

La reclamació econòmicoadministrativa i el recurs de reposició previ: vies específiques d'impugnació dels actes tributaris: la seva configuració actual com a pressupòsit processal

Juan Gonzalo Martínez Micó
Magistrat del Tribunal Suprem

1. La reclamació econòmicoadministrativa: supressió de la doble instància en l'àmbit econòmicoadministratiu

- 1.1. Introducció: els recursos en Dret Tributari
- 1.2. És justificable l'obligatorietat de la via econòmicoadministrativa prèvia a la contenciosa administrativa?
- 1.3. Posició de la nova Llei general tributària (LGT) 58/2003: caràcter obligatori, no opcional, de la via econòmicoadministrativa
- 1.4. Criteri que es sosté: la via econòmicoadministrativa, filtre obligat per a la via contenciosa administrativa
- 1.5. Propostes
 - 1.5.1. Supressió de la doble instància en les reclamacions econòmicoadministratives
 - 1.5.2. Potenciació dels òrgans unipersonals i del procediment abreujat
- 1.6. Coneixement de les reclamacions econòmicoadministratives interposades contra els actes dictats per les comunitats autònomes en matèria de tributs propis i de tributs cedits
- 1.7. Via econòmicoadministrativa per als actes tributaris locals dictats per grans municipis: Llei 57/2003, de 16 de desembre
- 1.8. Qüestions de concordança procedimental no regulades
 - 1.8.1. El plantejament de qüestions prejudicials
 - 1.8.2. El recurs *per saltum*
 - 1.8.3. Els tributs de gestió compartida
- 1.9. Fórmules arbitrals

2. El recurs de reposició: la seva insuficiència com a instrument per resoldre els conflictes tributaris

- 2.1. El recurs de reposició en els tributs de l'Estat
- 2.2. El recurs de reposició en l'àmbit tributari local
- 2.3. La postulada supressió del recurs de reposició

3. Conclusions

Resum

La reclamació econòmicoadministrativa és un recurs administratiu especial i representa una via exclusiva per impugnar els actes tributaris davant la mateixa Administració: constitueix un pressupòsit d'impugnació processal. La Llei 58/2003 general tributària ha mantingut el caràcter obligatori, no opcional, de la via econòmicoadministrativa, i entenem que ha de ser així. Una altra cosa és la seva configuració actual, que necessita retocs urgents, com ara els que se suggereixen en l'estudi, per tal que les controvèrsies jurídiques que se suscitin es puguin resoldre sense dilacions indegudes.

El recurs de reposició, amb caràcter potestatiu i previ a la reclamació econòmicoadministrativa, ha de ser suprimit per les limitacions que aquesta figura té. En l'àmbit local, en el qual la reposició és obligatòria i prèvia al contenciós, el recurs de reposició ha de ser suprimit també, concedint-se la possibilitat de formular reclamacions econòmicoadministratives contra els actes dictats en via de gestió dels tributs locals. La dualitat de règims jurídics en els àmbits estatal i autonòmic, d'una banda, i local, de l'altra, és pertorbadora.

Paraules clau: *reclamació econòmicoadministrativa; obligatorietat; filtre; no doble instància; òrgan unipersonal; reposició; supressió.*

Abstract

The economic-administrative complaint ("reclamació economicoadministrativa") 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 ("recurs de reposició") 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 reclamació economicoadministrativa: supressió de la doble instància en l'àmbit economicoadministratiu

1.1. Introducció: els recursos en Dret Tributari

Els contribuents tenen dret, en els termes previstos legalment, a interposar en via administrativa els recursos i les reclamacions que siguin procedents contra els actes dictats per l'Administració.

En Dret Tributari gaudim d'una especialitat en substitució del recurs d'alçada, davant l'òrgan superior jeràrquic del que va dictar l'acte administratiu: qui pretengui recórrer a la via judicial ha de plantejar necessàriament, amb caràcter previ, la interposició d'una reclamació economicoadministrativa.

La reclamació economicoadministrativa substitueix en l'ordenament jurídic espanyol, en matèria tributària, el recurs administratiu d'alçada. Per poder arribar a la via judicial una revisió d'un acte administratiu tributari, ha de passar per la via economicoadministrativa. És una necessitat. No existeix el recurs *per saltum* que faci possible l'accés directe a la via contenciosa.

La reclamació economicoadministrativa representa una via específica per impugnar els actes tributaris davant la mateixa Administració, i això constitueix una peculiaritat que arrenca de l'anomenada Llei Camacho, de 31 de desembre de 1881, que va ser la primera norma que va arbitrar la via economicoadministrativa com a especialitat del recurs administratiu en l'àmbit fiscal.

El recurs economicoadministratiu en l'àmbit tributari exhaureix la via administrativa i obre la possibilitat d'acudir a la via judicial.¹

Les **notes bàsiques** d'aquesta via especial de revisió que és la **reclamació economicoadministrativa** són les següents:

Primera: es tracta d'una **via exclusiva en matèria economicoadministrativa**.

Així ho assenyalava rotundament l'article 228.1 de la nova LGT 58/2003, que indica que el coneixement d'aquestes reclamacions correspon amb exclusivitat als òrgans economicoadministratius, que actuaran amb independència funcional en l'exercici de les seves competències.

Segona: la reclamació economicoadministrativa és un **recurs administratiu especial**.

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

Estem en presència d'un recurs administratiu especial, i això tant per la matèria sobre la qual versa, com pels òrgans encarregats de conèixer i resoldre el mateix, els equívocament anomenats tribunals economicoadministratius, que són autèntics òrgans administratius en sentit estricte, si bé especialitzats en l'única funció de conèixer i dilucidar les reclamacions economicoadministratives.

