



PRESENTACIÓN

■ La unidad de criterio interpretativo en la aplicación de las normas tributarias

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

La igualdad ante las leyes y la igualdad en la aplicación de la Ley son dos cuestiones estrechamente vinculadas entre sí. De ahí que los ordenamientos, al tratarse de una cuestión fundamental, configuren mecanismos al servicio de una aplicación de la ley que sea igual para todos los ciudadanos: uno de ellos es la unificación de criterios interpretativos.

Este objetivo debe ser perseguido en todos los órdenes, tanto el judicial como en el administrativo cuando es a la Administración a quien se encomienda la función aplicativa de las normas, pero se presenta con especial relevancia en los sistemas o zonas del Derecho en que existe un derecho de masas o un derecho de actos en masa y en aquellos en que la función aplicativa está en manos de una organización administrativa dispersa y compleja. Ambas circunstancias se producen en el actual ordenamiento tributario español. De ahí la necesidad de que se instrumenten medios que tengan como finalidad una aplicación unitaria de las leyes, para lo cual, la unidad de criterio interpretativo es esencial.

La LGT, desde su redacción originaria, en un estado fuertemente centralizado, se ha ocupado de esta materia, si bien se establecieron medios sencillos, de fundamentos jurídicos también elementales pero suficientes para afrontar el problema en el contexto de un Estado unitario, en un sistema tributario en el que las fuentes jurídicas eran las mismas para toda la Administración tributaria.

Recordemos el establecimiento en manos del Ministro de Hacienda de la potestad exclusiva de dictar Órdenes ministeriales interpretativas, exigiéndose su publicación en el BOE. Recordemos también la aparición de las consultas –vinculantes y no vinculantes– y la ubicación del TEAC como órgano funcionalmente superior a los TTEAL y TTEAR, que por medio del correspondiente recurso, de casi general acceso, cumplía la función de unificar los criterios de este aparato administrativo constituido por lo económico administrativo.

El panorama descrito, referido a los primeros momentos de vigencia de la LGT, ha sufrido importantes modificaciones que a grandes rasgos son las siguientes:

- a) La creación de la AEAT como entidad separada funcionalmente de la administración ministerial, con su propia dirección en una posición jerárquicamente supra-ordenada a los órganos de aplicación de los tributos, mientras que los TTEA permanecían ajenos a la estructura de la nueva

entidad y mientras que otros órganos también de gestión tributaria –en sentido amplio– se mantenían insertos en el aparato administrativo del Ministerio.

Naturalmente, los órganos directivos de la AEAT, bien fuese por el principio de jerarquía bien por cualquier otra explicación, han dispuesto de la facultad de dictar instrucciones internas, de servicio, en las que, más allá de lo meramente interno, han entrado en el terreno de la fijación de los criterios de interpretación de las normas que se habían de aplicar:

- b) La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, en donde se ha reconocido a éstas un, cada vez más amplio, campo de actuación: primero, meramente gestor y aplicativo; después, normativo y de participación en los TTEA. El resultado ha sido que más de una docena de administraciones, sin una dependencia entre ellas de ninguna clase, han aplicado unas mismas leyes, necesitando una interpretación armónica cuando menos.
- c) El reconocimiento legislativo y la ampliación de los derechos de los contribuyentes que, especialmente a partir de la Ley 1/1998, de DGC, dota al sistema en vigor de un conjunto de garantías que incrementa la preocupación de todos –contribuyentes, estudiosos, profesionales– por los problemas jurídicos derivados de aplicación de los tributos.

Posiblemente otros muchos factores hayan incidido en la materia que nos ocupa, pero el resultado puesto de manifiesto no es otro que la insuficiencia de los medios diseñados en la primitiva LGT para atender al fenómeno descrito y dar respuesta y efectividad a un derecho esencial del ciudadano: la aplicación de las leyes interpretadas con unos mismos criterios, para que el lugar de residencia o la formación del funcionario actuante no resulten decisivos a la hora de materializar el cumplimiento de su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Desde la exposición de motivos de la nueva ley se reconoce el problema antes denunciado. Así, aunque con una finalidad distinta pero no lejana, se cita la STC donde afirma que «el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles» (STC 116/94, de 18 de abril).

