

CAROLINA BLASCO DELGADO*Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Burgos***ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1998****Extracto:**

LA posibilidad de recurrir en vía económico-administrativa los actos de la Administración Tributaria no sólo es un derecho de los contribuyentes sino que también es una obligación para ellos, puesto que es preciso agotarla antes de acudir a los Tribunales ordinarios.

Desde el punto de vista del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, la existencia de esta vía administrativa previa y preceptiva sólo está justificada en la medida que coadyuve a la consecución de este derecho. Ahora bien, la experiencia de los últimos años ha puesto de manifiesto que el hecho de otorgar a la Administración la posibilidad de revisar sus decisiones ha sido una pesada carga para los interesados en acudir a la vía judicial, ya que, en ocasiones, era necesario interponer hasta tres recursos que, además, en múltiples ocasiones se desestimaban por aplicación del instituto del silencio administrativo negativo.

Ante esta situación, la doctrina demandaba reformas urgentes, realizando múltiples propuestas dignas de tomar en consideración. Sin embargo, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, desentendiéndose de estas autorizadas opiniones, ha tratado de resolver estos problemas, con una solución que podríamos calificar de «híbrida» y que consiste en dejar a la voluntad del administrado la decisión de interponer directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central las reclamaciones de cuantía superior a 25 millones de pesetas o hacerlo en primera instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local competente. Los resultados de esta solución todavía no se conocen pero se prevé que no sean demasiado halagüeños.

Así pues, por los motivos expuestos, en este trabajo se trata de analizar tanto los problemas que se presentaban antes de la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes como los que previsiblemente puede generar la nueva regulación, y todo ello, con la intención de obtener conclusiones que permitan hacer propuestas de reforma que acerquen la vía económico-administrativa al derecho constitucional a la tutela judicial efectiva.

Sumario:

Abreviaturas.

- I. Introducción.
- II. Propuestas doctrinales de reforma de la vía económico-administrativa para la consecución de la tutela judicial efectiva.
 1. Supresión de la vía económico-administrativa.
 2. Mantenimiento de la vía económico-administrativa con carácter potestativo.
 3. Mantenimiento preceptivo de la vía económico-administrativa. Especial referencia a la posibilidad de supresión de la doble instancia.
- III. Articulación de la vía económico-administrativa después de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
- IV. Consecuencias de la supresión de la vía económico-administrativa en el ámbito de las Haciendas Locales.
 1. Evolución de la vía económico-administrativa en el ámbito de las Haciendas Locales.
 2. Problemas que ha planteado la supresión de la vía económico-administrativa en el ámbito de las Haciendas Locales.
 3. Soluciones para superar los problemas de la supresión de la vía económico-administrativa en el ámbito de las Haciendas Locales. El *Consell Tributari* del Ayuntamiento de Barcelona.
- V. Posibles reformas de la vía económico-administrativa que garanticen el principio de tutela judicial efectiva.

ABREVIATURAS

BOCG	Boletín Oficial de la Cortes Generales
BOE	Boletín Oficial del Estado
CaT	Carta Tributaria
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CEF	Centro de Estudios Financieros
Cit	Citada
DA	Documentación Administrativa
DL	Decreto-ley
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
JT	Jurisprudencia Tributaria
LDGC	Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente
LGT	Ley General Tributaria
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LPA	Ley de Procedimiento Administrativo
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
NÚM.	Número
Ob.	Obra
PÁG.	Página

PLDGC	Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
QF	Quincena Fiscal
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
RHL	Revista de Haciendas Locales
ST	Sentencia
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TEA	Tribunal Económico-Administrativo
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAP	Tribunal Económico-Administrativo Provincial
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TF	Tribuna Fiscal
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

I. INTRODUCCIÓN

La Ley 1/1998, de 26 febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (en adelante LDGC) ¹, recoge en su artículo 36 ² el derecho de los contribuyentes a interponer en vía administrativa los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos dictados por la Administración Tributaria. Con la referencia expresa a este *derecho del contribuyente*, creemos que el legislador ha pretendido indirectamente reafirmar el derecho de la Administración a revisar sus actos en un momento en el que desde diversos sectores doctrinales y jurisprudenciales se estaba poniendo en entredicho la obligatoriedad de agotar la vía administrativa previa para acudir a la justicia ordinaria.

Es de todos conocido que el derecho al recurso es una vertiente del principio de tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24.1 de la CE ³, y la obligatoriedad de la vía administrativa previa, tal y como ha dispuesto en varias ocasiones el TC, no sólo es compatible con este principio sino que forma parte del mismo ⁴.

¹ Ley 1/1998, de 26 febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (BOE del 27).

² Este precepto dispone que «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 Tributaria, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse».

Para conocer las vertientes en las que se manifiesta el derecho a la tutela judicial efectiva son clarificadoras las palabras de J.J. ZORNOZA PÉREZ cuando señala que comprende «...el derecho a acceder a la jurisdicción, a manifestar y defender ante los tribunales la correspondiente pretensión jurídica, a obtener una resolución de fondo suficientemente fundada, sea o no favorable a tal pretensión y que podrá ser de inadmisión siempre que concurra causa legal para ello y, finalmente, a que el fallo judicial se cumpla». *Vid.*, su trabajo: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Editorial Civitas, Madrid, 1992, pág. 149.

³ El artículo 24.1 de la CE establece que «todas las personas tienen derecho a obtener la tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión».

Y precisamente, tal y como ha manifestado el TC, en Sentencia 96/1993, de 22 de marzo (BOE del 27 de abril) «... el acceso a los recursos previsto por la Ley integra el contenido propio del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 de la Constitución».

⁴ Entre las sentencias más recientes del TC en este sentido pueden citarse la STC 324/1994 y la STC 62/1997.

Ahora bien, el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva pierde toda su virtualidad si no se complementa con el derecho a que la pretensión del recurrente sea resuelta en un plazo razonable, es decir, el derecho a obtener una resolución sin dilaciones indebidas⁵. En efecto, tal y como ha puesto de manifiesto el TC en ST 324/1994, de 1 de diciembre, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas está estrechamente relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que como previamente había afirmado el mismo Tribunal en la ST 46/1982, «el artículo 24.2 también asegura la tutela efectiva, pero lo hace a través del correcto juego de los instrumentos procesales, mientras que el 24.1 asegura la tutela efectiva mediante el acceso al mismo proceso».

Lo expuesto hasta este momento obliga a plantearse en qué medida la actual configuración de la vía económico-administrativa obstaculiza o no las mencionadas exigencias constitucionales⁶, ya que aunque inicialmente el derecho a la tutela judicial efectiva sólo puede ser reclamado ante jueces y tribunales ordinarios nada impide que pueda ser lesionado por un órgano administrativo en la medida en que obstaculice el acceso a los mismos⁷. En efecto, el hecho de que la posibilidad de recurrir en vía administrativa, además de un derecho de los administrados sea también una obligación para ellos, provoca que su existencia sólo esté justificada si coadyuva a la consecución de la tutela judicial efectiva.

Estos dos aspectos han sido puestos de manifiesto por SÁNCHEZ MORÓN cuando dice que «la regulación de los recursos administrativos, su existencia misma, sólo está justificada en la medida en que cumplan una serie de funciones complementarias de la tutela judicial. En concreto, la vía administrativa previa encuentra su sentido institucional adecuado si constituye también una forma de garantía de los derechos e intereses legítimos de los particulares, sencilla y efectiva, de manera que ahorre la necesidad del proceso judicial, que suele ser lento y costoso, contribuyendo de paso a reducir la avalancha de recursos contencioso-administrativos. O bien, si se contempla como una forma de autocontrol administrativo de tipo jerárquico o cuasijerárquico, siempre que no entorpezca irrazonablemente el ejercicio del derecho a la tutela judicial. Toda regulación de la vía adminis-

⁵ El artículo 24.2 de la CE dispone que «asimismo, todos tienen derecho... a un proceso público sin dilaciones indebidas».

⁶ Como pone de manifiesto J. MARTÍN QUERALT «...no podemos ocultar que la adecuación de esta potestad revisora de la Administración previa a la contenciosa, suscita, en determinados casos al menos, sensibles reparos desde el punto de vista del derecho a la tutela judicial efectiva. La Administración no sólo se ha pronunciado ya en vía administrativa, sino que, además, va a poder pronunciarse de nuevo sobre la conformidad a Derecho del acto impugnado en una nueva instancia -impropiamente denominada jurisdicción-, que además está estructurada, a imagen y semejanza de los Tribunales de Justicia, en una doble instancia. En definitiva, en ocasiones, son tres las instancias en las que la Administración se pronuncia antes de dejar abierta al ciudadano la vía del recurso ante los Tribunales de Justicia». J. MARTÍN QUERALT, «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», en *TF*, núm. 32, junio 1993, pág. 43.

⁷ El TC en ST 1/1983, de 13 de enero, matiza que «el artículo 24.1 de la Constitución es aplicable a todos los órdenes jurisdiccionales, y 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 o intereses». En este sentido se ha manifestado J.M. TEJERIZO LÓPEZ cuando dice que «los derechos reconocidos en el artículo 24 de la CE tienen aplicación en el ámbito administrativo, si bien no puede accionarse sin más, su violación, sobre todo en vía de amparo, si previamente no se ha instado su respeto ante los Tribunales ordinarios competentes». J.M. TEJERIZO LÓPEZ, «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *REDF*, núm. 82, pág. 284.

trativa previa que no responda a estas exigencias funcionales no puede sino contemplarse hoy como una simple carga del particular, como una mera cortapisa para recurrir ante los tribunales, como un "privilegio" de la Administración, en suma»⁸.

Así pues, teniendo presente que el derecho a recurrir en vía administrativa debe ser fundamentalmente una garantía para el administrado⁹ -pero sin olvidar que también es un privilegio de la Administración que tiene la posibilidad de revisar sus propias actuaciones antes de llegar a los tribunales ordinarios-, y que esta vía se justifica sólo en la medida que cumple una serie de funciones complementarias de la tutela judicial efectiva, habrá que plantearse si las reformas que la LDGC ha introducido en la misma permiten garantizar este principio. De no ser así, la justificación de su existencia sólo tendrá sentido, al menos mientras siga configurándose con carácter obligatorio, si este modo de autocontrol administrativo no obstaculiza innecesariamente la consecución de la tutela judicial.

A este respecto se puede adelantar que suscribimos las palabras de J.M. TEJERIZO LÓPEZ, cuando dice que el hecho de otorgar a la Administración la posibilidad de revisar su decisión antes de acudir a los tribunales, posibilidad que en teoría parece acertada, cuando se constata la práctica en materia tributaria el juicio no puede ser más negativo¹⁰. En efecto, el triple recurso al que hasta ahora se venía sometiendo a los obligados tributarios, y la duración de los mismos, se convertía normalmente en una pesada carga para los interesados en acudir a la vía judicial.

Por tanto, si al administrado se le obliga a seguir un largo camino antes de llegar a la tutela de los jueces y tribunales ordinarios se puede estar conculcando su derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas, puesto que la vulneración de este derecho se produce no sólo desde que el juez ordinario conoce la pretensión sino desde el mismo momento que se pretende reclamar contra un acto de la Administración Tributaria.

⁸ La letra en cursiva es nuestra. *Vid.* M. SÁNCHEZ MORÓN, «Recursos administrativos», en la obra colectiva que dirige junto con J. LEGUINA VILLA, *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 322. Esta afirmación la realiza comentando la Sentencia del TC 96/1993, de 22 de marzo.

