

Seminario sobre la Justicia Administrativa

“UNA RÁPIDA REFLEXIÓN EN TORNO A LA CREACIÓN DE UNA JURISDICCIÓN FISCAL”

Marcos Gómez Puente
Catedrático de Derecho Administrativo



A la hora de analizar la oportunidad o conveniencia de crear una Jurisdicción Fiscal parece oportuno preguntarse si su justificación viene respaldada por las singularidades de los litigios fiscales, expresión esta última en la que parece deberían comprenderse tanto las controversias derivadas de las actuaciones de aplicación (de gestión y comprobación, inspectoras y sancionadoras) y recaudación de los tributos, como las derivadas de la recaudación de otros ingresos de Derecho público no tributarios (habida cuenta de que son también las normas del procedimiento tributario de recaudación las que rigen el procedimiento de recaudación de estos otros ingresos o deudas aún teniendo una naturaleza sustancialmente diferente).

1. Y parando mientes en las singularidades del litigio fiscal la primera idea que suele venir a la cabeza es, obviamente, la de la especialidad y peculiaridad de la relación jurídico-tributaria.

Especialidad por su complejidad subjetiva, con múltiples obligados tributarios; por la existencia de relaciones jurídicas sustancialmente tributarias –o sea, públicas– que, sin embargo, se sostienen sólo entre particulares, de modo que la Administración tributaria permanece, en principio, separada o ajena a ellas (caso de la sustitución tributaria); por las diferencias que se advierten en lo que respecta a la legitimación de los sujetos involucrados en la relación jurídico tributaria cuando se trata de impugnar las actuaciones de la Administración tributaria dirigidas sólo a alguno de ellos; por la dinámica de la propia relación tributaria que puede modificarse en el curso de las actuaciones de gestión o recaudación del tributo; por el protagonismo que adquieren los particulares como agentes o colaboradores

necesarios de la actuación administrativa (autoliquidación, repercusión, retención...); o por la coyunturalidad o contingencia de la propia normativa tributaria, la debilidad de sus categorías dogmáticas y su complejidad, conectada a la propia de complejidad de los procesos económicos que ponen en evidencia la capacidad económica que se quiere gravar o a la dificultad para precisarla o medirla, entre otras razones.

Y esa especialidad evidencia la necesidad de una especialización del Juez de lo “contencioso-tributario” o de lo “contencioso-fiscal”. Pero no tengo del todo claro que la institucionalización orgánica y procesal de un nuevo orden jurisdiccional garantice esa especialización.

La creación de un nuevo orden contencioso-fiscal con el tiempo puede promover, como es lógico, la especialización de los órganos judiciales propios del mismo. Pero la experiencia nos demuestra que tampoco la garantiza, como creo que lo evidencia –y lo digo con sincero espíritu constructivo– la situación en el actual orden contencioso-administrativo, pues los Jueces y Magistrados que acceden a la Carrera Judicial reciben una limitada formación (es muy bajo el peso específico de los temas de Derecho Administrativo, menor aún el de los temas de Derecho Tributario, que se exigen en las oposiciones), la especialización efectiva llega solo a las instancias más altas de la organización judicial y se extiende muy irregularmente por el resto de los órganos judiciales (muchos de cuyos titulares la adquieren sobre que el terreno, esto es, mediante el ejercicio del cargo y no antes de llegar a él, aunque algunos también preparan y superan un procedimiento interno de especialización dentro de la Carrera). Y si la efectiva especialización de los Magistrados titulares de los Juzgados y algunas Salas regionales del orden contencioso-administrativo sigue siendo una asignatura pendiente, después de tantos años, tengo mis dudas de que con la sola creación de un orden contencioso-tributario pueda lograrse dicha especialización. Me parece que ese objetivo, antes que medidas procesales, funcionales y de planta judicial, requiere de otro tipo de medidas relacionadas con la formación –si ya es insuficiente la formación contencioso-administrativa con la que se accede a la carrera judicial, no digamos ya la contencioso-tributaria–; con los sistemas de oposición y acceso a dicho orden; con la posibilidad de recibir asesoramiento técnico-jurídico en el ejercicio del cargo judicial (sin que por ello deba verse comprometido en modo alguna la independencia del Juzgador); con la existencia de una carga de trabajo razonable que, por excesiva, no prive al Juzgador del tiempo necesario para conservar y mejorar su formación; e incluso con la existencias de cauces o vínculos de relación o intercambio de conocimiento entre los órganos judiciales y los órganos administrativos especializados –en este caso, los órganos económico-

administrativos– que revisan la actuación tributaria y recaudatoria de las Administraciones públicas.