Tercera: la reclamació economicoadministrativa constitueix un **pressupòsit d'impugnació processal**.

En definitiva, la via economicoadministrativa solament és una rèplica de l'administrativa ordinària, amb la qual guarda també el paral·lelisme de ser un pressupòsit d'impugnació processal, per la qual cosa es fa necessari esgotar-la prèviament per poder acudir a la via contenciosa administrativa, única jurisdicció que té encomanat el control judicial de l'activitat administrativa dels ens públics en totes les seves esferes i manifestacions.

Quarta: **gratuitat de la via economicoadministrativa**.

No sembla convenient l'establiment de taxes per a la seva utilització, però sí la imposició de costes als qui interposin reclamacions amb mala fe o temeritat, per evitar l'ús abusiu o temerari de les reclamacions per part dels ciutadans.

1.2. És justificable l'obligatorietat de la via economicoadministrativa prèvia a la contenciosa administrativa?

La circumstància que sigui obligat esgotar la via economicoadministrativa per poder acudir davant els veritables i propis tribunals, ha estat criticada per un sector de la doctrina que, en conseqüència, ha postulat la conversió dels recursos economicoadministratius en merament facultatius.

Segons el seu parer, l'alternativa més vàlida és la de seguir conservant la via economicoadministrativa –si es vol per tradició, com apuntaven els redactors de l'Informe sobre l'esborrany d'Avantprojecte de la nova LGT, de gener de 2003, o perquè en alguna ocasió es pot assolir amb aquesta la satisfacció dels litigants sense cost econòmic, al contrari del que passa a la via contenciosa–, però amb un afegitó fonamental: que la mateixa sigui, en tot cas, simplement facultativa, i per tant quedi en mans del ciutadà el fet d'acudir-hi o no, i més quan la mateixa Llei 29/1998, de la jurisdicció contenciosa administrativa, en l'article 56, concedeix

a les parts àmplies possibilitats d'al·legació, amb independència que el motius en què es basin hagin estat plantejats o no abans davant l'Administració.

Això comporta, en conseqüència, que els ciutadans que no vulguin transitar per la mateixa puguin accedir directament al contenciós; el fet d'articular la via economicoadministrativa d'aquesta manera garanteix en major mesura el respecte del principi de tutela judicial efectiva, al mateix temps que possibilita també –queda a la lliure decisió del ciutadà– la utilització o no de la via prèvia, un cop efectuat per ell el càlcul del cost-benefici que la seva decisió comportarà.

L'any 1995, quan es va debatre i aprovar la Llei 25/1995 de modificació de la LGT, es va presentar i defensar una esmena en què s'advocava perquè la via economicoadministrativa fos, com a mal menor, opcional, justificant-ho de la manera següent:

"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".

I per si això no fos suficient, en la sessió plenària del Congrés en què es va debatre el Dictamen de la Comissió, el portaveu del Grup Parlamentari Popular va defensar *"una reforma que atribuya al contribuyente la posibilidad de optar entre interponer una reclamación económico-administrativa o acceder directamente a la vía judicial"*.

Un altre sector de la doctrina ha reconegut que la via economicoadministrativa pot suposar un filtre eficaç per tal de disminuir el nombre de casos que passen a coneixement dels tribunals judicials, sobrecarregats en la seva activitat.

1.3. Posició de la nova Llei general tributària (LGT) 58/2003: caràcter obligatori, no opcional, de la via economicoadministrativa

La nova LGT 58/2003, de 17 de desembre, ha mantingut el caràcter obligatori, no opcional, de la via

economicoadministrativa, i continua supeditant la finalització de la via administrativa a la interposició per part de l'obligat tributari de la corresponent reclamació economicoadministrativa.

Segons l'opinió de Checa González,² és inadequada la configuració a Espanya de la via economicoadministrativa com a pressupòsit processal d'obligada observança per accedir a la via contenciosa administrativa.

En línies generals, la via administrativa prèvia només té sentit si constitueix una forma de garantia dels drets i interessos legítims dels particulars, que sigui senzilla i efectiva, ja que únicament així contribueix eficaçment a eliminar en gran manera la necessitat d'acudir a un procés judicial.

Quan, per contra, aquesta via no respongui adequadament a aquestes exigències, la mateixa és una mera trava per recórrer davant els tribunals, i pot ser considerada, en suma, com un "privilegi" de l'Administració, tal com ha escrit Sánchez Morón; i Tejerizo López va assenyalar que el fet d'atorgar a l'Administració la possibilitat de revisar la seva decisió abans d'acudir als tribunals, possibilitat que en teoria es podria considerar encertada, en la pràctica, tanmateix, és summament negativa, perquè implica, en definitiva, un allunyament temporal de l'accés a la veritable justícia, a la justícia independent i imparcial que només poden dispensar els tribunals contenciosos, i amb tot això, en suma, s'està generant un atemptat al principi de tutela judicial efectiva que consagra l'article 24 de la Constitució, un dels vessants de la qual és, indubtablement, el consistent en el dret a obtenir una resolució sense dilacions indegudes.

El fet que s'hagi de transitar de manera forçosa per la via administrativa prèvia abans de poder entrar en l'àmbit jurisdiccional, produeix una demora, una dilació, que s'afegeix a la que ja per si mateixa es generarà en el si del procés jurisdiccional, tradicionalment lent i morós, de manera que el ciutadà veu com en la immensa majoria de les ocasions els seus litigis en matèria tributària s'eternitzen en el temps.

