

Los Tribunales Económico-Administrativos ante su centenario en 2024

José Ignacio Ruiz Toledano

*Inspector de Hacienda del Estado
Vocal de Imposición Directa de las Personas Físicas en el TEAC (España)*

Extracto

Los Tribunales Económico-Administrativos desde 1924 resuelven las reclamaciones económico-administrativas (nacidas en 1881) para revisar los actos tributarios antes de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Los órganos económico-administrativos (Tribunales Económico-Administrativos Central, Regionales y Locales y la Sala Especial para unificación de doctrina) actúan con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias, pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso Banco de Santander (C-274/14) concluye que los Tribunales Económico-Administrativos no cumplen con la exigencia de independencia en su aspecto interno que caracteriza a los órganos jurisdiccionales a los efectos del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Sin embargo, es innegable que existe dentro del Ministerio de Hacienda separación funcional entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos.

Su centenario el próximo año 2024 es un buen momento para entender su origen y evolución, de analizar su situación actual y de evaluar las posibilidades de evolución y mejora.

Palabras clave: Tribunales Económico-Administrativos; reclamaciones económico-administrativas; centenario; órganos económico-administrativos; Tribunal Económico-Administrativo Central; Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales; revisión de actos tributarios; independencia funcional.

Recibido: 03-06-2023 / Aceptado: 20-06-2023 / Publicado: 05-10-2023

Cómo citar: Ruiz Toledano, J. I. (2023). Los Tribunales Económico-Administrativos ante su centenario en 2024. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 65-100. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19207>



The Economic-Administrative Courts facing their centenary in 2024

José Ignacio Ruiz Toledano

Abstract

Since 2024, the Economic-Administrative Courts decide economic-administrative complaints (born in 1881) to review tax acts before they go to the contentious-administrative jurisdiction.

The economic-administrative bodies (Central, Regional and Local Economic-Administrative Courts and Special Chamber for the Unification of Precedent) act with functional independence in the exercise of their duties. Even though, the court of Justice of the European Union court of Justice of the European Union Banco Santander case (C-274/14) rules that they lack the internal aspect of independence that characterizes a court or tribunal for the purposes in Article 267 of treaty on the Functioning of the European Union, there is indeed a separation of functions within the Ministry of the Finance between the State Tax Administration Agency and the Economic-Administrative Courts.

Their centenary in 2024 is a good time to understand their origin, where they stand now and their future and prospects of improvement.

Keywords: Economic-Administrative Courts; economic-administrative complaints; centenary; economic-administrative bodies; Central Economic-Administrative Court; Regional y Local Economic-Administrative Courts; tax acts review; functional Independence.

Received: 03-06-2023 / Accepted: 20-06-2023 / Published: 05-10-2023

Citation: Ruiz Toledano, J. I. (2023). Los Tribunales Económico-Administrativos ante su centenario en 2024. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 65-100. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19207>

Sumario

1. Introducción
 2. Antecedentes históricos
 - 2.1. La etapa inicial
 - 2.2. La reconfiguración de los TEA tras la Constitución de 1978
 3. La situación actual
 - 3.1. La regulación vigente
 - 3.2. Los datos de actuación de los TEA
 - 3.2.1. Entradas y resoluciones
 - 3.2.2. Medios personales y materiales
 - 3.2.3. Estimación, desestimación y otros
 - 3.2.4. Importe impugnado y deuda suspendida
 - 3.2.5. Plazos para resolver y notificar
 4. Posibilidades de evolución y mejora
 - 4.1. Mantenimiento del sistema sin mejoras profundas
 - 4.2. Mantenimiento del sistema con mejoras profundas
 - 4.3. Transformación de los TEA
 - 4.4. Supresión de los TEA
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo resume y modifica la ponencia que presenté el 11 de enero de 2023 en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. Agradezco los comentarios recibidos de los miembros de dicha Sección.

1. Introducción

Los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) constituyen una especialidad tributaria que el próximo año 2024 alcanza su centenario, por lo que es un buen momento para reflexionar sobre su situación actual y perspectivas de futuro, si bien me centraré en el ámbito estatal y solo de forma tangencial me referiré a los órganos equivalentes en comunidades autónomas (CC. AA.) y en entes locales (EE. LL.).

Trabajo en los TEA desde hace más de veinte años, pero no es frecuente que las personas que pertenecemos a los mismos los analicemos por escrito, con excepciones como Far Jiménez (2000a y 2000b) en el año 2000 o Abril Abadín (2005a y 2005b) en 2005. Por el contrario, son muy habituales los comentarios de autores del ámbito universitario o de la asesoría fiscal. Algunos son muy críticos, como Lago Montero (2018a, p. 144) que cita la endogamia, inmovilismo, miedo al cambio, excesivo narcisismo, vivir al margen de otros países de nuestro entorno más avanzados y exceso de autosatisfacción. Otros autores, como Rozas (2020, pp. 48-50), al estudiar el sistema de justicia administrativa y no solo los TEA, enumera «ciertas fortalezas, virtudes y ventajas», pero también «puntos endebles y aspectos ambivalentes».

2. Antecedentes históricos

Los TEA aparecen en 1924 con el Real Decreto de 16 de junio y el Reglamento de 29 de julio del mismo año para resolver las reclamaciones económico-administrativas (REA), si bien la vía económico-administrativa surge previamente con la Ley de Bases de 1881, normalmente denominada «Ley Camacho» y su reglamento provisional, que regula las REA.

Una institución que ha funcionado durante casi 100 años (más de 140 en caso de contar desde la aparición de la vía económico-administrativa) tiene sin duda méritos que permiten resistir el paso del tiempo y evolucionar adecuándose a las nuevas necesidades que surgen. Rozas menciona la «fortaleza del modelo» (2020, p. 43).

Sin embargo, no voy a detallar la evolución histórica, sino solo los puntos más significativos y adelanto que considero que la situación actual comienza realmente con la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), y presenta dos etapas previas, la primera inicial desde 1881 y la segunda de reconfiguración desde la Constitución de 1978.

2.1. La etapa inicial

Aunque existen precedentes anteriores, la vía económico-administrativa se consolida en 1881, pero a partir de dicho año hay algunos vaivenes y se va ampliando al ámbito local, la parafiscalidad, etc. Recomiendo el trabajo realizado por Serrera Contreras (1966), pero como no es fácil de consultar, me remito al citado Far Jiménez (2000a) o a los trabajos relativamente recientes y de más fácil acceso escritos por Coronas Guinart (2004) o por diversos abogados del Estado en el Libro Conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado (2007, pp. 53 a 195).

La Ley de Bases de 31 de diciembre de 1881 sobre el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas y el reglamento provisional para su ejecución de la misma fecha ponen orden en la previa situación, regulando con carácter codificador y sistemático las REA. La denominación «económico-administrativo» hacía referencia en aquel tiempo a la actividad del Ministerio de Hacienda y precisamente lo que en 1881 se pretendió, además de modificaciones en las figuras tributarias entonces existentes, fue sistematizar las reclamaciones para agilizar y mejorar la resolución de estas.

En este momento se establecen dos periodos sucesivos, uno gubernativo (con dos instancias, la primera ante el delegado de Hacienda Provincial, la segunda mediante el recurso de alzada que resolvía el ministro de Hacienda) y otro contencioso-administrativo, mediante el recurso judicial del mismo nombre (Coronas Guinart, 2004, p. 16; Abogacía General del Estado, p. 65).

En los años siguientes se dictaron numerosos reales decretos, reglamentos e instrucciones realizando diversos cambios, que no merece la pena exponer, salvo señalar que se crean Tribunales Gubernativos, que son los antecedentes remotos de los TEA, que en varias ocasiones se suprimen y se restablecen, con modificaciones en su composición y competencias. Aunque se había juridificado notablemente el procedimiento de las REA y se configuraba como una función diferente de la de gestión, no existía realmente una separación.

Por otro lado, el sistema tributario español resultaba claramente insuficiente, como puso de relieve Fuentes Quintana (1990, pp. 54 y ss.) y venía acompañado de deficiencias de la Administración tributaria que, a finales del siglo XIX y principios del siglo XX, según el ilustre hacendista «... no gestiona, pues, los tributos, cuida simplemente de los expedientes que suscita la práctica de esta Administración» (1990, p. 333)¹.

En el año 1924 se implantan los TEA mediante los Reales Decretos de 16 de junio de 1924 sobre organización de los Tribunales Económico-Administrativos Central y Provinciales y de

¹ Fuentes Quintana, mencionando a Flores de Lemus, para quien lo que hace la Administración de contribuciones es ocuparse de las incidencias producidas durante la gestión, es decir, tramitar las reclamaciones económico-administrativas.

29 de julio de 1924 sobre el procedimiento económico-administrativo. Además, de la creación de los TEA, se consagra la separación entre gestión y resolución de las REA, no solo a nivel procedimental, sino también orgánico, expresado de forma clara en su exposición de motivos.

Ahora bien, este principio de separación en cuanto a lo orgánico solo se plasmó, parcialmente, respecto al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que en 1924 estaba presidido por el director general de lo contencioso y varios vocales. Por el contrario, los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales (TEAP) estaban formados por el delegado de Hacienda, que presidía, así como tres vocales (el abogado del Estado, el interventor provincial y el jefe de la dependencia autora del acto impugnado). En realidad, en el TEAC la separación orgánica no se logró hasta el Real Decreto de 21 de agosto de 1926, en que el presidente se nombraría libremente por el ministro de Hacienda (Serrera Contreras, 1966, p. 79)².

En 1959 se aprueba un Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA de 1959) que incorporaba innovaciones técnicas, pero no cambios estructurales.

La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (LGT de 1963) dedicó algunos preceptos (arts. 163 a 171), pero sin introducir modificaciones y, por ello, ni siquiera fue necesario modificar el previo RPREA de 1959.

Tras la Ley de 17 de marzo de 1973, de modificación de la jurisdicción contencioso-administrativa, se atribuyen a las Audiencias Territoriales también la revisión de los recursos económico-administrativos, lo que supone que la revisión contencioso-administrativa de las resoluciones de los TEA no solo se realiza por el Tribunal Supremo.

Durante toda esta época se discutió si la vía económico-administrativa era jurisdicción y los TEA eran los órganos de la «jurisdicción económico-administrativa», existiendo diferentes posiciones, que fueron sistematizadas en 1963 por Garrido Falla (1963, pp. 180 y 181). Sin embargo, esta polémica tiene actualmente mínima trascendencia y lo importante es que en dicha etapa se trataba de un recurso administrativo (si bien especial), ante órganos administrativos (aunque se denominaran tribunales), caracterizado porque dichos órganos tenían funciones separadas de los órganos de gestión, lo que para algunos autores podía encuadrarse total o parcialmente en lo jurisdiccional, mientras otros lo negaban.

Rozas (2020, pp. 39 y ss.) con una brillante exposición mantiene que, en realidad, adoptaba la forma de jurisdicción especializada, que solo era revisada en la cúpula del sistema por el Tribunal Supremo³. El mismo autor destaca que ello se desvirtúa en 1973 cuando

² Este autor recuerda que el director general de lo contencioso era en aquel momento el jefe de un centro gestor de tributos.

³ Ahora bien, este mismo autor reconoce que otra posibilidad es concebir los TEA como una segunda instancia administrativa «privilegiada» compatible con la jurisdicción contencioso-administrativa. (Rozas, 2020, p. 40).

se atribuyen a las Audiencias Territoriales también la revisión de los recursos económico-administrativos. Sin embargo, quizás lo que ocurría es que hasta la Ley de 27 de diciembre de 1956 no existió una jurisdicción contencioso-administrativa, en el sentido en el que actualmente la entendemos, como expresa García de Enterría (2003, pp. 168 y 169).

