

El asesor fiscal ante las dificultades en la defensa de las pretensiones de los contribuyentes: la dilación de los procedimientos en general y la limitación del acceso a la casación

Eduardo Luque Delgado

Vocal del Consejo para la Defensa del contribuyente. Abogado.
Vicepresidente de AEDAF

Resumen

La creciente tendencia, existente hoy en día, a la creación normativa conduce al aumento de la presión fiscal en sus vertientes directa (esfuerzo económico de los contribuyentes) e indirecta (creación de obligaciones formales de todo tipo). El presente trabajo está orientado a intentar llevar a la reflexión algo que, por habitual, se ha convertido en un hecho generalmente aceptado: la situación del contribuyente, que se extiende a los profesionales que le asisten, a la hora de defender sus posiciones en caso de divergencia de criterio con la Administración tributaria. Concretamente, se trata de poner de manifiesto algunas de las dificultades existentes en la impugnación de actos de naturaleza tributaria debido a los obstáculos que el sistema pone en el camino

Abstract

The growing trend existing today to create legislation leads to an increased tax burden on its direct (economic effort of taxpayers) and indirect aspects (creating formal obligations of all kinds). This work aims at trying to bring some reflections that become a generally accepted fact: the taxpayer's situation, that extends to the professionals who assist the tax payer when they have to defend their positions in case of divergence of opinion with the tax authorities. Specifically, it is to highlight some of the difficulties in challenging acts of tax nature because of the obstacles that the system gets in the way.

Palabras clave

Asesor fiscal, responsabilidad tributaria, administración tributaria.

Keywords

Tax advisor, tax liability, tax administration.

Sumario

1. Planteamiento
2. Reflexiones en torno a la Vía Administrativa
3. Reflexiones en torno a la Vía Jurisdiccional
4. Reflexiones en torno a la introducción de fórmulas alternativas de resolución de conflictos
5. Reflexión final

1. Planteamiento

Las constantes modificaciones normativas en materia tributaria de los tiempos que vivimos conducen al aumento de la presión fiscal, tanto desde su vertiente directa, por el incremento del esfuerzo económico de los contribuyentes, como desde la indirecta, en cuanto a la carga de obligaciones formales de todo tipo. Pero ello no se ve acompañado por gesto alguno que denote la intención de introducir reformas que mejoren la situación de los administrados en general y de los contribuyentes en particular en lo relativo a la defensa de sus pretensiones, más bien se percibe lo contrario. Y esta es una cuestión que obviamente afecta de lleno al ejercicio de la profesión de asesor fiscal.

La pretensión de estas líneas es intentar mover a la reflexión sobre algo que, por habitual, se ha convertido en un hecho generalmente aceptado: la situación del contribuyente, que se extiende a los profesionales que le asisten, a la hora de defender sus posiciones en caso de divergencia de criterio con la Administración tributaria. Concretamente, se trata aquí de poner de manifiesto algunas de las dificultades existentes, las principales a mi juicio, en la impugnación de actos de naturaleza tributaria debido a los obstáculos que el sistema pone en el camino, unas veces como consecuencia de la regulación de las instancias a las que se ha de acceder en las distintas vías de impugnación, otras por la aplicación y/o interpretación que de dicha regulación se realiza por los órganos, administrativos o jurisdiccionales ante los que tales instancias se sustancian, y también algunas veces por el propio funcionamiento de estos órganos. No se pretende aquí hacer crítica destructiva ni debe interpretarse lo que se expone como un lamento, sino como una modesta llamada a la reflexión sobre una situación que, por circunstancias acumulativas y el deterioro que muchas veces supone el mero transcurso del tiempo, ha llegado a ser, si no insoportable, término quizá exagerado, sí muy onerosa para los ciudadanos.

El detonante de la reflexión que se propone ha sido la cuasi desaparición en la práctica del recurso de casación para la inmensa mayoría de los contribuyentes (pues a estos administrados nos referiremos exclusivamente por ser los asistidos por los asesores fiscales), como consecuencia, no sólo de la reforma de la regulación del expresado recurso operada por la Ley de medidas de agilización procesal, sino también por los cada vez más restrictivos criterios del órgano jurisdiccional competente, el Tribunal Supremo, para su admisión a trámite. Pero, aunque dedicaremos particular atención al asunto, nos ha parecido oportuno analizar la cuestión como colofón de la descripción de un itinerario realmente penoso que ha de ser seguido desde el momento en el que se produce un desacuerdo con la actuación administrativa.

