

# La reclamación económico-administrativa y el previo recurso de reposición: vías específicas de impugnación de los actos tributarios: su configuración actual como presupuesto procesal

Juan Gonzalo Martínez Micó  
Magistrado del Tribunal Supremo

## 1. La reclamación económico-administrativa: supresión de la doble instancia en el ámbito económico-administrativo

- 1.1. Introducción: los recursos en Derecho Tributario
- 1.2. ¿Es justificable la obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contencioso-administrativa?
- 1.3. Posición de la nueva Ley general tributaria (LGT) 58/2003: carácter obligatorio, no opcional, de la vía económico-administrativa
- 1.4. Criterio que se sostiene: la vía económico-administrativa, filtro obligado para la vía contencioso-administrativa
- 1.5. Propuestas
  - 1.5.1. Supresión de la doble instancia en las reclamaciones económico-administrativas
  - 1.5.2. Potenciación de los órganos unipersonales y del procedimiento abreviado
- 1.6. Conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos dictados por las comunidades autónomas en materia de tributos propios y de tributos cedidos
- 1.7. Vía económico-administrativa para los actos tributarios locales dictados por grandes municipios: Ley 57/2003, de 16 de diciembre
- 1.8. Cuestiones de concordancia procedimental no reguladas
  - 1.8.1. El planteamiento de cuestiones prejudiciales
  - 1.8.2. El recurso *per saltum*
  - 1.8.3. Los tributos de gestión compartida
- 1.9. Fórmulas arbitrales

## 2. El recurso de reposición: su insuficiencia como instrumento para resolver los conflictos tributarios

- 2.1. El recurso de reposición en los tributos del Estado
- 2.2. El recurso de reposición en el ámbito tributario local
- 2.3. La postulada supresión del recurso de reposición

## 3. Conclusiones

### Resumen

La reclamación económico-administrativa es un recurso administrativo especial y representa una vía exclusiva para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración: constituye un presupuesto de impugnación procesal. La Ley 58/2003 general tributaria ha mantenido el carácter obligatorio, no opcional, de la vía económico-administrativa, y entendemos que así debe ser. Otra cosa es su configuración actual, que está necesitada de urgentes retoques, tales como los que se sugieren en el estudio, para que las controversias jurídicas que se susciten puedan resolverse sin dilaciones indebidas.

El recurso de reposición, con carácter potestativo y previo a la reclamación económico-administrativa, debe ser suprimido por las limitaciones que esta figura tiene. En el ámbito local, en que la reposición es obligatoria y previa al contencioso, el recurso de reposición debe ser suprimido también, concediéndose la posibilidad de formular reclamaciones económico-administrativas contra los actos dictados en vía de gestión de los tributos locales. La dualidad de regímenes jurídicos en los ámbitos estatal y autonómico, de un lado, y local, de otro, es perturbadora.

Palabras clave: *reclamación económico-administrativa; obligatoriedad; filtro; no doble instancia; órgano unipersonal; reposición: supresión.*

## Abstract

*The economic-administrative complaint ("reclamación económico-administrativa") is a special administrative appeal that represents an exclusive tool to claim against tax resolutions issued by the Administration: it constitutes a prerequisite in order to start judicial proceedings. According to the current General Tax Act 58/2003, this administrative appeal is compulsory –the individual must use this appeal before starting judicial proceedings– and we consider that this configuration is correct. However, a different question is to understand that the current concrete articulation of this appeal needs urgent modifications. In this article we suggest some of them with the aim that legal controversies could be solved without undue delays.*

*The request for consideration ("recurso de reposición") is an administrative appeal that is filed before the body that has issued the administrative resolution. In general but not in the local sphere, this administrative appeal has an optional nature –the individual has not to use this appeal before starting judicial proceedings– and should be filed prior to the economic-administrative complaint. In our opinion, this administrative appeal should be eliminated because of its limitations. In the local sphere, where the request for consideration is compulsory and therefore must be filed prior the starting of judicial proceedings, this administrative appeal also should be eliminated. Instead, the individual should be allowed to file economic-administrative complaints against tax resolutions of the local administration. This existing duality of two legal regimes –the state and the autonomic on the one hand and the local on the other– is disturbing.*

*Keywords:* economic-administrative complaint; compulsory nature; filter; no double instance; unipersonal administrative body; request for consideration: elimination.

## 1. La reclamación económico-administrativa: supresión de la doble instancia en el ámbito económico-administrativo

### 1.1. Introducción: los recursos en Derecho Tributario

Los contribuyentes tienen derecho, en los términos legalmente previstos, a interponer en vía administrativa los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos dictados por la Administración.

En Derecho Tributario, disfrutamos de una especialidad en sustitución del recurso de alzada ante el órgano superior jerárquico del que dictó el acto administrativo: quien pretenda acudir a la vía judicial deberá necesariamente, con carácter previo, plantear la interposición de una reclamación económico-administrativa.

La reclamación económico-administrativa sustituye en el ordenamiento jurídico español, en materia tributaria, al recurso administrativo de alzada. Para poder llegar a la vía judicial una revisión de un acto administrativo tributario, debe pasar por la vía económico-administrativa. Es una necesidad. No existe el recurso *per saltum* que haga posible el acceso directo a la vía contenciosa.

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.

El recurso económico-administrativo en el ámbito tributario agota la vía administrativa y abre la posibilidad de acudir a la vía judicial.<sup>1</sup>

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

*Primera:* Se trata de una **vía exclusiva en materia económico-administrativa**.