Por ello, lo que en esta primera etapa resulta relevante, más que la polémica sobre la jurisdicción, es que se conciben dos funciones diferentes, una de gestión tributaria y otra de resolución de las REA, que se propugna encomendar a órganos diferentes, pero esto solo se plasma realmente en el TEAC (a partir de 1926) y no en los TEAP.

2.2. La reconfiguración de los TEA tras la Constitución de 1978

La segunda etapa implica la adaptación de los TEA, como el resto de Administración, a la Constitución, pero, sobre todo, culmina el camino propugnado muchos años antes de separación de órganos. La Constitución reserva las palabras jurisdicción y jurisdiccional para el Poder Judicial, regulado en el título VII⁴. Esto provoca que no se pueda dudar que los TEA no forman una jurisdicción en sentido propio, como propugnaba antes una parte de la doctrina científica.

A partir del año 1980, no tanto como consecuencia directa de la Constitución, sino de los principios que la inspiraban, se produjeron muchas modificaciones normativas y no se encomienda a los TEA la revisión de los tributos propios de las CC. AA. según el artículo 20 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las CC. AA. Luego, se reduce el ámbito de los TEA a la Hacienda Estatal, pues fueron excluyéndose las Haciendas Forales, la Seguridad Social y las Haciendas Locales, aunque siguen revisándose hoy los tributos cedidos por el Estado en las CC. AA. de régimen común.

La reforma más trascendente fue realizada por la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo, así como el posterior Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre (Real Decreto Legislativo de 1980), por el que se articula la citada Ley de bases, que se desarrolla en el posterior Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1981 (RPREA de 1981).

A partir de este momento la resolución de las REA corresponde en todos los casos a órganos diferentes con personas ajenas a la «gestión», pues el artículo 7 del Real Decreto Legislativo de 1980 señalaba que el TEAC estaría constituido por el presidente y los vocales nombrados y separados por Real Decreto del Consejo de Ministros entre determinados

⁴ Sin embargo, en el mismo no se cita la jurisdicción contencioso-administrativa, aunque curiosamente sí se hace en el título VIII, en concreto en el artículo 153 c) al referirse al control de la actividad de los órganos de las CC. AA.

funcionarios, mientras los TEAP estarían constituidos por el presidente y los vocales nombrados y separados por orden del ministro de Hacienda (entre determinados funcionarios). Las Secretarías estarían a cargo de un abogado del Estado, con voz pero sin voto.

Además, se realizaron otras modificaciones. De todas ellas, cabe destacar que la duración de cualquiera de las instancias pasa a un año (con algunas especialidades) y, además, la falta de resolución en plazo permite que, por silencio, se impugne mediante el recurso procedente.

Sin embargo, quizás más importante es lo que no se hizo, pues no cambió el paradigma de la vía económico-administrativa, convirtiéndola en potestativa, ni suprimiéndola. Tampoco transformándola en una jurisdicción especializada (como había ocurrido con figuras similares en Alemania e Italia).

En 1985 se suprimió la vía económico-administrativa en el ámbito local, como consecuencia de la Ley 7/1985, de 7 de abril, de Bases de Régimen Local (LBRL), pero sin sustituirla por otra figura o institución. Los resultados fueron nefastos, provocando la indefensión práctica de muchos contribuyentes. Basta remitirse a las duras palabras del Defensor del Pueblo en su informe de 1987 (Defensor del Pueblo, 1987).

En 1987 la Ley 33/1987, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, mediante su disposición adicional octava crea los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales (TEARL), suprimiendo los TEAP. De esta forma los Regionales coinciden con el ámbito de las respectivas CC.AA. y los Locales con el ámbito de las ciudades de Ceuta y Melilla, lo que supone reconfigurar los TEA a la estructura territorial establecida por la Constitución.

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), en su disposición adicional quinta.² excluye la revisión de actos en materia tributaria, lo que fue objeto de críticas por parte de diversos autores, como describió brillantemente Huesca Boadilla (1997, pp. 42 y ss.). En todo caso, resulta paradójico que desde el ámbito tributario las críticas fueran por no aplicar la LRJ-PAC (o al menos algunos de sus preceptos), mientras que desde el ámbito administrativo las críticas casi de forma unánime fueran sobre las insuficiencias de la propia LRJ-PAC⁵. Por ello, la posterior Ley 4/1999, de 13 de enero, modificó en profundidad algunos aspectos, tratando de solventar los problemas que habían provocado mayor rechazo.

⁵ A título de ejemplo, Menéndez Menéndez (1997, pp. 253 y ss.), al analizar los rasgos de la ley comienza refiriéndose a «una casi unanimidad en la crítica doctrinal» y posteriormente a que entre los planteamientos maximalistas que no resuelven los problemas, sino que los multiplican se refiere a la desaparición del recurso de reposición, que «ha generado una relativa indefensión para los ciudadanos y un considerable atasco para los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, amén de desconocer algunas singularidades de las Administraciones públicas locales».

La Ley 25/1995, de 20 de julio, realizó modificaciones importantes en la LGT de 1963, pero su disposición adicional única solo introdujo mínimas modificaciones en la regulación económico-administrativa. El posterior Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1996 (RPREA de 1996), desarrolla las modificaciones realizadas por la Ley 25/1995, pero no introduce cambios significativos, como señala también Huesca Boadilla (1997, p. 41).

La posterior Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), en su artículo 27 establece la posibilidad de interponer directamente la reclamación ante el TEAC cuando la misma sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el mismo, lo que lleva a la modificación en su disposición final segunda del Real Decreto Legislativo 2795/1980. También modifica la cuantía a efectos del recurso de alzada. Son cambios con poca trascendencia práctica, pues afectan a un pequeño número de reclamaciones, aunque sean las de más cuantía y a reclamantes, en principio, con más medios económicos. Esta posibilidad de interponer reclamación directamente en única instancia ante el TEAC (generalmente llamada reclamación *per saltum*) ha sido poco utilizada. De la Nuez Sánchez-Cascado y Pérez Torres (2000, p. 65) reconocieron que sus previsiones iniciales de que iba a aumentar de forma sustancial el número de REA ante el TEAC amenazando con su colapso fueron inexactas. Esta falta de utilización no parece haber cambiado demasiado posteriormente.

La falta de una reforma que rompiera frontalmente con el sistema anterior provocó, sobre todo en los últimos años del siglo XX y los primeros del siglo XXI, numerosas críticas de autores pertenecientes a la universidad, la asesoría fiscal, la magistratura e, incluso, la propia Administración, propugnando diversas reformas.

3. La situación actual

Un análisis que pueda resultar de interés no solo debe examinar la regulación actual, sino la realidad práctica de los datos numéricos de la actividad de los TEA.

3.1. La regulación vigente

Los artículos 226 a 248 de la LGT regulan las REA y el posterior Reglamento General de desarrollo de dicha LGT en cuanto a la revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, dedica los artículos 28 a 65. Para un análisis detallado remito a la obra que se realizó después del RGRVA (Ruiz Toledano, 2006) o, por ejemplo, a Sánchez Pedroche (2006) o los abogados del Estado que participaron en el Libro Conmemorativo del 125 aniversario de la creación del Cuerpo de Abogados del Estado (Abogacía General del Estado, 2007).

Es importante destacar que la Comisión para el estudio y propuestas de medidas de reforma de la LGT culminó con el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de julio de 2001 (Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, 2001), dedicando la parte VI (2001, pp. 209 a 236) a la revisión de actos tributarios. Sin embargo, no cuestionó los TEA o el carácter obligatorio de las REA, aunque de forma casi unánime se pronunció a favor de la introducción de un arbitraje tributario y también, aunque menos unánime, por la regulación de una mediación (judicial o ante los TEA). Ahora bien, estas propuestas sobre arbitraje y mediación no fructificaron finalmente y todavía siguen siendo recomendadas, en diversas variantes, por numerosos autores.

El mismo año 2003 en que se aprobó la LGT también se modificó la LBRL, por la Ley 57/2003, de 18 de diciembre. Crea en el artículo 137 de la LBRL un órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en los denominados municipios de gran población. Aunque no afecta a los TEA del Estado, parece claro que la creación de estos órganos en el ámbito local supone el reconocimiento, en el mismo año de la LGT de 2003, de las virtudes de la fórmula de los TEA para superar la difícil situación de la revisión tributaria en el ámbito local. Me remito al comentario de Chico de la Cámara (2016, pp. 289 a 349). Ahora bien, advierto de que en el día de hoy sigue sin darse una solución adecuada a los contribuyentes de los municipios que no son de gran población e, incluso, en algunos de los que son de gran población no parecen haberse creado los órganos correspondientes.

La LGT de 2003, a diferencia de la previa LGT de 1963 y del Real Decreto Legislativo 2795/1980, regula con detalle las REA, dando rango legal a cuestiones que antes tenían carácter reglamentario y se encontraban en el RPREA de 1996. Sin embargo, ello se produce en todas las materias, consecuencia de una tendencia consolidada, no solo en el ámbito tributario, a aprobar leyes extensas y reglamentos de desarrollo cortos. Por otro lado, como pone de relieve Martínez Lafuente (2005, p. 11) desaparece el tradicional «Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas» independiente. Me limito a destacar, de forma brevísima, algunos rasgos de la regulación:

Primero: mantiene el tradicional carácter obligatorio y previo a la vía judicial, como función separada de la aplicación de los tributos e imposición de sanciones, que está encomendada a órganos especializados que son los TEA.

Segundo: los TEA conservan la independencia funcional según el artículo 228.1 de la LGT (no forman parte de la línea jerárquica), pero no hay independencia orgánica (siguen en la Secretaría de Estado de Hacienda), ni se consagra la inamovilidad de los miembros de los TEA que deciden.

Tercero: continúa la revisión por los TEA del Estado de los actos dictados por las CC. AA. en materia de tributos cedidos por el Estado, aunque la disposición adicional decimotercera de la LGT posibilitaba la participación de las CC. AA. en dichos TEA mediante el nombramiento de funcionarios de las CC. AA. o mediante la creación de una sala especial formada

por personal de los TEA y de los órganos económico-administrativos de las CC.AA., que no se desarrolló en la práctica.

Cuarto: las normas procedimentales económico-administrativas van aproximándose a las de otros procedimientos tributarios (existen remisiones a las normas de los procedimientos de aplicación de los tributos) e incluso administrativos (dado el carácter supletorio que el art. 7.2 de la LGT predica de las disposiciones generales del derecho administrativo), alejándose de la anterior regulación, que era mucho más parecida, incluso terminológicamente⁶, a los procesos judiciales. Este aspecto es poco reconocido, pues incluso recientemente se sigue manteniendo la opinión de que los procedimientos económico-administrativos son muy similares al proceso contencioso-administrativo⁷, que no creo acertada.

Quinto: el artículo 235.3 de la LGT introduce dos importantes novedades. La primera que la reclamación está dirigida al órgano que dictó el acto que es el que se encarga de remitirla al órgano económico-administrativo, junto con el expediente administrativo. La segunda que el órgano que dictó el acto puede anularlo con determinadas limitaciones (básicamente que no se haya presentado previamente recurso de reposición y que la reclamación contenga alegaciones)⁸, pero ha sido poco utilizada, aunque sería útil en el ámbito de los procedimientos gestores masivos.

