



## INFORME SOBRE LOS EFECTOS DEL CRITERIO DE LOS TEAR EN LOS ÓRGANOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

### 1. Introducción

El Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente, en su reunión de 18 de mayo de 2022, acordó la elaboración del presente informe sobre los efectos del criterio de los tribunales económico-administrativos regionales (TEAR) y locales (TEAL) en la actuación de los órganos de aplicación de los tributos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

Dicho informe trae causa de un expediente de disconformidad interna (art. 10.4 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre) en el que se plantea si un órgano de gestión tributaria debe seguir el criterio reiterado del TEAR (avalado por el Tribunal Superior de Justicia de su ámbito territorial) o puede separarse de aquel, puesto que las resoluciones de los TEAR (y TEAL) no son vinculantes para los órganos de aplicación de los tributos.

La cuestión relativa a los efectos de la doctrina y criterios de los tribunales económico-administrativos sobre los órganos de aplicación de los tributos, siendo una cuestión de indudable interés y trascendencia práctica, ha sido escasamente abordada de forma monográfica en la literatura tributaria. Es, asimismo, una materia compleja que presenta múltiples derivadas. Sin embargo, el objeto de este informe se limita a abordar una de ellas, la referente a en qué situaciones los órganos de aplicación de los tributos deben tener en cuenta lo resuelto por los TEAR o TEAL en sus actuaciones.

### 2. Aproximación al principio de unidad de criterio en el ámbito tributario

La materia objeto de este informe está directamente relacionada con la articulación de mecanismos de unificación de criterios interpretativos, especialmente relevante en el ámbito tributario -con una organización administrativa dispersa y compleja-, para garantizar el derecho fundamental a una aplicación de la ley igual para todos los ciudadanos.

El principio de unidad de criterio que debe presidir la actuación de la Administración no tiene una existencia autónoma, pero encuentra su fundamento en principios esenciales, constitucionales y legales, de nuestro ordenamiento jurídico<sup>1</sup>, tales como la igualdad en la aplicación de la ley (arts. 14 y 31.1 CE), la seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), la buena fe [art. 3.1 e) Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público -RJSP-], y la eficacia, eficiencia y coordinación administrativa [art. 103 CE y art. 3.1 j) LRJSP].

De hecho, la exposición de motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) apunta como principales objetivos reforzar las garantías de los obligados tributarios y la seguridad jurídica, lo que puede realizarse impulsando la unificación de

---

<sup>1</sup> LÍVIO GOMES, M., *Instrumentos para la unificación de criterios administrativos en materia tributaria*, Atelier, Barcelona, 2011, p. 44.



criterios en la actuación administrativa. Con una finalidad distinta pero no alejada de esta, se cita la sentencia del Tribunal Constitucional 116/1994, de 18 de abril, donde se 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” (FJ 5º). Más adelante, destaca algunos de los instrumentos al servicio de la unidad de criterio, como el carácter vinculante de las consultas tributarias escritas o la creación del recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina, subrayando que este último complementa el “carácter vinculante de las consultas tributarias para hacer efectiva la unificación de criterios en la actuación de toda la Administración tributaria”.

Ciñéndonos al ámbito exclusivamente estatal, el articulado de la LGT contempla distintas herramientas para la consecución de la unidad de criterio interpretativo, como la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas que corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a la Dirección General de Tributos -DGT- (art. 12.3 LGT); las contestaciones a consultas tributarias escritas a cargo de la DGT (arts. 88 y 89 LGT); la doctrina vinculante del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- (art. 239 LGT); el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 LGT) y el ya mencionado recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina (art. 243 LGT). Al margen de la LGT, no puede ignorarse que la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público reconoce la posibilidad de los órganos administrativos de dirigir las actividades de sus órganos jerárquicamente dependientes mediante instrucciones y órdenes de servicio (art. 6).

Como puede fácilmente deducirse de la anterior enumeración, existen distintas autoridades administrativas con la capacidad legalmente reconocida de interpretar las leyes tributarias e imponer sus criterios a los órganos encargados de aplicar los tributos. No es extraño que no siempre sus interpretaciones sean coincidentes, por lo que, en caso de discrepancias o conflicto, deben articularse instrumentos que aclaren qué interpretación debe prevalecer<sup>2</sup>, atendiendo, por ejemplo, a los criterios jerárquico, orgánico, material o funcional.

### **3. Instrumentos para la unificación de criterio administrativo en los procedimientos de revisión económico-administrativa**

En este apartado se analizan brevemente las posibilidades de unificación de criterio a través de la revisión económico-administrativa. A efectos expositivos es oportuno diferenciar entre la “doctrina” y los “criterios” establecidos por los órganos a los que se encomienda la función revisora de los actos y resoluciones tributarios.