En otro momento, también se nos da noticia de alguno de sus instrumentos al servicio de la unidad de criterio. Dice el preámbulo al respecto: “Destaca como principal novedad el carácter vinculante de todas las contestaciones a las consultas tributarias escritas y no sólo para el consultante sino también para otros obligados tributarios siempre que exista identidad entre su situación y el supuesto de hecho planteado en la consulta... En materia de recursos extraordinarios, se establece un nuevo recurso de alzada para la unificación de doctrina contra las resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central, del que conocerá una Sala especial de nueva creación en la que participan, además de miembros del propio Tribunal, el Director General de Tributos, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o de Departamento del que dependa funcionalmente el órgano que dictó el acto y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Esta medida complementa la del carácter vinculante de las consultas tributarias para hacer efectiva la unificación de criterios en la actuación de toda la Administración tributaria”.

Sin embargo el problema puede ser más complejo y requiere que nos detengamos en el propio articulado de la Ley y veamos sus consecuencias.

Para empezar, vamos a insistir en que la ley es aplicable a todas las Administraciones siendo aplicable a "los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV y V". Así, dentro del Estado, se reconoce la titularidad de determinadas competencias en poder del Ministerio de Hacienda, salvo que, en los términos previstos en su ley de creación, dichas competencias se hayan atribuido a la AEAT.

Sin embargo, cada Comunidad Autónoma o cada Corporación local, regularán la distribución de sus competencias en sus respectivas normas de organización y funcionamiento. Tema que alcanza bastante complejidad pues, como ya hemos expuesto en esta misma revista, la aplicación de la LGT a las Comunidades es un tema complejo, dependiendo del título competencial estatal que fundamente cada precepto de la Ley, así como de la remisión que se haga a la misma por la legislación propia de cada Comunidad Autónoma. Y en cuanto a las entidades locales, simplemente recordar que el artículo 12 del RDL 2/2004, de 5 de marzo, permite a éstas que, a través de sus ordenanzas fiscales, puedan adaptar la LGT al régimen de organización y funcionamiento interno propio siempre que tal adaptación no contravenga el contenido material de esta Ley.

Vamos por tanto a ceñirnos ahora al ámbito exclusivamente estatal y a lo establecido en la LGT.

A este efecto, comenzaremos por mencionar los preceptos que se refieren a la materia y que pueden tener incidencia en la respuesta al problema que trata de afrontar la misma ley.

- a) En virtud del artículo 12, en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda.

Estas disposiciones interpretativas serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

- b) El artículo 88 prevé que la competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación, salvo las relativas a la normativa aduanera comunitaria cuya regulación se efectuará en el Código Aduanero Comunitario. Y, a continuación, establece que la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante, debiendo aplicar aquellos criterios a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.
- c) En el artículo 239 se ordena que la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y al resto de la Administración tributaria. En cada Tribunal Económico-Administrativo, la doctrina sentada por su Pleno vinculará a las Salas y la de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.
- d) El artículo 242 regula el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, frente a las resoluciones dictadas por los TTEAR y TTEAL que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario, indicando que podrán ser impugnadas por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración

Tributaria respecto a las materias de su competencia, así como por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado cuando no se adecuen a la doctrina del TEAC o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales.

Los criterios que fije la resolución, que deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, unificando el criterio aplicable, serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria.

- e) Y, en el artículo 243 se regula el recurso extraordinario para la unificación de doctrina que cabe interponer, contra las resoluciones dictadas por el TEAC, por el Director General de Tributos, cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones.

La resolución deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, estableciendo la doctrina aplicable. Por otra parte, la doctrina establecida en estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria.