Sexto: el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales con un plazo máximo de seis meses para agilizar la tramitación, regulado en los artículos 245 a 248 de la LGT es una de las grandes novedades y exigía la presentación de alegaciones y pruebas con el escrito de interposición, excluyendo la puesta de manifiesto ante los TEA. Regulaba una posible vista oral, pero no fue solicitada por los reclamantes, ni utilizada por los TEA.

Séptimo: el procedimiento general mantiene la posibilidad de limitarse a interponer la reclamación y pedir la puesta de manifiesto ante los TEA para presentar alegaciones y pruebas (art. 236.1 LGT). Sin embargo, hay una simplificación del procedimiento, diferenciándolo del proceso contencioso-administrativo.

Octavo: otra de las grandes novedades es la regulación detallada de la vinculación para la Administración tributaria de lo establecido por el TEAC en las resoluciones que contienen

⁶ Puede parecer anecdótico, pero ni la LGT, ni el RGRVA, contemplan las «providencias» citadas en numerosas ocasiones por el RPREA de 1996 (arts. 5, 20, 34, 35, 50, etc.), ni tampoco se refieren al «fallo» también empleado reiteradamente en el citado RPREA (arts. 14, 19, 98, 101, etc.).

⁷ Incluso algunas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su *ratio decidendi* siguen expresándolo. Por ejemplo, la conocida Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. núm. 1246/2017 –NFJ071270–), Sección 2, referida a la aportación de pruebas en vía económico-administrativa, realiza consideraciones sobre su evidente aproximación al procedimiento judicial, como un cauce de perfiles cuasi jurisdiccionales.

⁸ Se exceptiona en las reclamaciones entre particulares, pero la razón es que en las mismas no existe acto administrativo.

doctrina reiterada (art. 239.7 LGT de la redacción original) y las que unifican criterio (art. 242.4 LGT), así como las resoluciones dictadas por la Sala Especial para Unificación de doctrina, creada para resolver el recurso extraordinario con esta denominación (art. 243 LGT). La Sala Especial solo ha dictado una resolución (aunque han pasados más de 18 años desde la entrada en vigor de la LGT) y es una fórmula discutible, sobre todo porque el legitimado para interponer el recurso (director general de tributos) forma también parte de la Sala Especial que resuelve⁹.

Noveno: la regulación de la suspensión sufre modificaciones significativas, que siguen alejándola de las medidas cautelares en el ámbito contencioso-administrativo. Así, continúa encomendada a los órganos de aplicación de los tributos la suspensión automática con garantías tasadas, pero en la suspensión con otras garantías distintas de las tasadas deja de exigirse que la ejecución pueda producir perjuicios de difícil e imposible reparación y pasa también a encomendarse a los citados órganos de aplicación. De esta forma, los TEA solo resuelven la suspensión en vía económico-administrativa en casos residuales en número.

Los cambios normativos posteriores han realizado mejoras, pero no alteran los rasgos que acabo de destacar. Aunque en 2009 se modificó la LGT con ocasión de la reforma del sistema de financiación autonómica por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, para posibilitar que las CC. AA. se encargaran de la revisión de sus actos sobre tributos cedidos, no se ha desarrollado en la práctica.

La Ley 34/2015 (que modifica numerosos preceptos de la LGT sobre las REA) y el Real Decreto 1073/2017 (que modifica también preceptos del RGRVA) realizan interesantes mejoras e impulsan la utilización de las nuevas tecnologías en el ámbito económico-administrativo¹⁰, pero no implican modificaciones relevantes a los efectos del presente análisis. Me remito también a lo escrito tras dicha reforma por Ruiz Toledano y Ruiz González (2016, pp. 55 a 287) y Ruiz Toledano (2022, pp. 139 a 216), así como los estudios realizados por otros autores, por ejemplo, Checa González (2017)¹¹. No obstante, destacaré dos aspectos:

Primero, por «motivos de eficiencia administrativa» según expresa el Real Decreto 1073/2017, con la nueva redacción del artículo 28.5 del RGRVA, el presidente del TEAC mediante resolución puede atribuir a los miembros de un órgano económico-administrativo la función de resolver reclamaciones competencia de otro. Esta novedad, que es muy útil,

⁹ Personalmente, aunque comprendía la buena intención del recurso para evitar discordancias entre las consultas vinculantes y la doctrina del TEAC, ambas que vinculaban a los órganos de aplicación de tributos, advertí que hubiera sido más coherente con los principios económico-administrativos que, por ejemplo, resolviera el pleno del TEAC. Me remito a Ruiz Toledano (2006, p. 906).

¹⁰ Estas normas fueron impulsadas siendo E. Pujalte Méndez-Leite presidente del TEAC, aunque algunos aspectos provenían de trabajos realizados previamente siendo S. Fernández Doctor presidenta del TEAC.

¹¹ Advierto que, a pesar de su denominación, también analiza el recurso de reposición.

me genera dudas teóricas, pero permite que los miembros de los TEA con menor carga de trabajo o que estén más al día puedan resolver REA de otros más desbordados o atrasados. Sin duda, ha facilitado la gran mejora que reflejan los datos de entradas y resoluciones, que luego expondré.

Segundo, regula la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que se desarrolla en la modificación del RGRVA. Sin embargo, esta regulación ha quedado vacía de contenido tras la Sentencia del Pleno del TJUE de 21 de enero de 2020 (Banco de Santander, asunto C-274/14 –NFJ075840–), que establece con claridad que los TEA (en el caso concreto el TEAC) no son órganos jurisdiccionales a los efectos de la Unión Europea y, por tanto, no pueden plantear cuestiones prejudiciales. Me remito al comentario de Rozas (2020, pp. 52 a 54), aunque añado que causa un importante daño a la imagen de los TEA porque fue el propio TJUE el que previamente en 2000 (Sentencia del TJUE de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados núms. C-110/98 a C-147/98 –NFJ008483–) los había reconocido como tales órganos jurisdiccionales y porque el contribuyente «normal» no sabe que ello se produce por la evolución de la jurisprudencia del TJUE y puede creer que se debe a que los TEA han empeorado, lo que puede provocar una pérdida de confianza en los mismos.

Por último, aunque no sean normas tributarias, la LRJ-PAC ha sido sustituida por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), aplicables con carácter supletorio al ámbito tributario, en lo que no tenga regulación específica. Dichas leyes no modifican los recursos administrativos, lo que ha sido objeto de duras críticas¹².

3.2. Los datos de actuación de los TEA

Las Memorias anuales de los TEA elaboradas por el TEAC que se encuentran disponibles en internet¹³ reflejan los datos esenciales, aunque algunos también se incorporan a las Memorias de la Administración tributaria elaboradas por la Inspección General que también están en internet¹⁴. Además, existen interesantes análisis anteriores a la LGT de 2003. Uno

¹² Por ejemplo, Gallardo Castillo (2016, p. 247).

¹³ En el momento de escribir estas líneas (mayo de 2023) se encuentran disponibles las Memorias de los años 2003 a 2021, <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>

¹⁴ En el momento de escribir estas líneas (mayo de 2023) se encuentran disponibles las Memorias de los años 1997 a 2020, elaboradas por la Inspección General del Ministerio de Hacienda, <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx>

limitado a los TEA del Estado realizado por Andrés Aucejo y Royuela Mora (2005, pp. 19 a 57). Otro sobre la litigiosidad tributaria general elaborado por Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005). Más actuales son los informes anuales sobre la Justicia Administrativa elaborados por el Centro de Investigación de la Justicia Administrativa (CIJA), el último publicado de 2022¹⁵, aunque se refieren, sobre todo, al ámbito contencioso-administrativo.

3.2.1. Entradas y resoluciones

Las Memorias de los TEA permiten conocer las entradas (reclamaciones, recursos y demás procedimientos) y las resoluciones (resoluciones propiamente dichas y acuerdos de archivo) desde los años 1999¹⁶ a 2021, pero no proporcionan, entre otros, datos de resoluciones pendientes, sobre cuantía o tiempos de resolución.

Como los datos de 2022 todavía no están publicados¹⁷ y no basta referirse únicamente al último año 2021 disponible, pues no sería relevante a efectos estadísticos, destaco el último quinquenio 2017 a 2021¹⁸:

	2017	2018	2019	2020	2021	Total	Media
Entradas	194.279	200.562	180.916	189.358	212.796	977.911	195.582
Resoluciones	209.617	216.139	212.078	233.238	247.646	1.118.718	223.743
Diferencia	-15.338	-15.577	-31.162	-43.880	-34.850	-140.807	-28.161

Ahora bien, aunque por motivos de espacio no voy a detallar los datos numéricos de años anteriores, teniendo en cuenta los datos de las Memorias y los utilizados en los trabajos citados, creo que pueden distinguirse desde 1998 cuatro etapas sucesivas:

¹⁵ Centro de Investigación de la Justicia Administrativa de la Universidad Autónoma de Madrid (2022). También está disponible en internet, así como los previos informes desde 2015. El Informe de 2022 analiza los datos del año 2020 de los TEA, dado que eran los disponibles cuando se realizó el mismo.

¹⁶ La Memoria de los TEA de 2003, que es la primera publicada, proporciona información global desde 1999 a 2003 al analizar la carga de trabajo de los TEA en su conjunto (Memoria Anual 2003, p. 68), así como posteriormente la carga de trabajo en cada uno de los TEA. Sin embargo, solo para el año 2003 refleja un cuadro sobre el concepto (IRPF, IVA, etc.) y el sentido (estimadas, desestimadas y otros) también para los TEA en su conjunto (Memoria Anual 2003, p. 62) y luego para cada uno de los TEA.

¹⁷ Las Memorias anuales normalmente se publican en el último trimestre del año siguiente, por lo que la de 2022 previsiblemente, si se mantiene lo que ha ocurrido en años precedentes, se publicaría en octubre o noviembre de 2023.

¹⁸ Memoria TEA 2021, p. 24.

En la primera (1998 a 2003) la situación se mantuvo estable en las entradas y resoluciones, pero la situación de pendencia (asuntos sin resolver a final de año, muchos superando el plazo previsto) no avanzaba significativamente.

En la segunda (2004 a 2008) destaca la entrada en vigor de la LGT de 2003 y supuso una importante mejora pues se resolvieron 106.318 más asuntos de los que entraron. Todo indica que no se estaba lejos en algunos TEA de poder resolver en plazo.

En la tercera (2009 a 2016) hay un gran empeoramiento de la situación, debida a la crisis económica y problemas posteriores, aunque los TEA hicieran un gran esfuerzo y logran resolver más que anteriormente. Los mecanismos previstos en la LGT de 2003 no fueron suficientes para afrontar el enorme aumento de las entradas, dada la insuficiencia de medios personales y materiales en los TEA. En los años 2009 a 2016 se resolvieron 161.572 asuntos menos de los que entraron, perdiendo más de lo logrado tras la LGT de 2003.

En la cuarta (2017 a 2021) hay una gran mejora, superior a la producida tras la LGT de 2003, revertiendo la situación. Se han resuelto 140.807 asuntos más de los que entraron, con un gran aumento del número de resoluciones que ha alcanzado unas cifras anuales no logradas antes. Si en el año 2022, en que no hay cifras oficiales, continúa esta dinámica, que es lo que parece que ha ocurrido, se habría superado la situación de crisis continua desde 2009 e, incluso, es posible que haya mejorado desde dicho año 2009, que había supuesto una mejora importante en los años 2004 a 2008.

Las Memorias permitirían realizar un estudio mucho más detallado, pero las cifras globales citadas son ilustrativas.

