

## LA TUTELA JUDICIAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

*Discurso de ingreso como académica correspondiente en la Real Academia de  
Jurisprudencia y Legislación del Principado de Asturias (marzo 2014)*

**Begoña Sesma Sánchez**

**Catedrática de Derecho Financiero y Tributario**

**Universidad de Oviedo**

Uno de los objetivos constantes y presentes en las reformas tributarias de los últimos cincuenta años ha sido **reducir la litigiosidad tributaria**, minorar el elevado número de procesos contencioso administrativos que enfrentan a la Administración y a los obligados tributarios, en su mayoría contribuyentes. El problema es que perseguir esta meta significa menoscabar dos derechos de garantía constitucional: la tutela judicial efectiva que consagra el art. 24 CE y el control judicial de la Administración que se proclama en el art. 106 CE.

Un breve repaso de las medidas disuasorias que, con el fin de rebajar el número de recursos contenciosos, obstaculizan al mismo tiempo esos derechos y una mención de algunas de las alternativas que se debaten actualmente para conciliar mejor una justicia eficiente y eficaz, pero también una tutela judicial accesible y efectiva en materia tributaria, es el tema que he elegido para pronunciar mi discurso de ingreso en esta Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, a quien agradezco muy sinceramente, personificándolo en la referencia a los Profes. Tolivar Alas y Punset Blanco, que me haya acogido como académica correspondiente. Desde ahora asumo el compromiso de implicarme con todo mi esfuerzo en el cumplimiento de los fines de esta institución, que comparto y que desde hoy también hago míos.

A la Profa. Fernández Junquera, que ha expuesto subjetiva y cariñosamente algunos datos de mi trayectoria que pueden avalar este ingreso, quiero reconocerle públicamente mi verdadero y sentido agradecimiento por su magisterio y ejemplo todos estos años.

También mi gratitud para los asistentes, una gran mayoría de buenos compañeros, amigos y algún miembro de mi querida familia.

Decía hace un momento que constato como evidencia que, con el pretexto de atenuar la litigiosidad tributaria, *la tutela judicial de los contribuyentes y simultáneamente el control judicial de la Administración tributaria cada vez mengua más*. Pero debo aclarar que *no encoje* porque los órganos jurisdiccionales hayan optado por interpretar las normas tributarias a favor de la Administración, -aunque últimamente encontramos sentencias que invocan la situación económica nacional para justificar, inapropiadamente a mi juicio, el sentido de sus fallos pro fisco- sino porque cada vez existen *más zancadillas y frenos* para que los órganos jurisdiccionales revisen los actos tributarios. Y si los revisan y lo hacen en favor de los contribuyentes, -contrariamente a lo que sucede con la ejecución de otras sentencias en el ámbito contencioso donde funciona bajo petición y es harto complicada-, la Administración tributaria a día de hoy ha encontrado una fórmula perfecta para ejecutar rápidamente el sentido del fallo judicial que le es desfavorable: le basta reiterar el acto anulado variando ligeramente su contenido o su iter procedimental. De este modo, la tutela judicial que demandó y obtuvo el contribuyente se convierte en una condena para él.

Pero vayamos por partes:

Si estamos en desacuerdo con un acto de la Administración tributaria, generalmente una liquidación y optamos por recurrirla, de mano ya perdemos atractivas **reducciones de recargos o de sanciones**. Porcentajes del 25% o del 30%, o de ambos según los casos, que no son nada despreciables cuando nos referimos a cifras tributarias y mucho menos a algunas sanciones cuya tipificación y cuantía, por cierto, no paran de multiplicarse, tanto a nivel normativo como en número de expedientes sancionadores incoados.

Para garantizar que la Administración pueda opinar una segunda vez sobre la legalidad y validez del acto, un **privilegio tradicional** y arraigado en nuestro sistema nos obliga a darle esa segunda oportunidad y acudir, alternativamente, a un **recurso de reposición** –sencillo, gratuito pero estéril en la mayoría de los casos -o a una vía preceptiva, cuasi jurisdiccional, que es la **vía económica administrativa** gestionada por unos órganos administrativos especializados, los Tribunales económico administrativos. Se trata de un cauce actualmente sobredimensionado y complejo ¡con doble instancia