#### *3.1. Doctrina vinculante del Tribunal Económico-Administrativo Central*

Conforme al art. 239.8 de la LGT, la “doctrina” vinculante es aquella que “de modo reiterado” establece el Tribunal Económico-Administrativo Central. Aunque el precepto no define qué se entiende por “reiterado”, existe consenso en admitir que se trata de un criterio

---

<sup>2</sup> CAYÓN GALIARDO, A., “La unidad de criterio interpretativo en la aplicación de las normas tributarias”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 69, 2005, p. 14.



jurídico repetido sobre la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que se refleja en la resolución de al menos dos reclamaciones. Esta doctrina reiterada vincula al resto de los tribunales económico-administrativos (TEA), así como -tras la modificación realizada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre- a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía y a la Administración tributaria, no solo del Estado, sino también de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía. La mencionada doctrina reiterada del TEAC se recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos y se publicará según lo dispuesto en el art. 86.2 LGT.

La LGT recoge otros dos supuestos que también pueden considerarse “doctrina”, los cuales no producen otros efectos que la mencionada función unificadora de criterio, sin afectar a la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida.

El primero de ellos es el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 LGT). Pueden interponerlo los centros directivos de la Administración tributaria (Directores Generales del Ministerio de Hacienda, Directores de Departamento de la AEAT y órganos equivalentes o asimilados de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia) contra las resoluciones dictadas por los TEAR y TEAL y por los órganos económico-administrativos de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso ordinario de alzada (y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia), cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros TEA del Estado o de los órganos económico-administrativos de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía<sup>3</sup>.

No obstante, el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio también puede instarse de oficio, por iniciativa propia del Presidente o la Vocalía Coordinadora del TEAC o a propuesta de cualquiera de los vocales del TEAC o de los presidentes de los TEAR o TEAL en dos supuestos: (i) cuando existan resoluciones de los TEAR o TEAL que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros tribunales económico-administrativos; o (ii) se trate de criterios que “revistan especial trascendencia”.

El segundo es el recurso extraordinario para la unificación de doctrina (art. 243 LGT). De acuerdo con este precepto, el Director/a General de Tributos u órgano equivalente autonómico podrá impugnar las resoluciones en materia tributaria dictadas por el propio TEAC, por estar en desacuerdo con el contenido de las mismas. Para resolver este recurso se ha creado, en el seno del TEAC, la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, compuesta por el Presidente del TEAC, que la presidirá, tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos, el Director General de la Agencia Estatal de la Administración

---

<sup>3</sup> Conforme a la doctrina del TEAC, una resolución se entiende “gravemente dañosa y errónea” cuando, además de ser patente o manifiesto el error padecido por el TEAR vulnerando normas legales concretas y dañando el interés general, el error alegado es susceptible de reiteración, es decir, tiene carácter de generalidad. Este recurso extraordinario se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución del TEAR hubiera podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o valoraciones jurídicas, solo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente (entre otras, resoluciones de 28 de julio de 2004, RG 345/2002; de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/2008, FJ 2º; y 24 de septiembre de 2019, RG 4087/2017, FJ 1º).



Tributaria, el Director General o el Director del Departamento de la AEAT del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente (cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía, las referencias al Director General de la AEAT y al Director General o Director del Departamento de la AEAT del que dependa el órgano que emitió el acto deben entenderse efectuadas a los órganos equivalentes o asimilados de las CCAA o Ciudades con Estatuto de Autonomía).

La resolución de estos dos recursos extraordinarios respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable. Dicha doctrina vinculará a los órganos de revisión en vía administrativa y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía. El propio TEAC se ha pronunciado expresamente sobre los efectos de su doctrina reiterada y sobre el criterio plasmado en la resolución del recurso de unificación de criterio, recordando que “los criterios que obligatoriamente tienen fuerza vinculante para todos los órganos ya sean estatales o autonómicos, encargados de la aplicación de los tributos y asimismo de la función de revisión, son los expresados por el Tribunal Económico-Administrativo Central”<sup>4</sup>; y aclarando de forma reiterada, en concreto respecto de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, que los criterios que se fijen una sola vez, ya sea estimando o desestimando este tipo de recursos, tendrán carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía<sup>5</sup>.