⁹ En esta línea, resulta interesante poner de manifiesto la reivindicación de R. FALCÓN Y TELLA que solicita que en el «Estatuto del Contribuyente» se recoja no el derecho a recurrir sino el derecho a la defensa en el procedimiento administrativo. En este sentido, demanda «...el derecho a no recurrir (porque la Administración se asegura en el propio procedimiento administrativo de la legalidad de la liquidación) frente a un entendimiento formalista -y, a mi juicio, totalmente insuficiente- del Estado de Derecho, limitado a reconocer el acceso *a posteriori* a los Tribunales», de modo que, continúa diciendo este autor, «...si lo que se quiere es reforzar el estatuto o posición jurídica del contribuyente, la tarea más urgente consiste, precisamente, en adelantar al procedimiento administrativo la defensa efectiva de sus derechos e intereses legítimos, haciendo innecesario en la medida de lo posible el recurso a los tribunales». *Vid.*, R. FALCÓN Y TELLA, «El Estatuto del Contribuyente (II): el derecho a no recurrir», en la Editorial de *QF*, núm. 7 de abril de 1996, pág. 8.

¹⁰ J.M. TEJERIZO LÓPEZ, «El principio de tutela judicial efectiva...», *ob. cit.*, pág. 290.

Pues bien, con la intención de analizar los problemas que plantea la vía económico-administrativa, en este trabajo se analizará tanto la actual configuración de la vía económico-administrativa como algunos problemas no resueltos relativos a la misma y que afectan a la consecución del principio de tutela judicial efectiva. Nos estamos refiriendo, por una parte, a las consecuencias de la supresión de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito de las Haciendas Locales y, por otra, al hecho de que sea necesario agotar la vía administrativa previa en los supuestos en los que los TEA no son competentes para resolver en relación con una determinada materia.

No obstante, existen otros aspectos que aunque quedan al margen de este estudio pueden también atentar contra lo dispuesto en el artículo 24 de la CE, como son la brevedad de los plazos para recurrir; la falta de legitimación en vía económico-administrativa de los que asumen contractualmente la obligación de pago, aspectos todos ellos que deberían ser resueltos para garantizar la consecución del principio de tutela judicial efectiva.

II. PROPUESTAS DOCTRINALES DE REFORMA DE LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA PARA LA CONSECUCCIÓN DE LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

Para acudir a los tribunales ordinarios de justicia es preceptivo agotar la vía administrativa y, tal y como acaba de exponerse, en materia tributaria ello ha venido suponiendo hasta la entrada en vigor de la LDGC recurrir con carácter previo y obligatorio, en una, dos o incluso en tres «instancias» ante los órganos administrativos: recurso de reposición y reclamación económico-administrativa en primera y en segunda instancia. En la práctica este proceso podía llegar a tener una duración superior a los 6 años y la estadística de los últimos años pone de manifiesto que se desestiman en vía administrativa más del 70 por 100 de las reclamaciones interpuestas. Además, el porcentaje de estimaciones en recurso de reposición suele ser muy bajo y sólo corrige lo que ha venido a llamarse *errores escandalosos*. Ambos datos, la duración y el índice de desestimaciones, han hecho que la doctrina¹¹, y recientemente el legislador, se hayan planteado la necesidad de reflexionar sobre la obligatoriedad de la vía administrativa, ya que el largo camino al que se ha venido sometiendo a los obligados tributarios ha hecho que la posibilidad de reclamar en vía administrativa haya dejado de ser una garantía para convertirse en un obstáculo que hay que superar antes de acudir a la vía judicial.

¹¹ En esta línea son significativas las palabras de J.J. FERREIRO LAPATZA cuando manifiesta que «...el contribuyente ve calificada jurídicamente su actuación primero por el Inspector actuario, después tras sus alegaciones, por el Inspector Jefe; después, si se quiere utilizar todas sus posibilidades de alegaciones, por el órgano encargado de resolver el recurso de reposición, después por el TEAR y después, en su caso, por el TEAC... Y ello lleva a plantear la conveniencia de mantener la actual normativa sobre resolución de controversias entre los contribuyentes y la Administración». J.J. FERREIRO LAPATZA, en «Problemática y reforma de los Tribunales Económico-Administrativos», *TF*, núm. 5.º, diciembre de 1994, págs. 39 y 40.

Para solucionar estos problemas, doctrinalmente se han venido barajando varias opciones, entre las que se encuentran: la supresión de la vía económico-administrativa, el mantenimiento de la reclamación económico-administrativa con carácter potestativo, o bien, el mantenimiento de la reclamación económico-administrativa pero suprimiendo o haciendo facultativa alguna de las instancias cuando hay que recurrir en alzada. A continuación se procede a resaltar los rasgos más relevantes de cada una de estas vías de reforma analizando de qué manera afectan a la consecución del principio a la tutela judicial efectiva.

1. Supresión de la vía económico-administrativa.

Los que promueven la supresión de los TEA lo hacen bien por entender que este procedimiento especial obstaculiza y retrasa el ejercicio de la tutela judicial efectiva por Tribunales ordinarios e independientes, o incluso por considerar que el régimen revisor de actos administrativos tiene que ser único, sin especialidad alguna por su materia ¹². En esta línea, E. GARCÍA DE ENTERRÍA ha dicho que «la exigencia de un agotamiento previo a los recursos administrativos para poder acceder a un tribunal independiente no es, en modo alguno, sentido por los ciudadanos como un plus de garantía para ellos, sino, claramente, como una carga enojosa y molesta, con la cual rara vez se obtiene una satisfacción preprocesal, sino más bien lo contrario, un intento de la Administración de apuntalar las razones posiblemente endebles del acto recurrido y, siempre, un alejamiento de la tutela judicial» ¹³.

Frente a estos reparos otro sector doctrinal argumenta que la supresión de la vía económico-administrativa, lejos de acercar la tutela judicial efectiva a los sujetos la alejaría por las razones que a continuación se señalan. En primer lugar, porque el coste económico que implica acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa se convertiría en un elemento disuasorio en la interposición de recursos ¹⁴; en segundo término, porque de este modo se congestionaría más si cabe el recurso jurisdiccional clásico, ya que llegarían a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales

¹² En este sentido, J. MARTÍN QUERALT es partidario de la supresión de esta vía, al señalar que «si no quiere llegarse a la supresión radical de dicha vía -postura ya mantenida abiertamente en los recientes debates habidos en el seno de la Comisión encargada de la modificación de la vigente LGT y que, sin duda, es la única que se acomoda a las exigencias del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva-, cabría atribuir a la misma carácter potestativo, solución que, al menos, no pugnaría tan abiertamente con el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva». J. MARTÍN QUERALT, «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», en *TF*, núm. 32, junio 1993, pág. 43. Esta postura es también mantenida por J. FERREIRO LAPATZA, «Las instituciones de Derecho Tributario de Valdés Costa», *Civitas, REDF*, núm. 86, abril-junio de 1995.

¹³ E. GARCÍA DE ENTERRÍA en el prólogo a la obra de BENÍTEZ DE LUGO, «El recurso de reposición previo al económico-administrativo», *IEF*, Madrid, 1980, pág. 16 y ss.
En esta línea también se ha manifestado L. PAREJO ALFONSO en «Estado social y Administración Pública», Madrid, 1983, pág. 268 y ss.

¹⁴ En este sentido, véase la obra de CHITTI, «L' influenza dei volari costituzional sul dirritto processuale amministrativo», *Diritto Processuale Amministrativo*, 1984, II, pág. 177.

Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional todas las reclamaciones que ahora se estiman en vía económico-administrativa ¹⁵; y finalmente, porque se desaprovecharía la especialización de los miembros de los Tribunales administrativos que tienen una formación específica en materia tributaria ¹⁶.

Además, desde esta última posición se recuerda la crítica unánime que ha despertado la abrogación de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito de las Haciendas Locales y que es una de las causas de la insostenible situación que atraviesa la jurisdicción contencioso-administrativa.

Por este motivo, consideran que la aceptación de esta medida en todo caso debería implicar la adopción de importantes reformas en el sistema de recursos administrativos y judiciales, e incluso, en la organización de la jurisdicción contencioso-administrativa, ya que de otro modo esta iniciativa supondría el colapso de los Tribunales ordinarios de justicia.

Precisamente la reforma de la jurisdicción contencioso-administrativa se ha producido en fechas recientes a través de la Ley 29/1998, de 13 de julio ¹⁷, que ha puesto en funcionamiento los denominados Juzgados de lo Contencioso-Administrativo previstos en la Ley Orgánica del Poder Judicial. Estos órganos de carácter unipersonal son competentes para la resolución de recursos planteados contra actos de las Entidades Locales cuando tengan por objeto la gestión, inspección y recaudación de los tributos y demás ingresos de Derecho público regulados en la legislación de Haciendas Locales ¹⁸. Esta medida lógicamente aliviará el trabajo de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, pero, sin embargo, no parece suficiente para descongestionar las mismas de manera definitiva, por lo que una vía de solución para superar el actual colapso de la jurisdicción contencioso-administrativa podría ser el desdoblamiento de estas Salas, de manera que la materia tributaria se trate de forma independiente del resto de los asuntos -personal, urbanismo, etc.- de los que conocen.

¹⁵ Por este motivo, algunos autores, entre ellos J. TORNOS MÁS, son partidarios de mantener el recurso administrativo aunque lógicamente introduciendo algunas modificaciones que permitan superar los problemas que actualmente plantea. En este sentido, el autor de referencia ha puesto de manifiesto que «...entiendo que un nuevo recurso administrativo puede coadyuvar a un mejor funcionamiento de nuestra jurisdicción contencioso-administrativa y, en última instancia, a dar un contenido real al derecho a una tutela judicial efectiva». *Vid.* su trabajo: «El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona», *Documentación Administrativa*, octubre-diciembre 1989, núm. 220, pág. 208.

¹⁶ En este sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA ha manifestado que «muchas resoluciones económico-administrativas, si bien con retraso, entran en el fondo de las cuestiones planteadas y establecen criterios interpretativos que en tantas ocasiones aceptan las Salas de lo Contencioso-Administrativo. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA en su trabajo: «Garantías jurídicas del Contribuyente», *CT*, núm. 66, 1994.

¹⁷ Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE del 14).

¹⁸ Artículo 8 de la Ley 29/1998, de 13 de julio.

En esta línea de opinión que postula la supresión de la vía económico-administrativa y la remodelación de la jurisdicción contencioso-administrativa, hay que tener presente la propuesta de C. PALAO TABOADA¹⁹ que apuesta por transformar los actuales TEA en auténticos órganos jurisdiccionales, siguiendo las soluciones tomadas en Derecho comparado. Así, en Italia, nos encontramos con las *Comisioni Tributarie*²⁰ y en Alemania con los denominados *Finangerichte*²¹.

¹⁹ C. PALAO TABOADA, «Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y garantías del contribuyente», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 171, junio, 1997, pág. 37. En este sentido, R. FALCÓN Y TELLA ha dicho que «el derecho comparado se caracteriza, precisamente por una progresiva transformación de los tradicionalmente llamados órganos de «justicia administrativa» en órganos de auténtica naturaleza jurisdiccional, independientes, tanto personal como objetivamente, de la Administración pública, e integrados en el poder judicial». Véase su trabajo, «La legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear la cuestión prejudicial», *Impuestos*, 1990, Tomo II, pág. 1.107.

