

CRÍTICA DEL CARÁCTER OBLIGATORIO DE LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA ESPAÑOLA

*Clemente Checa González**

RESUMEN

Se recoge en este trabajo un análisis crítico del sistema establecido en la nueva Ley General Tributaria española en materia de reclamaciones económico-administrativas, al seguirse manteniendo, en dicha Ley, en contra de un parecer doctrinal casi unánime la obligatoriedad de interposición de tales reclamaciones antes de poder acceder al ámbito contencioso-administrativo, siendo así que lo más correcto hubiese sido, sin duda, el configurar la vía económico-administrativa como simplemente potestativa, lo que, desafortunadamente, no se ha hecho, habiéndose perdido así una magnífica ocasión para acomodar nuestro sistema tributario en materia de recursos a las exigencias derivadas del artículo 24 de la Constitución española.

RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS - TUTELA JUDICIAL
EFECTIVA - PROCEDIMIENTO SIN DILACIONES INDEBIDAS

Criticism of the obligatory character of the administrative economic procedure in the new general taxation act in Spain

ABSTRACT

The paper contains a critical analysis of the system established in the new Spanish General Taxation Act (LGT) in connection with economic administrative claims, because such law still keeps, against the almost unanimous doctrinal viewpoint, the obligation of the mediation in such claims before passing to the administrative litigious stage, where the most appropriate thing to do, without any doubt, should have been the configuration of the economic-administrative procedure simply as optional, which, unfortunately was not done. We lost an excellent opportunity to adjust our tax system, in connection with appeals and reviews, to the demands derived from Article 24 of the Constitution of Spain.

ECONOMIC-ADMINISTRATIVE CLAIMS - EFFECTIVE COURT TUTELAGE -
PROCEDURE WITHOUT UNDUE DELAYS

* Doctor en Derecho, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Extremadura, Cáceres, España, checa000@aranzadi.es. Artículo recibido el 20 de abril de 2004 y aceptado por el Comité Editorial el 20 de mayo de 2004.

1. INTRODUCCIÓN

En virtud de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT/2003, en adelante), se ha aprobado en España una nueva Ley General Tributaria, que ha derogado a la ya antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT/1963, en adelante), que era una Ley preconstitucional, estando por ello necesitada de una profunda reforma, para así adecuarla convenientemente a la Constitución española, ya que ello no se había conseguido de forma plena a través de las sucesivas reformas realizadas a lo largo del tiempo en dicha Ley del año 1963.

Aunque la LGT/2003 no entrará en vigor hasta el día 1 de julio de 2004, de acuerdo con lo señalado en su Disposición final undécima, es conveniente irse familiarizando ya con su contenido, y a ello se destina este trabajo, en el que se efectúa un análisis crítico del mantenimiento en la misma del carácter obligatorio de la vía económico-administrativa, previa a la contencioso-administrativa, en contra del parecer prácticamente unánime de la doctrina.

2. OBJETO, ALCANCE Y FINES DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

La reclamación económico-administrativa representa una vía específica para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración, constituyendo esto una peculiaridad que arranca de la denominada Ley Camacho, de 31 de diciembre de 1881, que fue la primera norma que arbitró la vía económico-administrativa como especialidad del recurso administrativo en el ámbito fiscal.

Se reafirmó la singularidad de la vía económico-administrativa respecto de la vía administrativa propiamente dicha con la Ley Azcárate de 1889, de Bases del Procedimiento Administrativo, que estimuló el fraccionamiento de la materia por Departamentos Ministeriales.

El Reglamento de 15 de abril de 1890, dictado en desarrollo de esta última Ley, inició la que después sería característica definitoria del sistema, esto es, la distinción entre actos de gestión y de resolución de reclamaciones.

Y sobre dicha base es como se crearon por Decreto-Ley de 16 de junio de 1924, de acuerdo con la autorización concedida por el artículo 40 de la Ley de Presupuestos de 26 de julio de 1922, los Tribunales Económico-Administrativos, a los que se encomendó la resolución de esta clase de reclamaciones, de acuerdo con el procedimiento regulado en el Reglamento de 29 de julio de 1924.

Esta situación perduró, sin modificaciones de relieve, hasta la promulgación de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) de 1958, en la que, sin

embargo, en contra del criterio que parecía más lógico de unificar los procedimientos administrativos, se siguió manteniendo la peculiaridad de lo económico-administrativo por el cauce de los procedimientos especiales exceptuados, siendo lo más notorio que esta Ley llevó a cabo sobre la materia el encomendar a la Presidencia del Gobierno y al Ministro de Hacienda, con base en lo señalado en su Disposición Final tercera, la elaboración de un nuevo Reglamento procedimental para las reclamaciones económico-administrativas.

Dicho Reglamento fue aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1959, norma que permaneció en vigor, con ligeras modificaciones, hasta la promulgación del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, dictado en desarrollo del Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo (TAPEA), aprobado por medio del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, debiendo citarse igualmente como normativa aplicable, y dictada en medio del “*iter*” normativo citado, a los artículos 163 a 171 de la LGT/1963.

Posteriormente, y luego de la nueva redacción dada a determinados preceptos del TAPEA por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT/1963, se promulgó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (RPREA/1996), que entró en vigor el día 1 de junio de 1996.