incluso! donde se superponen varios procedimientos de revisión algunos de los cuales (tres al menos), seamos sinceros, sólo existen para garantizar que si algún Tribunal económico administrativo regional “díscolo” se desvía de la doctrina oficial emanada de la AEAT o de la DGT, la propia Administración pueda impugnar esa resolución en alzada o en unificación de doctrina antes de que sea tarde, es decir, firme y a favor de los contribuyentes. De ahí las frecuentes alzas planteadas por la Administración contra resoluciones económico administrativas de sus propios órganos: todo un contrasentido para un trámite que solo debiera garantizar el privilegio –también cuestionable pero aceptado por nuestro Tribunal Constitucional- de que la Administración reconsidere sus actos antes de someterlos al control judicial.

Por otro lado, como buenos órganos administrativos y a tenor de los datos recogidos en la última Memoria publicada, correspondiente al ejercicio 2012, los tribunales económico administrativos *siguen barriendo mayormente para casa*. En ese año tuvieron entrada 223.417 reclamaciones, “la cifra más alta de toda la historia de los Tribunales”, de las cuales según el mismo documento se resolvieron 190.374, también la cifra más alta desde la creación de estos órganos -en Asturias entraron 5312 asuntos y se resolvieron en esta vía 4793-. Pues bien, aunque aproximadamente el 38% de estas reclamaciones lo fueron en un sentido estimatorio, total o parcial, esto es favorable a los contribuyentes, frente a casi un 50% desestimatorias –el resto fueron archivos, incompetencias y otras actuaciones que implican la terminación del procedimiento-, hay dos matices relevantes a tener en cuenta para interpretar estos datos. El primero es que *el porcentaje de resolución y de estimación de reclamaciones es mucho más bajo si nos referimos exclusivamente al TEAC*, ante quien se sustancian los asuntos económicamente más relevantes y quien tarda más en resolver. El segundo matiz a valorar en esta estadística es que, como señalaba anteriormente, *una reclamación estimada a favor del contribuyente* –ese 38% que usualmente se esgrime como aval de la imparcialidad y objetividad de esta vía- *no es garantía de su plena victoria*. En una gran mayoría de asuntos, la estimación total o parcial de una reclamación económico administrativa sólo significa la retroacción de actuaciones para que el órgano que dictó el acto anulado corrija más o menos sus defectos, y digo más o menos, porque en la actualidad se han incrementado notablemente los incidentes de ejecución planteados contra las nuevas liquidaciones precisamente porque se han apartado de la resolución

económico administrativa o se han dictado con los mismos errores que motivaron su anulación.

**La gratuidad de este tránsito administrativo** también se invoca generalmente como una de sus ventajas. Creo, sin embargo, que pocos podrían afirmar que en la realidad sea así. La complejidad innata de la normativa tributaria exige con mucha frecuencia costear una representación técnica/ profesional (abogado o asesor) para circular por esta vía. Además, para evitar que la Administración inste la ejecución forzosa del patrimonio del reclamante, hay que solicitar la suspensión del acto aportando garantías adecuadas y suficientes. Y hoy en día, conseguir la garantía preferida por la Administración para detener la ejecución del acto, como es el aval bancario, es caro y muy difícil de conseguir para muchos obligados tributarios. E intentarlo con otras garantías, siempre arroja un resultado incierto y puede perjudicar la libre disposición del patrimonio propio o ajeno.

Por lo demás, justo es reconocerlo, esta vía administrativa tiene la gran ventaja de la **especialización** y ha mejorado considerablemente la calidad técnica de sus resoluciones –especialmente las que dicta el TEAC-, pero sigue siendo una vía *lenta* –significativamente lenta-, sobredimensionada en la actualidad y dudosamente imparcial y objetiva. Por ello, según mi criterio, creo que en su configuración actual no sirve para reducir la conflictividad tributaria, es más diría que intenta disuadir al contribuyente para que no acuda a la revisión judicial posterior.