Así lo señala rotundamente el artículo 228.1 de la nueva LGT 58/2003, que indica 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.

*Segunda:* La reclamación económico-administrativa es un **recurso administrativo especial**.

1. MARCO SANJUÁN, José Antonio, *Cuestiones básicas sobre el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas*, Editorial Lex Nova, 1.ª ed., junio 2008, p. 24.

Estamos en presencia de un recurso administrativo especial, y ello tanto por la materia sobre la que versa, como por los órganos encargados de conocer y resolver el mismo, los equívocamente denominados Tribunales Económico-Administrativos, que son auténticos órganos administrativos en sentido estricto, si bien especializados en la única función de conocer y dilucidar las reclamaciones económico-administrativas.

*Tercera:* La reclamación económico-administrativa constituye un **presupuesto de impugnación procesal**.

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, única jurisdicción que tiene encomendado el control judicial de la actividad administrativa de los entes públicos en todas sus esferas y manifestaciones.

*Cuarta:* **Gratuidad de la vía económico-administrativa.**

No parece conveniente el establecimiento de tasas por su utilización, pero sí, para evitar el empleo abusivo o temerario de las reclamaciones por los ciudadanos, la imposición de costas a quienes interpusieren reclamaciones con mala fe o temeridad.

## 1.2. ¿Es justificable la obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contencioso-administrativa?

La circunstancia de que resulte obligado agotar la vía económico-administrativa para poder acudir ante los verdaderos y propios Tribunales, ha sido criticada por un sector de la doctrina que, en consecuencia, ha postulado la conversión de los recursos económico-administrativos en meramente facultativos.

La alternativa más válida en su opinión es la de seguir conservando la vía económico-administrativa –si se quiere por tradición, como apuntaban los redactores del Informe sobre el borrador de 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–, pero con un añadido fundamental: que la misma sea, en todo caso, simplemente facultativa, quedando, por tanto, en manos del ciudadano el acudir o no a ella, máxime cuando la propia Ley 29/1998, 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 misma puedan acceder directamente al contencioso; 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 posibilita también –queda a la libre decisión del ciudadano– el utilizar o no la vía previa, una vez efectuado por él el cálculo del coste-beneficio que su decisión va a comportar.

En el año 1995, cuando se debatió y aprobó la Ley 25/1995 de modificación de la LGT, se presentó y defendió una enmienda en la que se abogaba porque la vía económico-administrativa fuese, como mal menor, opcional, justificándose de la forma siguiente:

“Los Tribunales Económico-Administrativos pueden suponer un retraso en el examen de las controversias por los Tribunales de Justicia. En este sentido, la sentencia de 16 marzo 1989 del Tribunal Constitucional entiende que la vía administrativa previa, o la exigencia de requisitos adicionales para acceder a la jurisdicción, puede ser inconstitucional no solo cuando constituya un obstáculo, sino cuando la finalidad que se persiga pueda llegar a ser, simplemente, disuasoria (...). En dicho sentido, se propone la modificación del artículo 162 de la LGT, dándose la opción de recurrir ante la vía económico-administrativa o directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa”.

Y por si ello no fuese suficiente, en la sesión plenaria del Congreso en la que se debatió el Dictamen de la Comisión, el portavoz del Grupo Parlamentario Popular defendió “una reforma que atribuya al contribuyente la posibilidad de optar entre interponer una reclamación económico-administrativa o acceder directamente a la vía judicial”.

Otro sector de la doctrina ha reconocido que la vía económico administrativa puede suponer un filtro eficaz para disminuir el número de casos que pasan a conocimiento de los Tribunales judiciales, sobrecargados en su actividad.

## 1.3. Posición de la nueva Ley general tributaria (LGT) 58/2003: carácter obligatorio, no opcional, de la vía económico-administrativa

La nueva LGT 58/2003, de 17 de diciembre, ha mantenido el carácter obligatorio, no opcional, de la vía

económico-administrativa, y continúa supeditando la finalización de la vía administrativa a la interposición por el obligado tributario de la correspondiente reclamación económico-administrativa.

En opinión de Checa González,<sup>2</sup> es inadecuada la configuración en España de la vía económico-administrativa como presupuesto procesal de obligada observancia para acceder a la vía contencioso-administrativa.

En líneas generales, la vía administrativa previa solo tiene sentido si constituye una forma de garantía de los derechos e intereses legítimos de los particulares, que sea sencilla y efectiva, pues únicamente así contribuye eficazmente a eliminar en gran medida la necesidad de acudir a un proceso judicial.

Cuando, por el contrario, dicha vía no responda adecuadamente a estas exigencias, la misma es una mera cortapisa para recurrir ante los Tribunales, pudiéndose la considerar, en suma, como un “privilegio” de la Administración, tal como ha escrito Sánchez Morón; y Tejerizo López señaló que el hecho de otorgar a la Administración la posibilidad de revisar su decisión antes de acudir a los Tribunales, posibilidad que en teoría podría reputarse acertada, en la práctica, sin embargo, es sumamente negativa, porque implica, en definitiva, un alejamiento temporal del acceso a la verdadera justicia, a la justicia independiente e imparcial que solo pueden dispensar 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, una de cuyas vertientes es, indudablemente, la consistente en el derecho a obtener una resolución sin dilaciones indebidas.