Como se decía al principio, el objeto de lo que aquí se va a decir es provocar una reflexión constructiva que a nuestro juicio, no debe ser obviada por la rutina y la resignación. El que esto escribe tiene en la más alta consideración a las personas responsables de ventilar los asuntos y resolver los procedimientos, tanto en la Administración tributaria como en la de Justicia; las dos de prestigio e integradas por funcionarios particularmente competentes, que normalmente también son víctimas de las ineficiencias del sistema a las que nos referimos, y en muchos casos de la no disposición de todos los medios que serían deseables, aún menos accesibles en una situación económica tan delicada como la actual. Pero tampoco dicha situación debe ser óbice, a nuestro juicio, para someter a la reflexión el asunto que aquí se pretende exponer.

No es excepcional, sino más bien habitual, encontrarnos con asuntos que, desde que se ha suscitado la controversia hasta que se ha ejecutado la resolución de la última instancia posible, han tenido una duración total de más de quince años, y en algunos casos hasta de veinte o más. No es necesario pues

subrayar que la percepción del administrado ante esta situación es de enorme desaliento, no exento de escepticismo, y que el contribuyente afectado en concreto (si es que sobrevive física o jurídicamente), se ve sometido a una suerte de “cadena perpetua” procesal que, aunque se estime finalmente su pretensión, raramente le lleva a considerar que se ha hecho justicia de forma plena y acorde a los principios que deben inspirarla (se dice popularmente que una justicia tardía no es justicia). Pero la solución de esto, como luego comentaremos, no debe venir por la vía de dificultar o impedir de hecho el acceso a determinadas instancias, sino por una profunda revisión de todo el sistema, incluyendo, en nuestra opinión, la introducción y el fomento de fórmulas convencionales de resolución de conflictos.

El contribuyente es un administrado especial, que se encuentra ante un sistema tributario técnicamente complejo, de una mutabilidad frenética, en parte explicable por su condición de instrumento de política económica, y cuya aplicación, en lo esencial, se basa en la autoliquidación, y por tanto en la propia interpretación. En dicha aplicación, con la asistencia en su caso del asesor fiscal, el contribuyente ha de tomar decisiones por delante, sin que en muchos casos exista todavía una doctrina administrativa o jurisdiccional que le ampare, doctrina con la que sí cuenta en numerosas ocasiones el órgano de la Administración tributaria que corrige su actuación. Por otra parte, dicha doctrina no siempre goza de la firmeza y de la estabilidad que serían deseables. De todo ello se deriva, de forma inevitable, una litigiosidad que, como los hechos demuestran, no es absorbida por los órganos competentes de la forma que sería exigible.

En esta línea de reflexión, nos referiremos a algunas cuestiones dentro de los diferentes hitos en la trayectoria que el contribuyente ha de seguir en la defensa de su pretensión, tanto ante la Administración tributaria como ante los órganos jurisdiccionales, haciendo mención particularmente de los procedimientos ordinarios a los que normalmente se habrá de acceder, sin entrar en aquellos especiales o extraordinarios, que no son objeto de estas líneas por su alcance y extensión.

2. Reflexiones en torno a la Vía Administrativa

Sin entrar en analizar fases de los procedimientos de aplicación de los tributos (trámites de alegaciones, etc.) que también pueden incidir en la duración del *iter* del contribuyente en la defensa de sus pretensiones, nos ocuparemos ahora del primer recurso ordinario al que puede acceder, el recurso potestativo de reposición previo a la vía económico-administrativa.

Sobre dicho recurso cabe realizar diversas consideraciones. No va a ponerse aquí en duda su utilidad, como posibilidad de que el propio órgano que dictó el acto impugnado se pronuncie sobre la pretensión del administrado, pero no deja de ser cierto que, salvo en los casos muy evidentes de errores de hecho o de derecho, su utilización es menor de la que debería darse, en buena parte por el escepticismo y la falta de confianza por parte de los contribuyentes y los profesionales que les asisten en cuanto a la posibilidad de éxito cuando de asuntos con sustancia jurídica se trata.

Tampoco es ajeno a ello el sistemático incumplimiento del plazo de un mes que la normativa establece para la resolución de este recurso. No puede ser la respuesta a este problema el que tanto la Ley General Tributaria como su Reglamento de revisión prevén la desestimación por silencio, pues a nuestro juicio el sistema no puede funcionar sobre la base del incumplimiento constante de las normas reguladoras

del procedimiento. De hecho, la indebida duración de los recursos de reposición hasta la obligatoria resolución expresa hace que en muchos casos, constituyendo ello una práctica no deseable, se utilice la interposición del recurso como una técnica meramente dilatoria sin otro objeto que retrasar la firmeza de un acto o la consolidación de una situación.