Finalizada esta travesía, la decisión del contribuyente de demandar tutela judicial y, de paso, asegurar un control judicial de la Administración tributaria, tropieza con dos nuevos obstáculos. Por un lado, hay que *renovar la solicitud de suspensión* del acto ofreciendo también garantías y ello aunque en vía administrativa ya nos la hubieran concedido e incluso si lo que estamos discutiendo son sanciones tributarias. Sorprendentemente, el legislador tributario ha considerado que la presunción de inocencia se agota al finalizar la vía administrativa y por eso, en sede judicial, debemos convencer con garantías al Tribunal para que paralice la ejecución de la sanción. Y aunque en teoría el órgano jurisdiccional actúa con plena libertad para acordarla o no, conviene recordar que el TS ha admitido que esa decisión judicial pueda supeditarse a que la propia AEAT acepte en forma y en cuantía esa garantía. Ya me dirán si no hay incoherencia en este sistema, disuasorio a más no poder, en el que la revisión en vía

administrativa resulta más garantista que la jurisdiccional en materia de sanciones y en el que hasta los propios órganos jurisdiccionales velan escrupulosamente por salvaguardar el principio general de autotutela ejecutiva de la Administración tributaria.

En segundo lugar, por haber instado la revisión judicial, desde la aprobación de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre hemos de abonar una *controvertida tasa judicial* nacida presuntamente para racionalizar el ejercicio de la potestad jurisdiccional, mejorar la financiación del sistema judicial y, en particular, de la asistencia jurídica gratuita. Menos pleitos y más ingresos también han sido razones no confesadas públicamente de esta reforma. No quiero detenerme en exceso sobre este peaje tributario, polémico, cuestionado ya en sede constitucional por diversos órganos e instituciones, y rechazado socialmente hasta el punto de que apenas tres meses después de aprobadas, mediante Real Decreto Ley 3/2013, de 22 de febrero, las nuevas tasas judiciales se modificaron a la baja y se excluyeron en algunos procesos y situaciones. No obstante, no me resisto a hacer alguna observación sobre este gravamen en el ámbito contencioso administrativo.

La primera es manifestar, a priori, *mi conformidad, en términos generales, con los fundamentos que pueden legitimarlas, a saber*: que el derecho a la tutela judicial efectiva no es equiparable al derecho a la justicia gratuita, que es un derecho prestacional y de configuración legal que puede estar sujeto a la concurrencia de presupuestos y requisitos procesales fijados por el legislador, y que también incumbe a éste elegir de qué modo financia el servicio público de la justicia, tal y como ha señalado el TC (STC 20/2012, de 16 de febrero, entre otras). Ahora bien, creo que el sistema creado adolece de varias inconsistencias, alguna de las cuales, tiene relevancia constitucional. Me limitaré a señalar dos. En primer lugar, que *en el ámbito contencioso administrativo una tasa judicial constituye un gravamen preceptivo por demandar un servicio que no beneficia exclusivamente al recurrente, sino que afecta a un servicio público, esencial e indispensable en un Estado de Derecho como el nuestro, y también sirve al interés general porque afecta al derecho constitucional del art. 106 CE*, el que consagra el control judicial de la legalidad de la actuación administrativa que es una garantía fundamental en nuestro ordenamiento. No sólo la tutela judicial está en juego, por tanto, cuando preceptivamente hemos de abonar una tasa por recurrir un acto tributario –u otro administrativo–, también la supervisión judicial de la Administración – que es una garantía fundamental y colectiva– se resiente en estos casos. Además, la Administración demandada podría actuar con cierto arbitrio al fijar el contenido de sus

actos para condicionar así el acceso a los tribunales en función de la cuantía previsible de la tasa judicial. No digo que lo haga ni, por supuesto, le animo a ello, pero le bastaría con fijar el contenido del acto tributario a la baja –por ejemplo, en algunas sanciones vinculadas a incumplimientos de obligaciones formales-, para que al contribuyente simplemente no le compensara recurrir, o al contrario, fijar el contenido del acto tributario al alza para que el acceso a la revisión judicial fuera significativamente más gravoso. En el ámbito contencioso administrativo y, en particular, en el tributario, creo que la tasa judicial no sólo limita la tutela judicial del recurrente, también reduce la garantía constitucional del control judicial de la actuación administrativa y acrecienta los privilegios de la Administración que no la paga ni la soporta, y que sólo la recauda.