Por fin, derogado de forma expresa el TAPEA por la Disposición derogatoria de la LGT/2003, la normativa aplicable a las reclamaciones económico-administrativas se recoge en la actualidad en los artículos 226 a 248 de dicha Ley, que también establece que las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de los textos derogados continuarán vigentes, en tanto no se opongan a tal Ley, hasta la entrada en vigor de las distintas normas reglamentarias que puedan dictarse en el futuro al respecto, lo que conlleva la vigencia temporal, básicamente y en el marco de lo expuesto, del RPREA/1996.

3. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

Las notas básicas de esta vía especial de revisión que es la reclamación económico-administrativa son las siguientes:

3.1. *Estamos en presencia de un cauce exclusivo en materia económico-administrativa*

Así lo manifiesta rotundamente el artículo 228 de la LGT/2003, que señala que el conocimiento de estas reclamaciones corresponde con exclusividad a

los órganos económico-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias, siendo tales órganos el Tribunal Económico-Administrativo Central, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, que si bien son órganos estatales circunscriben su ámbito de actuación al territorio de cada una de las Comunidades Autónomas españolas, y los Tribunales Económico-Administrativos Locales de Ceuta y Melilla, teniendo asimismo dicha consideración la nueva Sala Especial para la Unificación de Doctrina.

Se ha suprimido, pues, la referencia antes existente al Ministro de Hacienda, lo cual, a juicio de los expertos encargados de elaborar el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, presentado con fecha 23 de enero de 2003, permite acentuar la pretendida “independencia funcional” de dichos órganos; si bien en este mismo Informe se precisó que al remitir el Anteproyecto de LGT al Reglamento de desarrollo la regulación del régimen básico de los Tribunales Económico-Administrativos (composición, régimen de nombramiento, organización y funcionamiento), ello no garantizaba plenamente referida “independencia funcional”.

3.2. La reclamación económico-administrativa se enmarca dentro de los recursos administrativos de carácter especial

Estamos en presencia, al tratar de las reclamaciones económico-administrativas, de un recurso administrativo especial,¹ y ello tanto por la materia sobre la que versa, como por los órganos encargados de conocer y resolver el mismo.

Las materias sobre las que se puede interponer reclamación económico-administrativa aparecen detalladas en el artículo 226 de la LGT/2003, que enumera las siguientes:

- a) La aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las Entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de ella.
- b) La aplicación de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas o de los recargos establecidos por éstas sobre tributos del Estado, y la imposición de sanciones que se derivan de unos y otros.
- c) Cualquier otra que se establezca por precepto legal expreso.

¹ Véase Toledo Jaudenes *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, obra conjunta con González Pérez, Civitas, Madrid, 1983, p. 129; y Checa González *Las reclamaciones económico-administrativas*, Lex Nova, Valladolid, 1993, p. 13.

Ello debe completarse con lo señalado por la Disposición adicional undécima de la LGT/2003, que indica que también puede interponerse esta reclamación respecto a otras materias, tales como: a) Los actos recaudatorios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativos a ingresos de Derecho público del Estado y de las Entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o referentes a ingresos de Derecho público, tributarios o no tributarios, de otra Administración Pública; b) El reconocimiento o la liquidación por autoridades u organismos de los Ministerios de Hacienda y de Economía de obligaciones del Tesoro Público y las cuestiones relacionadas con las operaciones de pago por dichos órganos con cargo al Tesoro; y c) El reconocimiento y pago de toda clase de pensiones y derechos pasivos que sea competencia del Ministerio de Hacienda.

Del juego conjunto de ambas normas citadas de la nueva LGT (artículo 226 y Disposición adicional undécima) se extrae la conclusión que en la actualidad se sigue utilizando a efectos de determinar las materias susceptibles de reclamación económico-administrativa un criterio muy similar al que antes aparecía recogido, con carácter unitario, en el artículo 1º del TAPEA, desarrollado por el artículo 2º del RPREA de 1996, y que tenía una gran tradición en el Derecho español.²

Los órganos encargados de conocer y resolver las reclamaciones económico-administrativas son los equívocamente denominados Tribunales Económico-Administrativos, que son auténticos órganos administrativos en sentido estricto, no jurisdiccionales,³ si bien especializados en la única función de conocer y dilucidar las reclamaciones económico-administrativas.

² Vid. Romaní Bisecas *Procedimiento económico-administrativo y otros medios de revisión*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 38.

³ Determinados autores, como Fenech *Derecho procesal tributario*, Vol. III, 1951, p. 93, y Martínez Lafuente “La nueva legalidad en la vía económico-administrativa”, *Crónica Tributaria*, N° 36, 1981, pp. 80 y 81, han entendido que los Tribunales Económico-Administrativos son órganos jurisdiccionales, porque jurisdiccional es la impugnación que ante ellos se formula y verdadero proceso la sucesión de actos a través de los cuales se examina dicha impugnación.