- f) Por último, y al margen de lo dispuesto en la LGT, no podemos ignorar que por efecto de la LRJPAC, en materia tributaria, son posibles, como en otros sectores, las instrucciones de servicios y otras disposiciones fundadas en las relaciones de dirección y jerarquía existentes entre órganos administrativos.

Como puede fácilmente deducirse de lo anterior, existen demasiadas autoridades con una capacidad reconocida legalmente para interpretar las leyes tributarias y para imponer sus criterios a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. Ante esta situación hay que ensayar un esclarecimiento del tema, pues no será extraño que, con tantas voces, no siempre sus contenidos sean coincidentes y, en caso de conflicto, necesariamente hemos de actuar y resolverlo con un criterio ajustado a Derecho. Este es el propósito de estas páginas y, una vez expuesto el problema en sus términos, vamos a dar nuestra opinión al respecto.

El punto de partida debe ser el recordatorio de algunas ideas que por conocidas no debemos marginar. Primeramente, que las normas que comentamos en muchas ocasiones hacen mención a los "criterios" administrativos, a la "doctrina" administrativa o a la "reiterada doctrina". En todos estos casos hemos de saber que una resolución no significa la presencia de un criterio, salvo que por otros medios se hubiera expresado la voluntad administrativa al respecto. Por ejemplo, mediante la difusión de la misma por parte del Ministerio de Hacienda en las publicaciones que está obligado a efectuar por considerarla como resolución "de mayor trascendencia y repercusión" (artículo 86 LGT). En segundo lugar, que la doctrina administrativa nunca es obligatoria o vinculante para los contribuyentes quienes pueden sostener sus propios criterios, si bien asumiendo la necesidad, en su caso, de defenderlos ante los tribunales. Y, en tercer lugar que, en todo caso, es a la jurisdicción contencioso administrativa a quien corresponde declarar el sentido de las normas mediante su interpretación conforme a derecho, expresando la doctrina jurisprudencial por los cauces previstos en la LJCA.

Siendo así las cosas ¿qué problema nos planteamos entonces?. Sencillamente el de la eficacia interna de esta doctrina o criterios administrativos; el de la vinculación de la propia Administración a los criterios emanados de sus órganos de dirección, y más específicamente, el de resolver qué doctri-

na es prevalente en caso de concurrencia de varias resoluciones dispares, a las que la LGT reconoce eficacia vinculante sobre los órganos de aplicación del tributo.

Por tanto, se trata de una doctrina que, sin vincularlos, siempre podrá ser invocada por los particulares en su favor; si bien, en estos casos los jueces no pierden las competencias interpretativas antes señaladas, pues la jurisdicción contenciosa no queda atada a los criterios de la Administración aunque sean aceptados por los particulares. Una doctrina que vincula a la Administración, pues así lo ordena la Ley, pero que necesita de un orden de prelación entre todas sus manifestaciones en caso de concurrencia de interpretaciones dispares.

A nuestro juicio, para alcanzar una solución razonable, es necesario distinguir las posibles colisiones a las que nos pudiéramos enfrentar y examinarlas por separado.

A este efecto comenzaremos por los casos en que la disparidad de criterios surja en el seno de los Tribunales competentes en la vía Económico Administrativa, de manera que cualquier órgano de gestión se pudiera considerar vinculado por resoluciones contradictorias. Se trata de contradicciones entre los criterios sustentados por los Tribunales, sean Locales, Regionales, Central, o la Sala para la Unificación de Doctrina.

En estos casos, es claro que existe un relación de jerarquía, en sentido funcional, entre algunos de estos Tribunales, e incluso de especialidad en otros (la sala para la Unificación de Doctrina), que son criterios válidos para determinar cual es la posición que debe prevalecer. Se trata de acudir al órgano o fuente de la resolución para decidir sobre el valor de los actos por él dictados. Recordemos que textualmente el artículo 239, ordena que la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vincule a los tribunales económico-administrativos regionales y locales, y que, en cada Tribunal Económico-Administrativo, la doctrina sentada por su Pleno vinculará a las Salas y la de ambos a los órganos unipersonales.