Por otro lado, las Memorias no dan cifras sobre asuntos pendientes de resolver en cada año y no se pueden obtener dichos asuntos pendientes, sumando las entradas y restando las resoluciones. La razón es que, tras el cierre de datos de cada año, para corregir errores se eliminan en años posteriores algunas entradas que no procedían (que deben anularse), mientras también aparecen entradas que no se habían computado (por ejemplo, se había considerado como una reclamación lo que, en realidad, eran varias, por lo que procede dar de alta las que no se habían tenido en cuenta, lo que se denomina «desglosar»). En mi experiencia práctica eran pocos casos hace años, aunque parecen haber aumentado últimamente.

3.2.2. Medios personales y materiales

Las entradas y resoluciones dicen mucho sobre el funcionamiento de los TEA, pero deben completarse con los medios y el coste que tienen. Las Memorias anuales proporcionan información sobre los créditos presupuestarios diferenciando por capítulos 1, 2, 4 y 6, aunque el más importante desde el punto de vista cuantitativo es el capítulo 1 referido a costes de personal.

También las memorias proporcionan información sobre las personas que trabajan en los TEA, diferenciando según el grupo de pertenencia (A1, A2, etc.) y especificando el personal laboral. Por ejemplo, en el año 2017 se expresa que al final del año son 755 personas¹⁹, mientras en el año 2021 se expresa que también al final del año son 703 personas²⁰. Comparando con el dato del año 2003 de 868 personas²¹ se ha producido, hasta 2021, una gran disminución (casi el 20 %). Sin embargo, afectaría fundamentalmente al personal de tramitación y, aunque ha provocado numerosas dificultades prácticas a lo largo de los años, ha podido ir solucionándose, aunque fuera en parte, con las mejoras de las aplicaciones informáticas y también con la simplificación del procedimiento que realizó la LGT de 2003.

Además, las Memorias hasta la de 2017 al analizar la «carga de trabajo» global, así como para cada uno de los TEA, diferenciaban entre «ponentes» y «personal de apoyo» obteniendo un resultado de esfuerzo/año en relación con las resoluciones²². Por ejemplo, en 2017 el esfuerzo/año por «ponente» era de 832 (209.617 resoluciones entre 252 ponentes) y por «personal de apoyo» era de 488 (209.617 resoluciones entre 430)²³. Ahora bien, en los diversos TEA las cifras varían de forma significativa.

Un resultado más exacto podría obtenerse diferenciando, en vez de los citados dos grupos, cuatro grupos referidos a las personas que resuelven (en Pleno, Sala o a través de órganos unipersonales, que son los presidentes, vocales y secretarios-abogados del Estado)²⁴, quienes realizan ponencias («ponentes», aunque nada impide que quienes resuelvan también realicen ponencias o incluso otras personas colaboren en dicha labor), personal de tramitación (quienes bajo la dirección del secretario-abogado del Estado realizan la tramitación del procedimiento) y el resto de personal que realiza labores de apoyo (por ejemplo, el apoyo informático que actualmente es trascendental en cualquier organización). Las Memorias no dan datos sobre presidentes, vocales y secretarios, pero pueden obtenerse en gran parte de las Relaciones de Puestos de Trabajo (RPT)²⁵, así como también figura el resto de personal funcionario y laboral.

¹⁹ Memoria TEA 2017, p. 38.

²⁰ Memoria TEA 2021, p. 41.

²¹ Memoria TEA 2003, p. 77. Como curiosidad, en dicho año había 153 vacantes sobre la plantilla total.

²² El CIJA (2022, p. 84) pone de relieve la importancia de estos datos y recomienda que se vuelvan a incluir en las Memorias, aunque para realizar los análisis ha obtenido dichos datos acudiendo a solicitudes de información pública con base en la Ley 19/2013, es decir, de transparencia y acceso a la información pública.

²³ Memoria TEA 2017, p. 28.

²⁴ El funcionamiento se regula en el artículo 231 de la LGT y la composición en la disposición adicional duodécima de dicha LGT, sin perjuicio de su desarrollo en el RGRVA.

²⁵ Pueden consultarse por internet dentro de la RPT del Ministerio de Hacienda y Función Pública, situada en el portal de transparencia, diferenciando personal funcionario y personal laboral. En el momento de escribir estas líneas (mayo de 2023), están actualizadas a fecha 14 de marzo de 2023.

Además, también habría que tener en cuenta otros «costes» que no suponen propiamente gastos para los TEA. Así, el coste derivado de la utilización de los inmuebles de patrimonio público, el coste de la tardanza en resolver que luego expondré con más detalle al examinar el importe impugnado o el coste del personal que colabora con los TEA y pertenece a otros órganos de la Secretaría de Estado de Hacienda, pues dichos órganos sufragan gran parte de los gastos de personal y medios materiales relacionados con estos colaboradores.

Este último es un tema muy importante desde el punto de vista de «imagen» para los TEA, pues desde hace años colaboran con los TEA personal de la AEAT. Cuando ello se refiere a la tramitación no parece plantear demasiados problemas, pero cuando se refiere a la colaboración en las ponencias no es extraño que los autores realicen críticas o advertencias²⁶. Mi posición personal es que no es el sistema ideal, ni que me guste demasiado, pero debo resaltar que no colaboran en la resolución, sino en los trabajos preparatorios. Por otro lado, en los últimos años básicamente se ha tratado de personal que acababa de aprobar la oposición y finalizado el curso selectivo, con el inconveniente de su escasa experiencia, pero con las grandes ventajas de sus importantes conocimientos teóricos, su entusiasmo al comenzar su actividad de trabajo en la Administración y el menor «sesgo» por no haber trabajado previamente para la AEAT, lo que me parece que disminuiría notablemente la hipotética trascendencia para la independencia funcional.

Este sería el coste «público», pues también existiría un coste «privado», que es el que afecta a los particulares que reclaman, como señalaban Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005, pp. 62 a 63) o expone más recientemente Iglesias Caridad (2008, pp. 63 a 140)²⁷. Es cierto que la vía económico-administrativa según el artículo 234.5 de la LGT es gratuita²⁸ y no requiere abogado o procurador. No obstante, es relativamente frecuente que quien impugna en vía económico-administrativa acuda a un asesor fiscal para aumentar sus posibilidades de éxito, con el consiguiente coste.

Teniendo en cuenta simplemente los gastos presupuestarios reflejados en las Memorias anuales de los TEA, en 2017 el dato de obligación reconocida es de 27.984,98 miles de euros²⁹ que, comparado con 209.617 resoluciones, daría una productividad³⁰ de los TEA

²⁶ Por ejemplo, Rozas (2020, p. 49), que lo considera un punto endeble o aspecto ambivalente.

²⁷ Dicho autor se refiere a todas las fases, incluida la judicial.

²⁸ Dicho precepto establece en casos excepcionales que quien impugna pueda sufragar determinadas «costas», pero no ha tenido aplicación práctica y, en concreto, el desarrollo reglamentario fue anulado por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2019, Sección Segunda, recurso 84/2018.

²⁹ Memoria TEA 2017, p. 40.

³⁰ Es la acepción más simple de productividad, como señalan Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005, p. 64), pues «... resulta de dividir la producción (por ejemplo, el número de asuntos resueltos) por el número de personas que trabajan en una organización».

de 133 euros/resolución, mientras en 2021 sería de 29.710,91 miles de euros³¹ que, comparado con 247.646 resoluciones, daría una productividad de casi 120 euros/resolución.

3.2.3. Estimación, desestimación y otros

Las Memorias proporcionan datos sobre el sentido de las resoluciones, diferenciando estimación (sin especificar si es en todo o en parte, por motivos de fondo o formales), desestimación y, finalmente, otros (incluiría inadmisibilidades y archivos), pero no reflejan los motivos por los que se recurre y se da o no la razón.

Los datos globales de 2017 a 2021³² fueron:

	2017	2018 ³³	2019 ³⁴	2020	2021	Media ³⁵
N.º Estim.	94.986	88.009	96.209	105.553	109.667	98.885
% Estim.	45,31 %	40,71 %	45,36 %	45,26 %	44,28 %	44,18 %
N.º Desest.	93.834	105.787	93.951	109.532	116.269	103.875
% Desest.	44,77 %	48,94 %	44,30 %	46,96 %	46,95 %	46,43 %
N.º Otros	20.797	22.243	21.919	18.153	21.710	20.964
% Otros	9,92 %	10,29 %	10,34 %	7,78 %	8,77 %	9,37 %
N.º Total	209.617	216.139	212.078	233.238	247.646	223.743

La independencia funcional proclamada en el artículo 228.1 de la LGT está demostrada en la práctica, a mi juicio, con estos datos de estimaciones y desestimaciones prácticamente idénticos (una media de un 44 % frente a un 46 %), manteniéndose muy similar el porcentaje en los diversos años del periodo³⁶. Los otros (inadmisibilidades y archivos) no deben,

³¹ Memoria TEA 2021, p. 43.

³² Memoria TEA 2017 a 2021, en todas ellas en la p. 20.

³³ Hay un error en 2008 de 100 resoluciones menos en los datos de estimadas (88.009), desestimadas (105.787) u otros (22.243) porque la suma sale 216.039, en vez del total de 216.139. El error aparentemente está en las cifras correspondientes al IVA.

³⁴ Hay un error en 2009 de 1 resolución más en los datos de estimadas (96.209), desestimadas (93.951) u otros (21.909) porque la suma sale 212.079, en vez del total de 212.078.

³⁵ No coincide la suma de estimadas, desestimadas y otros con el total debido a los errores previos correspondientes a datos en 2018 y 2019, pero no se entiende que resulte relevante.

³⁶ En años anteriores pueden obtenerse los datos y también hay porcentajes similares.

en mi opinión, sumarse con las estimaciones o desestimaciones que implican entrar en el fondo del asunto. En las inadmisibilidades y archivos no se examina el fondo, bien porque no concurren todos los requisitos de admisibilidad (por ejemplo, no se ha interpuesto en el plazo previsto), bien porque existe algún motivo de archivo (por ejemplo, desistimiento o satisfacción extraprocesal)³⁷.

Aunque las Memorias no dan datos suficientes, los referidos al TEAC, respecto a los TEARL, así como por figuras tributarias, parecen indicar que los actos de gran cuantía se desestiman más que los de menos cuantía, pero ello no implicaría necesariamente que en los actos de gran cuantía los TEA no sean independientes funcionalmente, pues también puede deberse a que los actos de menos cuantía, muchos de ellos realizados de forma masiva, estén peor fundamentados y motivados.

3.2.4. Importe impugnado y deuda suspendida

Las Memorias no proporcionan datos sobre el importe discutido en los actos reclamados o sobre la deuda suspendida, pero los TEA no disponen de esta información, pues lo que resulta relevante para la tramitación de las REA es la cuantía económico-administrativa, que muchas veces está alejada del importe que se discute por quien impugna. Un simple ejemplo basta para ilustrar esta discordancia. En una liquidación por los cuatro trimestres del IVA de un ejercicio que da un total de 500.000 euros (1T 120.000, 2T 130.000, 3T 140.000 y 4T 110.000) en que el reclamante pide ante un TEAR la prescripción por alguna razón jurídica, la cuantía económico-administrativa sería 140.000 euros (la mayor de los cuatro trimestres, sin que se sumen y sin que la resolución sea susceptible de recurso de alzada ante el TEAC), mientras el importe que tiene relevancia para la Hacienda pública y el obligado es lógicamente 500.000 euros.

