

I.1. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

LA INJUSTIFICABLE OBLIGATORIEDAD DE LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA PREVIA A LA CONTENCIOSA EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Por el Dr. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ.
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Resumen

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

Abstract

This paper offers a critical analysis of economic-administrative requirements in the new General Tax Law (GTL). In such a law, it is still upheld that such complaints be formulated prior to administrative-contentious sanctioning procedures be advanced. A most sensible choice would have been to leave the economic-administrative process as a simply feasible way, which has unfortunately been missed, hence preserving in the new law all previous policy defects. This manner of proceeding has led to missing a good opportunity for accommodating our income tax system to resources enabled in art. 24 of the Constitution.

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

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

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

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

Esta situación perduró, sin modificaciones de relieve, hasta la promulgación de la Ley de Procedimiento Administrativo (L.P.A.) de 1958.

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

El mismo fue aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1959, norma que permaneció en vigor, con ligeras modificaciones, hasta la promulgación del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, dictado en desarrollo del Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo (T.A.P.E.A.), aprobado por medio del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, debiendo citarse igualmente como normativa aplicable, y dictada en medio del «*iter*» normativo citado, a los arts. 163 a 171 de la L.G.T. de 1963.

Posteriormente, y luego de la nueva redacción dada a determinados preceptos del T.A.P.E.A. por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de

la L.G.T., se promulgó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (R.P.R.E.A. de 1996), que entró en vigor el día 1 de junio de 1996.

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

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

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

Así lo señala rotundamente el art. 228 de la nueva L.G.T., que indica que el conocimiento de estas reclamaciones corresponde con exclusividad a los órganos económicos-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias, siendo tales órganos el T.E.A.C., los T.E.A.R. y los T.E.A.L. de Ceuta y Melilla, teniendo asimismo dicha consideración la Sala Especial para la Unificación de Doctrina.

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

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

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

Y ello es así porque la noción de «órgano jurisdiccional» que utiliza el precepto que se acaba de mencionar es un concepto comunitario, según se ha indicado en diversas Sentencias del T.J.C.E., tales como, por ejemplo, las de 30 de junio de 1966, 61/65, *Vaassen-Göbbels*; 14 de diciembre de 1971, 43/71, *Politi*; 11 de junio de 1987, 14/86, *Pretore di Salò/X*; 30 de marzo de 1993, C-24/92, *Corbiau*; 19 de octubre de 1995, C-111/94, *Job Centre*; 12 de diciembre de 1996, C-74/95 y C-129/95, *Procesos penales seguidos contra X*; 17 de septiembre de 1997, C-54/96,

Dorsch Consult; 22 de octubre de 1998, C-9/97 y C-118/97, *Jokela y Pitkäranta*; 12 de noviembre de 1998, C-134/97, *Victoria Film*, y 2 de marzo de 1999, C-416/96, *El-Yassini*, por lo que, a estos fines, resultan irrelevantes las calificaciones que fuesen procedentes según el Derecho interno de cada Estado.

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

Citadas características ya se estimó que se cumplían plena e íntegramente en el caso de los Tribunales Económico-Administrativos por la Resolución del T.E.A.C. de 29 de marzo de 1990.

Esta doctrina, que ya fue admitida implícitamente por la Sentencia del T.J.C.E. de 1 de abril de 1993, C-260/91 y C-261/91, *Diversinté S.A. et Iberlacta S.A./Administración de Aduanas de La Junquera*, ha sido refrendada por la Sentencia del T.J.C.E. de 21 de marzo de 2000, C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrija, S.L./Agencia Estatal de Administración Tributaria (A.E.A.T.)*, en la que se ha declarado, con total rotundidad, que los T.E.A.R. españoles –y, en consecuencia, también, obviamente, el T.E.A.C., añado por mi parte– cumplen de manera íntegra los requisitos para poder considerar a los mismos como jurisdiccionales a los efectos de poder interponer cuestiones prejudiciales.