I això molt més si es té present que en aquest camp no existeix, a més, un sol recurs administratiu abans de passar a l'esfera jurisdiccional, sinó que en la gran majoria de les ocasions existeix abans del procés contenciós una doble instància prèvia, fins i tot tres si s'utilitza el recurs extraordinari de revisió, i de vegades quatre, si prèviament ha estat interposat el recurs de reposició previ a l'economicoadministratiu.

La situació descrita no pot ser considerada, en bona lògica, més que summament negativa des de l'òptica a la qual s'hi al·ludeix de la ineludible exigència, per mandat constitucional, que les controvèrsies jurídiques es resolguin sense dilacions indegudes, ja que cal tenir present al respecte que la conculcació d'aquest dret té lloc no només des que el jutge ordinari coneix la pretensió, sinó des del mateix instant en què es pretén reclamar contra un acte de l'Administració tributària, ja que des de la llunyana STC 1/1983, de 13 de gener, s'afirma de manera inequívoca que l'esmentat article 24 de la Constitució és aplicable no solament a tots els ordres jurisdiccional, sinó als procediments preparatoris i previs, de caràcter obligatori, que s'insereixen en el conjunt d'actes necessaris per a la tutela dels drets i interessos.³

1.4. Criteri que es sosté: la via economicoadministrativa, filtre obligat per a la via contenciosa administrativa

Segons el nostre parer, la via economicoadministrativa ha de seguir exercint la seva funció de constituir un filtre obligat per als assumptes que vulguin arribar a la via contenciosa administrativa.

No hi ha dubte que prèviament al recurs contenciós administratiu hi ha d'haver un mecanisme de revisió per part de la mateixa Administració tributària, que serveixi de "filtre" dels nombrosíssims actes tributaris que es dicten anualment, per tal que els que tinguin defectes més clars i grollers no arribin a la via judicial.

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 març de 2006, la Sala Constitucional de la Cort de Justícia de Costa Rica –amb dos vots salvats– va declarar la inconstitucionalitat del caràcter preceptiu de l'esgotament de la via administrativa, assenyalant 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".

La supressió de les reclamacions economicoadministratives en l'àmbit local a partir del 1985, probablement influïda per un clima d'opinió molt crític que existia en aquell moment amb la via economicoadministrativa, ha tingut conseqüències pràctiques molt negatives per als ciutadans, que només s'han pogut començar a pal·liar amb la reintroducció d'òrgans economicoadministratius locals (encara que desafortunadament només als municipis de gran població) després de la modificació duta a terme per la Llei 57/2003. Des de llavors el clima d'opinió ha canviat a favor de la via economicoadministrativa, pels seus avantatges, especialment que es tracta d'òrgans especialitzats que resolen amb independència de l'òrgan que va dictar l'acte, amb un cost no massa elevat. No obstant això, també existeixen importants partidaris de les fórmules convencionals i arbitrals, que des del punt de vista teòric presenten arguments importants a favor seu, però que a la pràctica plantegen dificultats, tant pel cost que suposen, com pel fet que es tracta de fórmules de gran arrelament en l'àmbit del *common law* però que no resulten de fàcil implantació al nostre país.⁴

La conflictivitat tributària a Espanya és elevada en comparar-se amb l'existent a la majoria dels països del nostre entorn cultural, amb la d'altres especialitats del Dret Administratiu, o amb l'existent a Espanya fa, per exemple, cinc anys. A més, la ràtio de litigiositat (relació entre liquidacions recorregudes i practicades) ha augmentat al llarg dels últims set anys en un 32% pel que fa al nombre de reclamacions interposades i en un 24% pel que fa a l'import del deute objecte de recurs. En tot cas, és una litigiositat superior a la capacitat de resolució dels òrgans encarregats de la seva tramitació i resolució, i això dona lloc a una dilació greu dels procediments. Això ocasiona, a més, uns importants costos socials per a les parts involucrades en la resolució del conflicte (contribuents i Administració tributària) i també un cost genèric per a la societat en la part que no es trasllada a les parts litigants. A més, suposa la

quasi paralització o desviació del tràfic econòmic habitual de quantiosos recursos; per exemple, només les liquidacions recorregudes durant l'any 2003 van superar els 3.000 milions d'euros, el que equival a gairebé el 0,5% del PIB del dit any, i l'estoc d'assumptes pendents de resolució suposa una quantitat encara més gran.⁵ L'evolució dels últims anys indica un augment progressiu del percentatge de liquidacions recorregudes en relació amb les liquidacions practicades. I no se'ns pot titllar de pessimistes si diem que en el futur immediat sembla poc probable que la LGT 58/2003 vagi a reduir apreciablement les taxes actuals de litigiositat.⁶

Cal, doncs, que hi hagi una via economicoadministrativa prèvia que freni i filtri les liquidacions recorregudes davant la via contenciosa administrativa. La taxa de freqüència amb què es recorren davant els tribunals superiors de justícia els recursos resolts pels TEAR és del 10%, i els assumptes presentats a l'Audiència Nacional equivalen al 75% de les resolucions dictades pel TEAC.⁷ En l'ordre quantitatiu, el nombre de recursos que es queden a la via economicoadministrativa és, doncs, considerable, i eviten o minven el nombre d'assumptes que menen a la jurisdicció contenciosa administrativa.