En cuanto a la deuda suspendida, los TEA no tienen información, pues solo disponen de la que afecta a las peticiones de suspensión que deben resolver, que son un porcentaje pequeño del total, pues las peticiones de suspensión automática con garantías tasadas y con otras garantías distintas a las tasadas son resueltas por los órganos de recaudación de la Administración que dictó el acto.

La importancia del importe impugnado y la deuda suspendida, si bien no solo en vía económico-administrativa, sino también en vía judicial, era destacada por el actual secretario de Estado de Hacienda, Gascón Catalán (2003, p. 274) hace años.

³⁷ Un análisis homogéneo no debería sumar a las desestimaciones los casos de inadmisiones y archivos cuando no han sido impugnados y han devenido firmes. Más razonable sería sumar cuando se anula la previa inadmisión o archivo al impugnarse mediante el recurso procedente, pero como los datos serían posteriores, estadísticamente resultarían complejos de reflejar en cada año.

El coste para la Hacienda pública, por tanto, no es solo el que implica atender a los medios personales y materiales de los TEA, sino el que provoca la tardanza en resolver y notificar más allá de los plazos legales, pues no hay que olvidar que, superados dichos plazos, dejan de devengarse intereses de demora, conforme a los artículos 240.2 y 247.3 de la LGT.

3.2.5. Plazos para resolver y notificar

Quizás la crítica más relevante contra los TEA es que tienen un importante retraso en resolver y notificar respecto a los plazos previstos legalmente. Desde el punto de vista jurídico, la falta de resolución en plazo permite acudir al recurso procedente, entendiendo desestimada la impugnación por silencio, pero desde el punto de vista práctico no soluciona el problema de quien impugna y tiene derecho a obtener una respuesta en el plazo previsto por el legislador. Por otro lado, dicho retraso genera importantes costes en intereses de demora que deja de devengar la Hacienda pública lo que, en definitiva, perjudica a todos los contribuyentes.

Las Memorias no proporcionan información sobre los plazos, pero tradicionalmente los TEA iniciaban cada año con un número elevado de asuntos pendientes, de manera que, sumados a las entradas del año, las resoluciones no permitían cumplir los plazos previstos de resolución. Me remito a Andrés Aucejo (2017, pp. 20 y 21) desde 1998 a 2012³⁸.

Sin embargo, la situación actual ha mejorado notablemente en los últimos años (2017 a 2021), ligada al gran número de resoluciones que se están produciendo en comparación con las entradas, como señala Marco Sanjuán (2021), actual presidente del TEAC, en el blog fiscal del Instituto de Estudios Fiscales. Así, cita un Plan de lucha contra la pendencia, que está permitiendo reducir de manera muy significativa el número de reclamaciones pendientes de resolver y el tiempo de resolución.

En el mismo sentido, Gutiérrez Sánchez (2022), actual presidenta del TEAR de la Región de Murcia, en el mismo blog expresa que al inicio de 2022 pasan a cumplir los plazos los TEARL de Andalucía, Castilla y León y la Región de Murcia, que se unen a los del Principado de Asturias, País Vasco, Ceuta y Melilla, que los cumplían previamente.

Esto supone un dato muy positivo, en especial si se compara con lo ocurrido en periodos anteriores. Hay que añadir que, si bien no existen todavía datos del año 2022, todo parece indicar que ha continuado la misma senda de avance y si siguiera en este año 2023 y el próximo 2024 supondría solucionar la crítica más decisiva contra los TEA.

³⁸ Se advierte de que la cifra de expedientes pendientes en 1998 es de 235.310 según Andrés Aucejo y Royuela Mora (2005, p. 40), por lo que parece que se ha producido un error tipográfico.

4. Posibilidades de evolución y mejora

Una vez que he expuesto los antecedentes históricos y descrito la situación actual voy a reflexionar sobre la evolución y mejora, partiendo de las aportaciones de muchos otros autores, aunque no voy a realizar una exposición exhaustiva. Solo reflejaré las grandes alternativas y, dentro de ellas, algunas posiciones concretas.

4.1. Mantenimiento del sistema sin mejoras profundas

Esta posibilidad está en marcha desde hace años y no implica dejar las cosas como están, sino avances prácticos, incluidas las aplicaciones informáticas, como consecuencia de la Resolución de 13 de enero de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda, que dicta instrucciones para implantar un nuevo modelo de gestión informática con la colaboración de la AEAT³⁹. La pretensión es aprovechar la potencia y herramientas de la AEAT (expediente electrónico, registro electrónico, digitalización, gestión de notificaciones, etc.). Esto implicará una gran mejora desde el punto de vista práctico, pues como señala Marco Sanjuán (2021) «... permitirá resolver más rápidamente las reclamaciones, incorporando mayor calidad a nuestro trabajo».

El proceso es largo y complejo, pero está avanzando y los beneficios esperados han sido expuestos en el blog fiscal del Instituto de Estudios Fiscales por Pérez Nieto (2022), subdirector en el TEAC y encargado de pilotar por parte de dicho TEAC los trabajos que afectan también a la AEAT y la Dirección General de Tributos, con el apoyo decidido de la Secretaría de Estado de Hacienda, e incluso de la Subsecretaría (en especial la Inspección de los Servicios del Ministerio). Destaca la creación de una base única que utilizarán los órganos administrativos y podrán consultar los ciudadanos, que puede ayudar a disminuir la litigiosidad.

Si al final de este año 2023 o, más probablemente, al final de 2024 los TEA cumplen los plazos legalmente previstos y funciona un nuevo sistema informático más avanzado, sería probable que los medios personales y materiales de los TEA (sin necesitar ayuda externa) consiguieran mantenerlos al día a partir de este momento. En efecto, el problema estructural de los TEA consiste en que la existencia de una importante pendencia al inicio de cada año provoca que se resuelvan los asuntos más antiguos, de manera que gran parte de los nuevos quedan pendientes, provocando un círculo vicioso, que está cerca de romperse.

³⁹ Así como una Instrucción conjunta de la Secretaría de Estado de Hacienda y la Subsecretaría de Hacienda. Memoria TEA (2021, pp. 30 y 31).

4.2. Mantenimiento del sistema con mejoras profundas

Los elementos esenciales del sistema, a mi juicio, son la propia existencia de los TEA, la obligatoriedad de las REA, la separación frente a los órganos de aplicación y sancionadores y la gratuidad, de manera que cambiarlos implicaría una transformación o supresión. Todas las demás modificaciones podrían implicar mejoras más o menos profundas y distinguiré entre medios personales y materiales y reformas normativas.

La mejora de medios personales y materiales es importante porque las dificultades tradicionales de cumplir los plazos, que están solventándose con apoyo de personal externo e incentivos para realizar más ponencias o resoluciones, tienen su origen en la falta de medios. Sin embargo, no resulta fácil de solucionar en la práctica y hay varias posibilidades, aunque solo voy a referirme a dos de ellas.

La primera sería la modificación de la RPT de los TEA, para que exista personal suficiente y con retribuciones adecuadas. Sin embargo, ello resulta extraordinariamente difícil, como demuestran los intentos fallidos previos.

La segunda sería que el personal de los TEA estuviera en la RPT de la AEAT, que tiene más facilidades desde el punto de vista presupuestario, de manera que dicho personal recibiera su retribución a través de la AEAT y no del Ministerio. Sin embargo, es difícil y, además, plantea un problema de imagen. Una posible solución sería que quienes deciden (presidentes y vocales) no estuvieran en la RPT de la AEAT, lo que beneficiaría claramente al resto del personal, pero precisamente no solucionaría el problema para el personal con mayores responsabilidades, lo que no resulta lógico. Una dificultad añadida es que resultaría más fácil para los funcionarios de los cuerpos adscritos a la AEAT (como el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado y el Cuerpo Técnico de Hacienda), pero no para funcionarios distintos, que son más frecuentes en los TEA de lo que se piensa.

En cuanto a las mejoras normativas, hay múltiples posiciones, casi tantas como personas que estudian y proponen cambios. Solo expondré las que considero más necesarias, por lo que se trata obviamente de una exposición subjetiva, que no representa la posición de otros autores.

Primero, reforzar la independencia de los TEA, que es una propuesta bastante compartida desde hace mucho tiempo⁴⁰. La imagen es importante y la sentencia del TJUE ha causado, a mi entender, un importante daño de reputación. No es una modificación fácil, pero podría establecerse que el personal que resuelve (únicamente presidentes, vocales y, en su caso, secretarios) fuera nombrado por un periodo de 4 o 6 años, renovable automáticamente por un periodo idéntico, sin posibilidad de cese durante este periodo, salvo causas

⁴⁰ Por ejemplo, Coronas Guinart (2004, p. 44).

limitadas (enfermedad, fallecimiento o similares). Es una solución para la que bastaría un mero cambio legal, pero no resulta sencilla de conseguir. Otra posibilidad, más compleja, es que dicho personal que resuelve fuera seleccionado por un órgano administrativo independiente, sin perjuicio de también garantizar la inamovilidad.

Al hilo de la independencia funcional de los TEA, creo que hay que recordar que para que resulte realmente efectiva probablemente exigiría que no deberían estar vinculados por las órdenes interpretativas dictadas por el ministro de Hacienda a que se refiere el artículo 12.3 de la LGT, tema que requeriría un estudio detallado.

Segundo, que los TEA dejen de revisar actos de las CC. AA., lo que disminuiría, además, la carga de trabajo de estos. No tiene sentido desde el punto de vista teórico en el actual sistema de revisión tributario que las CC. AA. no se encarguen de revisar sus propios actos, aunque se refieran a tributos cedidos, sobre todo cuando tienen órganos en materia de revisión de tributos propios. Sin embargo, está claro que genera resistencias, y buen ejemplo es que las fórmulas de participación de las CC. AA. en los TEA en la redacción original de la LGT o para asumir las REA por órganos propios tras la Ley 22/2009 no han fructificado en la práctica.

Tercero, la simplificación del sistema de recursos económico-administrativos encomendados al TEAC, con la supresión de los recursos de alzada ordinario y el recurso extraordinario de revisión, así como del recurso extraordinario para unificación de doctrina encomendado a la Sala Especial. La razón de suprimir este último es fácil de explicar porque solo se ha utilizado una vez en 18 años, lo que indica que no es operativo y, además, ha tenido trascendencia negativa para que el TJUE concluyera que los TEA no son independientes.

En especial, el recurso de alzada ordinario, aunque de larga tradición histórica, produce numerosas distorsiones, como el alargamiento (a pesar de la reclamación *per saltum*), que el recurso del director contra las resoluciones de los TEAR puede llevar a la situación inicial de partida del acto dictado, la atribución de competencia a la Audiencia Nacional (salvo en materia de tributos cedidos) y la complejidad de las normas de cuantía y acumulación⁴¹. Además resulta paradójico que los TEA hayan incumplido los plazos de resolución tradicionalmente y existiera una doble instancia que dificultaba, incluso más, que el TEAC cumpliera los plazos. Asimismo, desde hace años hay cada vez más propuestas para su supresión, no

⁴¹ Si el TEAC resolviera únicamente REA de órganos centrales y los TEARL de órganos periféricos podrían simplificarse notablemente las normas de cuantía y de acumulación. Para el procedimiento abreviado bastaría tener en cuenta el importe del acto impugnado (podría dejarse en 6.000 euros o modificarse) y a, título de ejemplo, para liquidaciones (sanciones y actos recaudatorios tendrían normas específicas) si es una mera cantidad a ingresar sería la misma y si se pidió una devolución y se minoró o sale una cantidad a ingresar consistiría en la diferencia, siendo indeterminada en los demás casos (la única trascendencia es que los TEA resolvería en Sala o Pleno y no de forma unipersonal dichas REA de importe indeterminado). Además, la propia AEAT en el pie de recurso podría informar sobre este importe, dando seguridad jurídica a los obligados.

solo por parte de la doctrina científica⁴², sino también de los asesores fiscales, por ejemplo, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF, 2012, p. 21)⁴³.