La segunda observación que me hago sobre este gravamen es una *reflexión general acerca de esta moda creciente, que está casi arrasando, de financiar los servicios públicos generales a través de tasas*: cada vez más se segregan e individualizan los servicios públicos y hasta cualquier actuación administrativa –incluso cuando no existe porque opera el silencio- para justificar la creación de tasas que los financien. Pero esta práctica se hace sin una adecuada deliberación sobre el verdadero coste económico de ese servicio o actividad administrativa para quien lo demanda –que es un requisito indispensable cuando hablamos de tasas-, y también sin ninguna ponderación acerca del interés general, colectivo y público, y no sólo el beneficio particular, que está detrás de muchos de ellos. ¿Hasta dónde puede llegar esta moda?. ¿También deberíamos pagar una tasa por acudir a la vía económico administrativa – lo digo porque por ejemplo, en Cataluña el recurrente ya paga una tasa muy significativa por acudir al Tribunal administrativo Catalán de contratos del sector público -, deberíamos pagar una tasa por plantear una consulta tributaria o porque nos inspeccionen?. En fin, mejor no damos ideas.

En sede jurisdiccional, cuando presentamos el recurso contencioso peregrinamos con mayor o menor lentitud según el órgano encargado de resolver, con mayor o menor fortuna según su especialización y conocimiento técnico de la materia – los tributaristas siempre nos hemos quejado de ésto- y lo hacemos además con una gran incertidumbre sobre el resultado final. En la actualidad creo que estamos muy *lejos de hablar de una aplicación judicial igualitaria – uniforme o común- del derecho tributario*. En esta materia se da la paradoja de que existe una generalizada igualdad en la aplicación administrativa de las normas tributarias – la propia AEAT, la DGT y el TEAC a través

de alzadas se encargan de ello-, y sin embargo, existe una notable disparidad en la aplicación judicial de las normas tributarias que resulta preocupante. Con todo el respeto, no comparto en este sentido la generosa interpretación que ha hecho el TC (entre otras, en la STC 37/2012, de 19 de marzo) de la “independencia judicial” para justificar ilimitadamente la discrepancia de los órganos jurisdiccionales inferiores respecto de otros superiores e incluso del propio TS –salvo en los casos de casación en interés de ley-. Es cierto que en el ámbito tributario la realidad excede frecuentemente de la norma y la apreciación de circunstancias, hechos y actuaciones puede admitir diversos criterios en la aplicación judicial de la misma, pero la falta de “predecibilidad de la respuesta judicial” perjudica notablemente la seguridad jurídica, menoscaba la confianza en el sistema judicial e incrementa la litigiosidad por la falta de una respuesta judicial uniforme ante asuntos sustancialmente idénticos. En el mundo tributario esta disparidad de criterios judiciales es muy notable y se da, además, no sólo sobre cuestiones de fondo, sino también en otros trámites procesales relevantes como, por ejemplo, en la admisión o no de las solicitudes de suspensión, de recursos de casación, de amparos o en las solicitudes de elevación de cuestiones de inconstitucionalidad y prejudiciales.

Prueba de ello ha sido, referido a las competencias del TS, el progresivo incremento de los *recursos de casación para la unificación de doctrina* que en el ámbito tributario están sustituyendo, poco a poco, a los recursos de casación ordinarios, especialmente tras el brutal incremento de la cuantía casacional hasta los 600.000 euros perpetrado a través de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal. Si a ello añadimos la peculiar forma de computar la cuantía del recurso de casación que practica el TS en nuestra disciplina: por cuotas tributarias discutidas y por período de liquidación, sin incluir recargos ni intereses, o por importe individualizado de estos otros componentes si son los que se discuten, y le sumamos el notable retraso que acumulan los procesos ante el TS, no sería exagerado afirmar que la jurisprudencia hace tiempo que ha dejado de ser fuente del derecho tributario y que su valor como tal ha caído en picado. La creatividad judicial y las dificultades de acceder en casación a una interpretación judicial segura y fiable también frenan, pues, la demanda de tutela judicial de los contribuyentes y perjudican el control judicial de la Administración tributaria.

Si al final del pleito perdemos, ya sabemos lo que toca, pagar la deuda tributaria con **intereses de demora** –cuantiosos por razón del tiempo invertido en la revisión administrativa y jurisdiccional-, pero también cargar con las **costas** que el recurrente, por cierto, soporta de su bolsillo mientras que la Administración las financia con dinero público de todos. Otros dos inconvenientes que están presentes a la hora de adoptar la decisión de recurrir o de no hacerlo.