Por tanto, habría que hacer un análisis realista de la aplicación y de la efectividad de esta instancia. Como sugerencia, podría pensarse en la posibilidad de que en los recursos de reposición, y teniendo en cuenta el corto plazo legal de resolución, quedara en suspenso el acto impugnado sin necesidad de garantía.

Sin duda ello conllevaría que se utilizara este recurso en un porcentaje de casos mucho mayor que el actual, pues se evitarían las dificultades y los costes derivados de la aportación de la garantía exigida, y de paso se propiciaría la resolución en plazo por los servicios afectados. La suspensión sin garantía de un acto durante el reducido plazo de un mes no debería ser un inconveniente apreciable en el funcionamiento del sistema, pues no sería otra cosa que una breve prolongación de la situación que se produce durante los plazos de alegaciones previos al acto administrativo previstos en los distintos procedimientos.

Continuando con la vía administrativa, también parece oportuno hacer algunas reflexiones sobre la instancia estrella en este ámbito, exclusiva además de la materia tributaria, cual es la reclamación económico-administrativa.

Antes de entrar en algunas cuestiones específicas de la vía económico administrativa, es conveniente detenerse en una figura contenida en su regulación, la denominada por algunos “reposición impropia”: el procedimiento de anulación previo a la reclamación económico-administrativa regulado en los artículos 235.3 de la Ley General Tributaria y 52.3 de su Reglamento de revisión. Se trata de la posibilidad de que el órgano administrativo que dictó el acto impugnado pueda anularlo total o parcialmente antes de su remisión al Tribunal Económico-Administrativo competente, siempre que no se hubiera presentado antes recurso de reposición. Esta posibilidad, que justifica que ahora haya que presentar las reclamaciones ante el mencionado órgano administrativo, parece que apenas se está utilizando en la práctica, lo que es de lamentar, pues en muchos casos supondría la resolución total o parcial del asunto, con la economía procesal consiguiente. Habría que analizar también la cuestión y estudiar fórmulas para la incentivación de la puesta en práctica de esta figura

Entrando ya específicamente en la vía económico-administrativa, hay que decir por delante que la misma supone muchas ventajas en el camino a seguir para la resolución de controversias entre el contribuyente y la Administración tributaria. El que esto escribe es un firme defensor de la existencia de dicha vía, por diversas razones, entre ellas la especialización en materia tributaria de los funcionarios que la sirven, de elevada competencia técnica, la gratuidad del procedimiento, y el colapso que podría producirse en los órganos jurisdiccionales, ya desbordados, de no existir el filtro previo de la reclamación económico-administrativa.

El contribuyente es un
administrado especial, que
se encuentra ante un sistema
tributario técnicamente complejo,
de una mutabilidad frenética, en
parte explicable por su condición
de instrumento de política
económica, y cuya aplicación,
en lo esencial, se basa en la
autoliquidación, y por tanto en la
propia interpretación

Pero lo dicho no puede llevar a dejar de constatar que las dilaciones que en esta vía se producen dan argumentos a aquéllos que consideran, y así se ha manifestado con frecuencia, que la vía económico-administrativa supone un obstáculo en el ejercicio de los derechos a la tutela judicial efectiva y a un proceso sin dilaciones indebidas consagrados en los apartados 1 y 2 del artículo 24 de nuestra Constitución. Desde luego, no es deseable que también en esta vía de recurso el incumplimiento de los plazos de resolución sea frecuente, en algunos casos llevando hasta casi cuatro años la tramitación de una sola instancia. Ello a pesar del enorme esfuerzo que hacen los responsables de los Tribunales, que luchan contra la acumulación histórica de asuntos con los medios disponibles y con el problema añadido de la no siempre fácil captación de personas que ocupen los diversos puestos de la estructura necesaria, por razones y peculiaridades de la carrera administrativa que probablemente debían ser también objeto de reflexión por parte de quien para ello tenga competencia.