No estoy de acuerdo con tales afirmaciones, ya que si así fuese habría que concluir que estos órganos son inconstitucionales, siendo precisamente el carácter administrativo, y no jurisdiccional, de dichos Tribunales lo que legitima y garantiza su propia existencia, como bien han señalado, entre otros autores, Toledo Jaudenes *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, ob. cit., p. 130, Martín Delgado “La vía económico-administrativa: nueva organización y nuevas competencias”, *Derechos y garantías del contribuyente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, p. 161; Pérez Moreno y López Menudo *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo II, Ley General Tributaria*, Edersa, Madrid, 1983, pp. 579 y 580, Aragonés Beltrán “Notas sobre el proceso tributario”, *Gaceta Fiscal*, N° 64, 1989, p. 130, Checa González “Aspectos controvertidos en relación con las actuaciones de los órganos económico-administrativos: algunas cuestiones”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, N° 222, 1992, p. 1227, y García Novoa “Los Tribunales Económico-Administrativos como jueces de lo comunitario en materia tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, N° 236, 1995, pp. 424 ss.

No constituye ningún obstáculo a la configuración aquí sustentada de que los Tribunales Económico-Administrativos no son órganos jurisdiccionales en el Derecho interno español, la circunstancia de que los mismos sí tengan la consideración de órganos jurisdiccionales a efectos de lo dispuesto en el artículo 234 CE, estando por ello legitimados para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo.⁴

Y ello es así porque la noción de “órgano jurisdiccional” que utiliza el precepto que se acaba de mencionar es un concepto comunitario –según se ha indicado en diversas Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, tales como, por ejemplo, las de 30 de junio de 1966, 61/65, *Vaassen-Göbbels*; 14 de diciembre de 1971, 43/71, *Politi*; 11 de junio de 1987, 14/86, *Pretore di Salò/X*; 30 de marzo de 1993, C-24/92, *Corbiau*; 19 de octubre de 1995, C-111/94, *Job Centre*; 12 de diciembre de 1996, C-74/95 y C-129/95, *Procesos penales seguidos contra X*; 17 de septiembre de 1997, C-54/96, *Dorsch Consult*; 22 de octubre de 1998, C-9/97 y C-118/97, *Jokela y Pitkäranta*; 12 de noviembre de 1998, C-134/97, *Victoria Film*, y 2 de marzo de 1999, C-416/96, *El-Yassini*–, por lo que, a estos fines, resultan irrelevantes las calificaciones que fuesen procedentes según el Derecho interno de cada Estado.

Bajo esta óptica lo que hay que analizar es si el órgano de que se trate cumple o no los requisitos que, desde la perspectiva comunitaria, se estima deben concurrir para otorgar al mismo la naturaleza de jurisdiccional, requisitos que son los siguientes, según se desprende de las Sentencias que se acaban de citar: a) Origen legal del órgano; b) Su permanencia; c) El carácter obligatorio de su jurisdicción; d) El carácter contradictorio del procedimiento; e) La aplicación por parte del órgano de normas jurídicas; y f) Su independencia.

Citadas características ya se estimó que se cumplían plena e íntegramente en el caso de los Tribunales Económico-Administrativos por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de marzo de 1990.⁵

Esta doctrina, que ya fue admitida implícitamente por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 1 de abril de 1993, C-260/91 y C-261/91, *Diversint SA et Iberlacta SA/Administración de Aduanas de La Junquera*, ha sido refrendada por la Sentencia de este mismo Tribunal de 21 de marzo de 2000, C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa, S.L./Agencia Estatal de Ad-*

⁴ Véase al respecto Falcón y Tella “La legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial”, *Impuestos*, Tomo II; 1990, p. 1104 ss.

⁵ En análogo sentido cabe citar, igualmente, las Resoluciones de este mismo órgano de 6 de febrero de 1991, 2 de octubre de 1991 y 2 de abril de 1992.

ministración Tributaria (AEAT), en la que se ha declarado, con total rotundidad, que los Tribunales Económico-Administrativos Regionales españoles –y, en consecuencia, también, obviamente, el Tribunal Económico-Administrativo Central, añadido por mi parte, a la vista de la posición de preeminencia jerárquica de éste respecto a aquéllos– cumplen de manera íntegra los requisitos para poder considerar a los mismos como jurisdiccionales a los efectos de poder interponer cuestiones prejudiciales ante el Tribunal comunitario.⁶

Que ello sea así no implica, sin embargo, que tales Tribunales estén obligatoriamente forzados a plantear dichas cuestiones, sino que ello constituye una decisión meramente potestativa para los mismos, ya que, como ha puesto de manifiesto la doctrina, la obligatoriedad sólo reza, en principio, para los órganos cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial, característica nunca predicable de las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, susceptibles, en todo caso, de recurso contencioso; si bien existe una serie de supuestos en los que el planteamiento de cuestión prejudicial resulta obligatorio para los órganos jurisdiccionales nacionales, algunos de los cuales alcanza a los Tribunales Económico-Administrativos, hallándose el más importante de ellos implícito en los actuales artículos 230 y 231 CE, que confieren al Tribunal de Justicia competencia exclusiva para anular las normas y los actos comunitarios, lo cual, en consecuencia, no puede realizarse por los órganos internos, salvo que exista un pronunciamiento previo del Tribunal de Luxemburgo en este sentido, para conseguir el cual aquellos se verán obligados a plantear cuestión prejudicial.⁷

Como pórtico o preámbulo a lo que diré seguidamente, al referirme a la tercera nota caracterizadora de las reclamaciones económico-administrativas, en donde entraré en el auténtico objeto de este artículo, tengo que referirme a la nota de independencia que, como se acaba de indicar, es una de las exigidas comunitariamente para poder estimar que un órgano tiene, a estos efectos, la consideración de jurisdiccional.