En cuanto al recurso extraordinario de revisión, creo que debería dejar de tener competencia el TEAC y atribuirse, como ocurre en la LPACAP, al propio órgano que dictó el acto. Es un recurso también tradicional, de gran interés, pero no tiene sentido en la actualidad que siga ocupándose el TEAC.

Cuarto, la simplificación del procedimiento. El mismo, como he tratado de demostrar, es mucho menos formalista que el proceso contencioso-administrativo, pero pueden realizarse más mejoras, que no puedo examinar porque requeriría muchas páginas.

Quinto, la atribución de las competencias sobre suspensión en todos los casos a los órganos de aplicación de los tributos. Con ello terminaría el camino iniciado hace muchos años. De esta manera todas las suspensiones de ejecución con ocasión de las REA serían resueltas por los órganos de aplicación, sin perjuicio de poder reclamar ante los TEA las denegaciones de suspensión.

Sexto, acortamiento de los plazos. Si dentro de poco se llegara a la deseada puesta al día de los TEA en los plazos de 6 meses y 1 año, podría estudiarse la posibilidad de reducir los plazos, en beneficio de los ciudadanos, quizás a 6 meses⁴⁴, pero requiere un estudio detallado que no puedo realizar en estas breves páginas.

Séptimo, podría cambiar la denominación tradicional de los TEA, pues la palabra «tribunales» actualmente está restringiéndose al ámbito judicial y están dedicados a la revisión tributaria y no a lo «económico-administrativo». Personalmente creo que no es necesario, pero no cabe duda de que evitaría confusiones, ajustándose más a la realidad.

Octavo, la posibilidad de que participen en los TEA más personas que no pertenezcan a los cuerpos de funcionarios adscritos a la AEAT⁴⁵. Esto podría realizarse a nivel decisor (presidente y vocales)⁴⁶, pero es más fácil en el ámbito de la elaboración de las ponencias o de

⁴² Entre otros muchos, Coronas Guinart (2004, pp. 44 y 45), Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005, p. 169), Ruiz Toledano (2005 pp. 203 a 204).

⁴³ La AEDAF proponía suprimir, además el recurso de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario de revisión, pero no el recurso para la unificación de doctrina encomendado a la Sala Especial.

⁴⁴ Nuevamente en el mismo sentido, Coronas Guinart (2004, p. 45), que considera que no debe superar 6 meses.

⁴⁵ Hay bastantes personas en los TEA pertenecientes a los grupos A1 y A2 que no pertenecen al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado o al Cuerpo Técnico de Hacienda.

⁴⁶ Hay muchas propuestas en este sentido. Por ejemplo, Coronas Guinart (2004, p. 44), Chico de la Cámara (2022, pp. 478 y 479).

la tramitación, que resultaría muy útil en etapas en que no pueda atenderse con la plantilla de la RPT al aumento del número de REA (como ocurrió con la crisis económica tras 2008). Podrían posibilitarse mecanismos de colaboración con universidades u otros organismos, lo que haría que en el futuro no fuera necesario acudir a personal de la AEAT, mejorando la imagen de independencia de los TEA.

4.3. Transformación de los TEA

Otro grupo de posibilidades de evolución son las que implican la transformación de los TEA, es decir, una modificación de las características esenciales de la vía económico-administrativa, que suelen partir de la crítica más o menos fundada de los TEA. No voy a exponer con detalle las ventajas y desventajas de los TEA⁴⁷, ni la posición de los múltiples autores, pues me remito a la breve exposición realizada por Ribes Ribes (2020, p. 78 a 84) en su reciente obra sobre la tutela judicial efectiva en el ámbito tributario o lo señalado por Olañeta (2017, p. 214) que propone la transformación introduciendo cambios sustanciales que mejoren el sistema actual.

Una primera posibilidad sería transformar la vía económico-administrativa en potestativa. Tiene numerosos proponentes desde hace tiempo y resulta muy atrayente desde el punto de vista teórico. Creo que está inspirada por la posición de los administrativistas, en especial García de Enterría y Fernández (1981, p. 440) y remito para un mayor desarrollo a Ribes Ribes (2020, pp. 91 a 96), para la que es una de sus propuestas alternativas. También Lago Montero (2018b, p. 199), que considera que el sistema de reclamación administrativa previa solo tiene encaje constitucional si es potestativo⁴⁸. Por otro lado, ha sido propuesta por la AEDAF (2012)⁴⁹.

Es una posición que parece conservar las ventajas de la vía económico-administrativa, aunque permite a quien lo desee acudir directamente a la vía judicial, pero soy contrario pues las ventajas son más aparentes que reales, al menos para el contribuyente «medio».

Primero, las REA evitan que lleguen a la vía judicial asuntos que deberían en vía administrativa resolverse, por lo que un posible aumento de recursos contencioso-administrativos podría dificultar la situación judicial⁵⁰.

⁴⁷ En 2005 analicé las críticas y expuse a continuación las ventajas que, a mi juicio, presentaba. Véase Ruiz Toledano (2006, pp. 386 a 393).

⁴⁸ Aunque también expresa que lo tendría «si siendo obligatorio, es rápido, objetivo y proclive al acuerdo en la resolución de controversias, características todas de las que nunca ha disfrutado, por más que haya mejorado algo en los tiempos recientes...».

⁴⁹ Siendo lo esencial de la propuesta.

⁵⁰ Según las Memorias de los TEA en los años 2017 a 2021 se resolvieron por los TEA una media de 223.743 asuntos anuales. Durante los mismos años para toda la jurisdicción contencioso-administrativa

Segundo, las resoluciones dictadas por los TEA facilitan la labor de los Tribunales Contencioso-Administrativos en cuanto los reclamantes han podido alegar con detalle y los TEA han debido responder también con detalle (hay resoluciones mal motivadas, pero esto es la excepción y no la regla). Reconozco que hay personas que no están de acuerdo con que faciliten el trabajo en vía judicial, pero mientras no exista una especialización tributaria judicial, veo más acertado entender que sí facilitan.

Tercero, si los TEA durante un siglo han tenido problemas de insuficiencia de medios, a pesar de que las REA son obligatorias, temo que aumentarían en caso de que fueran potestativas. Si los medios disminuyeran solo provocaría que se convirtieran, en la práctica, en un sucedáneo del recurso de alzada ante el superior jerárquico, perjudicando a los reclamantes de menos posibilidades económicas.

Cuarto, existe un recurso de reposición potestativo y no parece que tenga mucho sentido que coexista con REA potestativas, ignoro si simultáneas o sucesivas.

Quinto, podría beneficiar a los contribuyentes de más posibilidades económicas, que contarían con mejor asesoramiento y optarían por acudir o no a los TEA según sus intereses, mientras los de menores medios estarían obligados a ir a los TEA por no poder permitirse acudir a la vía judicial. Me remito a lo que señala Olañeta (2017, p. 218).

Sexto, como es obligatorio el recurso de alzada ordinario ante el superior jerárquico en la LPACAP cuando el acto no pone fin a la vía administrativa, no tendría sentido que los recursos tributarios fueran potestativos.

Una segunda posibilidad de transformación (para algunas personas supondría una mera modificación) sería que los TEA dejarían de ser gratuitos. No la he visto escrita, pero la he escuchado en algunas ocasiones, por ejemplo, proponiendo crear una tasa. Las ventajas serían, lógicamente, conseguir más dinero y, a la vez, desincentivar las REA, reduciendo la pendencia. Los inconvenientes serían, sobre todo, que cercenaría las posibilidades de defensa de los contribuyentes con menos posibilidades económicas y la dificultad para que la tasa quedara afecta a los costes de los TEA, por lo que considero que es rechazable. Además, creo que no tiene sentido que las REA sean obligatorias antes de acudir a la vía judicial y que el reclamante tenga que pagar por ello.

Una tercera posibilidad sería la transformación de los TEA porque pasarían a realizar labores de mediación, conciliación o arbitraje. Es una opinión interesante, pero no veo que sea negativo *per se* que los TEA que resuelvan en Derecho. Por otro lado, ligado a estas labores hay quien propone la composición mixta. Por ejemplo, Lago Montero (2018a, pp.

(tributario, contratos públicos, responsabilidad patrimonial, etc.) los asuntos resueltos estuvieron en el entorno de los 200.000. Me remito al cuadro elaborado por el CIJA (2022, p. 40).

148 y ss., con cita de otros autores) propugna que estén formados por representantes de los contribuyentes, profesores de universidad y jueces o notarios excedentes, al modo de las comisiones tributarias francesas, británicas, alemanas o italianas. Sin embargo, si bien es razonable que participen más personas que no formen parte de cuerpos que están adscritos a la AEAT, como he señalado entre las modificaciones normativas deseables, no creo que sea adecuado que no participasen o fueran una minoría, pues no hay duda de que los funcionarios adscritos a la AEAT son los que mejor conocen la realidad práctica del actuar de la Administración tributaria. Parece que influye un prejuicio respecto a dichos funcionarios, que se solucionaría más fácilmente garantizando su independencia e inamovilidad y, además, no se corresponde con la existencia en la práctica de un porcentaje similar de estimaciones respecto a desestimaciones.

Si la conciliación u otras figuras fuera una posibilidad añadida a las funciones actuales de los TEA, al estilo de lo que establece el artículo 77 de la Ley 29/1988, no supondría una transformación, sino una mera modificación de competencias. Sin embargo, creo que resulta preferible no añadir más carga de trabajo y que la labor de conciliación u otras se realizara previamente ante los órganos de aplicación de los tributos.

Una cuarta posibilidad sería la transformación en una jurisdicción tributaria especializada. Tiene importantes partidarios y presenta ventajas, entre ellas que, al mismo tiempo, se crearía una segunda instancia en el ámbito jurisdiccional. También tiene inconvenientes, como que solo quedaría como recurso administrativo el potestativo de reposición, que habría que adaptar para garantizar una adecuada revisión en vía administrativa.

Entiendo que serían distintas las propuestas que, suprimiendo los TEA y la creación de mecanismos sustitutivos, no propugnan que los TEA sean el germen de una jurisdicción tributaria, sino que la supresión de los TEA debería implicar también modificaciones en el ámbito jurisdiccional. Así, Lago Montero (2018b, pp. 206 y ss.)⁵¹ o Ribes Ribes (2020, pp. 98 y ss.)⁵².

La propuesta más completa y brillante que conozco es la de Rozas (2020, pp. 54 y ss.), que recomiendo leer con atención para apreciar su sólida fundamentación y la atención a los problemas que podría plantear, proponiendo soluciones. Es una propuesta que afecta no solo a la vía económico-administrativa, en cuanto pasaría a convertirse en una primera instancia de una jurisdicción contencioso-administrativa (al menos las personas con especialización jurídica), sino que reconfigura totalmente todo el sistema de revisión administrativa y judicial en el ámbito tributario.

Creo que es una propuesta muy interesante, pero también difícil de implantar, pues requeriría el apoyo no solo en el ámbito tributario, sino en el judicial. Probablemente hubiera

⁵¹ El autor menciona jurisdicción especializada, secciones especiales y jueces especialistas.

⁵² Propone Salas especiales de lo tributario en los órganos jurisdiccionales.

sido una gran solución tras la aprobación de la Constitución, época en la que resultaba más fácil realizar cambios de calado y conseguir un importante consenso.