Dejando pues clara nuestra opinión sobre la utilidad de la vía económico-administrativa que comentamos, no está de más hacer referencia, como una posibilidad a debatir, la de que todo el acceso a la vía tuviera carácter potestativo, y no sólo la primera instancia en el caso del recurso *per saltum* ante el TEAC, como ya ha sido apuntado por algunos con anterioridad. Creemos que si esto fuera así la vía seguiría siendo utilizada, por su especialización y gratuidad, e incluso podría suponer una mejora en el funcionamiento, entre otras razones como consecuencia lógica del instinto de supervivencia de los órganos. Se desactivarían así los ataques fundados en el entorpecimiento de la tutela judicial efectiva a que nos referíamos más arriba.

Y, finalmente, también nos parece conveniente señalar que los Tribunales Económico-administrativos constituyen sin duda un punto de partida particularmente adecuado si se avanza en un futuro en fórmulas extrajudiciales de resolución de conflictos, como podrían ser las de mediación, arbitraje o similares, asunto al que luego nos referimos.

3. Reflexiones en torno a la Vía Jurisdiccional

Tras agotar la vía administrativa, con la problemática comentada en el apartado anterior, si el contribuyente ha de seguir defendiendo su pretensión en la vía jurisdiccional se va a encontrar en ésta ante un nuevo cúmulo de dificultades y obstáculos.

Se ha hablado y escrito mucho sobre la falta de especialización de los jueces en materia tributaria. Ésta es una primera cuestión que conocemos bien los asesores fiscales, y que como problema permanente, se mantiene en el tiempo como uno de los aspectos que en cualquier debate o análisis se pone sobre la mesa como dato necesario para la mejora de la jurisdicción contencioso-administrativa en cuanto a sus competencias en los asuntos de contenido tributario.

La formación específica de los jueces no parece suficiente para que la necesaria especialización se produzca en un grado bastante. Hay que tener en cuenta que la materia tributaria está sometida a una normativa en constante mutación, que a su vez origina una ingente doctrina jurisprudencial, administrativa y académica. Ello exige una dedicación prácticamente absoluta y continuada en el tiempo al Derecho Tributario, y, aún así, el suficiente dominio de la especialidad es un objetivo en permanente movimiento que exige el reciclaje continuo de los que nos dedicamos a la materia.

Y además, para la aplicación e interpretación de los tributos, es necesario el conocimiento adecuado de otro conjunto de normas: las que constituyen la regulación de la contabilidad, que forman parte del Derecho Mercantil, y que tradicionalmente han sido prácticamente ignoradas en las Facultades de Derecho, si no completamente ninguneadas. Éste es un hecho innegable que esperemos se corrija en los nuevos planes de estudio que ahora están en sus primeros años de implantación. En la parte especial del Derecho Tributario, es imprescindible el conocimiento de la contabilidad pues sin ella son directamente ininteligibles algunos de los principales tributos, entre los que podemos poner como clarísimos ejemplos el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su aplicación a los contribuyentes que realizan actividades económicas. Es un problema que dejamos apuntado, cuyo desarrollo excedería del propósito de estas líneas, pero que no sólo afecta a la especialidad tributaria, aunque en ella sea especialmente acusado, pues no parece concebible que un jurista se ocupe de temas societarios, o que un notario y un registrador protocolicen e inscriban una fusión, o que un juez intervenga en un concurso de acreedores, sin que alguno de ellos tenga un conocimiento suficiente de la contabilidad, por poner sólo algunos ejemplos. Pero eso es lo que en nuestra realidad ocurre de una forma muy generalizada, por el desprecio prácticamente absoluto en las formaciones jurídicas de lo que no es otra cosa que una parte del Derecho (sin duda consecuencia de una concepción anticuada del mismo, refractaria a “los números” y a cualquier cosa que tenga que ver con ellos).

Lo dicho hasta ahora pretende someter también a la reflexión este aspecto de la formación de los juristas en general, y de los jueces en particular, para abordar los asuntos de contenido tributario. Pero ello no debe hacer pensar que no existen jueces grandes especialistas en la materia, que los hay y muy buenos, normalmente por su esfuerzo y su dedicación personal. Pero son muchos menos de los que debería haber; de hecho, su número no muy elevado hace que destaquen y sean normalmente conocidos por los profesionales y aplicadores en general de lo tributario.