En los supuestos de conflictos en que no exista esta relación de jerarquía funcional, o de especialidad, nuestro derecho no contiene ningún criterio al que acudir; salvo el de la competencia territorial, que sería de poco fundamento en este caso, ya que precisamente lo que se ha tratado de resolver por la Ley es que las mismas normas se apliquen con criterios distintos en distintos lugares. Es decir, no necesariamente debe decirse que será prioritario el criterio del TEAR competente en el territorio en el que actúe el órgano inspector; pues esto lo que haría sería consagrar las diferencias territoriales y justificarlas.

Un segundo orden de casos conflictivos serían aquellos en que las disparidades se produjesen entre órdenes ministeriales interpretativas, consultas resueltas por la DGT o instrucciones de servicio de cualquier autoridad administrativa (por ejemplo, de la AEAT).

En este caso, sea cual sea la naturaleza de las órdenes del Ministro –interpretación o reglamentos– también el criterio de la jerarquía será el que nos suministre la solución, de suerte que estas órdenes prevalecerán sobre cualquier otra interpretación. Ahora bien es dudosa la existencia de una relación de naturaleza jerárquica entre, por ejemplo, la DGT y la dirección de la AEAT. En tal supuesto habremos de decir que las instrucciones de servicio no deberían tener trascendencia hacia terceros, salvo la que se derive de lo meramente organizativo, a pesar de que existan pronunciamientos de Tribunales Superiores de Justicia que les atribuyan, bajo ciertas condiciones, carácter reglamentario.

Es decir, las circulares, sin salirse de sus verdaderos límites, serían expresión de una potestad doméstica, organizativa o jerárquica, mientras que las consultas resueltas por la DGT deben ser consideradas manifestación de una verdadera potestad interpretativa, especialmente regulada en el orden tributario. En este caso, nos inclinamos por la aplicación prioritaria de los criterios expresados en las consultas dado que se trata de la doctrina emanada de un órgano especializado y por medio de un procedimiento también específico que ejerce, en esta ocasión, una función directamente interpretativa. Ahora bien, somos conocedores de la existencia de opiniones distintas a la nuestra que equiparan el valor de la consulta con el de las circulares. Este es el criterio declarado en la STS (Sala 3.ª Secc. 2.ª) de 5 de Noviembre de 1998. (Ponente: Sr. Rouanet Moscardó) “Las circulares vienen a ser la ilustración a los funcionarios sobre la interpretación de la norma y la recomendación para que actúen como entiende el superior que deben hacerlo. En efecto, las circulares e instrucciones son normas administrativas internas dirigidas por organismos jerárquicamente superiores a los inferiores, señalándoles o recordándoles la aplicación de disposiciones legales, o indicando una exégesis adecuada al espíritu y principios fundamentales de tales disposiciones (Cfr: TS 3.ª S 20 Feb. 1968). Y pretender otorgarles el rango de norma imperativa, de general aplicación y cumplimiento, es, desde el punto de vista del Derecho y de la CE, inviable”.

En tercer lugar; hemos de explorar los casos en que el conflicto se suscite entre Resoluciones dictadas por los TEA y resoluciones –consultas, órdenes, circulares- dictadas por las autoridades competentes en cada caso.

Para comenzar por la consultas tributarias, diremos que éstas sólo vinculan a los órganos con funciones de aplicación del tributo, por lo que los TEA quedan al margen de los efectos de la consulta, salvo en lo que la propia LGT ordena (exoneración de responsabilidad, en ciertas condiciones, etc.). Por tanto, sin poner en duda que la consulta habrá de ser aplicada al consultante en los términos de la ley, cuando se trate de su aplicación a cualquier otro obligado, debido a la identidad en los hechos a que se refiere la consulta, y los criterios acogidos en ella estén en contradicción con la doctrina de los TEA, a nuestro entender deberá ser preferente la aplicación de esta última. Las razones para tal conclusión creemos encontrarlas en la propia dicción de los artículos 239 y 242 que se refieren al efecto vinculante de estas resoluciones respecto del “resto de la Administración tributaria”.