²⁰ En Italia se han creado las Comisiones Tributarias de primer grado, de segundo grado y la Comisión Tributaria Central. La distribución de competencias entre las comisiones de primer grado es fundamentalmente territorial, ya que ésta está determinada por la sede de la oficina financiera contra la que se interpone el recurso. Lo mismo puede decirse de las de segundo grado ya que la competencia está determinada por la sede de la Comisión de primer grado que ha emitido la decisión que se impugna.

Se trata de jueces especiales y especializados con atribución circunscrita a la materia prevista en la ley para la mayoría de la doctrina tributaria tienen carácter judicial, ya que como ha observado la Corte Constitucional, el cuadro que disciplina el proceso que desarrollan estos órganos no admite otra solución, ya que, entre otros indicios, argumentan que las decisiones de la Comisión Tributaria Central son susceptibles de recurso ante la Corte de Casación, y por tanto hay que reconocer esta naturaleza. No obstante, para algún sector doctrinal su naturaleza judicial no está tan clara, y así algunos procesalistas la niegan al entender que les falta el requisito de la independencia para poder recibir esta calificación, (E. FAZZALARI *Instituzioni di diritto processuale*, Padova, 1975, pág. 280 y ss.)

Información obtenida del comentario que C. MAGNANI realiza del término «Commissini Tributarie» en la *Enciclopedia Giuridica*, Istituto della Enciclopedia Italiana, Fondata de Giovanni Treccani, Tomo VII, pág. 1 y ss.

²¹ La jurisdicción financiera en Alemania es una jurisdicción administrativa especial que se ejerce en los *Länder* por los Tribunales de Hacienda (*Finanzgericht*) y como Tribunal Superior el Tribunal Federal de Hacienda (*Bundesfinanzshoft*). Estos Tribunales están formados por jueces totalmente independientes de la Administración financiera y su organización, competencias y las actuaciones ante los mismos se rigen por la Ordenanza de los Tribunales de Hacienda de 6 de octubre de 1965.

El Tribunal Federal de Hacienda resuelve en primera y última instancia los recursos contra los actos administrativos dictados por el Ministro Federal de Hacienda en materia de derechos de entrada, y sobre informaciones vinculantes sobre Derechos de Aduana. Además resuelve los recursos de revisión de las sentencias dictadas por los Tribunales de Hacienda de los *Länder* y las reclamaciones contra las decisiones de estos Tribunales.

Por su parte, los Tribunales de Hacienda de los *Länder* resuelven en primera instancia los recursos contra actos de la Administración financiera, que no sean competencia del Tribunal Federal de Hacienda.

Antes de llegar a estos Tribunales la Administración posibilita el dirimir las cuestiones mediante recursos extrajudiciales menos costosos por no exigir prácticamente formalidad alguna y no llevar aparejados costas. En este sentido existen dos tipos de recursos extrajudiciales: el recurso de reposición (*Einspruch*) y la reclamación (*Bechwerde*).

El recurso de reposición puede interponerse contra liquidaciones tributarias y actos de la Administración relacionados con los fundamentos de la imposición, comprendiendo los dictados a efectos de pagos a cuenta:

- a) Actos de liquidación tributaria y de determinación de reembolso de impuestos o declaraciones-liquidaciones.
- b) Actos de fijación de líquidos imponibles, reparto y adjudicación de éstos, y los demás actos administrativos vinculantes para la liquidación de los impuestos.
- c) Actos administrativos sobre concesión de beneficios tributarios que constituyan un derecho subjetivo.

Por lo que se refiere a la reclamación, puede utilizarse en casos muy particulares, generalmente cuestiones de procedimiento, en los que no se puede utilizar el recurso de reposición como sucede en los siguientes casos: rehusar el deber de información; recusación de una inspección; denegación de aplazamientos; negativa de la Administración a condonar el impuesto por razones de equidad, etc.

A este respecto, también es interesante tener presentes otro tipo de soluciones que abogan por la creación de órganos de «arbitraje tributario» que constituyan una garantía adicional para los ciudadanos. En esta línea, R. FALCÓN Y TELLA ha manifestado que «nada se opone a que este tipo de soluciones, más ágiles que las judiciales, se vayan extendiendo progresivamente, lo que contribuiría a reducir la litigiosidad y a descargar a los Tribunales, con el consiguiente beneficio para todos; incluso para el interés recaudatorio al que nada favorece un largo proceso durante el cual la ejecución se encuentra suspendida. El Derecho público no tiene por qué ir a la zaga del privado en estas cuestiones, pues la potenciación de soluciones transaccionales y arbitrales tampoco vulnera las exigencias de la reserva de ley, en la medida en que los árbitros resuelvan en Derecho. Se trata simplemente de un procedimiento distinto al judicial, de una alternativa digna de tenerse en cuenta, que no conduce necesariamente a bases o hechos imponibles "alternativos" a los definidos legalmente, siempre que la decisión se adopte en Derecho y no sólo sobre un fundamento de equidad»²².

Otra vía de solución de gran interés es la seguida por el Ayuntamiento de Barcelona, tras la desaparición de la vía económico-administrativa en el ámbito local, y que se ha materializado en la creación del *Consell Tributari* que, tal y como ha señalado A. AGULLÓ AGÜERO, «no es asimilable a la conciliación ni a la mediación porque no promueve pacto alguno entre la Administración y los contribuyentes. Y tampoco es propiamente un arbitraje, en primer lugar, porque la intervención del *Consell* es obligatoria y, en segundo lugar, porque sus propuestas no son vinculantes (...) Pero sí es un mecanismo que introduce un elemento de mayor objetividad en la resolución de los con-

Contra la resolución dictada por la Administración puede acudir al *Finanzgericht* y contra la sentencia de este tribunal se puede interponer recurso de revisión ante el *Bundesfinanzhof*.

Información obtenida de la obra CISS. Internacional. Alemania. *El sistema tributario de Alemania*, Editorial Ciss, S.A. págs. 44 y 45.

²² R. FALCÓN Y TELLA, «El arbitraje tributario» (Editorial), *QF*, núm. 2, enero de 1995, pág. 7.

En relación con este tema, este autor encuentra base legal a esta posibilidad, y a este respecto manifiesta que «no deben pasar desapercibidas las posibilidades que abre a este respecto la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común... Dicha ley prevé en su artículo 88 la «terminación convencional», o la inserción del convenio con carácter previo, incluso vinculante, a la resolución. Y el artículo 107.2 permite que la ley sustituya al recurso ordinario, en ámbitos sectoriales determinados y cuando la especificidad de la materia lo justifique, por procedimientos «de conciliación, mediación y arbitraje ante órganos colegiados o comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas». *Ob. cit.*, pág. 7. *Vid* también, «El arbitraje tributario» en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF- Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 257 y ss.

J.J. FERREIRO LAPATZA, también considera que el arbitraje en cuanto a técnica de resolución de conflictos en nada ataca al principio de indisponibilidad de la relación tributaria. Véase su trabajo, «Arbitraje sobre relaciones tributarias», en *Convención...*, *ob. cit.*, pág. 265.

También se muestra partidaria de esta vía de solución M.L. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO: *Los Procedimientos Tributarios: Su terminación Transaccional*, Editorial Colex, 1998, págs. 425 y 426, quien considera que en Derecho español concurren las causas que han justificado la introducción de mecanismos transaccionales en otros países, y para ello alude brevemente a las experiencias en Derecho Comparado, señalando que tanto la legislación alemana como la norteamericana han establecido formas de negociación entre la Hacienda Pública y el obligado tributario en la fase de reclamación administrativa. Alude también a la experiencia de otros países J. ZORNOZA PÉREZ, en «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario Español», en *Convención...*, *ob. cit.*, pág. 164 y ss.

Por su parte, el TC en varios pronunciamientos, como por ejemplo, la ST 174/1995, de 23 de febrero, ha defendido la compatibilidad de los trámites previos al proceso con el derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que el trámite sea proporcionado y que no se excluya el conocimiento jurisdiccional de la cuestión controvertida.

flictos con la Administración, posibilitando el consenso y la disminución de la litigiosidad»²³. Así pues, en el Ayuntamiento de Barcelona se ha creado un órgano especializado adscrito al Área de Finanzas que, entre otras, tiene la función de informar de todos los recursos en materia tributaria que se le presenten, y a través del cual se trata de resolver los problemas que ha provocado la desaparición de la vía económico-administrativa en el ámbito de las Haciendas Locales.

En relación con la naturaleza y funciones de este órgano, y sin perjuicio de un análisis más exhaustivo del mismo en líneas posteriores, son paradigmáticas las palabras de J. TORNOS MÁS cuando manifiesta que frente al recurso administrativo «...cabe anteponer otro modelo, que respondería a la idea de un recurso no formal, rápido, gratuito, a resolver por un órgano diferenciado de los órganos de gestión, dotado de un determinado grado de independencia (composición mixta, inamovilidad de sus miembros...) y que puede actuar como "jurisdicción" retenida o delegada (mejor evidentemente lo segundo). Si este órgano lograra adquirir prestigio por su acierto e independencia y resolviera de forma expresa, no sería una carga para el administrado, sino una vía eficaz para resolver sus litigios con la Administración. Piénsese, además, que un órgano de estas características puede corregir la decisión administrativa y adoptar otra de signo contrario, sin los límites inherentes a la función judicial, su propia naturaleza permitirá alcanzar la composición de intereses que no se logró al dictar el acto discutido»²⁴.

Las posibilidades que ofrece esta última solución merecen mayor detenimiento por lo que se analizará detenidamente en líneas posteriores.

2. Mantenimiento de la vía económico-administrativa con carácter potestativo.

El sector doctrinal que sostiene esta posición -que se puede considerar intermedia-, si bien defiende el mantenimiento de la vía económico-administrativa, propone que ésta pase a ser potestativa²⁵.

Esta opción permite aprovechar las ventajas del procedimiento especial con carácter general y prescindir del mismo cuando se considera que más que beneficiar a los administrados se están perjudicando sus intereses. Así, este sistema posibilitaría acudir directamente a los Tribunales de Justicia cuando se aprecie una reiterada doctrina de los TEA contraria a los intereses del recurrente.

²³ A. AGULLÓ AGÜERO: «La introducción en el Derecho Tributario Español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992», en *Convención...*, *ob. cit.*, págs. 188 y 189.

²⁴ *Vid.* J. TORNOS MÁS, «El Consell Tributari...», *ob. cit.*, pág. 209.

²⁵ Ésta es la posición de propuesta, entre otros por: J.M. TEJERIZO LÓPEZ, «El principio de tutela judicial efectiva», *ob.cit.*, pág. 290; C. CHECA GONZÁLEZ, *Las reclamaciones económico-administrativas*, Lex Nova, 1993; F. CERVERA TORREJÓN: «Reclamaciones Económico-Administrativas», en Homenaje al Profesor Sainz de Bujanda, *IEF*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991, pág. 1.811.I.; IBÁÑEZ GARCÍA, «Notas y Referencias sobre el Estatuto del Contribuyente», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 176, nov. 1997, pág.14.

Por otra parte, también resolvería los problemas que se presentan en relación con el principio de tutela judicial efectiva cuando el acto se funda en la ilegalidad de una disposición administrativa o en la inconstitucionalidad de una ley ²⁶; en efecto, no tiene mucho sentido obligar a agotar la vía económico-administrativa en los supuestos en los que se impugna un acto administrativo de liquidación tributaria basándose en la ilegalidad de una disposición administrativa de carácter general o en los casos en los que la liquidación se impugna apoyándose en la posible inconstitucionalidad de la ley a cuyo amparo se ha dictado el acto. Esto es así porque los Tribunales Económico-Administrativos no tienen competencia ni para emitir juicios de legalidad sobre las normas ni para plantear cuestiones de inconstitucionalidad, por lo que se reitera que parece contrario al derecho a la tutela judicial efectiva que en estos casos sea preciso agotar la vía económico-administrativa.