Ignoro si dicha propuesta puede tener apoyo en el ámbito jurisdiccional, que me parece más decisivo para su éxito. En todo caso, personalmente soy favorable a que exista una jurisdicción tributaria especializada y dos instancias en la misma⁵³. Sin embargo, dudo de que exista suficiente acuerdo (por ello otros autores proponen solo salas especializadas o jueces especialistas). En cuanto a la doble instancia, podría conseguirse con una transformación, que probablemente requeriría más medios y resultaría compleja en el exclusivo ámbito contencioso-administrativo, que excede del alcance de este trabajo.

Una quinta posibilidad de transformación sería la integración de los TEA en la AEAT, que he escuchado a algunos miembros de los TEA y de la AEAT desde hace años. Aunque tiene importantes ventajas porque mejorarían los medios materiales y personales, dificultaría la independencia funcional y, en último extremo, llevaría probablemente a la paulatina desaparición de lo que significan los TEA, convirtiéndose en un departamento más de la AEAT. Coincido con Gascón Catalán (2003, p. 273) en que, puesto que la vía económico-administrativa es necesaria, es mejor que sean órganos externos e independientes los que se encarguen.

Una última posibilidad sería la creación de un organismo público independiente, que he escuchado en numerosas ocasiones y ha sido propuesta, por ejemplo, por Coronas Guinart (2004, p. 44) para garantizar su independencia orgánica del Ministerio de Hacienda, creando un organismo autónomo u otro ente público. Las ventajas de imagen son innegables y, si el mismo está bien diseñado, podrían mejorarse los medios personales y materiales. Creo que podría ser la solución ideal, pero requiere una fuerte decisión política que es muy difícil de conseguir.

4.4. Supresión de los TEA

Las posibilidades más radicales de evolución son las que proponen suprimir los TEA, pero creo que actualmente la posición mayoritaria en la doctrina, los asesores, la magistratura y la propia Administración resulta contraria a la mera supresión sin buscar mecanismos alternativos. Me parece que no es mantenida por ningún autor actualmente, pues los partidarios de la supresión inmediatamente proponen dichos mecanismos alternativos. Además, que yo conozca, nadie pretende que se apliquen los recursos de la LPACAP, que son objeto de críticas por parte de la doctrina científica administrativa. Coincido con Olañeta (2017, pp. 218), respecto a que la mera supresión no parece la solución adecuada.

⁵³ Hace tiempo que vengo expresando que soy partidario de suprimir la doble instancia económico-administrativa (es decir, el recurso de alzada ordinario) y de crear una doble instancia judicial para el ámbito tributario.

Al hilo de la supresión, cabe hacer referencia a la cuestión de si tiene sentido que existan los recursos administrativos tributarios, no solo las REA, sino el previo de reposición. Sin embargo, lo mismo puede plantearse respecto a cualquier recurso administrativo, teniendo en cuenta los principios y derechos constitucionales y, en concreto, el derecho a la tutela judicial efectiva.

La posición clásica en la doctrina científica administrativa, vigente la Constitución de 1978, fue expuesta por García de Enterría y Fernández (1981, pp. 435 y ss.), que recordaron que los recursos administrativos tienen un sentido primario de garantía de los administrados, pero al ser un presupuesto de impugnación procesal, en cierto modo también constituyen un privilegio de la Administración. Por ello, proponían (en 1981) su configuración con carácter facultativo, salvo casos excepcionales, si bien señalaban que de entenderse necesario mantener el sistema en beneficio de la Administración, debería unificarse en un único recurso y eliminarse la excesiva rigidez producida por el afán de «procesalización».

En todo caso, el Tribunal Constitucional aclaró que la existencia de una vía administrativa de recurso no supone una condición en el acceso a la justicia carente de razonabilidad y proporcionalidad, como recuerda Barrero Rodríguez (2014, pp. 251 y 252), que cita la Sentencia 52/2014, de 10 de abril (NCJ058421).

Entiendo que la actual configuración de las REA cumple las exigencias constitucionales, incluso a pesar del retraso en resolver. A pesar de su brillante argumentación, discrepo de Ribes Ribes (2020, pp. 78 y ss.), que considera que la vía económico-administrativa es insuficiente y *quasi* disuasoria para acceder a la tutela judicial. No comparto que la mayoría de los casos analizados por la vía económico-administrativa acaben judicializados (en los últimos cinco años el dato de estimaciones es del 44 % como he expuesto) o desanimen al obligado a acudir a la vía judicial (no hay datos que permitan llegar a esta conclusión). Mi experiencia es que los contribuyentes con más posibilidades económicas y actos impugnados de más importe pueden recurrir por silencio pasados los plazos, pero prefieren esperar en muchos casos. En cuanto a los contribuyentes más modestos obtienen en un gran número de casos la respuesta favorable a sus pretensiones. El que existan alternativas menos gravosas a las que se refiere dicha autora es, obviamente, en su opinión, con la que no coincido. Además, dicha autora se refiere al caso especialmente gravoso en términos de tutela judicial cuando lo único que alega el reclamante es la ilegalidad o inconstitucionalidad. Advierto de que en mi experiencia son casos muy raros y, en todo caso, la misma autora cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2018 (rec. núm. 113/2017-NFJ070571-), que sale al paso de este problema.

Por otro lado, la supresión por la LBRL en 1985 respecto a los EE.LL. sin buscar mecanismos sustitutivos, claramente demostró que la consecuencia fue la indefensión de los ciudadanos, especialmente sangrante para los de menos conocimientos y posibilidades económicas. Los cambios de recursos con gran tradición histórica deben hacerse con extraordinaria prudencia. He expuesto que la modificación de los recursos en la LRJ-PAC fue

objeto de críticas generalizadas y fue corregida por la posterior Ley 4/1999. Con esto no pretendo expresar que no deban hacerse cambios normativos, sino extremar las precauciones y conseguir previamente el máximo consenso de los diversos operadores jurídicos.

Como la mera supresión podría producir efectos indeseables, las posiciones que proponen dicha supresión suelen añadir la implantación de otros mecanismos, siendo frecuentes las fórmulas de conciliación, mediación o arbitraje. El propio Informe de 2001 citado se refería al arbitraje tributario con detalle (pp. 226 a 234) y mencionaba brevemente la conciliación judicial o ante los TEA, pero no se incorporaron a la LGT.

Los autores que propugnan estas fórmulas vienen a apoyarse fuertemente en el derecho comparado, por lo que me remito a los magníficos estudios realizados para quien desee profundizar (Chico de la Cámara, 2015; Alonso González y Andrés Aucejo, 2017; Lago Montero, 2018c), así como a Olañeta (2017, pp. 205 a 212) o la citada Ribes Ribes (2020, p. 102 a 110) que se refiere al arbitraje como una de las posibilidades que propone.

Por otro lado, como hacen Espejo Poyato y García Novoa (2015b, pp. 62 y ss.), pueden distinguirse fórmulas que previenen el conflicto (actas de conformidad, actas con acuerdo, etc.), medidas de mediación para solventar el conflicto (tasación pericial contradictoria), medidas de conciliación judicial, desistimiento, renuncia y allanamiento y medidas de heterocomposición del conflicto.

Hay muchos aspectos en favor de estas fórmulas, pero conviene destacar dos puntos:

Primero, sería oportuno realizar previamente un análisis profundo del coste que conllevan, pues podrían ser más caras desde el punto de vista económico de lo que parecen. Resultaría trágico que se suprimieran los TEA que tienen un coste determinado, sustituyéndolos por otra fórmula que finalmente cuesta mucho más (por ejemplo, el triple), cuando dando más medios a los citados TEA (por ejemplo, el doble) se conseguirían iguales o mejores resultados.

Segundo, cualquier comparación debe realizarse entre términos homogéneos, pues no es justo contrastar los actuales TEA con determinadas deficiencias, con unas fórmulas teóricas que hipotéticamente funcionarían de forma perfecta, pues no me cabe duda de que si se implantaran en la práctica también plantearían problemas.

Mi opinión es que estas fórmulas son muy interesantes, pero como medios complementarios a los TEA y no implicando su supresión y bastaría excluir de la revisión económico-administrativa los aspectos que tuvieran mejor encaje en las mismas⁵⁴. Además, muchos de ellos tienen su articulación dentro del ámbito de aplicación de los tributos e imposición de

⁵⁴ En algunos casos podría luego abrirse la vía judicial, mientras en otros (por ejemplo, arbitraje) podría incluso excluirse la vía judicial, siempre que no vulnerara los principios constitucionales.

sanciones, como demuestran los ejemplos que existen desde hace muchos años. Me remito en cuanto a la transacción, aunque se publicara en 1998, a la magnífica obra de González-Cuéllar Serrano (1998)⁵⁵. Posteriormente las actas con acuerdo del artículo 155 de la LGT, después de un tímido comienzo, están plenamente consolidadas. Por ello, preferiría que coexistieran con los TEA, si bien teniendo cuidado para no beneficiar a unos contribuyentes sobre otros en estas fórmulas. Si en la práctica, aunque estuvieran previstas para todos los contribuyentes, solo tuvieran acceso los que tienen más posibilidades económicas, se estaría dejando de lado a los contribuyentes que más lo necesitan.

Finalmente, también se propone la supresión con implantación de órganos especializados de revisión dentro de la Administración encargada de aplicar los tributos, que realizarían una revisión más eficaz que la vía económico-administrativa y distinta del recurso de reposición. Es difícil decidir si se trataría de una supresión con creación de otro órgano en la Administración o la transformación de los TEA, pero entiendo que sería lo primero. En un punto anterior he examinado la transformación consistente en la integración de los TEA en la AEAT.

Esta fórmula no solo es propuesta por la doctrina científica, pues he escuchado a personas de la AEAT que la prefieren, aunque no lo plasmen en monografías o en artículos en revistas. Espejo Poyato y García Novoa (2015a, pp. 38 a 42) proponen oficinas de reclamaciones dentro de la Administración tributaria. El modelo, como ellos mismos reconocen, son las figuras de la Administración tributaria alemana y estadounidense y recomiendo su lectura porque es muy convincente.

También Rozas (2020, pp. 58 a 61) de forma brillante se refiere a estos órganos, pues dentro de su propuesta de transformación de los TEA dentro de una jurisdicción contencioso-tributaria con dos instancias, que he comentado antes, también propone «oficinas de apelación» en el seno de la AEAT con la finalidad de buscar la conciliación y preparar el recurso judicial. Según este último autor podrían configurarse a partir de la estructura de las actuales oficinas técnicas, pero con cambios importantes, lo que llevaría a un mayor coste y complejidad técnica y, sobre todo, destacando que no se trata de volver a inventar lo económico-administrativo dentro de la AEAT, que sería una reforma en falso (2020, p. 60).

La creación de órganos especializados de revisión en la AEAT separados de la línea jerárquica es atrayente y tiene ventajas, básicamente la rapidez en resolver y que probablemente tendrían más medios materiales y personales que los actuales TEA al formar parte de la AEAT. Sin embargo, también veo dificultades:

La primera es qué pasaría con el recurso de reposición. Es cierto que el mismo es potestativo, pero resuelve en Derecho y dudo que tuviera sentido mantenerlo y que luego hubiera una «apelación» con funciones de conciliación.

⁵⁵ Recibió el Premio del Instituto de Estudios Fiscales en 1997.