Cierto es que la misma se entendió por el Tribunal de Luxemburgo, en su ya citada Sentencia de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa*, que concurría en la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos españoles; pero fue,

⁶ Más detenidamente sobre este particular puede consultarse mi trabajo “Legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial y deducción del IVA soportado por las actividades previas a la realización regular de operaciones económicas. Análisis de la Sentencia de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa*”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 192, 2001, p. 47 ss.

⁷ Vid. Falcón y Tella “Legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial: STJCE 21 marzo 2000”, *Quincena Fiscal*, Nº 7, 2000, pp. 6 y 7.

evidentemente, la que mayores problemas ocasionó para llegar al resultado final de esta Sentencia.

Y ello fue así porque el Abogado General Sr. Saggio se mostró sumamente beligerante en este aspecto concreto, al señalar, entre otros aspectos, en los apartados 15 a 18 de sus conclusiones, tendentes a poner de relieve la inexistencia de esta nota de independencia, que:

- a) Dichos Tribunales no forman parte de la Administración de Justicia, al estar orgánicamente integrados en la propia Administración cuyos actos son impugnados por los contribuyentes.
- b) En cuanto a su composición, el Presidente y sus miembros son funcionarios de la Administración, nombrados por el Ministro de Hacienda, el cual dispone igualmente de la facultad de destituirlos, ante lo que parece al menos dudoso que tales órganos dispongan de una independencia tal que pueda sustituir a unas garantías específicas contra intervenciones y presiones indebidas procedentes del poder ejecutivo.
- c) No representa una garantía suficiente de imparcialidad la circunstancia de que en la normativa se disponga que, en el seno de la Administración Tributaria, las funciones de gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y la de solución de reclamaciones contra dicha gestión, por otra, estén encomendadas a órganos diferentes, formalmente separados.

Algunas de estas aseveraciones, que antes eran totalmente ciertas, han sido modificadas, en parte al menos, en virtud de la LGT/2003, y me refiero, fundamentalmente, al hecho de que a partir de la entrada en vigor de la misma si bien el Presidente y los vocales de los Tribunales Económico-Administrativos siguen siendo nombrados por el Ministro de Hacienda, ahora ya cabe la posibilidad de que el nombramiento se produzca entre funcionarios de las Comunidades Autónomas, conforme a lo señalado en la Disposición Adicional duodécima de la LGT/2003, lo cual garantiza mayor imparcialidad que la que representa que los funcionarios sean nombrados exclusivamente entre funcionarios estatales; y, asimismo, se refuerza también la independencia de estos órganos por el hecho, plausible, de que entre los órganos económico-administrativos ya no se incluya, como antes se señaló, al Ministro de Hacienda.

Sea como fuere, en todo caso, la primera de las objeciones manifestadas por el Abogado General al presentar sus conclusiones previas a la resolución recaída en la Sentencia *Gabalfrisa* –consistente, como antes se manifestó, en que los Tribunales Económico-Administrativos no forman parte de la Administración de Justicia, al estar orgánicamente integrados en la propia Administra-

ción cuyos actos son impugnados por los contribuyentes— continúa siendo plenamente válida, ya que referidos Tribunales, evidentemente, ni eran, ni lo van a ser, parte integrante de la organización jurisdiccional española, encontrándose en ello una de las principales trabas para mantener que los mismos puedan realmente impartir justicia, habida cuenta que al no ser los mismos órganos jurisdiccionales de acuerdo con nuestro Derecho interno no está presente en ellos la nota de “alteridad” o heterocomposición que es sustancial al proceso jurisdiccional, que exige separación e independencia del órgano jurisdiccional respecto a las partes en litigio.⁸

3.3. *La reclamación económico-administrativa es un presupuesto de impugnación procesal. Juicio crítico de esta desafortunada previsión legal*

La vía económico-administrativa no es, en definitiva, más que una réplica de la administrativa ordinaria, con la que guarda también el paralelismo de ser un presupuesto de impugnación procesal, por lo que se hace necesario apurarla previamente para poder acudir a la vía contencioso-administrativa —véanse, entre otras muchas, las Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de enero de 1998, 29 de mayo de 1999, 28 de junio de 1999 y 28 de octubre de 1999—, única jurisdicción que tiene encomendado y asignado el control judicial de la actividad administrativa de los entes públicos en todas sus esferas y manifestaciones.⁹

La circunstancia de que resulte obligado agotar la vía económico-administrativa para poder acudir ante los verdaderos y propios Tribunales es criticable —sin dejar de reconocer que en ocasiones puede suponer un filtro eficaz para disminuir el número de casos que pasan a conocimiento de los Tribunales judiciales, sobrecargados en su actividad— por ser posiblemente atentatoria contra el principio de tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24 de la Constitución española.