En relación con este aspecto, el TSJ de Madrid, en ST de 27 de junio de 1996, ha abierto una vía de solución al aceptar un recurso directo ante la jurisdicción, eludiendo de este modo la vía administrativa. Esta postura se justifica con apoyo en el principio de tutela judicial efectiva y en el artículo 9.2 de la CE que establece que los poderes públicos deben remover los obstáculos que impidan o dificulten la igualdad y la libertad del individuo ²⁷.

No obstante, a pesar de que en estos casos el acceso directo a los Tribunales ordinarios es más consecuente con el derecho a la tutela judicial efectiva, hay que advertir que la aceptación de esta posibilidad podría suponer una fórmula de elusión de la vía económico-administrativa, ya que, este efecto se conseguiría simplemente alegando la ilegalidad de la normativa aplicable o, planteando la posible inconstitucionalidad de la norma aplicada.

Ahora bien, a pesar de las indudables ventajas que podría plantear esta solución existe un sector doctrinal que demanda la obligatoriedad de la vía económico-administrativa, ya que considera que si se articula correctamente puede coadyuvar a la consecución del principio de tutela judicial efectiva, mientras que, por el contrario, entienden que su supresión o mantenimiento con carácter potestativo puede producir un colapso de los Tribunales ordinarios. En esta línea, J. TORNOS MÁS considera que «si se reconociera la bondad general de este nuevo tipo de recurso administrativo, podría aún plantearse la duda de si el mismo se mantiene con carácter obligatorio o se regula como trámite voluntario. Ésta es una cuestión discutible. Pero entiendo que debería mantenerse como prin-

²⁶ En relación con este tema J. MARTÍN QUERALT se pregunta «¿Qué sentido tiene...mantener el carácter preceptivo de esta reclamación previa cuando los órganos encargados de resolver carecen de competencia para entrar en el fondo del asunto? Véase su trabajo: «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *Tribunal Fiscal*, núm. 32, junio 1993, pág. 44.

Algunos autores se han mostrado partidarios de posibilitar el acceso directo a la jurisdicción económico-administrativa, entre ellos: E. SIMÓN ACOSTA: «El derecho a la tutela judicial efectiva y la rigidez de la vía económico-administrativa», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo 1992, págs. 1454 y 1455 ; R. FALCÓN Y TELLA: «La legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial», *Impuestos*, 1990, Tomo II, pág. 1.104 y ss. ; I. IBÁÑEZ GARCÍA: «El acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa en materia tributaria, en virtud del derecho a la tutela judicial efectiva», *Gaceta Fiscal*, núm. 148, noviembre de 1996, pág. 109 y ss.

²⁷ En *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 164, noviembre de 1996.

cipio la obligatoriedad, pues una función esencial de este recurso debe ser descargar de trabajo a los Tribunales de Justicia, y para ello nada mejor que obligar a la Administración a reconsiderar su decisión. El carácter voluntario, tal vez incitara al administrado a plantear directamente su demanda ante los Tribunales»²⁸.

En nuestra opinión, si la vía económico-administrativa ofreciera, tal y como el autor de referencia sugiere, una forma de resolución de controversias: rápida, gratuita, independiente, etc., probablemente la cuestión de su obligatoriedad pasaría a un segundo plano, ya que sería el contribuyente quien estaría interesado en agotar la misma aunque tuviera carácter potestativo²⁹. De cualquier modo, los argumentos que se alegan a favor del mantenimiento de esta vía con carácter obligatorio parecen perder fuerza cuando se confrontan con los derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva y a un proceso sin dilaciones indebidas.

Precisamente, el TC ha tenido ocasión de pronunciarse en relación con la posible quiebra que puede suponer el carácter obligatorio de las reclamaciones económico-administrativas respecto del principio de tutela judicial efectiva, y en este sentido, sus pronunciamientos han sido contradictorios. En efecto, en algunas de sus sentencias, entre otras, en las SSTC 120/1993, de 19 de abril, y 191/1993, de 14 de junio, ha señalado que la necesidad de agotar la vía administrativa para acudir a los Tribunales de Justicia es legítima y plenamente constitucional, mientras que en otros se han apreciado ciertas vacilaciones al respecto; así, la STC 60/1989, de 16 de marzo, dice que la vía administrativa previa para acceder a la jurisdicción puede ser inconstitucional no sólo cuando constituya un obstáculo, sino cuando la finalidad que se persiga pueda llegar a ser, simplemente, disuasoria³⁰.

²⁸ J. TORNOS MÁS: «El Consell Tributari...», *ob. cit.*, pág. 209.

En este sentido, resultan también paradigmáticas las palabras de E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO que considera que «nosotros nos inclinamos resueltamente por defender su mantenimiento -incluso con carácter obligatorio, entendiendo que es su supresión lo que puede originar una vulneración efectiva del derecho consagrado en el artículo 24 de la Constitución por las siguientes razones:

- a) En primer lugar, porque la composición técnica de sus órganos garantiza...su independencia e imparcialidad.
- b) En segundo lugar por su -relativa- rapidez y sencillez...
- c) En tercer lugar por su gratuidad...».

Y continúa diciendo que «a pesar de las imperfecciones de la vía administrativa, "...mucho peor es suprimirla cuando no se deja ninguna otra opción, en la práctica, al contribuyente, como ocurre de hecho cuando se trata de discutir cantidades no muy importantes...». Véase su trabajo, «Reflexiones acerca de un posible estatuto del contribuyente (y II), en *Carta Tributaria*, núm. 225, 15 de mayo de 1995, pág. 3.

²⁹ En este sentido, J.M. LÓPEZ GETA ha abierto un debate acerca de la viabilidad del carácter potestativo de la reclamación económico-administrativa, indicando que podría ser positivo, ya que «como en tantas ocasiones, la solución a la controversia surgida en relación con la existencia de los Tribunales Económico-Administrativos tal vez se encuentre en el término medio. En efecto, para determinados administrados puede que el obligado tránsito por la «vía administrativa» suponga un pérdida de tiempo y un coste económico innecesario, pero para otros representa la oportunidad gratuita y no en exceso formalista instancia de resolución de sus contenciosos con la Administración Tributaria». Véase su trabajo, «Los Tribunales Económico-Administrativos -un juicio técnico y humano-», en *Impuestos*, núm. 24, diciembre de 1995, pág. 53.

³⁰ En esta ST del TC se considera inconstitucional un supuesto en el que se exigen dos reclamaciones previas y sucesivas como requisito para acudir a la jurisdicción ordinaria, y en este sentido dice que la finalidad perseguida con la reclamación «queda perfectamente cumplida con una sola reclamación, cuya denegación debería abrir ya la vía jurisdiccional».

Una vez que se han expuesto las opiniones doctrinales y jurisprudenciales referentes al mantenimiento de la vía económico-administrativa con carácter potestativo, es interesante resaltar que esta vía de solución fue la propuesta por el Grupo Parlamentario Popular en la tramitación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma de la Ley General Tributaria, ya que introdujo enmiendas de adición a los artículos 162 y 163 de esta norma -preceptos que no se modificaban en el proyecto-, con las que pretendía dar la opción de recurrir ante la vía económico-administrativa o acudir directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa³¹. En efecto, la enmienda número 252, proponía la siguiente redacción del artículo 162 de la LGT: «1. Contra la denegación expresa o presunta de un recurso ordinario en materia tributaria podrá interponerse directamente recurso contencioso-administrativo salvo que previamente se opte por interponer reclamación económico-administrativa», y en consonancia con el mismo, la enmienda número 253, sugería el subsecuente tenor para el artículo 163 del mencionado texto legal: «1. Contra las resoluciones y actos sobre la aplicación y efectividad de los tributos *podrá* formularse reclamación económico-administrativa»³².

Esta medida se considera acertada, sobre todo si, se tiene presente que durante el largo período de tiempo que transcurre en tanto que se sustancia la vía económico-administrativa existe la obligación de prestar garantías por el contribuyente para lograr la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo. Así pues, tal y como el Grupo Parlamentario Popular exponía al justificar la introducción de la enmienda al artículo 162 de la LGT, «resulta necesario introducir esta opción mientras no se introduzca en nuestro ordenamiento tributario la supresión del "paga y reclama"»³³.

En nuestra opinión, articular la vía económico-administrativa con carácter potestativo, al menos, mientras no se consiga que ésta sea una forma de resolución de conflictos ágil y rápida, presenta indudables ventajas y, sobre todo, garantiza en mayor medida que las demás, el respecto del mencionado principio. Ahora bien, hay que hacer dos matizaciones, ya que, por una parte, la Administración perdería la posibilidad en muchos casos de revisar sus actuaciones en una vía especial, y lógicamente es difícil que acepte perder esta prerrogativa, y por otra, sus resultados no son predecibles, ya que dependerían del comportamiento del administrado ante la doble vía de recurso que se le ofrece -vía administrativa o directamente vía judicial-, y muy probablemente, necesitaría ir acompañada de profundas reformas en la jurisdicción ordinaria, puesto que de otro modo supondría su colapso.

³¹ *BOCG*, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 15 de marzo de 1995, Núm. 92-7, págs. 109 y 110.

³² La cursiva es nuestra.

³³ *Ob. cit.*, pág. 110.

Previamente, el Grupo Parlamentario había justificado la introducción de esta enmienda alegando que «lo anterior no sería grave si durante este largo período de tiempo no existiera la obligación de prestar garantías por el contribuyente para lograr la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo, los criterios para conceder la suspensión sin garantías y la resistencia de la administración financiera a admitir que las sanciones no son ejecutivas hasta que son firmes. Pues la no suspensión puede provocar una absoluta falta de tutela judicial efectiva».

3. Mantenimiento preceptivo de la vía económico-administrativa. Especial referencia a la posibilidad de supresión de la doble instancia.

Los argumentos que sustentan los defensores de mantener la vía económico-administrativa aunque introduciendo modificaciones en el sistema actual -que en líneas generales se encaminan a reducir el tiempo para obtener una resolución-, se basan fundamentalmente en tres aspectos: en el carácter especializado de sus miembros, en que se trata de un procedimiento cuasijudicial y en su gratuidad³⁴.

Los partidarios de esta posibilidad aportan como experiencia para su mantenimiento los efectos que ha producido la supresión de esta vía en materia de Haciendas Locales. Consideran además que su supresión produciría el estancamiento definitivo de los Tribunales Contencioso-Administrativos, además de lo onerosa que esta medida resultaría para el administrado. Ahora bien, reconociendo los defectos de la vía económico-administrativa consideran que los mismos pueden ser corregidos mediante modificaciones acertadas.

A su vez, dentro de esta línea de reforma, se encuentran diversos planteamientos: los que propugnan el mantenimiento de las dos instancias obligatorias; los que defienden también el mantenimiento de las dos instancias pero una de ellas con carácter facultativo, de forma que sea el contribuyente quien decida si quiere agotar o no las dos instancias de la vía económico-administrativa; y finalmente, los que abogan por reducir la vía económico-administrativa a una sola instancia de forma definitiva.