D'altra banda, el signe de la decisió de les reclamacions, és a dir, la freqüència amb què s'estima la pretensió dels contribuents a la via economicoadministrativa, abona la solució de mantenir les reclamacions davant els tribunals economicoadministratius. Així, i limitant-nos als assumptes que van als TEAR i després als tribunals superiors de justícia, de cada 100 reclamacions interposades davant els TEAR, 32 van ser estimades, i dels 68 casos restants els tribunals superiors de justícia van estimar 22 (el 36% dels recursos resolts), de manera que els contribuents haurien demostrat tenir raó en el 54% dels casos, mentre que l'Administració tributària tindria raó en un percentatge menor —el 46% dels casos—. ⁸ La freqüència amb què s'acaba estimant

4. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio, *Propuestas de mejora en la revisión tributaria*, Consell General del Poder Judicial, ponència presentada al Taller de Dret Tributari, 15 i 16 de desembre de 2011.

5. PASTOR PRIETO, Santos, i MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, Institut d'Estudis Fiscals, Madrid, 2005, p. 159.

6. Segons dades del Consell General del Poder Judicial, els processos tributaris pendents davant l'ordre contenciós administratiu, a 31-12-2010, eren 376.892, dels quals, al Tribunal Suprem, d'un total de 14.070, la Secció 2a (que substancia gairebé tot el Tributari del TS) va despatxar 3.274 assumptes. L'Audiència Nacional, d'un total de 10.663, va conèixer de 2.127 assumptes de Dret Tributari. Als tribunals superiors de justícia, d'un total de 155.594 assumptes, 34.203 eren de Dret Tributari. Als jutjats contenciosos, inclosos centrals, d'un total de 196.565 assumptes, 8.185 eren de Dret Tributari.

7. Sempre d'acord amb les dades manejades per PASTOR PRIETO i MARÍN-BARNUEVO FABO referides a l'any 2003, *op. cit.*, p. 160.

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

la pretensió dels contribuents ha de ser motiu d'una reflexió profunda en el si de l'Administració tributària.

1.5. Propostes

Ara bé, el fet que advoquem pel manteniment de la via economicoadministrativa no vol dir que n'acceptem la configuració actual. Apostem per una via administrativa prèvia que sigui senzilla i efectiva, com propugnava Checa González, per tal que les controvèrsies jurídiques que se suscitin puguin ser resoltes sense dilacions indegudes.

1.5.1. Supressió de la doble instància en les reclamacions economicoadministratives

En aquesta línia, entenem que és moment ja de suprimir la doble instància en les reclamacions economicoadministratives. La possibilitat de reclamar en primera instància davant el TEAR i en alçada davant el TEAC és una de les causes més importants de la dilació en la resolució dels procediments.

El que caldria estudiar és els assumptes dels que han de conèixer els TEAR i aquells dels que ha de conèixer, si s'escau, el TEAC, i si la seva determinació s'ha de fer per raó de la matèria o per raó de la quantia de l'assumpte.

La supressió de la doble instància en seu administrativa, determinaria la competència dels tribunals superiors de justícia per conèixer dels recursos interposats contra les resolucions dels TEAR, i la competència de l'Audiència Nacional per conèixer dels recursos contenciosos administratius que s'interposin contra els acords del TEAC.

La mesura de la supressió de la doble instància reduiria la càrrega d'assumptes del TEAC molt considerablement.

1.5.2. Potenciació dels òrgans unipersonals i del procediment abreujat

Com que, els últims anys, el problema principal que ha presentat la via economicoadministrativa ha estat la tardança dels tribunals economicoadministratius a dictar resolucions, superant el termini màxim previst d'un any, cosa que ha provocat sonores críti-

ques de la via economicoadministrativa, l'*Esborrany de l'Avantprojecte de la nova LGT* (gener 2003) ja va preveure la possibilitat de prescindir del tradicional funcionament col·legiat dels TEAR regionals en Ple o en Sala, implantant la figura de l'òrgan unipersonal, que és més ràpid i eficaç, en no dependre la decisió de diverses persones. L'exposició de motius de la LGT destaca expressament que la finalitat dels òrgans unipersonals és agilitar la resolució de les reclamacions, a través d'un procediment en única instància i amb terminis més curts en relació amb determinades matèries i quanties, el que hauria de millorar la tramitació de les reclamacions economicoadministratives en els casos que siguin de menor quantia o que aparentment siguin menys complicades.

Les seves resolucions podrien ser objecte de recurs davant els jutjats contenciosos administratius amb apel·lació, si s'escau, davant les sales contencioses administratives dels tribunals superiors de justícia. La clau està en encertar en la delimitació de competències entre aquests jutges economicoadministratius i els tribunals economicoadministratius.

La reclamació davant el TEAR s'hauria de tramitar pel procediment general i la reclamació davant l'òrgan unipersonal pel procediment abreujat, en què les al·legacions i proves acompanyin necessàriament la reclamació economicoadministrativa, el que hauria d'agilitar notablement el procediment; la convocatòria a l'interessat per a la pràctica de les proves proposades, si són pertinents, i la formulació de conclusions a la vista de les proves practicades, ha d'anar seguida de la resolució unipersonal.⁹

1.6. Coneixement de les reclamacions economicoadministratives interposades contra els actes dictats per les comunitats autònomes en matèria de tributs propis i de tributs cedits

D'acord amb el que disposa l'article 20.1.a) de la Llei orgànica de finançament a les comunitats autònomes (LOFCA), el coneixement de les reclamacions economicoadministratives interposades contra els actes dictats per les comunitats autònomes en matèria de tributs propis, correspon als seus específics òrgans

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

economicoadministratius, i aquesta disposició ha generat que nombroses comunitats autònomes hagin creat òrgans economicoadministratius amb la seva normativa pròpia.