Después de esta reflexión previa, y antes de abordar los problemas que plantea el recurso de casación en la jurisdicción contencioso-administrativa, nos referiremos brevemente a algunas cuestiones que podrían someterse a análisis para la mejora de la situación del contribuyente en la vía jurisdiccional, dejando por delante sentado que el gran problema de la misma es la excesiva dilación de los procedimientos, tal como apuntábamos al principio. Pero es de general conocimiento que ello se debe a la falta de medios, y de forma particular al retraso en la implantación de medios informáticos acordes con las necesidades actuales. En este punto concreto la Administración de Justicia está a años luz de la Administración tributaria, que sin duda es un ejemplo a seguir en este aspecto. Con respecto a la genérica dilación de los procedimientos judiciales consideramos oportunas las siguientes líneas escritas por el profesor Marín-Barnuevo Fabo: “La dilación, además de ser un problema en sí misma, es causa directa de otros problemas actuales de la Justicia en España, como es la pérdida de valor de la jurisprudencia. En efecto, los problemas que actualmente resuelve el Tribunal Supremo se refieren a situaciones controvertidas de hace más de diez años, y las eventuales interpretaciones jurisprudenciales sobre la normativa aplicable han perdido su validez general y sólo tienen relevancia para la resolución del caso concreto. Ello supone la pérdida del valor de un activo (la jurisprudencia) que tiene la consideración de fuente del Derecho y que tiene como principal finalidad coadyuvar al conocimiento y perfeccionamiento del ordenamiento jurídico.(...) como consecuencia de la dilación, la interpretación jurisprudencial de las normas carece del efecto anuncio que tan importante resulta para prevenir nuevos litigios, porque en la mayoría de los casos se produce sobre un Derecho muerto, derogado, que ya no resulta aplicable en el momento en que se dicta sentencia (...)”. No es necesario subrayar que es en la materia tributaria donde se producen

La dilación, además de ser un problema en sí misma, es causa directa de otros problemas actuales de la Justicia en España, como es la pérdida de valor de la jurisprudencia

de forma palmaria los efectos señalados por el autor citado.

Conviene, como decíamos, hacer referencia a algunas cuestiones cuya revisión podría mejorar la situación del contribuyente en la vía jurisdiccional. En primer lugar, habría que plantearse un nuevo marco regulatorio de la

suspensión de los actos administrativos cuando se llega ante los Tribunales de Justicia. No se comprende muy bien por el ciudadano que la suspensión automática que trae de la vía administrativa no se prolongue también automáticamente en la vía jurisdiccional hasta la completa sustanciación del asunto. No se trata de quitar independencia a los jueces, sino de que la normativa reguladora del procedimiento contencioso-administrativo regulara esta cuestión de una forma más coherente con los procedimientos administrativos, ya que al fin y al cabo la Administración afectada por la suspensión, la tributaria, es la misma en todas las instancias. En la práctica se produce el problema de trato desigual en situaciones idénticas en supuestos de solicitud de suspensión ante los Tribunales de Justicia que una reforma normativa al efecto podría evitar.

Y también nos parece conveniente apuntar brevemente como tema de reflexión el de la ejecución de las sentencias, que podemos hacer extensivo a la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos. Aunque se ha avanzado notablemente en este campo, incluso con la creación de oficinas de relación con los tribunales dentro de la Administración, todavía se producen dilaciones en este ámbito que sería deseable que se redujeran.

Pero como decíamos al principio de estas líneas, el detonante de estas reflexiones lo constituye la cuasi desaparición en la práctica del recurso de casación ante el Tribunal Supremo para la mayoría de los contribuyentes, como consecuencia de las recientes reformas en la normativa reguladora del proceso y de la evolución de los criterios fijados por el Tribunal para la admisión de tal clase de recursos.

La Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, ha constituido un hito en esta cuestión, muy negativo en nuestra opinión, pues con el propósito de agilizar los procesos judiciales, algunas de las medidas que contiene han llevado a empeorar la situación ante la justicia de muchos contribuyentes, en lo que aquí nos interesa.

Veamos lo que se dice en algunos párrafos del Preámbulo de la Ley:

“La Constitución reconoce el derecho de todas las personas a obtener la tutela judicial efectiva de los Tribunales dentro de un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías. Nuestra Constitución contempla la Justicia como poder y como servicio destinado a prestar tutela a los ciudadanos, una prestación que debe ser efectiva. Este mandato de efectividad se sitúa en la órbita de los postulados de la cláusula del Estado social, y en particular, del mandato del artículo 9.2 de la Constitución, que impone a los poderes públicos, y señaladamente al Gobierno, la obligación de disponer los medios necesarios, tanto normativos como materiales y personales para que el derecho a la tutela judicial se garantice a todos los ciudadanos.