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, incluso tres si se utiliza el recurso extraordinario de revisión, y a veces cuatro, si previamente se ha interpuesto el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

La situación descrita no puede ser considerada, en buena lógica, más que como sumamente negativa desde la óptica a la 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 en que se pretende reclamar contra un acto de la Administración tributaria, ya que desde la lejana STC 1/1983, de 13 de enero, se viene afirmando de modo inequívoco que el 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.<sup>3</sup>

#### **1.4. Criterio que se sostiene: la vía económico-administrativa, filtro obligado para la vía contencioso-administrativa**

A nuestro juicio, la vía económico-administrativa debe seguir ejerciendo su función de constituir un filtro obligado para los asuntos que quieran llegar a la vía contencioso-administrativa.

No cabe duda de que previamente al recurso contencioso-administrativo debe existir un mecanismo de revisión por la propia Administración tributaria, que sirva de “filtro” de los numerosísimos actos tributarios que se dictan anualmente, para que los que tengan defectos

2. CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “La injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la nueva LGT”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXII, 2004, p. 15 a 28.

3. El 15 de marzo de 2006, la Sala Constitucional de la Corte de Justicia de Costa Rica –con dos votos salvados– declaró la inconstitucionalidad del carácter preceptivo del agotamiento de la vía administrativa, señalando que, “actualmente, sobre todo a la luz de los principios de la supremacía de la Constitución y de la vinculación más fuerte de los derechos fundamentales, así como de su eficacia expansiva y progresiva e interpretación más favorable, se entiende que el carácter obligatorio o preceptivo del agotamiento de la vía administrativa riñe con el derecho fundamental de los administrados a obtener una justicia pronta y cumplida ex artículo 41 y 49 de la Constitución Política (tutela judicial efectiva) y con el principio de igualdad, puesto que solo en el proceso contencioso-administrativo –y no así en el resto de las jurisdicciones– se le obliga al justiciable, antes de acudir a la vía jurisdiccional, a agotar todos los recursos administrativos ordinarios procedentes”.

más claros y groseros no lleguen a la vía judicial. La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local a partir de 1985, probablemente influida por un clima de opinión muy crítico que existía en aquel momento con la vía económico-administrativa, ha tenido consecuencias prácticas muy negativas para los ciudadanos, que solo han podido empezar a paliarse con la reintroducción de órganos económico-administrativos locales (aunque desafortunadamente solo en los municipios de gran población) tras la modificación llevada a cabo por la Ley 57/2003. Desde entonces el clima de opinión ha cambiado a favor de la vía económico-administrativa, debido a sus ventajas, en especial que se trata de órganos especializados que resuelven con independencia del órgano que dictó el acto, con un coste no demasiado elevado. Sin embargo, también existen importantes partidarios de las fórmulas convencionales y arbitrales, que desde el punto de vista teórico presentan importantes argumentos a su favor, pero que en la práctica plantean dificultades, tanto por el coste que suponen, como debido a que se trata de fórmulas de gran raigambre en el ámbito del *common law* pero que no resultan de fácil implantación en nuestro país.<sup>4</sup>

La conflictividad tributaria en España resulta elevada al compararse con la existente en la mayoría de los países de nuestro entorno cultural, con la de otras especialidades del Derecho Administrativo, o con la existente en España hace, por ejemplo, cinco años. Además, la ratio de litigiosidad (relación entre liquidaciones recurridas y practicadas) ha aumentado a lo largo de los últimos siete años en un 32% en cuanto al número de reclamaciones interpuestas y en un 24% en cuanto al importe de la deuda recurrida. En todo caso, es una litigiosidad superior a la capacidad de resolución de los órganos encargados de su tramitación y resolución, y eso da lugar a una grave dilación de los procedimientos. Esto ocasiona, además, unos importantes costes sociales para las partes involucradas en la resolución del conflicto (contribuyentes y Administración tributaria) y también un coste

genérico para la sociedad en aquella parte que no se traslada a las partes litigantes. Además, supone la casi paralización o desviación del tráfico económico habitual de cuantiosos recursos; por ejemplo, solo las liquidaciones recurridas durante el año 2003 superaron los 3.000 millones de euros, lo que equivale a casi el 0,5% del PIB de dicho año, y el stock de asuntos pendientes de resolución supone una cantidad todavía mayor.<sup>5</sup> La evolución de los últimos años indica un paulatino aumento del porcentaje de liquidaciones recurridas en relación a las liquidaciones practicadas. Y no se nos puede tildar de pesimistas si decimos que en el futuro inmediato parece poco probable que la LGT 58/2003 vaya a reducir apreciablemente las tasas actuales de litigiosidad.<sup>6</sup>

Es preciso, pues, que haya una vía económico-administrativa previa que frene y filtre las liquidaciones recurridas ante la vía contencioso-administrativa. La tasa de frecuencia con que se recurren ante los Tribunales Superiores de Justicia los recursos resueltos por los TEAR es del 10%, y los asuntos presentados en la Audiencia Nacional equivalen al 75% de las resoluciones dictadas por el TEAC.<sup>7</sup> En el orden cuantitativo, el número de recursos que se quedan en la vía económico-administrativa es, pues, considerable, y evitan o menguan el número de asuntos que vierten en la jurisdicción contencioso-administrativa.