La primera posición postula que deben **mantenerse las dos instancias con carácter preceptivo**, esto es, se considera aceptable la situación que se venía produciendo desde el 1 de junio de 1996, y que en líneas generales consistía en que los TEAR conocían en única instancia de las reclamaciones cuya cuantía no supera los 5 millones y en primera instancia de las reclamaciones que superaban las mencionadas cantidades. El TEAC conocía en segunda instancia de los recursos de alzada interpuestos frente a las resoluciones de los TEAR. Es evidente que esta posibilidad deja sin resolver los problemas que se venían planteando en relación con el defectuoso funcionamiento de la vía económico-administrativa.

³⁴ En este sentido, E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO ha expuesto que «nosotros nos inclinamos resultante por defender su mantenimiento -incluso con carácter obligatorio-, entendiendo que es su supresión lo que puede originar una vulneración efectiva del derecho consagrado en el artículo 24 de la Constitución ...». Véase su trabajo: «Reflexiones acerca ...», *ob. cit.*, pág. 3. En el mismo sentido, J. TORNOS MÁS: «El Consell Tributari...», *ob. cit.*, pág. 209. No obstante, J.J. FERREIRO LAPATZA ha «matizado» todas estas ventajas, y así, en relación con la *gratuidad* expone que en muchas ocasiones los contribuyentes no son capaces de interponer una reclamación sin éxito sin ayuda del asesor o del abogado. Respecto de la *especialización* argumenta que los miembros de la Inspección, de los que se nutren los TEA, no son los más adecuados para calificar conforme en Derecho, puesto que ellos tienen una formación más técnica. En relación con la *rapidez* dice que lo único que consiguen es retrasar al menos un año el acceso a los Tribunales. Véase, «Problemática y reforma de los Tribunales Económico-Administrativos», *ob. cit.*, págs. 41 y 42.

Este planteamiento es el mantenido por el Grupo Parlamentario Socialista y por el Grupo Parlamentario IU-IC en la tramitación parlamentaria de la LDGC, ya que ambos presentaron varias enmiendas al artículo 37 de su Proyecto de Ley; así, la enmienda número 138 planteada en el Congreso por el Grupo Parlamentario Socialista propuso la supresión de este precepto «por desnaturalizar y dejar sin sentido la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos regionales y locales, pudiendo, tal previsión igualmente, llegar a colapsar el funcionamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central»³⁵.

Por su parte, entre los que defienden el **mantenimiento de la vía económico-administrativa con sus dos instancias pero haciendo optativa una de ellas**, un sector doctrinal es partidario de que la instancia facultativa sea la primera -los TEAR-, y otro, de que lo sea la segunda -el TEAC-.

Entre las voces que han defendido que la **instancia optativa sea la segunda**, esto es, el TEAC, se encuentra la propuesta presentada por el Grupo Parlamentario Popular en forma de enmiendas en la tramitación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma de la LGT, ya que además de entender que lo más adecuado era que la vía económico-administrativa fuera optativa, pretendía que en todo caso la segunda instancia fuera facultativa para los administrados. En efecto, el Grupo Parlamentario Popular proponía la siguiente redacción del artículo 164 de la LGT: «Las impugnaciones en vía económico-administrativa de los actos de gestión tributaria se ordenan en las siguientes modalidades:

- a) Reclamación económico-administrativa en una o, facultativamente, en dos instancias; y
- b) Recurso extraordinario de revisión», justificando su modificación «en coherencia con la enmienda propuesta al artículo 162 de la LGT, dejando al interesado la opción de acudir a la vía económico-administrativa o bien a la vía contencioso-administrativa, se permite acceder a esta última vía una vez finalizada la primera instancia en la vía económico-administrativa *sin necesidad de agotar el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central a opción del interesado*»³⁶.

Ahora bien, tal y como se ha expuesto, también se ha considerado oportuno que la **primera instancia (TEAR) sea la facultativa**. Ésta es precisamente la opción que ha establecido la LDGC, y que desarrollaremos en líneas posteriores.

³⁵ Por su parte, también propone la supresión de este precepto la enmienda propuesta por el Grupo Federal IU-IC en el Congreso, ratificada por el Grupo Mixto (enmienda núm. 27) en el Senado, y en este caso la justificación de esta medida se encuentra en que «la reforma del procedimiento económico-administrativo que propone el proyecto no parece pensada para situaciones que afecten a la inmensa mayoría de los contribuyentes. Sin embargo, puede originar un aumento de reclamaciones ante los órganos centrales que dificulte la rapidez de su resolución».

³⁶ La cursiva es nuestra.

Finalmente, respecto de la posibilidad de **reducir la vía económico-administrativa a una sola instancia**, hay que decir que con esta medida se aprovechan los aspectos positivos del procedimiento especial y se reduce la duración del mismo a un tiempo razonable, que por denegación presunta, nunca excedería de un año. Mantiene esta opinión, entre otros, J.M. TEJERIZO LÓPEZ que considera que lo más acertado es que los recursos en materia tributaria sean potestativos, pero, «en todo caso, debe desaparecer la obligatoriedad de la sucesión de los recursos, es decir, la doble vía en los TEA. Debe bastar un solo recurso administrativo para poder acudir a la vía contenciosa»³⁷.

En relación con este planteamiento resulta conveniente recordar que el TC en ST 60/1989 ha declarado incompatible con los mandatos constitucionales la existencia de una doble vía administrativa, y posteriormente, en STC 355/1993, de 29 de noviembre, estima el amparo solicitado por el recurrente entendiendo que no es obligatorio agotar la doble instancia, y en este sentido se establece que «la reclamación previa se justifica en tanto que permite cumplir tales objetivos, pero cuando sus finalidades han quedado materialmente satisfechas, fundar en la inobservancia del trámite procesal la negativa a dictar un pronunciamiento sobre el fondo de la pretensión ejercitada, pugna con el derecho a la tutela judicial efectiva. Por ello hemos declarado incompatibles con los mandatos constitucionales la doble vía administrativa prevista en el artículo 4 de la Orden Ministerial de 5 de julio de 1971».

En esta línea, parece mayoritaria la doctrina que aboga por la supresión de una de las instancias, sobre todo si se tiene presente que la LJCA ha instaurado como regla general la instancia única en vía administrativa. En esta línea, E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, considera que «bastaría con mantener un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, con el fin de paliar la inevitable disparidad de criterios entre los diversos Tribunales Económico-Administrativos Regionales...»³⁸.

De seguirse este planteamiento, la vía económico-administrativa seguiría siendo obligatoria, pero al menos se conseguiría reducir el tiempo de espera para poder acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, con lo que la configuración de la vía económico-administrativa se acercaría en mayor medida a la consecución del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas.

III. ARTICULACIÓN DE LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA DESPUÉS DE LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

Una vez que se han expuesto todas las posibilidades que se han venido barajando en relación con la modificación de la vía económico-administrativa, es preciso centrarse en la solución por la que se ha optado en la LDGC.

³⁷ *Ob.cit.* pág. 290. También E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, en su trabajo: «Primeras reflexiones en torno al Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *ob. cit.*, pág. 8.

³⁸ E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO: «Primeras Reflexiones...», *ob. cit.*, pág. 4.

En este sentido hay que señalar que en el artículo 37 de esta norma se establece que «cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ante el TEAC, la reclamación podrá interponerse directamente ante este último». De este modo, si lo desea el administrado, los TEAC podrán conocer en única instancia de las reclamaciones contra actos dictados tanto por los órganos periféricos de la Administración General del Estado y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las Entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, como por los órganos no superiores de la Administración de las CCAA siempre que su cuantía exceda con carácter general de 25 millones de pesetas ³⁹ -en los casos que el acto impugnado sea el resultante de una comprobación de valor de los bienes y derechos o de fijación de valores o bases imponibles, la cuantía será de 300 millones de valores o de bases imponibles- ⁴⁰.

Por consiguiente, la vía económico-administrativa continúa siendo preceptiva, pero la primera instancia ante el TEAR es facultativa, ya que, si lo decide el administrado, los asuntos de mayor cuantía puedan resolverse en única instancia por el TEAC. En definitiva, este planteamiento es similar, aunque no puede identificarse con él, al que postula la supresión de una de las instancias, pero, sin embargo, sus efectos son más impredecibles, puesto que depende de la voluntad del administrado.

El primer paso será analizar las ventajas y los inconvenientes que presenta el nuevo sistema de reclamaciones, desde el punto de vista de la consecución del derecho a la tutela judicial efectiva, ya que su establecimiento ha levantado opiniones contrapuestas ⁴¹.

³⁹ Antes de esta modificación los artículos 9 y 10 del RPREA establecían que al TEAC le correspondía el conocimiento de las reclamaciones en única instancia contra actos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros Departamentos, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las Entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas. También era competente para resolver los recursos de alzada contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, así como del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio y del recurso extraordinario de revisión.

Por su parte, se atribuía al conocimiento de los TEAR en primera o única instancia, según que la cuantía del recurso superara las cantidades reglamentariamente señaladas -cinco millones de pesetas con carácter general-, de las reclamaciones contra actos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como de los dictados por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas para los que no era competente el TEAC.

⁴⁰ La disposición final tercera de la LDGC establece que «Con efectos para las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de la entrada en vigor de la presente ley, las cuantías a que se refieren las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 10 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, quedan fijadas en 25 millones y 300 millones, respectivamente».

⁴¹ Según la Memoria del proyecto «la configuración de la primera instancia como potestativa facilita el acceso de los contribuyentes a la vía judicial por cuanto que únicamente resulta preciso agotar una instancia en vía administrativa para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa», *cit.*, pág. 42.

Sin embargo, la doctrina no ha acogido con mucho entusiasmo esta solución. Los calificativos que se dan a la misma son poco halagüeños. En efecto, J. ARIAS VELASCO la califica de «discutible» («El contribuyente...», *ob.cit.*, pág. 82); E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO se refiere a ella como «anómala» («Primeras reflexiones...», *ob. cit.*, pág. 7); V. FENELLÓS PUIGCERVER, manifiesta que se trata de uno de los «puntos más criticables» de esta regulación («Consideraciones acerca...», *ob.cit.*, pág. 91).

En relación con los aspectos positivos de esta nueva regulación se puede señalar que garantiza en mayor medida que la anterior el acceso a los Tribunales ordinarios, puesto que para los asuntos superiores a 25 millones de pesetas ya no es necesario agotar las dos instancias, reduciéndose de este modo la duración de los procedimientos. En efecto, en el supuesto de que el TEAC no resuelva una vez transcurrido un año desde la interposición de la reclamación, se puede acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Ahora bien, esta reforma no garantiza de manera definitiva la consecución de los principios constitucionales, ya que precisamente uno de los inconvenientes que puede generar este sistema es el colapso de los TEAC con lo cual se vulnera el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas.

Por lo que se refiere a los problemas ⁴² que suscita el sistema establecido por el artículo 37 de la LDGC, y que en gran medida han sido mitigados por lo dispuesto en la disposición final tercera de la LDGC, su análisis se puede sistematizar en función de que afecten: a los TEA, a los Tribunales ordinarios o a los contribuyentes.

En relación con los primeros, se puede señalar que probablemente aumentará el número de reclamaciones que llegarían al TEAC, ya que recibirá las que hasta ahora se estimaban en el TEAR siempre que el reclamante decida obviar la primera instancia. Además, el trabajo del TEAC se incrementará porque en muchos casos no contará con la tramitación previa de la reclamación ante el TEAR, lo que evidentemente facilita su resolución. Probablemente, también obstaculizará el trabajo en el TEAC el hecho de que tenga que resolver cuatro tipos distintos de reclamaciones con una tramitación diferente. Tampoco hay que olvidar que todas las suspensiones que antes se solicitaban ante el TEAR ahora se tramitarán y resolverán por el TEAC.