Distintos instrumentos han incidido sobre la conveniencia de dotar a nuestra justicia de medios modernos y eficientes. Así, la Carta de Derechos de los Ciudadanos ante la Justicia; aprobada por el Pleno del Congreso de los Diputados en su sesión del día 22 de abril de 2002 como Proposición no de Ley, pone de manifiesto el derecho de los ciudadanos a una tramitación ágil de los asuntos que les afecten.

(...)

La Ley que ahora se presenta continúa la línea de reformas procesales (...), tratando ahora de introducir en la legislación procesal mejoras que permitan agilizar los distintos procedimientos, sin mermas de las garantías para el justiciable.

(...)

El objeto de la Ley es incorporar determinadas medidas de agilización procesal en los órdenes civil, penal y contencioso-administrativo que obedecen al propósito común de suministrar a nuestros tribunales instrumentos procesales óptimos para la gestión procesal. Tales medidas son de distinto signo. Unas están encaminadas a garantizar derechos fundamentales de los ciudadanos, como ocurre en el caso del orden penal, otras a optimizar los procedimientos, a suprimir trámites procesales innecesarios o a sustituirlos por otros más breves, y otras, en cambio, están orientadas a limitar el uso abusivo de instancias judiciales.

(...)

Se introducen modificaciones importantes en materia de recursos, en cuanto a la elevación del límite cuantitativo para acceder al recurso de apelación y al recurso de casación."

La Carta de Derechos de los Ciudadanos ante la Justicia a que se refiere el Preámbulo, en su numerado 19, dentro del epígrafe "*Una justicia ágil y tecnológicamente avanzada*", declara lo que sigue:

"19.- El ciudadano tiene derecho a una tramitación ágil de los asuntos que le afecten, que deberán resolverse dentro del plazo legal, y a conocer, en su caso, el motivo concreto del retraso."

Tan loables propósitos se han concretado, entre otras medidas y como también se anuncia en el Preámbulo, en la elevación de las cuantías para el acceso a determinados recursos, concretamente el de apelación y el de casación. Centrándonos en este último, y dejando a un lado los recursos de casación para unificación de doctrina (cuya cuantía también se ha elevado de 18.000 a 30.000 euros, como en el caso del recurso de apelación), la llamativa novedad la constituye la modificación del artículo 86.2.b) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, elevando de forma general la cuantía de la casación a 600.000 euros, desde los 150.000 que requería la redacción vigente hasta la modificación, cifra que ya podía considerarse bastante elevada para un gran número de contribuyentes.

No tuvieron empacho algunos responsables políticos de declarar abiertamente que de esta forma se descongestionaría el Tribunal Supremo, con lo que se agilizaría la tramitación de los asuntos de

La Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, ha constituido un hito en esta cuestión, muy negativo en nuestra opinión, pues con el propósito de agilizar los procesos judiciales, algunas de las medidas que contiene han llevado a empeorar la situación ante la Justicia de muchos contribuyentes, en lo que aquí nos interesa

su competencia. La cuestión se comenta por sí sola. Está claro que si se hubiera elevado la cuantía a un millón de euros, o a dos, o a tres, todavía se produciría una mayor descongestión. Pero no parece que esta sea la vía, ni que esta forma de “agilizar” encaje con el principio constitucional de tutela judicial efectiva.

Pero es que también hay que tener en cuenta la peculiar forma que tiene el Tribunal Supremo de computar la cuantía, pues además de considerarse para ello exclusivamente las cuotas tributarias, sin recargos o intereses (esto en aplicación del artículo 42 de la LJCA), se mantiene por la Sala Tercera que la cuantía

debe computarse por periodos de liquidación, lo que supone que en tributos como el Impuesto sobre el Valor Añadido, o en la obligación de retener e ingresar a cuenta, la cuantía haya que determinarse mensual o trimestralmente, e incluso en algunos casos se ha llegado al cómputo diario, como en asuntos relacionados con la Tasa de Juego, o por la cuantía individual, como es el caso de determinados documentos aduaneros. Como han señalado Cremades Shulz y Vélez Fraga “un factor como el periodo de liquidación, en principio, ligado a meras consideraciones de gestión del tributo, se convierte en determinante de la posibilidad de obtener respecto al tributo en cuestión una jurisprudencia que unifique su aplicación”.