De otra parte, el signo del fallo de las reclamaciones, esto es, la frecuencia con que se estima la pretensión de los contribuyentes en la vía económico-administrativa, abona la solución de mantener las reclamaciones ante los Tribunales Económico-Administrativos. Así, y limitándonos a los asuntos que van a los TEAR y luego a los Tribunales Superiores de Justicia, de cada 100 reclamaciones interpuestas ante los TEAR, 32 fueron estimadas, y de los 68 casos restantes los Tribunales Superiores de Justicia estimaron 22 (el 36% de los recursos resueltos), de modo que los contribuyentes habrían demostrado tener razón en el 54% de los casos, mientras que la Administración tributaria tendría razón

4. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio, *Propuestas de mejora en la revisión tributaria*, Consejo General del Poder Judicial, ponencia presentada en el Taller de Derecho Tributario, 15 y 16 de diciembre de 2011.

5. PASTOR PRIETO, Santos, y MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 159.

6. Según datos del Consejo General del Poder Judicial, los procesos tributarios pendientes ante el orden contencioso-administrativo, a 31-12-2010, eran 376.892, de los cuales, en el Tribunal Supremo, de un total de 14.070, la Sección 2.<sup>a</sup> (que sustancia casi todo el Tributario del TS) despachó 3.274 asuntos. La Audiencia Nacional, de un total de 10.663, conoció de 2.127 asuntos de Derecho Tributario. En los Tribunales Superiores de Justicia, de un total de 155.594 asuntos, 34.203 eran de Derecho Tributario. En los Juzgados de lo Contencioso, incluidos Centrales, de un total de 196.565 asuntos, 8.185 eran de Derecho Tributario.

7. Siempre con arreglo a los datos manejados por PASTOR PRIETO y MARÍN-BARNUEVO FABO referidos al año 2003, *op. cit.*, p. 160.



en un porcentaje menor –el 46% de los casos–.<sup>8</sup> La frecuencia con que acaba estimándose la pretensión de los contribuyentes debe ser motivo de honda reflexión en el seno de la Administración tributaria.

## 1.5. Propuestas

Ahora bien, el que abogemos por el mantenimiento de la vía económico-administrativa no quiere decir que aceptemos su configuración actual. Apostamos por una vía administrativa previa que sea sencilla y efectiva, como propugnaba Checa González, para que las controversias jurídicas que se susciten puedan resolverse sin dilaciones indebidas.

### 1.5.1. Supresión de la doble instancia en las reclamaciones económico-administrativas

En esa línea, entendemos que es momento ya de suprimir la doble instancia en las reclamaciones económico-administrativas. La posibilidad de reclamar en primera instancia ante el TEAR y en alzada ante el TEAC es una de las causas más importantes de la dilación en la resolución de los procedimientos.

Lo que habría que estudiar es los asuntos de los que deben conocer los TEAR y aquellos de los que debe conocer, en su caso, el TEAC, y si su determinación debe hacerse por razón de la materia o por razón de la cuantía del asunto.

La supresión de la doble instancia en sede administrativa, determinaría la competencia de los Tribunales Superiores de Justicia para conocer de los recursos interpuestos contra las resoluciones de los TEAR, y la competencia de la Audiencia Nacional para conocer de los recursos contencioso-administrativos que se interpongan contra los acuerdos del TEAC.

La medida de la supresión de la doble instancia reduciría la carga de asuntos del TEAC muy considerablemente.

### 1.5.2. Potenciación de los órganos unipersonales y del procedimiento abreviado

Como quiera que, en los últimos años, el problema principal que ha presentado la vía económico-administrativa ha sido la tardanza de los Tribunales Económi-

co-Administrativos en dictar resoluciones, superando el plazo máximo previsto de un año, lo que ha provocado sonoras críticas de la vía económico-administrativa, el *Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT* (enero 2003) ya contempló la posibilidad de prescindir del tradicional funcionamiento colegiado de los TEAR regionales en Pleno o en Sala, implantando la figura del órgano unipersonal, que es más rápido y eficaz, al no depender la decisión de varias personas. La exposición de motivos de la LGT destaca expresamente que la finalidad de los órganos unipersonales es agilizar la resolución de las reclamaciones, a través de un procedimiento en única instancia y con plazos más cortos en relación con determinadas materias y cuantías, lo que habría de mejorar la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas en los casos de que sean de menor cuantía o que aparentemente sean menos complicadas.

Sus resoluciones serían recurribles ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo con apelación, en su caso, ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia. La clave está en acertar en el deslinde de competencias entre estos jueces económico-administrativos y los Tribunales Económico-Administrativos.

La reclamación ante el TEAR debería tramitarse por el procedimiento general y la reclamación ante el órgano unipersonal por el procedimiento abreviado, en el que las alegaciones y pruebas acompañen necesariamente a la reclamación económico-administrativa, lo que debería agilizar notablemente el procedimiento; la convocatoria al interesado para la práctica de las pruebas propuestas, si fuesen pertinentes, y la formulación de conclusiones a la vista de las pruebas practicadas, debe ir seguida de la resolución unipersonal.<sup>9</sup>

## 1.6. Conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos dictados por las comunidades autónomas en materia de tributos propios y de tributos cedidos

A tenor de lo dispuesto en el artículo 20.1.a) de la Ley orgánica de financiación a las comunidades autóno-

8. PASTOR PRIETO y MARÍN-BARNUEVO FABO, *op. cit.*, p. 168.

9. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio, "El novedoso procedimiento abreviado ante órganos unipersonales en la vía económico-administrativa", *Impuestos*, núm. 20, quincena del 15 al 31 de octubre de 2005.

mas (LOFCA), el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos dictados por las comunidades autónomas en materia de tributos propios, corresponde a sus específicos órganos económico-administrativos, disposición esta que ha generado que numerosas comunidades autónomas hayan creado órganos económico-administrativos con su normativa propia.