Finalmente, es muy probable que el hecho de que el criterio determinante para fijar la competencia de los TEA sea la cuantía de la reclamación obligue al TEAC a examinar en primer lugar este extremo, y para ello, en múltiples ocasiones se verá obligado a entrar en el fondo del asunto para finalmente declarar su inadmisibilidad y remitir la reclamación al TEAR nuevamente. Esta posibilidad vulnera decididamente el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas ⁴³.

Desde el punto de vista de los Tribunales ordinarios, hay que señalar que esta nueva articulación de la vía económico-administrativa atenta, si cabe en mayor medida que la precedente, el artículo 152.1 de la CE ⁴⁴, al provocar que todos los asuntos de mayor cuantía tengan que pasar forzosa-

⁴² Muchos de ellos han sido tratados por E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, «Primeras reflexiones...», *ob.cit.*, pág.10 y ss.

⁴³ En el mismo sentido, C. LOZANO SERRANO, en la obra colectiva: «Estatuto del Contribuyente...», *ob. cit.*, pág. 249.

⁴⁴ El artículo 152.1, párrafo segundo dispone que «un Tribunal Superior de Justicia, sin perjuicio de la jurisdicción que corresponde al Tribunal Supremo, culminará la organización judicial en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma...». Por su parte, el artículo 12 de la LRJPAC, establece que «1. La competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se efectúen en los términos previstos en esta u otras leyes».

mente por el TEAC, puesto que ello determina la competencia jurisdiccional de la Audiencia Nacional⁴⁵, vulnerando la consideración de los Tribunales Superiores de Justicia como cúspide de la jurisdicción ordinaria en su territorio.

En este sentido, es interesante destacar que algunos TSJ, fundamentalmente el de Cataluña, han permitido abrir nuevas posibilidades, en este ámbito, al considerarse competentes para conocer de los recursos presentados contra resoluciones de los TEAC, cuando el acto inicialmente impugnado procedía de órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas. Como ejemplos de este tipo de pronunciamientos pueden citarse, entre otros, el ATSJ de Cataluña de 7 de mayo de 1991⁴⁶, en el que se esgrime el siguiente argumento: «...el artículo 66 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, lleva a cabo una atribución restrictiva de la competencia que se reconoce a la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, entre cuyas materias no se comprende las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, que deberán ser objeto de impugnación en sede jurisdiccional ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente»; así como, el más reciente de este mismo TSJ de 16 de enero de 1997⁴⁷ en el que se rechaza la causa de inadmisibilidad consistente en que por ser el objeto de recurso una disposición emanada de un Ministro, el órgano competente para conocer del mismo sería la Audiencia Nacional, pues lo que se impugna son las liquidaciones dictadas en aplicación de aquella disposición ministerial y las resoluciones del TEAR.

Por último, en relación con los problemas que este modelo puede conllevar genera para los contribuyentes se puede aludir a los siguientes:

En primer lugar, si se incrementa el trabajo del TEAC la lentitud de la vía económico-administrativa seguirá siendo la misma a pesar de la reforma⁴⁸. No obstante, lo cierto es que el contribuyente puede acceder antes a la jurisdicción ordinaria, ya que si al año no han resuelto su pretensión puede entenderla desestimada; ahora bien, entonces pierde sentido una vía administrativa pensada para ofrecer al ciudadano una respuesta especializada, gratuita y rápida, convirtiéndose tan sólo en un obstáculo que hay que superar en el menor tiempo posible. Ésta parece ser la filosofía en la que se apoya la solución del artículo 37 de la LDGC, y lógicamente, si esto es así, la vía económico-administrativa vulnera el derecho recogido en el artículo 24.2 del texto constitucional. Y en segundo término, la presentación de la reclamación ante el TEAC aleja su tramitación del contribuyente con los inconvenientes que esta situación conlleva.

⁴⁵ En este sentido, el Auto del ST del TS de 13 de febrero de 1989 y ST del TS de 25 de junio de 1990 (Citadas por M. SILVA SÁNCHEZ en *El proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, Marcial Pons, 1992, págs. 57 y 58).

⁴⁶ En la obra de M.J. SILVA SÁNCHEZ, *ob. cit.* pág. 56.

⁴⁷ JT 1997/292.

En esta línea también puede citarse el pronunciamiento del TSJ de Madrid de 25 de marzo de 1993 (JT 1993/262), en donde al omitirse el recurso de alzada ante el TEAC se considera competente el TSJ.

⁴⁸ La enmienda número 8 presentada por el Grupo Parlamentario de Coalición Canaria proponía la modificación de este precepto por entender que la solución adoptada favorecería exclusivamente «...al contribuyente que, sabiendo que no tiene razón pretende sólo retrasar el pago», *cit.*, pág. 27,

No obstante, como ya se ha adelantado en líneas precedentes, todos los problemas señalados se han mitigado al haberse modificado en la tramitación parlamentaria de la LDGC la cuantía de las reclamaciones que son susceptibles de alzada ante el TEAC⁴⁹; en efecto, la modificación introducida por la disposición adicional tercera de la LDGC en el apartado 2 del mencionado artículo 10 del RPREA, conlleva un aumento en las cuantías citadas de 20 y 220 millones, respectivamente⁵⁰.

Ello supone que el número de reclamaciones de las que van a conocer los TEAR en única instancia -y que por tanto no tienen que ser revisadas por el TEAC antes de agotar la vía administrativa-, hayan aumentado considerablemente en relación con la situación precedente, y ello provocará que el colapso que los comentaristas del PLDGC habían vaticinado para el TEAC no sea tan perturbador como inicialmente se previó, aunque son desconocidas las consecuencias que puede producir sobre los TSJ.

De cualquier modo, desde nuestro punto de vista, la reforma de la vía económico-administrativa no es ni la mejor solución ni el lugar más idóneo para acometer su reforma. En nuestra opinión se trata de un parche más que trata de resolver precipitadamente y con soluciones imperfectas el actual «atasco» que sufre el TEAC.

En esta línea, el Grupo Parlamentario Socialista mantuvo durante la tramitación de la LDGC que «la idea de colapso en el TEAC, la idea de alejamiento de los contribuyentes, la idea de no ser capaces de aprovechar unos órganos como los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, especializados y cualificados, en definitiva, las competencias en el Tribunal Económico-Administrativo Central y la derivación que eso supone para la Audiencia Nacional establecen una serie de dudas de una cuestión mal planteada, mal resuelta, que lo único que ha hecho este proyecto de ley es hacerla emerger y, desde luego, ni en las breves líneas del proyecto ni en las más breves todavía de la enmienda transaccional que quiere ofertar hoy el Grupo Popular se encontrará solución a un problema que desafortunadamente el legislador, de manera inoportuna, ha traído a esta Cámara»⁵¹.

⁴⁹ Inicialmente, el PLDGC no contemplaba este aumento, ya que fue posteriormente, en la tramitación parlamentaria de la ley cuando ante las críticas unánimes de los Grupos Parlamentarios al artículo 37 de la LDGC, cuando el Grupo Parlamentario Popular introdujo la enmienda transaccional número 3, proponiendo en ella un aumento de la cuantía de las reclamaciones de las que el TEAR conocerá en única instancia, sugiriendo un incremento de 5 a 15 millones y de 80 a 110 millones de pesetas. A su vez, el Grupo Parlamentario Catalán formula una transacción *in voce* al Grupo Parlamentario Popular en el sentido de cambiar las cantidades por él propuestas, de 15 a 25 millones y de 110 a 300 que posteriormente fue aceptada.

El Grupo Parlamentario de Coalición Canaria acepta retirar las cuatro enmiendas relacionadas con el artículo 37 (las números 8, 9, 10 y 11) con la condición de que se acepten los topes propuestos por el Grupo Parlamentario Catalán. Ahora bien, estos grupos parlamentarios consideran que el «cuello de botella» que existe en el TEAC se puede mitigar por otras vías distintas que las que ofrece la actual LDGC.

⁵⁰ Es curioso comprobar que la elevación no ha sido uniforme, ya que ha sido superior para los supuestos en los que la reclamación versa sobre valores o bases imposables. Este extremo ha sido puesto de manifiesto por C. PALAO TABOADA que ha señalado: «...la elevación no ha sido lineal, sino que los factores aplicados son 5 y 3,75, sin que esté clara la razón de esta disparidad», en su trabajo «Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes: El texto definitivo», en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 181, pág. 15.

⁵¹ Así lo expuso su portavoz, el Sr. Fernández Marugán, en la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda de 21 de octubre de 1997.

Por consiguiente, hubiera sido más oportuno que el criterio para diferenciar la competencia entre el TEAC y el TEAR se hubiera buscado en el órgano del que procede el acto impugnado -y no en la cuantía del asunto-, ya que de este modo se hubieran evitado muchos de los inconvenientes que tiene actualmente la vía económico-administrativa (ruptura del principio de indisponibilidad de la competencia, vulneración del foro natural), pero sobre todo, el señalado por E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, cuando expone que «no siempre es fácil determinar *a priori* la cuantía de las reclamaciones, lo que puede originar un "baile" de reclamaciones de un sitio a otro hasta averiguar qué Tribunal es competente en primera o única instancia»⁵². Aspecto este último que, lógicamente, dilata innecesariamente la obtención de una resolución en un plazo razonable.

IV. CONSECUENCIAS DE LA SUPRESIÓN DE LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO DE LAS HACIENDAS LOCALES

1. Evolución de la vía económico-administrativa en el ámbito de las Haciendas Locales.

Los Tribunales Económico-Administrativos actualmente no pueden conocer de los actos tributarios y presupuestarios de los Entes locales, pero ello no ha sido siempre así. En efecto, la historia de las relaciones entre la vía económico-administrativa y la Administración local ha experimentado importantes modificaciones, sobre todo a partir de la promulgación de la CE de 1978.

En efecto, los artículos 137 y 140 de esta norma fundamental declaran como principios básicos del régimen local, la autonomía municipal y provincial, y esta declaración hace dudar de la licitud de la competencia de los TEA para resolver las reclamaciones económico-administrativas contra actos de la Administración Local. En esta línea, el TC fija el alcance de la autonomía local, defendiendo la legitimidad del control estatal tanto en materia de presupuestos de las Haciendas Locales como en la imposición de nuevas exacciones, y establece que es al legislador estatal a quien corresponde su delimitación (STC 4/1981, de 2 de febrero). Así pues, la legislación de régimen local dejó intacta las reclamaciones económico-administrativas, y no sólo eso sino que además posibilitó el recurso de alzada ante el TEAC de las resoluciones en primera instancia del TEAP⁵³.

Posteriormente, la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local en su artículo 52.1⁵⁴ suprimió la posibilidad de recursos contra las decisiones de los Entes locales ante la Administración del Estado y de la autonómica. Y finalmente, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, ratificó este sistema de impugnación en sus artículos 14.5 y 152.1, tanto para los actos tributarios de las Corporaciones Locales como de los presupuestarios.

⁵² E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, «Primeras reflexiones...», *ob. cit.*, pág. 11.

⁵³ Véase la base tercera de la Ley 30/1980, de 5 de julio, de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo.