Por tanto, después de la elevación de la cuantía a la elevada cifra de 600.000 euros, y con los criterios antedichos de cuantificación, el recurso de casación sobre muchos asuntos tributarios, como se ha destacado por muchos, va a quedar reservado para las empresas del IBEX 35 y unos pocos contribuyentes más. Desde luego, esta instancia queda prácticamente inaccesible para las personas físicas y las pequeñas y medianas empresas, salvo supuestos muy excepcionales.

Pero no queda aquí la cosa. Aunque se cumplan los requisitos establecidos en la Ley para el acceso a la casación, incluidos los relativos a la cuantía interpretados de la forma descrita, el contribuyente no tiene garantizado tal acceso, pues los criterios de admisibilidad de los recursos han alcanzado un extremado rigor formalista, fundamentalmente a partir de un Auto de la Sala Tercera Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2011, con exigencias tanto en el escrito de preparación como en el de interposición que exceden con mucho de lo exigido por la Ley reguladora de la jurisdicción (particularmente la exigencia de anticipar en el escrito de preparación los motivos concretos en que se funda el recurso, con expresión de los preceptos o jurisprudencia que se consideran infringidos), cuyos preceptos hoy no son suficientes para lograr la admisión de un recurso. Y con el añadido de que ni siquiera la aplicación de los nuevos criterios es uniforme, pues se da el caso de que recursos planteados en términos prácticamente iguales unos son admitidos y otros no. Esto conlleva que se produzcan situaciones incómodas para los profesionales que representan y asisten a los contribuyentes, pues en muchos casos no es fácil explicar a éstos las consecuencias de tan rigurosos y a veces erráticos criterios.

Esta situación, una verdadera reforma encubierta del procedimiento, y que la doctrina ha tachado de formalismo extremo e incluso exagerado, unida a la elevación de la cuantía operada por la Ley de medidas de agilización procesal y a la doctrina que el Tribunal Supremo ha fijado para su cómputo, hace que la situación del contribuyente ante esta instancia sea perfectamente descriptible, negándosele de hecho el acceso a la misma, y con la consecuencia añadida de que dejarán de establecerse criterios jurisprudenciales en muchas materias, en las que los últimos pronunciamientos serán emitidos por la Audiencia Nacional y los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas, que de esta forma aumentan su protagonismo al verse obligados a decir la última palabra.

Sería deseable que se revisara en la vía contencioso-administrativa la cuestión del interés casacional como elemento determinante para la admisión del recurso de casación, acercándose así a la jurisdicción civil. Hay que decir que en esta jurisdicción, también afectada por la Ley de medidas de agilización procesal en cuanto a la elevación de la cuantía de la casación a 600.000 euros, la Sala Primera del Tribunal Supremo, con fecha 30 de diciembre de 2011, emitió un “Acuerdo sobre criterios de admisión de los recursos de casación y extraordinario por infracción procesal”, en que se fijan dichos criterios tras las modificaciones introducidas, diciéndose entre otras cosas en su Preámbulo que: *“Se reduce de este modo el recurso de casación por razón de la cuantía a una modalidad excepcional y se garantiza la igualdad entre todos los litigantes, cualquiera que sea el nivel económico del asunto.”* Desgraciadamente, hoy en día en la jurisdicción contencioso-administrativa estamos muy lejos de esto, esperemos que no para siempre.

Como han escrito Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo: “El límite de la cuantía no debería ser la restricción fundamental para acceder a la casación, sino la necesidad de clarificar ámbitos oscuros, ambiguos o indeterminados del ordenamiento, o el interés casacional.”

Esperemos que la situación actual del recurso de casación sea transitoria, habida cuenta de las graves perturbaciones que la normativa vigente y los criterios aplicados están generando. La aplicación del sistema tributario de forma muy particular exige que el Tribunal Supremo fije criterios en tan sensible materia, no sólo en aquellos asuntos de elevada cuantía, sino en los que puedan considerarse de interés general. Ya se empiezan a oír rumores de que desde dentro de la misma judicatura hay movimientos en el sentido deseado, ojalá ello sea así y conduzca a una solución del enorme problema existente. Veremos qué pasa.

4. Reflexiones en torno a la introducción de fórmulas alternativas de resolución de conflictos

Del panorama hasta ahora descrito, y sin perjuicio de la reflexión que se propone sobre las mejoras que podrían introducirse en los diversos procedimientos a las que nos hemos referido, puede concluirse que una forma de disminuir la conflictividad y de mejorar la situación del contribuyente sería profundizar en la búsqueda de otras formas de resolver los conflictos entre los ciudadanos y la Administración tributaria.