Encara que aquests òrgans no hagin estat creats a alguns territoris, no per això la competència per resoldre sobre els tributs propis de les comunitats autònomes es resideix en els tribunals economicoadministratius estatals, sinó que la té directament el corresponent conseller titular de la matèria d'Hisenda a aquests territoris.

Aquesta duplicitat d'òrgans economicoadministratius per conèixer en via revisora dels tributs de l'Estat i dels tributs propis de les comunitats autònomes ha de ser criticada. En una situació de crisi econòmica profunda, com la que vivim, amb importants restriccions pressupostàries, la qüestió a plantejar-se amb serietat és la conveniència, des del punt de vista del cost-benefici, d'establir o de mantenir múltiples òrgans economicoadministratius. Per això, tenint en compte que els TEA estatals tenen una llarga tradició i una gran experiència, s'ha d'estudiar la possibilitat que assumeixin via conveni les funcions de revisió en via economicoadministrativa d'actes d'altres administracions tributàries (comunitats autònomes o ens locals), utilitzant el procediment economicoadministratiu previst per a aquests TEA. El cost seria considerablement menor, ja que podrien utilitzar la infraestructura ja existent i aprofitar economies d'escala. En aquest sentit resulta positiva la possibilitat que preveu la disposició addicional tretzena de la Llei 58/2003, LGT, de crear una Sala especial al tribunal economicoadministratiu regional, en virtut d'un conveni entre el Ministeri d'Economia i Hisenda i la Conselleria competent de la Comunitat Autònoma, per conèixer de les reclamacions que se suscitin a propòsit de l'aplicació dels tributs propis que hagin de gestionar les comunitats autònomes.

En tot cas, els òrgans economicoadministratius de les comunitats autònomes són incompetents per resoldre les controvèrsies en matèria de tributs cedits, que són competència dels tribunals economicoadministra-

tius estatals. Així ho va declarar el Tribunal Constitucional en la sentència 192/2000, de 13 de juliol.¹⁰

1.7. Via economicoadministrativa per als actes tributaris locals dictats per grans municipis: Llei 57/2003, de 16 de desembre

Al marge de la regulació de la revisió en la LGT 58/2003, no es pot oblidar la reobertura de la via economicoadministrativa per als actes tributaris locals dictats per grans municipis en l'exercici de la seva competència, instrumentada per la Llei 57/2003, de 16 de desembre, de mesures per a la modernització del Govern local. Per a Checa González,¹¹ la supressió de la via economicoadministrativa va ser un error amb fonament en una concepció no ben ponderada de l'autonomia local. Per la mateixa raó s'hauria d'haver suprimit la via economicoadministrativa per als tributs cedits a les comunitats autònomes, i aquesta, en canvi, sí que va perviure. Els jutjats i les sales contencioses administratives estan atestats de recursos tributaris locals, que excedeixen àmpliament en nombre els interposats contra actes tributaris estatals i autonòmics.

1.8. Qüestions de concordança procedimental no regulades

Un projecte de nova regulació de la matèria economicoadministrativa hauria d'incloure, en tot cas, determinades qüestions de concordança procedimental que no han estat regulades ni en la LGT 58/2003 ni en el Reial decret 520/2005, de 13 de maig, "Reglament general en matèria de revisió en via administrativa".¹²

La doctrina¹³ en suggereix les següents:

1.8.1. El plantejament de qüestions prejudicials

La invocació del Dret comunitari europeu és cada vegada més freqüent en l'ordre economicoadministratiu,

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, 1a ed., febrer 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, quinzena del 15 al 31 d'octubre de 2005, p. 285, tom II, editorial La Ley.

de manera que la menció d'aquesta problemàtica en la regulació de les reclamacions que se susciten en aquesta via no hauria estat ociosa.

1.8.2. El recurs *per saltum*

El Reglament general de 2005 podria haver fet esment de l'aplicació a l'àmbit tributari del que disposa l'article 107, apartat tercer, de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

Per a la jurisprudència del Tribunal Suprem no hi ha cap obstacle perquè una liquidació tributària sigui objecte d'impugnació davant l'òrgan autor de la norma reglamentària, sempre que la impugnació es fonamenti de manera exclusiva en la manca d'adequació a Dret de la dita disposició (sentències de 14 de maig de 1999, 8 d'octubre de 2001, 17 de maig de 2003).

La LGT 58/2003 segueix mantenint el caràcter supletori de les disposicions generals de Dret Administratiu, segons que se'n desprèn de l'article 7, apartat segon.

1.8.3. Els tributs de gestió compartida

La problemàtica dels tributs de gestió compartida (en els casos, per exemple, de "taxació col·lectiva de ciutats" i, en concret, en la tasca de valoració d'immobles urbans, amb el complex entramat de recursos administratius i contenciosos administratius que es generen) tampoc no ha estat abordada en el Reial decret 520/2005, tot i que la LGT 58/2003 hi fa referència en l'article 224, apartat primer: suspensió de l'execució d'actes censals relatius a un tribut de gestió compartida.

El Tribunal Suprem se n'ha ocupat en la sentència de 5 de juliol de 2002.

1.9. Fórmules arbitrals

La reforma orgànica que conjuguem, en línies generals, és sens perjudici, és clar, de debatre la conveniència, o no, de possibles fórmules arbitrals en la resolució de conflictes entre l'Administració tributària i els ciutadans, que tenen el seu suport en el que estableix genèricament l'article 88 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre.