Por otra parte, y desde una visión sistemática de la Ley, es al Director General de Tributos a quien se legitima para interponer el recurso extraordinario para la unificación de doctrina “cuando esté en desacuerdo” con el contenido de las resoluciones dictadas por el TEAC (art. 243 LGT), y contra las dictadas por los demás Tribunales –regionales o locales- en el recurso de alzada ordinario o extraordinario. Es decir; corresponde a este órgano el “ataque jurídico” contra las resoluciones de estos Tribunales, posición procesal que no sería lógica si sus facultades en la contestación a consultas fuesen de superior grado que las resoluciones dictadas por aquellos, y pretensión que además se ejercita normalmente frente a un órgano de lo económico-administrativo, lo que le confiere a estos la facultad de resolver y, con ello, el reconocimiento de la validez de sus criterios. Por otra parte, si la solución querida por la Ley fuese la inversa a la que ahora propugnamos, la legitimación que hubiera requerido el Director General de Tributos hubiese sido la de impugnar ante la Jurisdicción las resoluciones de los TEA cuando se hubieren dictado en contra de los criterios expuestos en sus consultas. Solución esta de muy dudosa adecuación a los principios de nuestro ordenamiento. A este efecto no creemos que la categoría que se reconoce en el Real Decreto 520/2005 a los miembros de los Tribunales Económico Administrativos –salvo

el presidente del TEAC, tienen categoría inferior al Director General- tenga consecuencias en este orden de cuestiones.

No obstante, hemos de advertir que pese a los debates habidos con ocasión de esta materia, la nueva ley no se ha ocupado de regular la forma en que la Administración debería explicitar el abandono o modificación de sus criterios interpretativos. Sin embargo, siempre que el Director General de Tributos inste un recurso es evidente que la resolución del mismo nos suministra el criterio administrativo válido y aplicable con carácter generalizado, bien acoja la pretensión del recurrente, bien la desestime.

Otro tanto cabe decir respecto de las circulares dictadas por cualquier órgano de la Administración tributaria, aunque esta solución puede ser dependiente de un juicio previo sobre el carácter reglamentario o no de la Circular en conflicto. Si se trata de una norma reglamentaria, no creemos que deba anteponerse un criterio interpretativo –una resolución de un TEA- como “razón jurídica” a extender a otros casos semejantes. Las normas y reglamentos sí son, por su vocación, de carácter general y, salvo casos especiales, serán las que contemplan la solución universalizable. Ahora bien, si la Circular no es una norma reglamentaria sino una orden jerárquica, creemos que el problema a discernir se resume en un conflicto entre dos importantes valores jurídicos: la igualdad en la Ley y la jerarquía, eficacia y eficiencia administrativa. A nuestro juicio no ha duda sobre la mayor importancia del primero, y ello porque aceptar que sean las circulares quienes extiendan sus criterios a los órganos de aplicación del tributo, si las circulares son meros instrumentos de jerarquía, es consolidar la desigualdad en la aplicación de la ley, pues las autoridades que pueden dictar circulares pueden tener un ámbito de competencia limitado al que se circunscribirían los efectos de sus dictados. Aunque a parecida conclusión se llegue en el caso de los TEAR, pues también tienen su competencia limitada territorialmente, sin embargo el sistema del recurso económico-administrativo tiene previsiones para alcanzar una solución uniforme en caso de discrepancias internas.

Finalmente, nos queda por examinar el posible conflicto entre las órdenes ministeriales interpretativas y la doctrina de los Tribunales Económico Administrativos.

Sobre el tema comenzaremos recordando que la STS de 19 de febrero de 1985, sostenía que la orden ministerial no pierde su naturaleza por el hecho de tener como contenido el de una consulta. Es decir, un hecho muy frecuente en los últimos años, no debe introducir confusión en nuestro planteamiento.