⁵⁴ Este precepto disponía que «Contra los actos y acuerdos de las Entidades Locales que pongan fin a la vía administrativa, los interesados podrán, previo recurso de reposición en los casos en que proceda, ejercer las acciones que procedan ante la jurisdicción competente».

Esta situación es precisamente la que perdura en la actualidad, y aunque en algún momento la interpretación conjunta de la disposición adicional quinta de la LRJPAC⁵⁵ y el artículo 2 c) del mismo texto legal, hizo pensar en la posibilidad de instaurar la vía económico-administrativa para los actos de gestión tributaria de los Entes locales, pronto se concluyó que a pesar del tenor legal de los mencionados preceptos no era ésa la voluntad del legislador.

2. Problemas que ha planteado la supresión de la vía económico-administrativa en el ámbito de las Haciendas Locales.

Las críticas de la doctrina contra la supresión de la vía económico-administrativa se han centrado fundamentalmente en los siguientes aspectos:

1. La doctrina, con carácter general⁵⁶ no ha compartido que la vía económico-administrativa fuera incompatible con la autonomía municipal⁵⁷.
2. Además la supresión de la vía económico-administrativa en el ámbito local ha provocado la saturación de la jurisdicción contencioso-administrativa. En este sentido, de las conclusiones de la Ponencia de Estudios que el Consejo de Estado realizó ante una posible reforma de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común⁵⁸, se desprende que el 29 por 100 de los asuntos de los que se conoce son cuestiones de Administración Local, y de ellos, el 49 por 100 se refiere a conflictos tributarios. Además, un 35 por 100 de estos recursos tienen una cuantía inferior a 100.000 pesetas, y muchos de ellos son estimados en vía judicial.

⁵⁵ Esta disposición preceptúa que «1. Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta ley.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma.»

⁵⁶ Algunos autores, como J. MARTÍN QUERALT, no están de acuerdo con esta medida pero sólo porque se ha adoptado como medida aislada sin los necesarios correctivos. Véase, «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», en *TF*, núm. 32, junio 1993, pág. 44.

En las Conclusiones del Seminario de La Magdalena sobre «reforma de la jurisdicción contencioso-administrativa» (del 9 al 13 de septiembre de 1996), publicadas en *Actualidad Tributaria Aranzadi*, núm. 268, de 7 de noviembre de 1996, y más concretamente en la 4.ª, se recoge la necesidad de restablecer la vía económico-administrativa en el ámbito local.

⁵⁷ Así, se ha puesto de manifiesto que el verdadero motivo de la supresión de la misma fue que a los detentadores del poder local no les gustaba que sus actos fueran controlados y sus liquidaciones suspendidas por un órgano que les fuera ajeno. Véase, R. OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, *Impugnación de los tributos locales*, Tiranch lo Blach. Valencia, 1991, pág. 30.

⁵⁸ Publicada en *La Ley, Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, núm. 4.396, de 16 de octubre de 1997, bajo el título *La Reforma de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*.

3. También se ha señalado que la supresión de la vía económico-administrativa en el ámbito de las Haciendas Locales conculca las garantías de los ciudadanos, ya que éstos no tendrán otra posibilidad que acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa que implica una serie de gastos que en ocasiones pueden superar la cantidad de la deuda que se reclama ⁵⁹.

3. Soluciones para superar los problemas de la supresión de la vía económico-administrativa en el ámbito de las Haciendas Locales. El *Consell Tributari* del Ayuntamiento de Barcelona.

Teniendo presentes cuáles han sido los principales problemas que ha supuesto la supresión de las reclamaciones económico-administrativas es posible proponer las siguientes vías de solución para cada uno de ellos:

1. En relación con la primera de las objeciones planteadas, esto es, la incompatibilidad de la autonomía municipal y la vía económico-administrativa se hubiera resuelto, bien atribuyendo la competencia a unos TEA de la Comunidad Autónoma respectiva o de las Diputaciones provinciales ⁶⁰ o bien creando un TEA de diversa composición que no estuviera vinculado jerárquicamente a la Administración autora del acto y por la competencia de sus miembros ⁶¹.

En esta línea, es interesante la propuesta (emmienda núm. 80) que el Grupo Parlamentario Catalán presenta en el Congreso de los Diputados durante la tramitación de la LDGC, y que sugiere la introducción de la disposición final tercera. bis, que tendría el siguiente tenor: «Por convenio entre la Administración del Estado y la correspondiente Administración Autónoma, podrá crearse en el ámbito de cada Comunidad Autónoma una entidad de Derecho Público, con personalidad jurídica propia, diferenciada de ambas Administraciones, con la denominación de Tribunal Económico-Administrativo de la Comunidad correspondiente, en el que se subroguen los diversos órganos económico-administrativos existentes en cada Comunidad. Dicho Tribunal resolverá, con carácter preceptivo y previo a

⁵⁹ En esta línea se ha manifestado, entre otros, C. CHECA GONZÁLEZ, «La revisión de los actos tributarios en vía administrativa», *ob. cit.*, pág. 145. También en esta línea, E. SIMÓN ACOSTA, en «El derecho a la tutela judicial y efectiva y la rigidez de la vía económico-administrativa», *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo 1992, pág. 1.455, ha señalado que «hoy en día muchos contribuyentes están de hecho en clara situación de indefensión frente a las Entidades Locales por el coste que implica el recurso contencioso, situación en cierto modo propiciada por los Tribunales reticentes a la condena en costas a la Administración, que, en muchos casos, se opone sistemáticamente a las demandas de los sujetos pasivos. También puede consultarse, MARTÍNEZ LAFUENTE: «La supresión de las Reclamaciones Administrativas en las Haciendas Locales», *IEF*, Madrid, 1985, pág. 19.

⁶⁰ Véase, E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Algunas reflexiones sobre el Proyecto de Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», *REDA*, 1992, núm. 75, pág. 327.

⁶¹ En este sentido véase J. TORNOS MÁZ: «El Consell Tributari...», *ob. cit.*, pág. 211, que señala que «se pudo haber mantenido el principio de autonomía local con un Tribunal Económico-Administrativo de diversa composición, sin por ello suprimir un recurso administrativo que, por plantearse ante un órgano no vinculado jerárquicamente a la Administración autora del acto y por la competencia de sus miembros, ofrecía al administrado una vía eficaz de impugnación».

la vía judicial, y con arreglo al procedimiento económico-administrativo, basado en la gratuidad y antiformalismo, las reclamaciones que se interpongan contra todos los actos tributarios emanados de los órganos de gestión, inspección y recaudación de cualquier Administración Pública radicantes en el territorio de la correspondiente Comunidad. Y resolverá en única instancia, siendo susceptibles sus resoluciones únicamente de recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia correspondiente».

2. Por lo que respecta a la saturación que ha provocado esta situación en la vía contencioso-administrativa, la Ponencia de Estudios del Consejo de Estado, relativa a «La Reforma de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», sugiere, «recuperar para la tributación local un régimen que, con pleno respeto a la autonomía local, se aproxime a los criterios y principios que inspiran la organización y funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos», y continúa afirmando que «no debe desaprovecharse la experiencia adquirida como consecuencia de la desaparición de esa vía previa en la tributación local, ya que no es aventurado inferir una directa relación causa-efecto entre la desaparición de esa vía previa y el paralelo aumento exponencial de pleitos judiciales sobre esa concreta materia»⁶².

En esta línea, es interesante la iniciativa presentada en el Congreso de los Diputados por el Grupo Parlamentario de Coalición Canaria en la tramitación de la LDGC, que propone una redacción diferente de su artículo 37, introduciendo el siguiente apartado: «2. Los actos de gestión tributaria de las Entidades Locales serán susceptibles de recurso de reposición ante el órgano que dictó el acto impugnado o, alternativamente, de recurso ante los órganos que para sustanciar estas reclamaciones pueden constituirse por las Comunidades Autónomas uniprovinciales o por las Administraciones Locales de carácter supramunicipal en el resto de las Comunidades Autónomas.

La composición, organización, competencias y funciones de dichos órganos se regularán por las Comunidades Autónomas uniprovinciales o Entidades Locales que los establezcan con arreglo a los principios de independencia, legalidad, gratuidad, inmediatez, rapidez y economía procesal».

3. En relación con la crítica referente a que la supresión de este control administrativo vulnera las garantías de los ciudadanos porque pierden la posibilidad de obtener una resolución favorable de modo gratuito. Hay que decir que para asuntos de poca trascendencia económica no compensa acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, y por ello esta situación se ha tratado de resolver por algún sector doctrinal a través del establecimiento en materia de costas del criterio objetivo del vencimiento en la jurisdicción contenciosa, a semejanza de lo que sucede en la jurisdicción civil⁶³.

⁶² *Ob. cit.*, pág. 3.

⁶³ Ésta es la solución propuesta por E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, en «Reflexiones...», *ob. cit.*, pág. 3, aunque reconoce que esta solución entrañaría importantes riesgos para la Administración, pues no puede desconocerse la heterogénea doctrina que producen hoy en día los diferentes TSJ sobre cualquier materia, doctrina que en muchas ocasiones puede ser revisada por el Tribunal Supremo.

Otra vía de solución podría venir a través de la potenciación del recurso de reposición, pero es evidente que tal y como está configurado no resuelve ningún problema, ya que la mayor parte de ellos se desestiman⁶⁴. En este sentido, la solución del Ayuntamiento de Barcelona, a la que vamos a dedicar las próximas líneas, constituye un importante impulso de esta figura.

En efecto, una interesante vía de solución para resolver la problemática que se ha presentado en el ámbito de las Haciendas Locales tras la supresión de la vía económico-administrativa es la elegida por el Ayuntamiento de Barcelona en donde, como se ha dicho en líneas precedentes, se ha creado el *Consell Tributari*⁶⁵. En líneas generales, se puede decir que se trata de un órgano especializado⁶⁶ que «cumple sus funciones con independencia y objetividad, investigando y resolviendo de oficio todas las materias que le sean sometidas, sin que sus informes o dictámenes tengan carácter vinculante»⁶⁷ y precisamente, entre sus competencias figura la de informar todos los recursos en materia tributaria presentados ante el Ayuntamiento. Por su parte, el Ayuntamiento cuando crea este órgano se autolimita, puesto que se autoimpone la obligación de incorporar la propuesta de resolución del *Consell Tributari*⁶⁸.

De este órgano nos interesa resaltar los aspectos que adquieren más relevancia en relación con el principio de tutela judicial efectiva, y específicamente, con el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, por lo que nos vamos a referir fundamentalmente a las cuestiones que más relación tienen con estos aspectos.

Así, hay que decir que el hecho de que el *Consell Tributari* sea un órgano especializado -puesto que se integra por personas de reconocida competencia en la materia de la que conocen y que no son funcionarios de la Administración Tributaria-, y que sus miembros gocen de inamovilidad e independencia, garantiza la consecución de una resolución fundada en derecho, aspecto que muy probablemente desembocará en la obtención de una resolución motivada, garantizándose de este modo la consecución de la tutela judicial efectiva⁶⁹.

⁶⁴ Para J. MARTÍN QUERALT, el recurso de reposición en materia de tributos locales ha desaparecido, tanto el potestativo -que dejó de tener sentido con la Ley 7/1985- como el preceptivo y habilitante para la sustanciación de recursos en vía contenciosa -debido a la disposición derogatoria, apartado 2 c) de la LPA, que deroga los artículos 52 a 55 de la LJCA-. Véase, *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre...*, págs. 44 y 45.