Pero es que si ganamos, ya sea porque teníamos razón en el fondo ya sea porque la Administración incurrió en un vicio de forma o de procedimiento al dictar el acto, en la mayoría de los casos es de temer que la victoria sólo haya sido pírrica, en el sentido de *obtenida con más daño para el vencedor que para el vencido*. En efecto, si la ejecución de sentencias contencioso administrativas se cita con frecuencia como mal endémico de la tutela judicial (por ejemplo, en materia de urbanismo), creo que en el ámbito tributario la Administración ha encontrado, como decía al comienzo, la fórmula perfecta para ejecutar las sentencias que le son desfavorables. Y es que salvo que consigamos la prescripción en sede judicial, el TS ha legitimado la *retroacción de actuaciones* para que la Administración intente la liquidación de nuevo modificando ligeramente su contenido o corrigiendo algún vicio procedimental. Ciertamente es que ningún precepto de nuestro ordenamiento le impide que dispare sólo una vez, pero me cuesta aceptar que tras varios años de revisión administrativa y judicial y tras la anulación del acto conseguida por el recurrente, la Administración aún dispone de plazo para liquidar porque, a juicio del TS, ha sido el propio recurrente quien ha interrumpido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar de nuevo. En esta situación, convendrán conmigo que en muchos casos, recurrir un acto tributario es tirar piedras contra el propio tejado y es de todo punto lógico cuestionarse ¿qué sentido tiene para un contribuyente recurrir una liquidación tributaria –que es el acto administrativo tributario por excelencia –del que dependen intereses, sanciones, apremios, derivaciones de responsabilidad...-, perdiendo rebajas de recargos y sanciones, aportando garantías para suspender su ejecución, pagando tasas y representación procesal y asumiendo el riesgo de costas para conseguir tras muchos años una sentencia favorable pero que deja intacto, absolutamente indemne, el derecho de la Administración a disparar de nuevo? De “condena a la pena de banquillo”, utilizando la frase de un ilustre administrativista, o de “cadena perpetua procesal” como han señalado otros profesionales de la práctica

tributaria, podría tildarse esta forma de ejecutar los fallos judiciales que tampoco anima a recurrir.

A la vista de este panorama, la revisión de los actos de la Administración tributaria precisa, con urgencia y a mi juicio, de una *profunda reforma* que resuelva las ineficiencias del sistema actual. La suma de una revisión administrativa preceptiva, lenta y escasamente objetiva e imparcial y de una revisión jurisdiccional costosa, incierta, arriesgada y en ocasiones dudosamente útil, no es eficaz ni satisfactoria para ninguna de las partes de la contienda, la Administración tributaria y los contribuyentes. Aquella se queja de la litigiosidad y del volumen de créditos tributarios que están paralizados en sede jurisdiccional a la espera de un fallo judicial, queja que, por cierto, también es compartida y hasta invocada por algunos tribunales –de forma inapropiada a mi juicio- para resolver e interpretar el derecho en un sentido o en otro. Y para los obligados tributarios, en fin ya me he quejado bastante del sinnúmero de obstáculos que intentan disuadirle de acudir a la revisión judicial de los actos que le afectan.

Llegados a este punto, como creo que toda crítica ha de ser constructiva y ésta es una de las tareas de todo académico, ¿qué *propuestas de lege ferenda* se debaten o podrían sugerirse para mejorar la tutela jurídica, no necesariamente administrativa ni judicial, en el ámbito tributario?:

1ª.- La primera se refiere **al impulso de sistemas preventivos de resolución de conflictos tributarios**. Desde luego, una normativa tributaria más sencilla, accesible, coherente y estable facilitaría mucho esta tarea.

La llamada “indisponibilidad del crédito tributario” que establece el artículo 18 de la LGT no impide, según mi criterio, que puedan explorarse fórmulas transaccionales, convencionales o arbitrales que atenúen la litigiosidad tributaria. No se trata de que la Administración acepte rebajas, condonaciones o quitas de deudas tributarias -que son obligaciones ex lege fundamentadas en un deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos-, sino de que existan alternativas para resolver las diferencias de criterio con relación a ciertos elementos de la obligación tributaria de contenido indeterminado o interpretable. Nuestro ordenamiento ya conoce fórmulas transaccionales que intentan aproximar las posturas de la Administración y los contribuyentes: las actas en conformidad, las actas con acuerdo –hasta ahora poco exitosas-, los acuerdos previos de valoración y hasta las consultas tributarias son

ejemplos de estas prácticas preventivas de conflictos tributarios. Hay que reconocer no obstante que, en algunos de estos casos, es la propia Administración quien se muestra reacia al “acuerdo”, preocupada por transmitir una imagen de “trapicheo” o “mercadeo” y preocupada también, internamente, por perjudicar los objetivos de recaudación y, con ello, los complementos de productividad de su personal.