2. El recurs de reposició: la seva insuficiència com a instrument per resoldre els conflictes tributaris

2.1. El recurs de reposició en els tributs de l'Estat

La normativa actual permet que amb caràcter previ a la reclamació economicoadministrativa es pugui interposar, si s'escau, recurs de reposició. No és un presupòsit d'impugnació processal: es podrà interposar o no, sense impedir en cap cas la reclamació econòmica, per això té un caràcter potestatiu, a diferència del caràcter obligatori de la reclamació economicoadministrativa si es vol arribar a la via contenciosa.

Si l'interessat interposa el recurs de reposició, no podrà promoure la reclamació economicoadministrativa fins que el recurs de reposició s'hagi resolt de forma expressa, o fins que es pugui considerar desestimat per silenci administratiu (article 222.2 LGT).

Quan en el termini establert per recórrer s'hagin interposat recurs de reposició i reclamació economicoadministrativa, que tinguin com a objecte el mateix acte, es tramitarà el presentat en primer lloc i es declararà inadmissible el segon (article 222.2.2n LGT).

En interposar el recurs de reposició l'interessat farà constar que no ha impugnat el mateix acte a la via economicoadministrativa.

Si tot i això es fa constar que no s'ha impugnat l'acte en qüestió en via economicoadministrativa, i s'acredita l'existència d'una reclamació sobre el mateix assumpte, i anterior al recurs de reposició, es declararà la inadmissió d'aquest últim i es remetrà l'expedient que pugui existir al tribunal economicoadministratiu que estigui tramitant la reclamació.

Els tribunals economicoadministratius, per la seva banda, declararan inadmissible tota reclamació relativa a qualsevol acte de l'Administració quan consti que aquest acte ha estat impugnat prèviament mitjançant recurs de reposició, i que aquest no ha estat resolt expressament i no es pot entendre desestimat per silenci administratiu (article 21.2 del RGRVA). En aquest supòsit, l'òrgan administratiu que hagi dictat l'acte reclamable ha de remetre al tribunal competent una còpia de l'escrit d'interposició del recurs de reposició i de la reclamació, juntament amb una diligència en què es posi de manifest l'existència del recurs de reposició i, per tant, la no-procedència de la remissió de l'expedient corresponent que altrament s'hauria hagut d'enviar

amb la celeritat adequada. El tribunal podrà sol·licitar la documentació complementària que consideri necessària per determinar la procedència de la inadmissió.

La interposició del recurs de reposició interromp els terminis per a l'exercici d'altres recursos, que es tornaran a comptar des del seu inici a partir de l'endemà del dia en què el recurs de reposició es pugui entendre presumptament desestimat o, en qualsevol cas, a partir de l'endemà de la data en què s'hagi practicat la notificació expressa de la resolució del recurs (article 22 RGRVA).

Aquesta conseqüència és molt important perquè, un cop interposat el recurs de reposició en termini, el reclamant haurà d'esperar la notificació de la resolució del recurs esmentat perquè s'iniciï el mes de termini per interposar la reclamació economicoadministrativa.¹⁴

2.2. El recurs de reposició en l'àmbit tributari local

Amb l'entrada en vigor de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local (LBRL), contra els acords de gestió tributària de les entitats locals només es podia interposar recurs de reposició previ al contenciós administratiu (article 10.8), regulat en l'article 52 de la LJCA de 27 de desembre de 1956. La doctrina va entendre que aquest recurs era obligatori, ja que constituïa un pressupòsit processal.¹⁵

La Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú, va eliminar el recurs de reposició en via administrativa. No obstant això, atenent el que disposa l'article 1.a) del Reial decret 803/1993, de 28 de maig, pel qual es modifiquen determinats procediments tributaris, es defensa la subsistència, en matèria tributària local, del recurs de reposició previ al contenciós administratiu i no a l'economicoadministratiu. La doctrina i la jurisprudència van discutir el caràcter potestatiu o preceptiu del recurs de reposició. La Llei 50/1998, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social, va reinstaurar el recurs de reposició contra els actes d'aplicació i efectivitat dels tributs i restants ingressos de Dret Públic de les entitats locals abans del recurs contenciós administratiu.

La Llei 4/1999, de modificació de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú, en regular el sistema de recursos en via administrativa, reinstaura el recurs de reposició, atribuint a aquest recurs un caràcter potestatiu. En termes de l'exposició de motius d'aquesta Llei 4/1999, la reimplantació del recurs de reposició en via administrativa obeeix, entre altres motius, a la necessitat d'atendre "els problemes plantejats en l'àmbit de l'Administració local". Com a conseqüència d'això, la Llei 4/1999 modificava la redacció del primer apartat de la disposició addicional cinquena de la Llei 30/1992, encara que mantenia l'apartat segon d'aquesta disposició addicional cinquena, que era el que pròpiament recollia la normativa de revisió dels actes en via tributària. Aquesta situació va generar una relativa confusió pel que fa al règim d'impugnació d'aquests actes en l'àmbit de les hisendes locals i, especialment, pel que fa a la vigència i al caràcter preceptiu o potestatiu del recurs de reposició específicament previst i introduït en la LBRL i en la LHL per la Llei 50/1998, anterior en el temps a la Llei 4/1999, afirmant, finalment, la vigència de l'esmentat recurs de reposició, i entenent que la Llei 30/1992 pretenia preservar la normativa específica d'impugnació d'actes d'aplicació i efectivitat d'ingressos de Dret Públic local. Així ho van entendre el Tribunal Suprem (sentència de 20 de febrer de 1999) i el Tribunal Constitucional (sentència 122/1999, de 28 de juny). El recurs de reposició en matèria tributària local es va configurar com a preceptiu.