Aunque dichos órganos no hayan sido creados en algunos territorios, no por ello la competencia para resolver sobre los tributos propios de las comunidades autónomas se reside en los Tribunales Económico-Administrativos estatales, sino que la ostenta directamente el correspondiente consejero titular de la materia de Hacienda en esos territorios.

Esa duplicidad de órganos económico-administrativos para conocer en vía revisora de los tributos del Estado y de los tributos propios de las comunidades autónomas debe ser criticada. En una situación de crisis económica profunda, como la que vivimos, con importantes restricciones presupuestarias, la cuestión a plantearse con seriedad es la conveniencia, desde el punto de vista del coste-beneficio, de establecer o mantener múltiples órganos económico-administrativos. Por ello, teniendo en cuenta que los TEA estatales tienen una larga tradición y una gran experiencia, debe estudiarse la posibilidad de que asuman vía convenio las funciones de revisión en vía económico-administrativa de actos de otras Administraciones tributarias (comunidades autónomas o entes locales), utilizando el procedimiento económico-administrativo previsto para dichos TEA. El coste sería considerablemente menor, pues podrían utilizar la infraestructura ya existente y aprovechar economías de escala. En este sentido resulta positiva la posibilidad contemplada en la disposición adicional decimotercera de la Ley 58/2003, LGT, de crear una Sala especial en el Tribunal Económico-Administrativo Regional, en virtud de un convenio entre el Ministerio de Economía y Hacienda y la Consejería competente de la Comunidad Autónoma, para conocer de las reclamaciones que se susciten a propósito de la aplicación de los tributos propios que vayan a gestionar las comunidades autónomas.

En todo caso, los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas son incompetentes para resolver las controversias en materia de tributos cedidos, que son competencia de los Tribunales Económico-Administrativos estatales. Así se declaró por el Tribunal Constitucional en sentencia 192/2000, de 13 de julio.<sup>10</sup>

### **1.7. Vía económico-administrativa para los actos tributarios locales dictados por grandes municipios: Ley 57/2003, de 16 de diciembre**

Al margen de la regulación de la revisión en la LGT 58/2003, no cabe olvidar la reapertura de la vía económico-administrativa para los actos tributarios locales dictados por grandes municipios en el ejercicio de su competencia, instrumentada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del Gobierno local. Para Checa González,<sup>11</sup> la supresión de la vía económico-administrativa fue un error con fundamento en una no bien ponderada concepción de la autonomía local. Por la misma razón debería haberse suprimido la vía económico-administrativa para los tributos cedidos a las comunidades autónomas, y esa, en cambio, sí pervivió. Los Juzgados y Salas de lo Contencioso-Administrativo están atestados de recursos tributarios locales, que exceden ampliamente en número a los interpuestos contra actos tributarios estatales y autonómicos.

### **1.8. Cuestiones de concordancia procedimental no reguladas**

Un proyecto de nueva regulación de la materia económico-administrativa debería incluir, en todo caso, determinadas cuestiones de concordancia procedimental que no han sido reguladas ni en la LGT 58/2003 ni en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, "Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa".<sup>12</sup>

La doctrina<sup>13</sup> sugiere las siguientes:

10. MARCO SANJUÁN, *op. cit.*, p. 41.

11. CHECA GONZÁLEZ, Clemente, "Ley de modernización del Gobierno local: órganos de gestión tributaria y de resolución de reclamaciones económico-administrativas", *Tributos Locales*, núm. 41/2004, p. 51-65.

12. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio, *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, La Ley, 1.ª ed., febrero de 2006.

13. MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, "El Reglamento general de revisión de actos tributarios en vía administrativa: el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (notas y concordancias)", *Impuestos*, núm. 20, quincena del 15 al 31 de octubre de 2005, p. 285, tomo II, editorial La Ley.

### 1.8.1. El planteamiento de cuestiones prejudiciales

La invocación del Derecho comunitario europeo es cada vez más frecuente en el orden económico-administrativo, por lo que la mención de esta problemática en la regulación de las reclamaciones que se suscitan en dicha vía no hubiera sido ociosa.

### 1.8.2. El recurso *per saltum*

El Reglamento general de 2005 podría haber hecho mención de la aplicación al ámbito tributario de lo dispuesto en el artículo 107, apartado tercero, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común.

Para la jurisprudencia del Tribunal Supremo no existe obstáculo alguno para que una liquidación tributaria sea objeto de impugnación ante el órgano autor de la norma reglamentaria, siempre que la impugnación se funde de modo exclusivo en la falta de adecuación a Derecho de dicha disposición (sentencias de 14 de mayo de 1999, 8 de octubre de 2001, 17 de mayo de 2003).

La LGT 58/2003 sigue manteniendo el carácter supletorio de las disposiciones generales de Derecho Administrativo, según se desprende del artículo 7, apartado segundo, de la misma.

### 1.8.3. Los tributos de gestión compartida

La problemática de los tributos de gestión compartida (en los casos, por ejemplo, de "tasación colectiva de ciudades" y, en concreto, en la tarea de valoración de inmuebles urbanos, con el complejo entramado de recursos administrativos y contencioso-administrativos que se generan) tampoco ha sido abordada en el Real Decreto 520/2005, a pesar de que la LGT 58/2003 se refiere a ellos en el artículo 224, apartado primero: suspensión de la ejecución de actos censales relativos a un tributo de gestión compartida.