Así ha sido puesto de manifiesto por la práctica generalidad de la doctrina, que, en consecuencia, ha postulado la conversión de los recursos económico-administrativos en meramente facultativos, en la idea de que así se perfeccionaría el sistema de garantías, al tener la Administración que desarrollar un sistema orgánico de estudio y resolución de recursos de forma técnica y objetiva, que fuese para los ciudadanos una verdadera atracción y no una mera carga formal,¹⁰

⁸ Véase al respecto Aragonés Beltrán “Notas sobre el proceso tributario”, *ob. cit.*, p. 130.

⁹ Vid. en este mismo sentido Lozano Serrano *Cuestiones tributarias prácticas*, AA.VV., La Ley, 2ª ed., Madrid, 1990, p. 818.

¹⁰ Véanse, por ejemplo, García de Enterría “Los ciudadanos y la Administración: nuevas tendencias en Derecho español”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, Nº 59, 1988,

idea que también fue defendida en el Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales al Anteproyecto de LGT, presentado con fecha 31 de marzo de 2003.

Esta alternativa, única que considero acertada, no es, sin embargo, la seguida en la LGT/2003, que a lo más que se limita, en este aspecto, recogiendo lo que ya se indicó por el artículo 37 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), es a señalar, en su artículo 229.4, que cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano, lo cual, por otro lado, y dicho sea incidentalmente, no es muy correcto, y se compadece mal con lo señalado en el artículo 228.4 de la propia LGT, en el que se manifiesta que la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos es irrenunciable e improrrogable, no pudiendo ser alterada por la voluntad de los interesados; y ello es así porque el atender a lo dispuesto por dicho artículo 229.4 de la LGT/2003 supone sencillamente que la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, cuando conocen en primera instancia, pasa a ser disponible para los reclamantes.

Esto, en mi opinión, aparte de resultar contrario al citado artículo 228.4 de la LGT/2003, tampoco es conforme con lo indicado por el artículo 12.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), en el que se dispone que la competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación previstos por las Leyes.

Por tanto, y en definitiva, poco ha avanzado la LGT/2003, en esta importante cuestión que se viene tratando, y lo que es más grave aún, a mi juicio, porque supone una contradicción radical con lo que habían venido sustentando precedentemente, es que este proceder del legislador esté amparado y respaldado por determinados autores, y me refiero en concreto a los que han intervenido en la redacción de los Informes que se ha tomado como base para la redacción definitiva de la nueva LGT.

p. 339, Hernández Fernández del Valle *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, AA.VV., Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 1989, p. 767, Cervera Torrejón "Reclamaciones económico-administrativas", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II, Madrid, 1991, p. 1181, e Ibáñez García "La reparación integral de los daños y perjuicios sufridos por el contribuyente. Anulaciones en vía administrativa o jurisdiccional de las resoluciones administrativas", *Actualidad Tributaria*, Nº 18, 1992, p. 413.

Es injustificable, en este sentido, que en el Informe para la reforma de la LGT, publicado en julio de 2001, se pueda leer que: “Con relación a la vía económico-administrativa la Comisión ha formulado propuestas concretas dirigidas a mejorar su funcionamiento *pero no se ha cuestionado su pervivencia o su carácter obligatorio*”; o que en el posterior Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, de enero de 2003, se afirme, de manera totalmente acrítica, que: “El borrador de Anteproyecto LGT, *respetando una tradición que, en nuestro ordenamiento es superior a un siglo*, continúa supeditando la finalización de la vía administrativa a la interposición, por el obligado tributario, de la correspondiente reclamación económico-administrativa”.

Dejando al margen esta cuestión, de la que cada cuál deberá responder en el momento oportuno, mi opinión es la de que, sin sombra de duda alguna, es inadecuado el sistema establecido en España, a través de esta LGT/2003, de exigir la obligatoriedad de agotar previamente la vía económico-administrativa antes de acceder a la contencioso-administrativa.

4. POSIBLES SOLUCIONES ALTERNATIVAS AL SISTEMA INSTAURADO, DESCARTANDO QUE UNA DE ELLAS PUEDA SER LA DEL PROCEDIMIENTO ABREVIADO ANTE ÓRGANOS UNIPERSONALES TAL COMO ÉSTE APARECE CONCEBIDO EN LA LGT/2003

En términos generales, la vía administrativa previa sólo tiene sentido si constituye una forma de garantía de los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos, que sea sencilla y eficaz, pues únicamente así contribuye efectivamente a eliminar en gran medida la necesidad de acudir a un proceso judicial, con la ventaja económica que, además, ello comporta habida cuenta que aquella es gratuita, lo que no ocurre con la vía contencioso-administrativa, al ser en ésta preceptiva la intervención de Abogado y Procurador, profesionales que no intervinen en el ámbito económico-administrativo.