La LGT 58/2003, en la disposició addicional quarta, assenyala clarament que "la normativa aplicable als tributs i restants ingressos de dret públic de les entitats locals en matèria de recurs de reposició i reclamacions economicoadministratives és la que preveuen les disposicions reguladores de les hisendes locals".

El recurs de reposició en matèria tributària local el regulen, en l'actualitat, el ja esmentat article 108 de la LBRL, i l'article 14.2 del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

Com es desprèn d'aquestes normes, mitjançant el recurs de reposició són impugnables tots els actes dictats per les entitats locals en via de gestió dels seus

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

15. ADVOCACIA GENERAL DE L'ESTAT, DIRECCIÓ DEL SERVEI JURÍDIC DE L'ESTAT, *Manual de revisió de actes en matèria tributària*, Thomson Aranzadi, 2006, p. 465 i seg.

tributs propis i dels seus restants ingressos de Dret Públic, sense perjudici dels supòsits en què la Llei preveu la possibilitat de formular reclamacions economicoadministratives contra actes dictats en via de gestió dels tributs locals, cas en què el recurs de reposició no és previ al recurs contenciós administratiu, sinó previ a la reclamació economicoadministrativa.

A més, si es tracta de municipis de gran població dels regulats en el títol X de la LBRL, convé tenir en compte, també, el que disposa l'article 137, apartat 3, d'aquesta Llei de bases del règim local, que assenyala:

“Això no obstant, els interessats poden presentar, amb caràcter potestatiu, prèviament contra els actes que preveu l'apartat 1 a) el recurs de reposició que regula l'article 14 de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals. Contra la resolució, si s'escau, d'aquest recurs de reposició, s'hi pot interposar reclamació economicoadministrativa davant l'òrgan que preveu aquest article”.

L'òrgan a què es refereix aquest article 137 és l'òrgan especialitzat en la resolució de reclamacions economicoadministratives i creat per la Llei 57/2003 per als municipis de gran població.

2.3. La postulada supressió del recurs de reposició

Ens crida l'atenció la pervivència del recurs de reposició, obligatori envers els actes locals que no tinguin via economicoadministrativa, com a via per resoldre els conflictes tributaris (articles 222 a 225 de la LGT 58/2003).

Ens trobem davant d'un recurs l'eficàcia del qual ha estat freqüentment qüestionada per un ampli sector doctrinal, atès que implica la rectificació d'un acte per part de la mateixa Administració autora d'aquest.¹⁶

D'altra banda, la voracitat recaptadora de les administracions públiques (estatal, autonòmica i local) per aconseguir recursos amb què finançar les majors demandes socials en serveis públics, fa que els actes dictats en matèria tributària difícilment siguin revocats per les mateixes oficines gestores com a conseqüència de la interposició d'un recurs de reposició per part dels con-

tributants; són efectius, gairebé exclusivament, quan es tracta de rectificar errors de fet o materials.

Per a Far Jiménez,¹⁷ les causes que poden explicar que les oficines gestores siguin tan poc proclius a l'estimació dels recursos de reposició són:

1) La primera causa, que podríem anomenar “material”, es troba en el sistema d'incentius que regeixen a l'Administració tributària (principalment a l'AEAT), fortament lligat a les necessitats recaptadores de l'ens públic corresponent. Els funcionaris encarregats de l'aplicació del sistema tributari perceben els seus incentius en funció del volum de deute descobert (a la Inspecció i Gestió Tributària) o recaptat (a la Recaptació). Aquest sistema fa que, en resoldre's els recursos de reposició, es busquin fonaments jurídics sia molt genèrics sia insuficientment poderosos com per sostenir l'acte impugnat. De fet, una bona part de les reclamacions economicoadministratives s'interposen sense haver-se impugnat abans en reposició.

2) Hi ha una segona causa, que podríem anomenar “natural”, que pren l'existència del sistema de garanties adoptat en el nostre sistema tributari, principalment, després de la Llei 1/1998. Quan les administracions tributàries han de discriminar el tracte administratiu que correspon als contribuents complidors del que hauria de correspondre als qui defrauden la Hisenda pública, poden cometre dos tipus d'errors: considerar que el comportament d'un contribuent no és susceptible de sanció, quan en realitat ha defraudat la Hisenda pública (error tipus I, en termes estadístics), o identificar el comportament d'un contribuent com defraudatori quan en realitat no ho és (error tipus II). Doncs bé, un sistema de drets i garanties com l'espanyol, en el qual es dissenyen procediments de comprovació, inspecció i revisió segons models generals de drets, obligacions i terminis que s'apliquen automàticament quan es compleixen els supòsits de fet previstos, implica que les garanties jurídiques dels contribuents davant qualificacions errònies quedin molt protegides (es redueixen els errors tipus I), de manera que, un cop dictat un acte administratiu de caràcter tributari, difícilment les oficines gestores tornaran a reconsiderar els passos fets durant el procediment, mantenint, en conseqüència, l'acte recorregut.

16. ADVOCACIA GENERAL DE L'ESTAT, *op. cit.*, p. 385.

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

En qualsevol cas, sigui quina sigui la causa, el cert és que la primera instància revisora en què els contribuents podran exposar els seus motius d'oposició a l'acte dictat en espera d'una resposta independent, i en què es considerin la totalitat de les seves manifestacions, és en la via economicoadministrativa.