El Tribunal Supremo se ha ocupado de ellos en la sentencia de 5 de julio de 2002.

## 1.9. Fórmulas arbitrales

La reforma orgánica que pergeñamos, en líneas generales, es sin perjuicio, claro está, de debatir la conveniencia, o no, de posibles fórmulas arbitrales en la resolución de conflictos entre la Administración tributaria y

los ciudadanos, que tienen su apoyo en lo establecido genéricamente en el artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

## 2. El recurso de reposición: su insuficiencia como instrumento para resolver los conflictos tributarios

### 2.1. El recurso de reposición en los tributos del Estado

La normativa actual permite que con carácter previo a la reclamación económico-administrativa pueda interponerse, en su caso, recurso de reposición. No es un presupuesto de impugnación procesal: podrá o no interponerse, sin impedir en ningún caso la reclamación económica, por eso tiene un carácter potestativo, a diferencia del carácter obligatorio de la reclamación económico-administrativa si se quiere llegar a la vía contenciosa.

Si el interesado interpusiere el recurso de reposición, no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso de reposición se haya resuelto de forma expresa, o hasta que se pueda considerar desestimado por silencio administrativo (artículo 222.2 LGT).

Cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa, que tuvieran como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo (artículo 222.2.2.º LGT).

Al interponer el recurso de reposición el interesado hará constar que no ha impugnado el mismo acto en la vía económico-administrativa.

Si pese a ello se hiciese constar que no se ha impugnado el acto en cuestión en vía económico-administrativa, y se acreditase la existencia de una reclamación sobre el mismo asunto, y anterior al recurso de reposición, se declarará la inadmisión de este último y se remitirá el expediente que pueda existir al Tribunal Económico-Administrativo que esté tramitando la reclamación.

Los Tribunales Económico-Administrativos, por su parte, declararán inadmisibile toda reclamación relativa a cualquier acto de la Administración cuando conste que dicho acto ha sido previamente impugnado mediante recurso de reposición, y que este no ha sido



resuelto expresamente y no puede entenderse desestimado por silencio administrativo (artículo 21.2 del RGRVA). En este supuesto, el órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable remitirá al Tribunal competente una copia del escrito de interposición del recurso de reposición y de la reclamación, junto con una diligencia en la que se ponga de manifiesto la existencia del recurso de reposición y, por tanto, la no procedencia de la remisión del expediente correspondiente que en otro caso hubiera debido enviarse con la celeridad adecuada. El Tribunal podrá solicitar la documentación complementaria que considere necesaria para determinar la procedencia de la inadmisión.

La interposición del recurso de reposición interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse desde su inicio a partir del día siguiente a aquel en que el recurso de reposición pueda entenderse presuntamente desestimado o, en cualquier caso, a partir del día siguiente a la fecha en que se hubiera practicado la notificación expresa de la resolución del recurso (artículo 22 RGRVA).

Esta consecuencia es muy importante porque, interpuesto el recurso de reposición en plazo, el reclamante tendrá que esperar la notificación de la resolución del citado recurso para que se inicie el mes de plazo para interponer la reclamación económico-administrativa.<sup>14</sup>

## 2.2. El recurso de reposición en el ámbito tributario local

Con la entrada en vigor de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local (LBRL), contra los acuerdos de gestión tributaria de las entidades locales solo cabía interponer recurso de reposición previo al contencioso-administrativo (artículo 10.8), viniendo regulado en el artículo 52 de la LJA de 27 de diciembre de 1956. La doctrina entendió que tal recurso era obligatorio, pues constituía un presupuesto procesal.<sup>15</sup>

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, eliminó el recurso de reposición en vía administrativa. Sin embargo, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 1.a) del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican

determinados procedimientos tributarios, se defiende la subsistencia, en materia tributaria local, del recurso de reposición previo al contencioso-administrativo y no al económico-administrativo. La doctrina y la jurisprudencia discutieron el carácter potestativo o preceptivo del recurso de reposición. La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, reinstauró el recurso de reposición contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, previo al recurso contencioso-administrativo.

La Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, al regular el sistema de recursos en vía administrativa, reinstaura el recurso de reposición, atribuyendo a dicho recurso un carácter potestativo. En términos de la exposición de motivos de dicha Ley 4/1999, la reimplantación del recurso de reposición en vía administrativa obedecía, entre otros motivos, "a la necesidad de atender a los problemas planteados en el ámbito de la Administración local". Como consecuencia de ello, la Ley 4/1999 modificaba la redacción del primer apartado de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, aunque mantenía el apartado segundo de dicha disposición adicional quinta, que era el que propiamente recogía la normativa de revisión de los actos en vía tributaria. Tal situación generó una relativa confusión en cuanto al régimen de impugnación de tales actos en el ámbito de las Haciendas locales y, especialmente, en cuanto a la vigencia y al carácter preceptivo o potestativo del recurso de reposición específicamente previsto e introducido en la LBRL y en la LHL por la Ley 50/1998, anterior en el tiempo a la Ley 4/1999, afirmándose, finalmente, la vigencia del citado recurso de reposición, y entendiéndose que la Ley 30/1992 pretendía dejar a salvo la normativa específica de impugnación de actos de aplicación y efectividad de ingresos de Derecho Público local. Así lo entendieron el Tribunal Supremo (sentencia de 20 de febrero de 1999) y el Tribunal Constitucional (sentencia 122/1999, de 28 de junio). El recurso de reposición en materia tributaria local se configuró como preceptivo.