La segunda es que, si se mantienen los TEA, se duplicarían dos instancias de revisión en el ámbito administrativo y si una estuviera basada en la conciliación («oficinas de apelación») y otra en Derecho (TEA) resultarían en cierto modo contradictorias. Además, aumentaría el coste desde el punto de vista económico. Quizás podrían ser alternativas, pero ello provocaría otros problemas. Por eso, la solución de Rozas es atractiva, porque en su posición los TEA han pasado al Poder Judicial.

La tercera es que esta fórmula parece pensada para el ámbito de los procedimientos inspectores, pero existen muchísimos actos dictados en procedimientos gestores y recaudatorios, sobre todo masivos, en que pueden tener peor encaje.

La cuarta es que probablemente produciría una pérdida de independencia y el riesgo de que se reprodujera la vía económico-administrativa, peligro que advierte Rozas. Una versión «descafeinada» de los TEA no contentaría a nadie.

5. Conclusiones

A lo largo del trabajo he ido exponiendo algunas conclusiones, de carácter personal, pero destaco las que entiendo más relevantes de forma resumida.

Primera, los TEA y la vía económico-administrativa tienen una larga tradición histórica y han ido evolucionando continuamente, por lo que desaconsejo cualquier cambio profundo sin analizarlo con mucho cuidado y sin haber conseguido el consenso previo de los diversos operadores jurídicos. En España tenemos dos ejemplos de cambios desafortunados relacionados con los recursos administrativos, que han sido la supresión de la vía económico-administrativa en el ámbito local en 1985 y la reforma realizada en 1992 por la LRJ-PAC.

Segunda, las REA y los TEA son preferibles al recurso de alzada de la LPACAP ante el superior jerárquico, pues la independencia funcional establecida legalmente tiene reflejo, a mi juicio, en la práctica, en los datos de estimaciones y desestimaciones. Esto no impide que fuera deseable, además, garantizar la inamovilidad de los miembros de los TEA e, incluso, su independencia también desde el punto de vista orgánico.

Tercera, creo que el carácter obligatorio antes de acudir al recurso judicial no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, sin perjuicio de que resulte conveniente la simplificación de los recursos y, en particular, la supresión del recurso de alzada ordinario, pues produce numerosas distorsiones.

Cuarta, los TEA evitan que estén sobrecargados de trabajo los Tribunales de Justicia y, en mi opinión, facilitan el trabajo de los mismos mientras no exista una jurisdicción tributaria o, al menos, magistrados especialistas en el ámbito tributario.

Quinta, la gran mejora práctica en el funcionamiento de los TEA en los últimos años está resolviendo el problema secular del retraso en resolver sobre los plazos previstos, a la vez que está planeándose otra gran mejora en las aplicaciones informáticas. Si llegaran a buen puerto en el año 2024, en que los TEA cumplen su centenario, se habría conseguido un paso de gigante en la buena dirección.

Sexta, cualquier evolución que implique la supresión de los TEA o de su carácter obligatorio antes de acudir a la vía judicial resultaría negativa, desde mi punto de vista, pero esto no impide que puedan hacerse cambios, algunos modestos, otros más profundos, que incluso puedan llegar a una transformación de los TEA. Quizás la fórmula ideal sería la creación de un órgano público independiente, que tuviera garantizada la financiación en función del número de entradas y el cumplimiento de los objetivos marcados.

Séptima, no veo obstáculo para las fórmulas de mediación, conciliación o arbitraje, pero creo preferible que fueran previas a la vía económico-administrativa, sin perjuicio de que en algunos casos tras las mismas pudiera acudirse directamente a la vía judicial.

Referencias bibliográficas

- Abogacía General del Estado. (2007). *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria. Libro Conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado*. Thomson Aranzadi.
- Abril Abadín, E. (2005a). Los Tribunales Económico-Administrativos una institución centenaria. En I. Martín Dégano, A. Vaquera García y G. Menéndez García (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Tomo I. Lex Nova.
- Abril Abadín, E. (2005b). Tribunales Económico-Administrativos y seguridad jurídica. En C. Colomer Ferrándiz (Coord.), *Propiedad y Derecho Fiscal*. Fundación Beneficencia et peritia iuris.
- AEDAF. (2012). *Propuesta de modificación del carácter preceptivo de la vía económico-administrativa*. Papers AEDAF, número 7.
- Alonso González, L. M. y Andrés Aucejo, E. (Dir.). (2017). *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado*. Marcial Pons.
- Andrés Aucejo, E. (2017). Capítulo I. Estadísticas de la litigiosidad en materia tributaria en España. En L. M. Alonso González y E. Andrés Aucejo (Dir.), *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario Comparado*. Marcial Pons.
- Andrés Aucejo, E. y Royuela Mora, V. (2005). Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central. *Crónica tributaria*, 115.
- Barrero Rodríguez, C. (2014). Lección 7. La revisión de los actos en vía administrativa. En C. Barrero Rodríguez (Coord.), *Leciones de Derecho Administrativo Parte General*. Tecnos.

- Centro de Investigación de la Justicia Administrativa (CIJA). (2022). *Informe sobre la Justicia Administrativa 2022*. Universidad Autónoma de Madrid.
- Checa González, C. (2017). *Reclamaciones económico-administrativas*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Chico de la Cámara, P. (Coord.). (2015). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Chico de la Cámara, P. (2016). Parte III. Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera local. En P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz (Dir.), *La revisión de actos en materia tributaria*. Lex Nova Thomson Reuters.
- Chico de la Cámara, P. (2022). Capítulo XII. La litigiosidad procedimental: Causas y propuestas de mejora. En EY Abogados, *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. (2001). *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Coronas Guinart, J. M. (2004). *Los tribunales económico-administrativos: El difícil camino hacia la auténtica justicia tributaria*. Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras. <https://racef.es/archivos/discursos/coronasguinart2004.pdf>
- Defensor del Pueblo. (1987). *Informe a las Cortes Generales 1987*. Publicaciones del Congreso de los Diputados. <https://www.defensordelpueblo.es/wp-content/uploads/2015/05/INFORME1987Informe-yDebates.pdf>
- Espejo Poyato, I. y García Novoa, C. (2015a). Capítulo I. La conflictividad tributaria y medios para combatirla. En P. Chico de la Cámara (Coord.), *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Espejo Poyato, I. y García Novoa, C. (2015b). Capítulo II. Los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario. En P. Chico de la Cámara (Coord.), *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Far Jiménez, J. (2000a). Reflexiones sobre la vía económico-administrativa: Una vía útil y necesaria (I). *Carta Tributaria*, 345.
- Far Jiménez, J. (2000b). Reflexiones sobre la vía económico-administrativa: Una vía útil y necesaria (II). *Carta Tributaria*, 346.
- Fuentes Quintana, E. (1990). *Las reformas tributarias en España*. Editorial Crítica.
- Gallardo Castillo, M. J. (2016) Capítulo IV. La Revisión de los actos administrativos. La revisión de oficio y la revisión rogada. En M. J. Gallardo Castillo (Dir.), *Aproximación al nuevo Procedimiento Administrativo Común de la Ley 39/2015: reflexiones y claves de su aplicación*. CEMCI.
- García de Enterría, E. (2003). La Constitución, la Administración y la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. En Consejo General del Poder Judicial, *Constitución y Poder Judicial XXV Aniversario de la Constitución*.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (1981). *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo II. Civitas.
- Garrido Falla, F. (1963). *Tratado de Derecho Administrativo. Volumen III. La Justicia*

- Administrativa (Primera parte)*. Instituto de Estudios Políticos.
- Gascón Catalán, J. (2003). *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*. Thomson Reuters Aranzadi.
- González-Cuéllar Serrano, M. L. (1998). *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Colex.
- Gutiérrez Sánchez, J. M. (2022). La mejora de los Tribunales Económico-Administrativos. *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/la-mejora-de-los-tribunales-economico-administrativos/#more-2302>
- Huesca Boadilla, R. (1997). Capítulo I. Las Reclamaciones económico-administrativas. En R. Huesca Boadilla (Coord.), *Las Reclamaciones Económico Administrativas Comentarios al Nuevo Reglamento de Procedimiento*. Aranzadi.
- Iglesias Caridad, M. (2008). Los costes de la conflictividad para los litigantes tributarios. En J. M. Lago Montero (Dir.), *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Inspección General (Ministerio de Hacienda). *Memorias anuales de la Administración tributaria*. <https://www.hacienda.gob.es/ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx>
- Lago Montero, J. M. (2008a). Capítulo 3. Remedios que sería deseable implementar de inmediato. En J. M. Lago Montero (Dir.), *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Lago Montero, J. M. (2008b). Capítulo 4. Remedios que sería deseable implementar más pronto que tarde. En J. M. Lago Montero (Dir.), *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Lago Montero, J. M. (Dir.). (2018c). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Marco Sanjuán, J. A. (2021). La solución de los problemas históricos de los Tribunales Económico-Administrativos. *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/sin-titulo/#more-1015>
- Martínez Lafuente, A. (2005). El Reglamento General de Revisión de actos tributarios en vía administrativa: el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (notas y concordancias). *Impuestos*.
- Menéndez Menéndez, A. (1997). Los recursos administrativos. En J. C. Fernández de Aguirre (Dir.), *Valoración de la Ley 30/1992 tras cinco años de vigencia*. Cuadernos de Derecho Judicial. Consejo General del Poder Judicial.
- Nuez Sánchez-Cascado, E. de la. y Pérez Torres, E. (2000). *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*. Aranzadi.
- Olañeta, R. (2017). 1. La vía económico-administrativa: Mecanismos de resolución alternativa de conflictos. La viabilidad de la vía económico-administrativa: continuidad o supresión. En L. M. Alonso González y E. Andrés Aucejo (Dirs.), *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado* (cap. 3). Marcial Pons.
- Pastor Prieto, S. y Marín-Barnuevo Fabo, D. (2005). *La litigiosidad tributaria: Un análisis jurídico y económico*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Pérez Nieto, P. (2022). La apuesta por un sistema de información de calidad en los Tribunales Económico-Administrativos. *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/la-apuesta-por-un-sistema-de-informacion-de-calidad-en-los-tribunales-economico-administrativos/#more-2204>



- Rozas, J. A. (2020). La administración de la justicia tributaria en España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 452, 35-74.
- Ribes Ribes, A. (2020). *La tutela judicial efectiva en el ámbito tributario*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Ruiz Toledano, J. I. (2006). *El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria Comentado*. La Ley Wolters Kluwer.
- Ruiz Toledano, J. I. (2022). *Análisis práctico de los recursos tributarios*. Tirant lo Blanch.
- Ruiz Toledano J. I. y Ruiz González, L. J. (2016). Parte Segunda. Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica. En P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz (Dirs.), *La revisión de actos en materia tributaria*. Lex Nova Thomson Reuters.
- Sánchez Pedroche, A. (2006). *Revisión administrativa en vía tributaria. Recursos y reclamaciones con jurisprudencia y ejemplos*. Centro de Estudios Financieros.
- Serrera Contreras, P. L. (1966). *Lo económico-administrativo: historia y ámbito*. Instituto García Oviedo.
- TEAC. *Memorias anuales de los Tribunales Económico-Administrativos*. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>

José Ignacio Ruiz Toledano. Inspector de Hacienda del Estado. Ha desempeñado numerosos puestos en la Administración tributaria del Estado (en la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y en los Tribunales Económico-Administrativos). Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España (Vocal de la Sección de Derecho Financiero y Tributario). Ha participado como miembro o colaborado en varios Grupos de Trabajo y Comisiones, ha impartido numerosos cursos, conferencias y clases en diversas instituciones y también ha publicado numerosos artículos y obras de forma individual o colectiva.