Cuando, por el contrario, la vía económico-administrativa no responda adecuadamente a estas exigencias, la misma es una mera cortapisa para recurrir ante los verdaderos Tribunales jurisdiccionales, pudiéndosela considerar, en suma, como un “privilegio” de la Administración.¹¹

En suma, el hecho de otorgar a la Administración la posibilidad de revisar su decisión antes de acudir a los Tribunales, posibilidad que en teoría podría

¹¹ Vid. Sánchez Morón “Recursos administrativos”, en la obra colectiva dirigida junto con Leguina Villa *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1992, p. 322.

reputarse acertada, en la práctica, sin embargo, es sumamente negativa, porque implica en definitiva un alejamiento temporal del acceso a la verdadera justicia,¹² a la justicia independiente e imparcial que sólo pueden dispensar, por lo ya antes expuesto, los Tribunales de lo contencioso, con todo lo cual, en suma, se está generando un atentado al principio de tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución española, una de cuyas vertientes es, indudablemente, la consistente en el derecho a obtener una resolución sin dilaciones indebidas.

Y, ciertamente, el hecho de que haya que transitar de modo forzoso por la vía administrativa previa antes de poder entrar en el ámbito jurisdiccional produce una demora, una dilación, que se viene a añadir a la que ya de por sí se va a generar en el seno del proceso jurisdiccional, tradicionalmente lento y moroso, con lo que el ciudadano ve como en la inmensa mayoría de las ocasiones sus litigios en materia tributaria se eternizan en el tiempo.

Y ello mucho más si se tiene presente que en este campo no existe, además, un solo recurso administrativo antes de pasar a la esfera jurisdiccional, sino que en la gran mayoría de las ocasiones existe antes del proceso contencioso una doble instancia previa –reclamación originaria ante los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central–, incluso tres si se utiliza el recurso extraordinario de revisión, regulado en el artículo 244 de la LGT/2003, y a veces cuatro, si previamente se ha interpuesto el potestativo recurso de reposición previo al económico-administrativo, al que se refieren los artículos 222 a 225 de la LGT/2003.

La situación descrita no puede ser considerada, en buena lógica, más que como sumamente negativa desde la óptica que se viene aludiendo de la ineludible exigencia, por mandato constitucional, de que las controversias jurídicas se resuelvan sin dilaciones indebidas, ya que hay que tener presente al respecto que la conculcación de este derecho tiene lugar no únicamente desde que el juez ordinario conoce la pretensión, sino desde el mismo instante que se pretende reclamar contra un acto de la Administración tributaria, ya que desde la lejana Sentencia del Tribunal Constitucional español 1/1983, de 13 de enero, se viene afirmando de modo inequívoco que citado artículo 24 de la Constitución es aplicable, además de a todos los órdenes jurisdiccionales, a los procedimientos que siendo preparatorios y previos, de carácter obligatorio, se insertan en el conjunto de actos precisos para la tutela de los derechos e intereses.

Y no es suficiente, para obviar los defectos apuntados, con que a veces la jurisprudencia haya sido receptiva a esta problemática, y haya declarado, en

¹² Así se expresa, entre otros autores, Terejizo López “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 82, 1994, p. 290.

alguna ocasión, v. gr. en las Sentencias del Tribunal Constitucional 191/1993, de 14 de junio, y, sobre todo, 122/1993, de 19 de abril, que el examen de este requisito (reclamación administrativa previa) debe examinarse con un criterio “*pro actione*”, para así “no impedir la cognición del fondo de un asunto sobre la base de meros formalismos o de entendimientos no razonables de las normas procesales”; o que el principio de economía procesal fuerza a declarar admisible el recurso contencioso-administrativo y, en consecuencia, a entrar a conocer del fondo del asunto, pese a no haberse interpuesto reclamación económico-administrativa previa, cuando ello ha sido debido a la conducta de la Administración, que indujo a error al reclamante, al señalarle a éste vías de recurso inadecuadas, tesis mantenida, por ejemplo, en las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 marzo 1998, 2 octubre 1998 y 9 octubre 1998; habiéndose declarado, asimismo, por la más reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 12/2003, de 28 de enero, recaída en materia laboral, pero con consideraciones perfectamente extrapolables y aplicables a la tributaria, que es contraria a la tutela judicial efectiva una decisión judicial que aprecie la falta de agotamiento de la reclamación previa sin pronunciarse sobre el fondo del asunto cuando no se aprecie posición maliciosa o contumaz de los recurrentes, ya que la aplicación del principio “*pro actione*” permite subsanar los posibles obstáculos para el ejercicio de la pretensión “*favor actionis*”, siempre y cuando el error o equivocación en presencia sea disculpable, y no manifiestamente malicioso.

Con ser ello plausible, no basta, sin embargo, y no basta porque –aparte de que lo que se acaba de afirmar no es ni mucho menos doctrina mayoritaria de los Tribunales, que en la inmensa mayoría de los casos se decantan por afirmar que si no se ha agotado la vía económico-administrativa no se puede entrar a conocer del fondo del asunto en el contencioso– el dejar la solución del problema en manos de la jurisprudencia sería tanto como quedar al albur de los miembros de tales órganos, de tal manera que nos encontraríamos en un terreno movedizo y a expensas, pues, del criterio personal de sus integrantes, que, según sus ideas más o menos progresistas sobre la materia, se pronunciarían en un sentido o en otro.

La solución, en suma, no puede venir más que por la vía de la Ley, única que permite, en principio, que el tratamiento a dispensar sea idéntico para todos los ciudadanos.