2. Y esta última alusión a los órganos económico-administrativos enlaza con la siguiente idea que quiero dejar apuntada: Que una de las singularidades del litigio fiscal, hoy por hoy, es la propia existencia de la vía económico-administrativa.

Una vía de revisión y control de la actuación tributaria y recaudatoria que descansa en órganos que sí tienen la especialización requerida y que, si se garantiza normativa, orgánica y funcionalmente su independencia de criterio, pueden resolver los litigios con un nivel de garantía que es cuasi jurisdiccional. No debe perderse de vista, en este sentido, que los órganos económico-administrativos, bajo la premisa de independencia que he indicado, aunque no formen parte del Poder Judicial, sí son parte del Sistema de Justicia –del sistema de resolución de conflictos en sentido amplio–. Acordémonos, en efecto, de la STJUE Gabalfrisa, de 21 de marzo de 2000, en la que el Tribunal Europeo concluyó que, desde la perspectiva comunitaria, los Tribunales Económico-Administrativos del Estado –y lo mismo puede decirse de los municipales– tienen naturaleza jurisdiccional y pueden plantear cuestiones prejudiciales si concurren los demás requisitos para hacerlo. Algo que, por lo demás, ya tenía reconocido el propio Tribunal Económico-Administrativo Central (RRTEAC 29 de mayo de 1990, 23 de junio de 1994), siendo ahora oportuno recordar que, según la doctrina del propio Tribunal de Justicia Comunitario, un órgano de resolución de conflictos puede ser considerado jurisdiccional cuando reúne cuatro requisitos esenciales: origen legal, estabilidad o permanencia, jurisdicción obligatoria y decisión en Derecho.

Los órganos económico-administrativos no son órganos judiciales, en efecto, y están integrados en la Administración cuya actuación revisan, pero actúan como aquéllos (y de ello sus resoluciones son mayoritariamente confirmadas por los órganos judiciales –en el caso del TEAMM, ocho de cada diez aproximadamente–), sin subordinación ni dependencia funcional jerárquica de los órganos administrativos cuyas resoluciones revisan y anulan, por cierto, en un porcentaje muy significativo de casos (se acerca al 40 por ciento), sin coste alguno para el reclamante (aunque a veces sí con costas, por mala fe o temeridad en el planteamiento de la reclamación) y sin necesidad de actuar con Procurador o Abogado. Y con la ventaja que la vía económico-administrativa ofrece al órgano judicial: de un lado, porque disminuye la carga de trabajo de los órganos judiciales; y, de otro lado, porque aclara y delimita el objeto de la controversia, facilitando la resolución judicial del pleito.

Y creo que debe tenerse muy presente esta realidad –que podría ser incluso potenciada con normas que refuercen esa separación o independencia funcional y más medios– al estudiar la posibilidad de crear una Jurisdicción Fiscal, porque dichos órganos podrían muy bien ser –siempre bajo la aludida premisa de independencia– el primer escalón o nivel de esa nueva jurisdicción especial.

3. Desde mi experiencia administrativa tengo la impresión, por otra parte –y esta sería otra peculiaridad de los litigios fiscales–, de que hay un número significativo de litigios que podrían resolverse en sede administrativa, sin necesidad de intervención judicial, pero que lo impide o dificulta la propia legislación tributaria.

Tengo la impresión de que la legislación tributaria lleva impresa una cierta desconfianza hacia el recaudador de los ingresos, como la que se adivina en la legislación presupuestaria o contable respecto del órgano que compromete o efectúa el gasto.