La LGT 58/2003, en su disposición adicional cuarta, señala claramente que "la normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las enti-

14. MARCO SANJUÁN, José Antonio, *op. cit.*, p. 62-63.

15. ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO, DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, *Manual de revisión de actos en materia tributaria*, Thomson Aranzadi, 2006, p. 465 y ss.

dades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas locales”.

El recurso de reposición en materia tributaria local se encuentra regulado, en la actualidad, en el ya mencionado artículo 108 de la LBRL, y en el artículo 14.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales.

Como se desprende de estas normas, mediante el recurso de reposición son impugnables todos los actos dictados por las entidades locales en vía de gestión de sus tributos propios y de sus restantes ingresos de Derecho Público, sin perjuicio de los supuestos en los que la Ley prevé la posibilidad de formular reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales, en cuyo caso el recurso de reposición no es previo al recurso contencioso-administrativo, sino previo a la reclamación económico-administrativa.

Además, tratándose de municipios de gran población de los regulados en el título X de la LBRL, conviene tener en cuenta, también, lo dispuesto en el artículo 137, apartado 3, de dicha Ley de bases del régimen local, que señala:

“No obstante, los interesados podrán, con carácter potestativo, presentar previamente contra los actos previstos en el apartado 1.a) el recurso de reposición regulado en el artículo 24 LHL (actual artículo 14 del TRLHL). Contra la resolución, en su caso, del citado recurso de reposición, podrá interponerse reclamación económico-administrativa ante el órgano previsto en el presente artículo”.

El órgano al que se refiere este artículo 137 es el órgano especializado en la resolución de reclamaciones económico-administrativas y creado por la Ley 57/2003 para los municipios de gran población.

### 2.3. La postulada supresión del recurso de reposición

Nos llama la atención la pervivencia del recurso de reposición, obligatorio para con los actos locales que no tengan vía económico-administrativa, como cauce

para resolver los conflictos tributarios (artículos 222 a 225 de la LGT 58/2003).

Nos encontramos ante un recurso cuya eficacia ha sido frecuentemente cuestionada por un amplio sector doctrinal, toda vez que implica la rectificación de un acto por la propia Administración autora del mismo.<sup>16</sup>

De otra parte, la voracidad recaudatoria de las Administraciones Públicas (estatal, autonómica y local) para conseguir recursos con los que financiar las mayores demandas sociales en servicios públicos, hace que los actos dictados en materia tributaria difícilmente sean revocados por las propias oficinas gestoras como consecuencia de la interposición de un recurso de reposición por parte de los contribuyentes, siendo efectivos, casi exclusivamente, cuando se trata de rectificar errores de hecho o materiales.

Para Far Jiménez,<sup>17</sup> las causas que pueden explicar que las oficinas gestoras sean tan poco proclives a la estimación de los recursos de reposición son:

1) La primera causa, que podríamos denominar “material”, se encuentra en el sistema de incentivos que rigen en la Administración tributaria (principalmente en la AEAT), fuertemente ligado a las necesidades recaudatorias del ente público correspondiente. Los funcionarios encargados de la aplicación del sistema tributario perciben sus incentivos en función del volumen de deuda descubierta (en la Inspección y Gestión Tributaria) o recaudada (en la Recaudación). Dicho sistema hace que, al resolverse los recursos de reposición, se busquen fundamentos jurídicos o bien muy genéricos o bien insuficientemente poderosos como para sostener el acto impugnado. De hecho, una buena parte de las reclamaciones económico-administrativas se interponen sin haberse impugnado antes en reposición.

2) Existe una segunda causa, que podríamos denominar “natural”, que toma su existencia del sistema de garantías adoptado en nuestro sistema tributario, principalmente, tras la Ley 1/1998. Cuando las Administraciones tributarias deben discriminar el trato administrativo que corresponde a los contribuyentes cumplidores del que debiera corresponder a los que defraudan a la Hacienda Pública, pueden cometer dos tipos de errores: considerar que el comportamiento de un contribuyente no es susceptible de sanción, cuando en realidad ha defraudado a la Hacienda Pública (error

16. ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, p. 385.

17. FAR JIMÉNEZ, Jaime, “Reflexiones sobre la vía económico-administrativa: una vía útil y necesaria”, *Carta Tributaria*, 1 de diciembre de 2000, Suplemento a documentación núm. 346.

tipo I, en términos estadísticos), o identificar el comportamiento de un contribuyente como defraudatorio cuando en realidad no lo es (error tipo II). Pues bien, un sistema de derechos y garantías como el español, en el que se diseñan procedimientos de comprobación, inspección y revisión según modelos generales de derechos, obligaciones y plazos que se aplican automáticamente cuando se cumplen los supuestos de hecho previstos, implica que las garantías jurídicas de los contribuyentes frente a calificaciones erróneas queden muy protegidas (se reducen los errores tipo I), por lo que, dictado un acto administrativo de carácter tributario, difícilmente las oficinas gestoras volverán a reconsiderar los pasos dados durante el procedimiento, manteniendo, en consecuencia, el acto recurrido.

En cualquier caso, sea cual fuere la causa, lo cierto es que la primera instancia revisora en la que los contribuyentes van a poder exponer sus motivos de oposición al acto dictado en espera de una respuesta independiente, y en la que se consideren la totalidad de sus manifestaciones, es en la vía económico-administrativa.