### *3.2. Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales*

El criterio emanado de los tribunales económico-administrativos regionales y locales no vincula a los órganos de aplicación de los tributos de la Administración tributaria, ni siquiera a los que tienen su sede en el ámbito de la competencia territorial de aquellos. La vinculación alcanza solo al propio tribunal, pues si el criterio emana del Pleno vincula a las Salas, y si procede de las Salas vincula a los órganos unipersonales.

La regulación contenida en el art. 239.8 LGT no ha merecido el juicio favorable de alguna doctrina, al considerar que los órganos de aplicación periféricos deberían estar obligados a seguir el criterio reiterado del correspondiente TEAR o TEAL, lo que contribuiría a reducir la conflictividad, sobre todo en materias en que es difícil que llegue a existir doctrina del TEAC, coadyuvando asimismo a reducir la litigiosidad en asuntos repetitivos. Si algún criterio de los TEAR o TEAL se considerase erróneo, podría emplearse el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, estando legitimados para instarlo los órganos directivos del Ministerio de Hacienda, de las Comunidades Autónomas y de la AEAT<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Resoluciones del TEAC de 29 de septiembre de 2011 (RG 00/00591/2010/00/00), FJ 5º; de 10 de septiembre de 2015 (RG 00/04185/2014/00/00), FJ 2º.

<sup>5</sup> Resoluciones del TEAC de 10 de septiembre de 2015 (RG 00/04185/2014/00/00), FJ 2º; de 5 de julio de 2016 (RG 00/06112/2015/00/00), FJ 3º.

<sup>6</sup> PÉREZ TORRES, E., en R. Huesca Boadilla (coord.), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, pp. 1623-1624.



La propuesta de dar al criterio de los tribunales regionales y locales eficacia *ad extra* exigiría la realización de cambios normativos, procediendo a su reconocimiento expreso en la propia Ley General Tributaria. Además, habría que hacer frente a los problemas de la posible aparición de discrepancias entre los diferentes TEAR y TEAL, lo que llevaría a los órganos de aplicación de los tributos a estar vinculados por resoluciones que aplican criterios distintos y contradictorios hasta que se pronuncie el TEAC<sup>7</sup>.

#### **4. Los efectos del criterio de los TEAR sobre los órganos de aplicación de los tributos y el principio de buena administración**

El hecho de que el criterio de los TEAR o TEAL no sea vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, no significa que estos no puedan y deban, en determinados casos, seguir los criterios plasmados en las resoluciones de los citados órganos de revisión, como plasmación del principio de buena administración y garantía de los derechos de los obligados tributarios.

La Constitución de 1978 no alude directamente al principio de buena administración, pero existe consenso doctrinal y jurisprudencial en admitir su reconocimiento implícito principalmente en los artículos 9.3 (principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad) y 103.1 (principios de objetividad, coordinación y eficacia de las Administraciones públicas) -aunque también se alude en ocasiones a los artículos 31.2 (principios de economía y eficiencia) y 106 (control judicial de la legalidad de la actuación administrativa) de la Constitución-, así como en el artículo 3.1 e) de la LRJSP, vinculándolo a los principios de buena fe y confianza legítima.

Este principio está teniendo un protagonismo creciente en el control judicial de la actividad de la Administración tributaria. En la jurisprudencia del Tribunal Supremo el principio de buena administración se emplea, entre otros supuestos, para dar respuesta a problemas generados por vacíos o silencios normativos o por una defectuosa o incompleta regulación de los procedimientos aplicables. En estos casos, el principio de buena administración muestra su potencial “para hacer justicia en el caso concreto, especialmente eficaz en los supuestos en que no existe una clara vulneración del ordenamiento jurídico-tributario”<sup>8</sup>, permitiendo interpretar las normas jurídicas y exigiendo un modo de conducirse a la Administración tributaria que haga más efectivos los derechos en juego, evitando efectos indeseados o absurdos, no solo para el administrado, sino también para lo que debe entenderse como una Administración eficiente y con vinculación plena a los mandatos constitucionales<sup>9</sup>.

En palabras del Tribunal Supremo, el principio de buena administración implícito en nuestra Constitución “no constituye una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio

---

<sup>7</sup> RUIZ TOLEDANO, J. I./RUIZ GONZÁLEZ, L. J., “Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica”, en P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz (dirs), *La revisión de actos en materia tributaria*, Lex Nova-Thomson Reuters, Valladolid, 2016, pp. 211-212.

<sup>8</sup> Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “El principio de buena administración en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 186, 2020, pp. 16 y 36.

<sup>9</sup> CUDERO BLAS, J., “El principio de buena administración en la reciente jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en materia tributaria”, *Anuario del Buen Gobierno y de la Calidad de la Regulación 2019*, p. 93.



derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene -debe tener- plasmación efectiva y lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos”<sup>10</sup>.