A la vista de cuanto antecede, y descendiendo ya a un terreno más concreto en el que se ofrezca alguna solución al grave problema apuntado, la alternativa más válida, en mi opinión, como ya he puesto de manifiesto en algún trabajo precedente,¹³ es la de seguir conservando la vía económico-administrativa –si se

¹³ En *Las reclamaciones económico-administrativas*, ob. cit., pp. 15 y 16.

quiere por tradición, como apuntaban los redactores del Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, de enero de 2003, o porque en alguna ocasión puede alcanzarse con ella la satisfacción de los litigantes sin coste económico, al contrario de lo que ocurre en la vía contenciosa, conforme ya se ha expuesto—; pero con un añadido fundamental, que no es otro que el de que la misma sea, en todo caso, simplemente facultativa o potestativa, quedando, por tanto, en manos del ciudadano el acudir o no a ella, máxime cuando la propia Ley 29/1998, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en su artículo 56, concede a las partes amplias posibilidades de alegación “con independencia de que los motivos en que se basen hayan sido o no antes esgrimidos ante la Administración”.

Ello conlleva, en consecuencia, que aquellos ciudadanos que no quieran transitar por la vía económico-administrativa, porque conocen de antemano que ello va ser una trámite inútil, puedan acceder directamente, y sin más, al contencioso, tesis ésta, por lo demás, auspiciada por un nutrido elenco de destacados tributaristas,¹⁴ que han señalado que el articular la vía económico-administrativa de esta forma garantiza en mayor medida el respeto del principio de tutela judicial efectiva, a la par que se posibilita también —queda a la libre decisión del ciudadano— el utilizar, o no, la vía previa, que la empleará, o no, una vez efectuado por él el cálculo del coste-beneficio que su decisión va a comportar.

Esta propuesta no ha sido, sin embargo, aceptada en la LGT/2003, y desde la óptica de la Administración es fácil colegir la razón de que así haya sido: nadie está dispuesto a perder sus prerrogativas, y evidentemente es una prerrogativa que la Administración pueda revisar sus actuaciones en una vía especial que, además, en buena medida controla.

Pero si obviamos estos intereses partidistas no parece, desde luego, que la solución de mantener el sistema tal como estaba sea la más satisfactoria desde el punto de vista de los intereses generales, que son, principal y prioritariamente, los únicos que en buena lógica debieran salvaguardarse por las Leyes, si se quiere que las mismas respondan realmente a su cometido, y a la finalidad a la que se supone deben servir.

¹⁴ Véanse, por ejemplo, Martín Queralt “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *Tribuna Fiscal*, N° 32, 1993, p. 43, Terejizo López “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, *ob. cit.*, p. 290, Ibáñez García “Notas y referencias sobre el Estatuto del Contribuyente”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, N° 176, p. 14, y Blasco Delgado “Hacia una configuración de la vía económico-administrativa que asegure el derecho a la tutela judicial efectiva”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, N° 188, 1998, p. 15 ss.

Y desde esta perspectiva no considero, en absoluto, que sea solución alguna a este problema el hecho de que en la LGT/2003 se establezca, en sus artículos 245 a 248, un procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, sólo aplicable, por lo demás, a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de dicha Ley, y no a todas sino de modo exclusivo a las controversias que: a) sean de cuantía inferior a la que reglamentariamente se determine; b) se alegue exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas; c) se alegue exclusivamente falta o defecto de notificación; d) se alegue exclusivamente insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado; e) se aleguen exclusivamente cuestiones relacionadas con la comprobación de valores; f) y cuando concurren otras circunstancias, cuya concreción también se reserva al desarrollo reglamentario.

Como se observa, las cuestiones remitidas al conocimiento de estos órganos, cuya implantación supone prescindir del tradicional funcionamiento colegiado de los Tribunales Económico-Administrativos, son aquellas de reducida cuantía o de escasa complejidad; así como aquellas en las que se aduzca la inconstitucionalidad o la ilegalidad de las normas.

Respecto a estas últimas el sistema es, sencillamente, absurdo, ya que como sobre las mismas nunca se pueden pronunciar los órganos económico-administrativos, lo más lógico hubiese sido que se eliminasen, sin más, del ámbito económico-administrativo, atribuyéndose su conocimiento directamente, y sin filtro alguno, a los órganos competentes para ello, ya sea el Tribunal Constitucional o la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

El mantenimiento a ultranza de la vía económico-administrativa como previa a la contenciosa, que ya previamente critiqué, ha conducido a esta anómala situación.

Cierto es que como las reclamaciones que se conocen a través de este procedimiento abreviado se resuelven antes que las que se interponen por el procedimiento ordinario, se va a posibilitar un más rápido acceso a la jurisdicción verdaderamente competente para dilucidar estos temas que lo que hasta ahora ha venido sucediendo.

Pero ello, en mi opinión, no es suficiente, toda vez que lo racional hubiese sido encomendar de manera inmediata a esta última el conocimiento de estas reclamaciones, que es lo único que preservaría y garantizaría adecuadamente el acceso a la tutela judicial efectiva.