La modificació de la Llei 30/1992, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú, per part de la Llei 4/1999, de 13 de gener, va ser especialment significativa en aquest àmbit. La mateixa exposició de motius d'aquesta última Llei destaca com important novetat l'establiment, en els articles 107 i 116 a 117, del recurs de reposició amb caràcter potestatiu, atenent, sobretot, als problemes plantejats de nou en l'àmbit de l'Administració local; el mateix article 107 recupera el recurs d'alçada, que regulen amb la seva configuració tradicional els articles 114 i 115. Cal recordar que la Llei 30/1992 va suprimir aquest recurs "(...) tenint en compte els plantejaments doctrinals més consolidats, tant pel que fa a la simplificació com a les possibilitats de l'establiment de sistemes de solució de reclamacions i recursos diferents dels tradicionals i amb una implantació que cada cop és més freqüent en els països del nostre entorn i que ja es pot observar, en algun cas, en el nostre mateix ordenament. El sistema de revisió de l'activitat de les administracions públiques que la Llei estableix s'organitza al voltant de dues línies bàsiques: la unificació dels recursos ordinaris i (...) La primera línia suposa establir un sol possible recurs per esgotar la via administrativa, tant si és l'ordinari que es regula a la Llei, com el substitutiu que, amb caràcter sectorial, puguin establir altres lleis".

El legislador de la nova LGT no ha fet cas a la doctrina que des de fa anys n'evidencia les insuficiències i en postula la supressió. Sens dubte que per l'escassa operativitat de la figura sembla com si la Llei 58/2003 hagués pretès una tímida potenciació del recurs de reposició, que consisteix en que l'incompliment del termini per resoldre comporti que es deixin de meritjar interessos de demora –amb el que es pretén, sens dubte, estimular la resolució en termini–, a ampliar el termini per interposar-lo a un mes i a unificar també en un mes el termini

per resoldre'l; no s'hi volen adonar que l'allargament del termini per interposar generarà més demora en la tramitació; la unificació dels terminis per interposar-lo i per resoldre'l són mesures plausibles que redundaran en benefici de la seguretat jurídica i del dret de defensa dels administrats, però que no enerven cap manera les limitacions que aquesta figura té com a instrument al servei de la solució dels conflictes tributaris.

Sobre aquest recurs pesa també la dualitat de regulacions: per a l'àmbit estatal i autonòmic d'una banda, i per a l'àmbit local de l'altra. En el primer el recurs és, i segueix sent, potestatiu i previ a la via economicoadministrativa, mentre que en l'àmbit local el recurs és obligatori i previ al contenciós. Aquesta dualitat de règims jurídics en els àmbits estatal i autonòmic, d'una banda, i local, de l'altra, és pertorbadora; més senzill i més econòmic és suprimir el recurs de reposició i mantenir la possibilitat de formular reclamacions economicoadministratives contra els actes dictats en via de gestió dels tributs locals.

El legislador, amb motiu de la LGT 58/2003, ha unificat només el termini per resoldre'l, però s'hi mantenen les diferències indicades, que prou podrien haver estat eliminades en ocasió d'aquesta reforma.

Una mesura positiva, que evidencia també l'intent de revitalitzar el recurs de reposició, és que l'incompliment del termini per resoldre comporti que es deixin de meritjar interessos de demora, de manera que es pretén, sens dubte, estimular la resolució en termini.¹⁸

3. Conclusions

Els aspectes bàsics que han de caracteritzar actualment la via economicoadministrativa són els següents:

A. El caràcter obligatori, no opcional, de la via economicoadministrativa prèvia a la contenciosa administrativa en la nova LGT 58/2003, està justificat. La via economicoadministrativa compleix la funció d'alleugerir la litigiositat i de servir de filtre d'accés a la jurisdicció contenciosa administrativa. Creiem, doncs, amb Cazorla Prieto,¹⁹ que la via economicoadministra-

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

19. CAZORLA PRIETO, Luis María, ponència presentada a les jornades organitzades pel Consell General del Poder Judicial sobre "Gestión Tributaria y Administración de Justicia en tiempo de crisis", Madrid, 5 i 6 de novembre de 2009.

tiva ha de subsistir. La seva desaparició agreujaria el problema dels assumptes tributaris pendents davant la jurisdicció contenciosa administrativa.

B. La supressió, en tot cas, de la doble instància en les reclamacions economicoadministratives.

C. La potenciació de la figura d'òrgan unipersonal, caracteritzant-lo com a jutge economicoadministratiu que resolgui reclamacions per mitjà d'un procediment abreujat en única instància, amb terminis més curts en relació amb determinades matèries i quanties. Les seves resolucions podrien ser objecte de recurs davant els jutges contenciosos administratius, amb apel·lació, si s'escau, davant els tribunals superiors de justícia.

D. El coneixement de les reclamacions economicoadministratives interposades contra els actes dictats per les comunitats autònomes en matèria de tributs propis, ha de correspondre a la Sala especial que a aquest efecte es creï en els TEA estatals, sense necessitat de crear específics òrgans economicoadministratius autonòmics.

E. La reobertura de la via economicoadministrativa per als actes tributaris locals dictats per grans municipis.

F. Una nova ordenació de la matèria economicoadministrativa hauria d'incloure la regulació del plantejament de les qüestions prejudicials, del recurs *per saltum* i dels tributs de gestió compartida.

G. La supressió del recurs de reposició en els tributs de l'Estat i en l'àmbit tributari local, mantenint la possibilitat de formular reclamacions economicoadministratives contra els actes dictats en via de gestió dels tributs locals. ■