También tenemos ejemplos de sistemas de conciliación en los que interviene un tercero con la misma finalidad, la de aproximar las diferencias de criterio entre la Administración y los particulares para evitar un futuro conflicto: la tasación pericial contradictoria con la intervención de un tercer perito es un ejemplo de ello, como lo es, también en cierto sentido, el papel que está jugando el Consejo para la Defensa del Contribuyente canalizando muchas solicitudes de revocación de actos tributarios y cuyas decisiones gozan de aprecio y conformidad por parte de los interesados.

Pero en la actualidad se postula por algunos autores un paso más, un **arbitraje tributario potestativo y especializado** en virtud del cual la Administración y los particulares podrían elegir entre que su conflicto se dirima a través de un órgano arbitral (unipersonal o colegiado según los temas) o que prosiga el camino tradicional de la revisión administrativa y la posterior judicial. Si fuera una Ley la que habilitara esta vía, ningún reproche podría hacerse desde el punto de vista de la tutela judicial efectiva que, como derecho, es renunciable. Del mismo modo que el contribuyente decide libremente si recurrir o no en vía administrativa y acudir después a los Tribunales, podría decidir que su conflicto con la Administración se resolviera exclusivamente en sede arbitral a través de órganos de composición mixta (de la Administración y otros especialistas). Se trataría de una instancia complementaria, eficaz y sencilla para resolver múltiples conflictos tributarios en ciertas materias y que se ha implantado recientemente en otros sistemas jurídicos, como Brasil o Portugal. Tengo dudas, no obstante, de que la Administración tributaria se prestara a este mecanismo dada la importante pérdida de privilegios que le supondría.

2º.- En segundo lugar, si la opción fuera mantener la revisión administrativa a través de los **órganos económico administrativos**, sería necesario desde luego **reformularla** para hacerla más sencilla, más imparcial y más rápida.

Dos son las iniciativas que, a este respecto, están sobre la mesa del *prelegislador*. Habría otras, más radicales por supuesto, y defendidas por el sector profesional como

articular la vía económico administrativa como potestativa o, incluso, suprimirla directamente pero, como digo, hasta donde yo sé, por el momento éstas alternativas no se contemplan.

La primera iniciativa que se debate actualmente se enmarca en el contexto de la reforma que plantea el *Anteproyecto de Ley de Eficiencia Contencioso Administrativa*, hecho público hace un año aproximadamente y elaborado en el seno de una Sección especial de la Comisión General de Codificación. Sí ya lo sé, que el título da miedo. En este documento, entre otras reformas de calado, se apuesta por una fundamental, cual es recuperar la eficacia de los recursos administrativos para evitar la revisión judicial. Y para ello se propone la creación de órganos administrativos independientes y especializadas que, en ciertos ámbitos –como tráfico, extranjería y función pública– podrían cumplir ese objetivo.

En el Derecho Tributario lo cierto es este sistema lleva con nosotros más de un siglo, porque los tribunales económico administrativos funcionan como órganos sectoriales para la revisión administrativa de actos tributarios. Por ello entiendo que la novedad y utilidad de esta reforma en el campo tributario exigiría asegurar, al menos, dos requisitos respecto de estos órganos: primero, que su elección responda a criterios técnicos y esté debidamente asegurada su formación. Hoy en día, lamentablemente, forman parte de tribunales económico administrativos regionales funcionarios que ni siquiera son licenciados/ hoy graduados en Derecho; y segundo, que su independencia y objetividad venga garantizada por sistemas de acceso y remoción que sean objetivos y transparentes. Aquí está el quid, por supuesto. Y nuestra experiencia en la creación de órganos administrativos independientes suscita muchas dudas a este respecto.