⁶⁵ Han sido varios los autores que nos han acercado al origen, naturaleza, competencias, organización e incluso resultados del *Consell Tributari*, entre ellos todos los participantes en la obra: *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996; TORNOS MÁ: «El Consell...», *ob. cit.*; E. ARAGONÉS BELTRÁN: «El autocontrol jurídico de los Entes Locales: el ejemplo del Consell Tributari de Barcelona», *RHL*, núm. 70, 1994.

⁶⁶ Sus miembros, de tres a cinco, son personas de reconocida competencia en materia tributaria y su permanencia en el *Consell* dura lo que el mandato de la Corporación, de hecho, son nombrados por Decreto de la Alcaldía.

⁶⁷ *Vid.*, TORNOS MÁ, «El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona», *DA*, 1989, núm. 220, págs. 207 a 226.

⁶⁸ Véase al respecto, A. AGULLÓ AGÜERO, «Recursos no formales y el Consell Tributari de Barcelona», en *Convención...*, *ob. cit.*, pág. 285.

⁶⁹ Es doctrina reiterada del TC que la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24.1 de la CE, comprende el derecho a obtener una resolución fundada en Derecho, como garantía máxima frente a la arbitrariedad e irracionalidad en la actuación de los poderes públicos. Así en las SSTC 131/1990 y 14/1991.

Se trata además de un órgano consultivo que no sustituye al recurso de reposición sino que ayuda al órgano competente a resolverlo, informado en derecho y ofreciendo una propuesta de resolución, pero sin que esta función se pueda confundir con un procedimiento transaccional. Por este motivo, no se limita en modo alguno la posibilidad de impugnar la decisión propuesta por el *Consell Tributari*, y ello es respetuoso con el acceso a la tutela judicial efectiva desde un punto de vista material, ya que permite accionar ante los Tribunales de Justicia.

También hay que tener presente como el *Consell* posibilita la resolución de conflictos con la Administración de manera objetiva, y sin duda la consecuencia ha de ser la reducción de los litigios en el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ⁷⁰. Esta característica, junto con la circunstancia de que los administrados obtienen un pronunciamiento rápido (los plazos para resolver el recurso de reposición son breves) a través del recurso de reposición, recurso que además es potestativo, garantiza el acceso a la tutela judicial efectiva desde un punto de vista procedimental, ya que asegura el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, pues, como se ha expuesto al comienzo de este trabajo, el proceso comienza desde el momento que la Administración dicta el acto que se pretende impugnar.

De lo dicho se desprende que el *Consell Tributari* no sólo no obstaculiza el derecho a la tutela judicial efectiva sino que ayuda a su consecución, ya que las notas que le caracterizan cumplen con todos los requisitos necesarios para ello tanto desde un punto de vista material (resoluciones fundadas en Derecho por el carácter especializado de sus miembros, posibilidad de impugnación de sus propuestas) como procedimental (el acceso al recurso de reposición es voluntario, es rápido y sin formalismos y, además, gratuito).

V. POSIBLES REFORMAS DE LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA QUE GARANTICEN EL PRINCIPIO DE TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

Desde nuestro punto de vista, la reforma de la vía económico-administrativa que en mayor medida se ajusta al principio de tutela judicial efectiva supondría el mantenimiento de las reclamaciones económico-administrativas de forma potestativa. Si ello fuera así se podría decir que la existencia de esta vía previa no sólo respeta sino que además coadyuva a la consecución de los principios consagrados en el artículo 24 del texto constitucional. De este modo, la revisión por parte de la Administración de sus actos sería posible en tanto que los administrados percibieran que la vía económico-administrativa se trata de un modo de resolución de controversias rápido, sencillo, gratuito y eficaz.

Con esta propuesta no se trata de dar a entender que la existencia de una vía administrativa especial y preceptiva vulnera en sí misma el principio de tutela judicial efectiva, sino que es precisamente su obligatoriedad junto con la intolerable demora que en ella se produce, lo que provoca que su existencia choque con el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas.

⁷⁰ De este modo se cumple con el mandato constitucional recogido en el artículo 9.2 de la CE.

Esta solución además presenta la ventaja de que posibilitaría el acceso directo a los Tribunales ordinarios en los supuestos en los que los TEA no pueden pronunciarse. En este sentido E. SIMÓN ACOSTA ha dicho que «hay ciertos casos en que el carácter opcional de la reclamación es una auténtica necesidad y no una simple alternativa de libre configuración por el legislador: se trata de aquellos supuestos en que el Tribunal Económico-Administrativo, por su propia naturaleza, no puede resolver la pretensión planteada»⁷¹. En efecto, en estos supuestos se está vulnerando el derecho a un juicio sin dilaciones indebidas, sobre todo en los casos en los que el recurso contra un acto administrativo se funda en la inconstitucionalidad de la ley que lo ampara.

Ahora bien, esta vía de solución sólo sería posible en la medida que se acometiera una reforma más profunda de la jurisdicción contencioso-administrativa que la operada por la Ley 29/1998 de 13 de julio, o bien, se introdujera algún mecanismo de conciliación y arbitraje imparcial, capaz de hacer funciones eficaces de filtro y de reducir la conflictividad en sede jurisdiccional en materia de fiscalidad, puesto que, de otro modo, aumentaría aún más el colapso de los Tribunales ordinarios.

En esta línea, por lo que respecta a la primera posibilidad hay que tener presente que la reciente reforma de la jurisdicción contencioso-administrativa ha puesto en marcha los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo. Con esta reforma se puede mitigar la retención que actualmente se produce en los TSJ, ya que estos juzgados unipersonales conocerán de los actos de las Entidades locales que actualmente llegan a los TSJ, y que, en un amplio porcentaje afectan a la materia tributaria, pero, sin embargo, esta reforma no parece suficiente para soportar una configuración de la vía económico-administrativa de carácter postestativo.

En relación con la segunda posibilidad, ya se ha puesto de manifiesto que en nuestro país concurren las circunstancias que han justificado la introducción de mecanismos transaccionales en Derecho comparado, y además, en las normas no parece existir prohibición expresa para su establecimiento, por lo que se considera que se trata de una vía que podría reducir la conflictividad en los Tribunales ordinarios propiciando la consecución del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas.

Además, entendemos que sería conveniente que se restableciera la posibilidad, si bien, con carácter potestativo, de reclamar contra los actos de los Entes locales en materia tributaria, ya que su supresión también vulnera el derecho a un juicio sin dilaciones indebidas, pero no por el hecho de su desaparición, sino porque la misma produce, si no se adoptan medidas complementarias, un incremento de los asuntos de los que tienen que conocer la jurisdicción contencioso-administrativa, demorándose aún más la obtención de un pronunciamiento.

En este ámbito, merece toda clase de elogios la solución que se ha tratado de dar en el Ayuntamiento de Barcelona a la desaparición de la vía económico-administrativa en el ámbito local, y, es más, si se logra engarzar su funcionamiento con la implantación definitiva de los Juzgados de

⁷¹ E. SIMÓN ACOSTA: «El derecho a la tutela judicial efectiva...», *ob. cit.*, pág. 1.455.

lo Contencioso-Administrativo que se contemplan en la reforma de la jurisdicción contencioso-administrativa, podrían conseguirse importantes avances en la consecución del principio constitucional que se utiliza como hilo argumental de este estudio.

Otra posibilidad de remoción de los principales defectos que hoy padece la vía económico-administrativa, menos radical que la anterior, podría consistir en que la misma continúe siendo preceptiva pero reduciéndose a una sola instancia⁷² con carácter definitivo; ahora bien, para ello el criterio esencial para distribuir la competencia debe ser el órgano del que emana el acto impugnado y no la cuantía de la reclamación.

En efecto, este criterio de distribución de asuntos entre el TEAC y el TEAR, parece que resuelve en gran medida los problemas que hasta ahora venía planteando la vía económico-administrativa, ya que, siguiendo a E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO⁷³ presenta las siguientes ventajas: es la regla que se utiliza para determinar la competencia de los Tribunales Contencioso-Administrativos; evita que se vulnere el derecho al juez natural que se recoge en el artículo 152 de la CE⁷⁴; es más congruente con el que se diseña en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las CCAA, y de medidas fiscales complementarias; determina *a priori* la competencia con las ventajas que ello supone para la seguridad jurídica. Permite que el TEAC pueda continuar revisando las resoluciones del TEAR utilizando para ello la figura del recurso de alzada en unificación de criterio.

En esta línea hay que recordar que como se ha expuesto en líneas anteriores en la tramitación parlamentaria del PLDGC se propuso el establecimiento de una sola instancia atribuyendo la competencia en función del órgano del que procediera el acto impugnado.

Ahora bien, aunque este sistema posibilitaría un acceso más rápido a los Tribunales ordinarios, la existencia de la vía económico-administrativa seguiría estando justificada sólo en tanto que no obstaculizase el acceso a los Tribunales ordinarios y, para ello, sería preciso introducir otras modificaciones complementarias en la configuración actual de los TEA que aseguraran pronunciamientos más presurosos.

⁷² Éste es el sentido de la enmienda número 8 presentada por el Grupo Parlamentario de Coalición Canaria en el Congreso de los Diputados, propone la siguiente redacción del artículo 37 de la LDGC: «1. La vía económico-administrativa previa a la interposición del recuso en la jurisdicción contencioso-administrativa se articula sobre los principios generales de obligatoriedad y única instancia, conforme a las disposiciones que la regulan...». *cit.*, pág. 27. Por su parte, la enmienda número 71 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso de los Diputados, reiterada nuevamente en el Senado (enmienda número 78, *cit.*, pág. 33) sugiere la siguiente redacción para este precepto: «1. Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán siempre en única instancia...». *cit.*, pág. 50.

⁷³ *Ob. cit.*, págs. 11 y 12.

⁷⁴ No obstante, el TC lo que ha reconocido es el derecho al juez legal. En este sentido, ha dicho expresamente que «existen supuestos que, en relación con su naturaleza, con la materias sobre la que versan, por la amplitud del ámbito territorial en que se producen, y por su trascendencia para el conjunto de la sociedad pueden hacer llevar razonablemente al legislador a que la instrucción y el enjuiciamiento de los mismos pueda llevarse a cabo por un órgano judicial centralizado, sin que con ello se contradiga el artículo 152.1 de la CE ni los preceptos estatutarios que se alegan, ni tampoco el artículo 24.3 de la CE» (STC 56/1990).

Para finalizar la referencia a este tema diremos que de optar por un sistema como el introducido por la LDGC -mantener la posibilidad de una doble instancia para algunos supuestos-, posiblemente hubiera creado menos disfunciones si la instancia facultativa hubiera sido el TEAC en lugar del TEAR, ya que de este modo se hubiera posibilitado el acceso a los Tribunales ordinarios en el mismo tiempo (un año como máximo) pero además se hubieran evitado algunos problemas al producirse un reparto más adecuado de la materia entre el TEAR y el TEAC, puesto que de esta forma no se vulneraría el derecho a juez natural consagrado en el artículo 152 de la CE y no se alejaría del contribuyente la tramitación del procedimiento.

Así pues, se puede concluir diciendo que la configuración de la vía económico-administrativa que ha diseñado la LDGC tan sólo es un parche que trata de resolver tímidamente el colapso que han venido sufriendo los TEAC, y que, aunque en menor medida que el anterior sistema, continúa obstaculizando, mientras no se adopten otras medidas complementarias, el derecho a la tutela judicial efectiva. No obstante, habrá que esperar y comprobar cuáles son sus resultados.