Pasa mucho en los tributos de gestión compartida donde la revisión o actualización de los datos censales puede poner en evidencia la ilegalidad sobrevenida de una liquidación que ya ha sido revisada y confirmada en vía económico-administrativa o que devino firme a pesar de ser controvertida la situación censal de la que derivaba. O en situaciones en las que es necesario entablar un pleito de otro orden –civil, penal o contencioso-administrativo, por ejemplo– para acreditar la falta de realización del hecho imponible. Para casos como estos el ordenamiento tributario contempla un procedimiento de revocación que, me parece, no se usa lo suficiente. Y no se usa, creo, no por falta de voluntad real (no siempre es el supuesto afán recaudatorio el que impide tomar la decisión), sino por la inseguridad jurídica que siente el titular del órgano responsable de revocar la actuación, por el temor a la valoración social que pueda hacerse de éste (que se piense que no actúa arbitrariamente y no en Derecho) o las reticencias de la intervención que debe autorizar la devolución u otros factores internos que podrían evaluarse. Es lo mismo que sucede con el allanamiento procesal de la Administración, que podría finiquitar el litigio, pero que está rodeado de tantas cautelas legales –aflora de nuevo la desconfianza– que raramente se acuerda, aunque en la práctica los Letrados que tienen que defender lo que ya es indefendible se limitan a pedir una “sentencia ajustada a Derecho” dando a entender al órgano judicial que son conscientes de la insostenibilidad del acto administrativo.

Una reordenación del allanamiento o del procedimiento de revocación –trasladándolo quizá al ámbito competencial propio de los órganos económico-administrativos– podría quizás reducir este nicho de litigiosidad evitable. También podría evitar pleitos, ciertamente, la vía de reposición, pero haría falta una nueva

cultura administrativa, porque hasta la fecha la experiencia nos demuestra que pedirle al mismo órgano administrativo responsable de una actuación que la revise –esto es, que reconsidere su posición o juicio o que reconozca su error– no suele tener resultados positivos, probablemente porque falta la necesaria separación o distancia de juicio que sí poseen, en cambio, los órganos económico-administrativos.

Hay algunos cambios normativos que deberían hacerse también en lo que respecta al régimen de las notificaciones y el recurso a la notificación edictal o por comparecencia, en conexión con la regulación del domicilio o lugar de notificación en el que tantas veces resulta infructuosa la práctica de la notificación. Son muchos los pleitos que se plantean por este tipo de cuestiones formales y que podrían evitarse.

No hay que olvidar, por otro lado, el valor preventivo que tiene la propia vía económico-administrativa, ya que, hallándose integrados sus órganos en la propia Administración, cumple una función propedéutica sobre ésta, basada en orientaciones, recomendaciones y sugerencias –como las que pueden formular los órganos de defensa de los contribuyentes– que pueden contribuir a mejorar la legalidad de la actuación administrativa –incluso la oportunidad, en el caso de los citados órganos de defensa– y evitar litigios. Finalidad preventiva para la que podría también explorarse la posibilidad de que los órganos económico-administrativos pudieran plantear a los órganos judiciales superiores cuestiones sobre la interpretación o la legalidad de las disposiciones que tienen que aplicar al resolver las reclamaciones cuando resulte indispensables hacerlo para dar respuesta congruente al reclamante.

En definitiva, para valorar la oportunidad o conveniencia de crear una Jurisdicción Fiscal y para dimensionarla debería partirse de ese enfoque preventivo y hacer una estimación del número de litigios que podrían evitarse con medidas como las indicadas u otras (se han propuesto también cauces administrativos alternativos de resolución de conflictos –convencionales, de arbitraje, de mediación– previstos en la legislación administrativa general, o la posibilidad de articular cauces específicos con las entidades colaboradoras o los asesores fiscales, aunque su interés parece un tanto postergado por la propia existencia de la vía económico-administrativa en este específico ámbito).

En todo caso, llegados a este punto también parece oportuno advertir que el número de litigios fiscales es relativamente bajo –muy bajo– si se compara con el número ingente de actuaciones administrativas tributarias y recaudatorias que se llevan a cabo sin oposición o impugnación alguna (en el caso del Ayuntamiento de

Madrid, que son las que revisa el TEAMM, no llegan al 1 por ciento). Otra cosa es que este número de litigios, aun siendo insignificante en términos relativos, pueda tener una importante significación o relevancia económica para quienes están inmersos en ellos, sea la Administración o los particulares. Y esto me lleva al siguiente punto de reflexión.