La segunda iniciativa que se valora en la actualidad hace referencia a la novedosa introducción de una “*cuestión prejudicial económico administrativa*” que el TEAC, de oficio, a instancia de parte o de la Administración, podría elevar al TS para conocer anticipadamente la interpretación de una norma aplicable al caso sometido a revisión administrativa cuya aplicación suscita dudas, o es una norma de reiterada aplicación o de especial relevancia económica por razón de su contenido y resultara oportuno conocer la interpretación del TS. El planteamiento de esta cuestión prejudicial económico administrativa suspendería provisionalmente y sin garantías el procedimiento económico administrativo e incluso otros procesos afectados por la

misma incertidumbre normativa. También se paralizaría el devengo de intereses de demora y de recargos. La Sala de lo Contencioso Administrativo del TS dispondría de tres meses para admitirla o no a trámite y, si lo hiciera, un plazo de seis meses para resolver mediante Sentencia en la que fijaría la interpretación que deba darse al precepto objeto de la cuestión e, incluso, podría anularla. Dicha Sentencia sería objeto de publicación en el BOE.

Se trata de una iniciativa novedosa y en principio atractiva, que permitiría recuperar el valor de la jurisprudencia como fuente del derecho, incrementar la seguridad jurídica y disminuir la litigiosidad al conocer tempranamente la interpretación de una norma por parte del Tribunal Supremo. Habrá que ver si prospera y si se resuelven algunas dudas que plantea esta proposición: como saber si el TEAC está obligado en todo caso a elevar la cuestión prejudicial cuando el reclamante se lo pide, si lo puede hacer en cualquier fase del procedimiento económico administrativo, si cabe sobre cualquier tipo de norma –sea estatal, autonómica o local- y, en fin, personalmente diré que me intriga saber si realmente el Ministerio de Hacienda aceptaría el aplazamiento gratuito sin intereses ni garantías que supondría plantear esta cuestión prejudicial económico administrativa.

3º.- **En sede jurisdiccional** también se debaten dos propuestas para mejorar la tutela judicial en el ámbito tributario. De un lado, crear *salas especiales de lo financiero/tributario en los TSJ, en la AN y en el TS* manteniendo intacta la función jurisdiccional –esto es, sin integrar a profesionales externos que sí participan, en cambio, en otros sistemas de nuestro entorno como sucede con los Tribunales financieros alemanes- pero asegurando en todo caso su especialización, cada vez más necesaria y demandada. Quizás si contáramos con un sistema de revisión administrativo previo más imparcial y rápido no haría falta crear otra especialización jurisdiccional.

De otra parte, también existe el propósito de *recuperar el papel de la jurisprudencia –con mayúsculas- como fuente del Derecho*.

En este sentido, en el citado Anteproyecto de Ley de Eficiencia Contencioso-Administrativa se introduce una reforma radical del recurso de casación al pivotar su admisión, exclusivamente, sobre el “*interés casacional*” y no sobre cuantías ni materias. Aunque la discrecionalidad del TS para admitir este recurso no sería plena, de hecho el

documento menciona varios criterios para apreciar o no ese interés casacional, se pretende con ello acabar con el actual papel del TS como tercera instancia y recuperar el papel de la Jurisprudencia como fuente del Derecho, de mejorarla como sistema de evitación de litigios precisamente porque una jurisprudencia sólida y clara hace previsible el resultado final de un proceso. Evidentemente, entiendo que la evolución hacia este sistema habría de ser gradual porque la percepción social de este cambio seguramente sería la de una mayor inseguridad jurídica y no, por el contrario, una apuesta por una interpretación judicial de la ley correcta, uniforme y razonablemente previsible. En todo caso, también a priori y en líneas generales, valoro positivamente la intención de recuperar el valor de la jurisprudencia del TS para que deje de pronunciarse sobre legislación tributaria derogada y pueda proporcionar líneas jurisprudenciales claras y tempranas.

Termino ya. Creo que el objetivo social a conseguir no debe ser necesariamente proporcionar a los ciudadanos más tutela judicial (lo que ocasiona más litigiosidad), ni tampoco imponerles los costes públicos que comporta la litigiosidad disminuyendo la tutela judicial, lo que encuentro necesario es facilitar el acceso a aquel procedimiento de **tutela jurídica** de sus derechos -no exclusiva y necesariamente administrativa y/o- que sea más garantista, eficaz y eficiente.

Muchas gracias.