Especialmente significativa en este ámbito fue la modificación de la Ley 30/1992, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, por la Ley 4/1999, de 13 de enero. La propia exposición de motivos de esta última Ley destaca como importante novedad el establecimiento, en los artículos 107 y 116 a 117, del recurso de reposición con carácter potestativo, atendiendo, sobre todo, a los problemas planteados de nuevo en el ámbito de la Administración local, recuperándose en el mismo artículo 107 el recurso de alzada, que se regula con su configuración tradicional en los artículos 114 y 115. Cabe recordar que la Ley 30/1992 suprimió dicho recurso "(...) atendiendo a los más consolidados planteamientos doctrinales, tanto en lo referente a la simplificación, como a las posibilidades de establecimiento de sistemas de solución de reclamaciones y recursos distintos a los tradicionales y cuya implantación se va haciendo frecuente en los países de nuestro entorno y que ya existen, en algún caso, en nuestro propio ordenamiento. El sistema de revisión de la actividad de las Administraciones Públicas que la Ley establece se organiza en torno a dos líneas básicas: La unificación de los recursos ordinarios y (...) La primera línea supone establecer un solo posible recurso para

agotar la vía administrativa, bien sea el ordinario que se regula en la Ley, o el sustitutivo que, con carácter sectorial, puedan establecer otras leyes".

El legislador de la nueva LGT ha hecho oídos sordos a la doctrina que desde hace años viene evidenciando sus insuficiencias y postulando su supresión. Sin duda que por la escasa operatividad de la figura parece como si la Ley 58/2003 hubiera pretendido una tímida potenciación del recurso de reposición, que consiste en que el incumplimiento del plazo para resolver acarree que dejen de devengarse intereses de demora –con lo que se pretende, sin duda, estimular la resolución en plazo–, en ampliar el plazo para interponerlo a un mes y en unificar también en un mes el plazo para resolverlo, no queriendo darse cuenta de que el alargamiento del plazo para interponer generará más demora en la tramitación; la unificación de los plazos para interponerlo y para resolverlo son medidas plausibles que redundarán en beneficio de la seguridad jurídica y del derecho de defensa de los administrados, pero que no enervan en modo alguno las limitaciones que esta figura tiene como instrumento al servicio de la solución de los conflictos tributarios.

Sobre este recurso pesa también la dualidad de regulaciones: para el ámbito estatal y autonómico por un lado, y para el ámbito local por otro. En el primero el recurso es, y sigue siendo, potestativo y previo a la vía económico-administrativa, mientras que en el ámbito local el recurso es obligatorio y previo al contencioso. Esa dualidad de regímenes jurídicos en los ámbitos estatal y autonómico, de un lado, y local, de otro, es perturbadora; más sencillo y más económico es suprimir el recurso de reposición y mantener la posibilidad de formular reclamaciones económico-administrativas contra los actos dictados en vía de gestión de los tributos locales.

El legislador, con motivo de la LGT 58/2003, ha unificado solo el plazo para resolverlo, pero se mantienen las diferencias indicadas, que bien podrían haberse eliminado con ocasión de esta reforma.

Medida positiva, que evidencia también el intento de revitalizar el recurso de reposición, es que el incumplimiento del plazo para resolver acarree que dejen de devengarse intereses de demora, con lo que se pretende, sin duda, estimular la resolución en plazo.<sup>18</sup>

18. LAGO MONTERO, José María, *De la litigiosidad y la justicia tributaria. Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson S.L., p. 511.

### 3. Conclusiones

Los aspectos básicos que deben actualmente caracterizar la vía económico-administrativa son los siguientes:

A. El carácter obligatorio, no opcional, de la vía económico-administrativa previa a la contencioso-administrativa en la nueva LGT 58/2003, está justificado. La vía económico-administrativa cumple su función de aligerar la litigiosidad y de servir de filtro de acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa. Creemos, pues, con Cazorla Prieto,<sup>19</sup> que la vía económico-administrativa debe subsistir. Su desaparición agravaría el problema de los asuntos tributarios pendientes ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

B. La supresión, en todo caso, de la doble instancia en las reclamaciones económico-administrativas.

C. La potenciación de la figura de órgano unipersonal, caracterizándolo como juez económico-administrativo que resuelva reclamaciones a través de un procedimiento abreviado en única instancia, con plazos más cortos en relación con determinadas materias y cuantías. Sus resoluciones serían recurribles ante los jueces de lo Contencioso-Administrativo, con apelación, en su caso, ante los Tribunales Superiores de Justicia.

D. El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos dictados por las comunidades autónomas en materia de tributos propios, debe corresponder a la Sala especial que al efecto se cree en los TEA estatales, sin necesidad de crear específicos órganos económico-administrativos autonómicos.

E. La reapertura de la vía económico-administrativa para los actos tributarios locales dictados por grandes municipios.

F. Una nueva ordenación de la materia económico-administrativa debería incluir la regulación del planteamiento de las cuestiones prejudiciales, del recurso *per saltum* y de los tributos de gestión compartida.

G. La supresión del recurso de reposición en los tributos del Estado y en el ámbito tributario local, manteniendo la posibilidad de formular reclamaciones económico-administrativas contra los actos dictados en vía de gestión de los tributos locales. ■

---

19. CAZORLA PRIETO, Luis María, ponencia presentada en las jornadas organizadas por el Consejo General del Poder Judicial sobre "Gestión Tributaria y Administración de Justicia en tiempo de crisis", Madrid, 5 y 6 de noviembre de 2009.