4. Cuando se trata de litigios fiscales, por la masividad de la actuación tributaria, la cuantía del litigio –a la que se subordina el acceso a los recursos y un control judicial más cualificado– frecuentemente no expresa o refleja su relevancia económica y esta realidad no tiene adecuado reflejo en las normas procesales o reaccionales. El litigio de alcance, el de elevada cuantía que plantea el gran contribuyente, tiene abierto el acceso a ese control más cualificado, sea que interese al propio contribuyente sea que interese a la Administración. Para el litigio bagatela, en cambio, ese acceso al control judicial más cualificado se cierra a pesar de que, por la natural replicación o multiplicación de los actos tributarios de baja cuantía, por su masividad, puede tener una importante significación o alcance económicos para la Administración, o sea, para el interés público. Si se resolviera crear una Jurisdicción Fiscal debería tenerse en cuenta esto a la hora de regular el acceso a la misma en sus diferentes instancias o vías de recurso.

5. Y una última y obligada reflexión es la que relativa a la importancia del tiempo en el litigio fiscal. El tiempo es siempre muy relevante en las relaciones jurídicas pero en las relaciones tributarias adquiere un protagonismo especial por la periodicidad natural que tienen muchos tributos, concebidos para procurar el sostenimiento regular y continuado de los gastos públicos.

Si, como decía antes, el número de litigios fiscales, en términos relativos, puede considerarse insignificante, la duración del litigio no lo es en absoluto en términos económicos (incluso para la Administración sobre la que, en vía administrativa y económico-administrativa, pende el riesgo de prescripción –cuatro años, en el caso de los tributos–). La tardanza en la resolución del conflicto, que es siempre indeseable para la legalidad y la seguridad jurídica, se hace particularmente pernicioso en el litigio fiscal por la proyección que tiene sobre los procesos económicos de los particulares y de la propia Administración. Dichos procesos ordinariamente soportan ya numerosas cargas administrativas en cuya reducción – que requiere medidas normativas y organizativas de calado– se ha venido trabajando en la última década. Si a ello se suman los negativos efectos de un procedimiento administrativo lento o de una resolución igualmente lenta de los litigios en sede económico-administrativa o judicial, el coste económico, en términos de productividad, puede resultar insoportable para los particulares y empresas con el consecuente detrimento económico general. No sé si existen

datos sobre el inmovilizado yacente bajo los litigios fiscales; no sé si se ha medido la repercusión que tiene la duración de dichos litigios en términos de producto interior bruto y de pérdida de competitividad –siendo siempre muy importante el análisis económico del Derecho en el que tan poco nos prodigamos–, pero es una información que debería tenerse presente al valorar la conveniencia de crear una Jurisdicción Fiscal y de dimensionarla, para poder establecer también la relación costes-beneficio de esa decisión y de la situación actual o las alternativas existentes.

Piénsese, por ejemplo, en cómo se proyecta la discusión sobre el derecho a deducir un gasto realizado en un ejercicio durante los ejercicios siguientes, dejando en la incertidumbre tanto la situación fiscal del año en que se realizó el gasto como la de los sucesivos. O en la incertidumbre asociada a la impugnación de una disposición de carácter general –normalmente acompañada de la de sus actos de aplicación para que no devengan firmes–, que recarga el sistema de justicia y puede comprometer la recaudación de los ejercicios en que se aplica si finalmente se anula. O en la devolución de importes con intereses es tanto más gravosa para el interés público cuanto más tardía.

Así que estamos ante litigios que requieren una solución rápida y, por lo tanto, medios y cualificaciones específicos por razones no solo jurídicas, sino también económicas. La necesidad de evitar la dilación excesiva del litigio fiscal también demanda, pues, capacitación o especialización, medios y conocimiento (a nadie se oculta ya, pues, lo imprescindible que es la formación técnica del funcionario recaudador y del juez, pero también la del letrado o asesor que asiste al particular –no siendo infrecuente la oscuridad, la confusión y el error en el planteamiento de la acción–), para su conocimiento y resolución.

En fin. No tengo claro, como les decía al principio, que esa especialización requiera una institucionalización orgánica y procesal –un nuevo orden jurisdiccional–, pero si se opta por ella creo que debe descansar y partir de lo que ya existe ya, o sea, de los órganos económico-administrativos que tienen ya esa especialización y cuya separación o independencia podría reforzarse para acentuar su carácter cuasi jurisdiccional.