En su faceta procedimental, el principio de buena administración va más allá del respeto escrupuloso de la legalidad, exigiendo un procedimiento administrativo (y tributario) justo desde la perspectiva jurídica, es decir, un procedimiento en el que la actuación administrativa se desenvuelva con la debida diligencia o el debido cuidado para garantizar una decisión congruente y proporcionada, fruto de una racional ponderación (expresada a través de una adecuada motivación), así como la tutela efectiva de los derechos y garantías de los particulares. En palabras del Tribunal Supremo, le es “exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente”<sup>11</sup>.

En esta línea, el Consejo recuerda, asimismo, la importancia de la motivación como una garantía instrumental del derecho de defensa y una manifestación del principio de buena administración. Así, la STS de 19 de octubre de 2015 (rec. cas. 168/2014) subraya “la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario”, si bien advierte que “la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión”, pues “la obligación de motivación no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas” (FJ 2º).

En efecto, es una obligación de todo órgano administrativo motivar adecuadamente sus actuaciones, de forma que si el órgano de aplicación de los tributos fuera conocedor de un criterio o razonamiento de un TEAR o TEAL, que no fuera aislado, sino consolidado por su reiteración, una adecuada motivación de las actuaciones exigiría que el órgano de aplicación de los tributos hiciese mención a ese criterio o razonamiento consolidado, apartándose del mismo solo si fuera capaz de ofrecer otro criterio o razonamiento fundamentado.

Sobre la base de lo expuesto, a juicio de este Consejo, la exigencia de una adecuada motivación impide que el órgano de aplicación de los tributos emplee como única motivación de su actuación que el criterio del TEAR (o TEAL) no le vincula.

Siendo posible, por tanto, una actuación del órgano de aplicación de los tributos con un criterio contrario al seguido por el TEAR o TEAL, cabe plantearse qué posibilidades de actuación, dentro de las ofrecidas por el ordenamiento jurídico, son más respetuosas con el principio de buena administración y contribuirían a reducir una litigiosidad excesiva o innecesaria. A estos efectos, cabe identificar esencialmente dos escenarios.

<sup>10</sup> STS de 15 de octubre de 2020, rec. cas. núm. 1652/2019, FJ 3º; asimismo, STS de 29 de octubre de 2020, rec. cas. núm. 5442/2018, FJ 6º.

<sup>11</sup> STS de 17 de abril de 2017, rec. cas. núm. 785/2006, FJ 3º.



El primero es aquel en que la actuación del órgano de aplicación de los tributos no viene impuesta por la existencia de un criterio previo de la Dirección General de Tributos que le vincula. En este caso, si bien cabría que en actuaciones subsiguientes el órgano de aplicación de los tributos se apartase del criterio del TEAR o TEAL con una adecuada motivación, el Consejo considera que la pauta de conducta administrativa más aconsejable si nos encontramos ante un debate de criterio sería informar al Director/a del correspondiente Departamento de la AEAT para que se estudie la posible interposición de un recurso de alzada para la unificación de criterio, si se entiende que el criterio del TEAR es gravemente dañoso y erróneo.

El segundo escenario es aquel en que la actuación del órgano de aplicación de los tributos viene impuesta por la existencia de un criterio previo de la Dirección General de Tributos que le vincula.

De nuevo en este caso es aconsejable el planteamiento del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, si bien la interposición del recurso podría asimismo realizarse por el Director/a de la Dirección General de Tributos, en cuanto órgano al que le es atribuible el criterio que sigue el órgano de aplicación de los tributos y que resulta directamente afectado, en cuanto contrariado, por el TEAR o TEAL.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que el TEAR o TEAL hubiera aplicado un criterio distinto al contenido en resoluciones de otro tribunal económico-administrativo y tanto si la regularización viene o no impuesta por la existencia de un criterio previo de la DGT, la unificación de criterio podría ser asimismo propuesta directamente por el TEAR, TEAL o TEAC de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo de la letra d) del art. 229 de la LGT.

El TEAC asimismo podrá proponer la unificación de criterio si estima que concurre el supuesto de especial trascendencia a que se refiere dicho artículo.

En cualquiera de los dos escenarios, cuando penda un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, y dado que no está prevista legalmente la suspensión o interrupción de los plazos tanto de prescripción como de duración de los procedimientos de aplicación de los tributos, el Consejo entiende que no podría considerarse contrario a ningún principio que, hasta que no recaiga resolución, los órganos de aplicación de los tributos pudieran proseguir con sus actuaciones (iniciando o continuando procedimientos, según el caso).