¿Qué sentido tiene tener que esperar al transcurso de un plazo de seis meses desde la interposición de la reclamación en estas materias cuando ya

desde el inicio se conoce cual va a ser la respuesta de los órganos económico-administrativos?

En este punto concreto, como en tantos otros, por lo demás, la reforma de la LGT/2003 ha sido muy tímida, y escasamente efectiva desde la óptica de los derechos y garantías de los ciudadanos, debiéndose, por tanto, haber aprovechado la promulgación de la nueva LGT para introducir mayor racionalidad en este aspecto específico.

E igualmente criticable es, y así se puso de relieve ya, con acierto, en el Dictamen del Consejo de Estado núm. 1403/2003, de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de LGT, que la última de las causas previstas para poder utilizar este procedimiento abreviado se remita para su concreción al futuro desarrollo reglamentario, ya que, teniendo presente que las resoluciones de los órganos unipersonales cierran la vía económico-administrativa, parece que debiera ser sólo la Ley la que determinase qué supuestos pueden tramitarse y resolverse por esta vía.

Y análoga opinión negativa cabe emitir respecto a los órganos competentes para resolver estas reclamaciones, toda vez que el artículo 245.2 de la LGT/2003 se limita a señalar que las reclamaciones económico-administrativas tramitadas por este procedimiento se resolverán en única instancia por los Tribunales Económico-Administrativos mediante los órganos unipersonales que reglamentariamente se determinen.

Como bien se indicó en el citado Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de LGT es criticable la total indeterminación en cuanto a los órganos unipersonales, por lo que, a juicio de este órgano, que comparto plenamente, tendría que haberse completado la regulación legal en el sentido de establecer, al menos, unas mínimas exigencias para estos órganos unipersonales.

Por todo lo expuesto concluyo reiterando la gran ocasión perdida por la LGT/2003, para resolver un problema que como el tratado en este artículo demandaba con urgencia una solución más imaginativa, a la par que más justa, que la que existía y se ha mantenido sin retoque sustancial alguno, más allá de la pretendida “gran reforma” que se ha dicho, sin rubor, que es la introducción del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, sin entrar ni tan siquiera a debatir la conveniencia, o no, de posibles fórmulas arbitrales en la resolución de conflictos entre la Administración tributaria y los ciudadanos, cada vez más demandadas a nivel doctrinal, y que tienen su apoyo en lo establecido genéricamente por el artículo 88 de la ya citada LRJ-PAC.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía citada en notas a pie de página, es útil también la consulta de las obras siguientes:

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: “¿Hasta cuándo la vía económico-administrativa como procedimiento especial?”, *Revista Tapia*, núm. 72, 1993.
- ANTÓN PÉREZ: “Justicia administrativa y sistema tributario”, *Hacienda Pública Española*, núm. 16, 1972.
- ARIMANY LAMOGLIA: “Garantía constitucional y procedimiento económico-administrativo”, *Impuestos*, 1990, tomo I.
- ARMESTO CAMPO: “Los procedimientos tributarios y la nueva Ley 30/1992”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 1993.
- BANACLOCHE PÉREZ: “Los Tribunales Económico-Administrativos”, *Impuestos*, Tomo I, 2001.
- BENÍTEZ DE LUGO: *El procedimiento económico-administrativo. (Textos, comentarios y formularios)*, Edersa, 2000.
- CALVO ORTEGA: “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, *Impuestos*, Tomo II, 2001.
- “En defensa del arbitraje tributario”, *Crónica Tributaria*, núm. 100, 2001.
- “El Proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2003.
- “La nueva Ley General Tributaria y sus retos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 238, 2003.
- CHECA GONZÁLEZ: *La revisión de los actos tributarios en vía administrativa*, Lex Nova, Valladolid, 1988.
- *Reclamaciones y recursos tributarios*, Aranzadi, 1997.
- “Las reclamaciones económico-administrativas en el ordenamiento jurídico español”, *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, Número monográfico dedicado a “Los Tribunales Administrativos en materia tributaria”, núm. 2, 1999.
- CODES ANGUITA: “Recursos y reclamaciones”, *XXXI Semana Estudios Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1986.
- FALCÓN Y TELLA: “El arbitraje tributario”, *Quincena Fiscal*, núm. 2, 1995.
- FERREIRO LAPATZA: “Problemática y reforma de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Tribuna Fiscal*, núm. 50, 1994.
- “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2003.
- GARCÍA NOVOA: “Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 59, 2002.
- GONZÁLEZ PÉREZ: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, AA.VV., Civitas, Madrid, 1983.
- IBAÑEZ GARCÍA: “Consideraciones acerca de la obligatoriedad de la vía administrativa previa a la judicial y de la preferencia procesal que ha de darse a cierto tipo de asuntos, con especial referencia al ámbito tributario. (A propósito de la nueva y esperada Ley General Tributaria)”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 267, 2003.
- MARTÍN FERNÁNDEZ: “Los nuevos tribunales económico-administrativos locales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 247, 2003.

PONT MESTRES: “Acerca de los derechos y garantías de los contribuyentes en el Proyecto de Ley General Tributaria”, *Impuestos*, Tomo II, 2003.

TEJERIZO LÓPEZ: “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.