Para ello podría estudiarse la implantación de fórmulas en las que la discrecionalidad de la Administración tuviera un mayor margen, como ocurre en otros países de nuestro entorno, con la posibilidad de llegar a acuerdos en determinadas situaciones. A estos efectos habría que indagar en fórmulas y figuras que funcionan en las Administraciones tributarias de otros Estados, y también revisar las que, existentes en

Podría estudiarse la implantación de fórmulas en las que la discrecionalidad de la Administración tuviera un mayor margen, como ocurre en otros países de nuestro entorno, con la posibilidad de llegar a acuerdos en determinadas situaciones

nuestro sistema, no han tenido el éxito en su aplicación que era de esperar, como es el caso de las Actas con acuerdo reguladas en el artículo 155 de la Ley General Tributaria.

También podría indagarse en las posibilidades de que órganos ya existentes extendieran sus competencias a ámbitos en los se fueran introduciendo fórmulas de mediación o arbitraje. Como apuntábamos más arriba, los Tribunales Económico-Administrativos podrían encontrar aquí una vía en su evolución futura.

Y no puede dejarse aquí de hacer referencia al papel que desempeña en la resolución de conflictos el Consejo para la Defensa del Contribuyente, que, dependiente de la Secretaría de Hacienda, inició su andadura en 1997. La vigente Ley 58/2003 General Tributaria ha incorporado en su texto la figura del Consejo, al establecer en su artículo 34.2 que: *“Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.”* El previsto desarrollo reglamentario se contiene en el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, vigente desde el 5 de diciembre de 2009. También se menciona el Consejo para la Defensa del Contribuyente en el artículo 243 de la Ley General Tributaria, al integrarse su Presidente en la Sala Especial para Unificación de Doctrina, dentro de la regulación del procedimiento en vía económico-administrativa.

Por la experiencia vivida hasta hoy, puede afirmarse que, además de las actuaciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente en el ámbito de las competencias que le son propias, su mera existencia produce un claro efecto de autocontrol de los servicios y de mejora en su funcionamiento, lo que sin duda se traduce en una menor litigiosidad. Este es un efecto no fácilmente medible (no es un problema aquél que no nace), pero que conviene no olvidar, y del que es indudable impulsora la Unidad Operativa del Consejo, estructura de funcionarios al servicio del mismo. Y en cuanto al ejercicio de las competencias que la Ley General Tributaria le confiere, es una realidad evidente, y en este caso con datos concretos, que, en la tramitación de las quejas que atiende el Consejo, en muchos casos se satisface la pretensión del contribuyente, bien porque el servicio afectado rectifique su actuación, bien porque ésta sea corregida por el Departamento correspondiente tras una propuesta de revocación, o bien porque se explique al interesado lo inadecuado de su reclamación y quede conforme. En un porcentaje muy elevado de estos casos se está evitando o acortando un procedimiento de reclamación o recurso, lo que sin duda supone una descarga para los órganos de revisión tanto administrativos como jurisdiccionales.

Sin duda el Consejo para la Defensa del Contribuyente tendría mucho que decir y podría ser también un elemento importante a tener en cuenta si se profundiza en la indagación de vías de solución de conflictos alternativas a las hoy existentes.

5. Reflexión final

Como se decía al principio, el propósito de estas líneas es provocar la reflexión en torno a la situación descrita, que afecta a los contribuyentes y por extensión a sus asesores fiscales. La dilación excesiva de los procedimientos ya constituye *per se* un gravísimo inconveniente, al que se añaden otros en determinadas circunstancias, destacando entre ellos las actuales limitaciones para el acceso a la casación en la vía contencioso administrativa. Todo ello hace que pueda quedar en entredicho el ejercicio por parte de los ciudadanos de los derechos constitucionalmente proclamados a la tutela judicial efectiva y a un proceso sin dilaciones.

Como cierre de estas reflexiones, viene al caso lo escrito por el profesor Marín-Barnuevo Fabo dentro de un análisis de la Justicia Administrativa en España: “La conocida expresión *pleitos tengas y los ganes*, acuñada en un tiempo remoto en que la implicación en un proceso tenía connotaciones claramente negativas, sigue utilizándose pese a la profunda transformación de las relaciones Estado-ciudadano. Precisamente, el hecho de que dicha expresión no haya sido desterrada del lenguaje usual es un síntoma claro de la percepción popular de la Justicia.”