En segundo lugar diremos que la cuestión no debe plantearse en los mismos términos que cuando el Ministro de Hacienda ocupaba la posición más elevada en la pirámide de lo económico administrativo, situación que ha sido suprimida por el artículo 228 LGT. Sin embargo, creemos que la propia LGT nos suministra datos suficientes para razonar una respuesta. En primer lugar, el hecho de que a los fines de la propia Ley, la administración tributaria se integra por los órganos que desarrollan las funciones reguladas en los Títulos III, IV y V. Pues bien, siendo evidente que el Ministro de Hacienda no tiene encomendadas tales funciones sino en el sentido de ser la máxima autoridad en el Ministerio, debe considerarse excluido de los efectos vinculantes de la doctrina sentada por el TEAC o por la Sala que ha de resolver el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, ya que esta doctrina se declara vinculante para el “resto de la Administración tributaria” a la que no pertenece en el sentido indicado el Ministro. En segundo lugar, porque también así se desprende de la dicción literal del artículo 12 LGT ya citado que atribuye “de “forma exclusiva” al Ministro de Hacienda” la facultad de dictar disposiciones interpretativas que extienden su eficacia a toda la

Administración tributaria (anteriormente se declaraba en la Ley, como recuerda Calvo Ortega, sólo a los órganos de gestión). Y finalmente porque el nombramiento de muchos de los miembros de los TEA y de la Sala especial a que hacemos referencia, se ha de hacer por el propio Ministro de Hacienda. Por todas estas razones, entre otras, parece existir una posición de supremacía del Ministro en esta materia sobre cualquier órgano de lo económico administrativo.

Esta solución no se ve empañada por el hecho de que los miembros de los TEA deban actuar con plena independencia, pues esta vinculación lo sería con carácter general, no para un caso particular; y su independencia tampoco debe ser confundida con la que se exige a los miembros del poder judicial.

Por otra parte y al margen de lo expresamente establecido en la LGT, si las órdenes fuesen reconocidas como reglamentos, es evidente que éstas serán obligatorias para los TEA, quienes deberán aplicarlas en sus resoluciones.

En conclusión, la Ley 58/2003, no ha cerrado plenamente el camino iniciado —o que creemos iniciado— pues si bien diseña un sistema hasta hoy inexistente de unificación de los criterios administrativo en la interpretación de las normas, situando en su vértice a los TEA, especialmente el TEAC y la Sala especial para la Unificación de Doctrina, sin embargo, la posición superior sigue correspondiendo al Ministro de Hacienda.

Además, el sistema que se diseña en la ley mantiene de cara al contribuyente que ejercita una reclamación económico administrativa las mismas garantías de que disfrutaba anteriormente, pues las resoluciones que se dicten en el recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio y en el extraordinario para la unificación de doctrina, no afectarán al contribuyente que haya sido parte en el recurso del que estos traigan su causa, sino que son dos piezas al servicio exclusivo de la unidad interpretativa y aplicativa de las normas.

El reconocimiento de este avance debe ser obligatorio, más aún cuando los TEA tienen jurisdicción o competencia sobre los impuestos más relevantes del sistema, aunque ahora haya que abrir un nuevo ámbito en el que avanzar: el de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos. Pues no debe olvidarse que sus competencias normativas van en aumento y que según la Ley 21/2001 —artículo 47.2— parece que deja en manos de éstas la contestación de las consultas en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por ellas en el ejercicio de sus competencias. Es decir, el actual sistema situaría en manos de los TEA la interpretación definitiva, en vía administrativa, de las normas autonómicas, a salvo las funciones interpretativas del Consejero de Hacienda respectivo que, a estos efectos, debería equipararse al Ministro de Hacienda. Claro está que la situación de los TEA respecto de la interpretación de las normas autonómicas, no debe valorarse sin recordar que en estos tribunales están presentes funcionarios de las Comunidades, o pueden constituirse salas desconcentradas en virtud de convenios en las que participen las Comunidades, e incluso están legitimadas para interponer determinados recursos, pero todo ello, resulta limitado ya que en carecen de competencias y legitimación en relación con la Sala Especial para Unificación de Doctrina. ■