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

Como pósito o preámbulo a lo que diré seguidamente, al referirme a la tercera nota caracterizadora de las reclamaciones económico-administrativas, en donde entraré en el auténtico objeto de este trabajo, tengo que referirme a la nota de independencia que, como se acaba de indicar, es una de las exigidas

comunitariamente para poder estimar que un órgano tiene, a estos efectos, la consideración de jurisdiccional.

Cierto es que la misma se entendió por el Tribunal de Luxemburgo, en su ya citada Sentencia de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa*, que concurría en la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos españoles; pero fue, evidentemente, la que mayores problemas ocasionó para llegar al resultado final de esta Sentencia.

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

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

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

Ello, a juicio de los redactores del Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva L.G.T., de 23 de enero de 2003, permite acentuar la pretendida «independencia funcional» de dichos órganos; extremo éste que también había sido puesto de manifiesto en el precedente Informe para la reforma de la L.G.T.,

publicado en julio de 2001, en el que, asimismo, se señaló que se estimaba necesaria la supresión de la mención del Ministro de Hacienda como órgano económico-administrativo, por tratarse de un precepto en desuso, y que se oponía a la separación de los órdenes de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones y de resolución de los recursos y reclamaciones que contra dicha aplicación o imposición se suscitasen.

Ahora bien, de todo ello no cabe tampoco, al menos por el momento, extraer una respuesta definitiva y concluyente acerca de que dicha independencia esté efectivamente garantizada para el futuro, y ello es así porque al remitir la nueva L.G.T. al desarrollo reglamentario la regulación del régimen básico de los Tribunales Económico-Administrativos (composición, régimen de nombramiento, organización y funcionamiento), sólo podremos saber si va a existir realmente, o no, tal independencia a la vista de cómo se pronuncie al respecto tal desarrollo reglamentario.

Y, en todo caso, la primera de las objeciones manifestadas por el Abogado General al presentar sus conclusiones previas a la resolución recaída en la Sentencia *Gabalfrisa* –consistente, como antes se manifestó, en que los Tribunales Económico-Administrativos no forman parte de la Administración de Justicia, al estar orgánicamente integrados en la propia Administración cuyos actos son impugnados por los contribuyentes– continúa siendo plenamente válida, ya que referidos Tribunales, evidentemente, ni eran, ni lo van a ser, parte integrante de la organización jurisdiccional española, encontrándose en ello una de las principales trabas par mantener que los mismos puedan realmente impartir justicia, habida cuenta que al no ser los mismos órganos jurisdiccionales de acuerdo con nuestro Derecho interno no está presente en ellos la nota de «alteridad» o heterocomposición que es sustancial al proceso jurisdiccional, que exige separación e independencia del órgano jurisdiccional respecto a las partes en litigio.

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

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

La circunstancia de que resulte obligado agotar la vía económico-administrativa para poder acudir ante los verdaderos y propios Tribunales es criticable –sin dejar de reconocer que en ocasiones puede suponer un filtro eficaz para disminuir el número de casos que pasan a conocimiento de los Tribunales ju-

diciales, sobrecargados en su actividad— por ser posiblemente atentatoria contra el principio de tutela judicial efectiva.

Así ha sido puesto de manifiesto por la práctica generalidad de la doctrina, que, en consecuencia, ha postulado la conversión de los recursos económico-administrativos en meramente facultativos, en la idea de que así se perfeccionaría el sistema de garantías, al tener la Administración que desarrollar un sistema orgánico de estudio y resolución de recursos de forma técnica y objetiva, que sea para los ciudadanos una verdadera atracción y no una mera carga formal, idea que también fue defendida en el Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales al Anteproyecto de L.G.T., de 31 de marzo de 2003.

Esta alternativa, única que considero acertada, no es, sin embargo, la seguida en la nueva L.G.T., que a lo más que se limita, en este aspecto, recogiendo lo que ya se indicó por el art. 37 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (L.D.G.C.), es a señalar, en su art. 229.4, que cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ante el T.E.A.C., la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano, lo cual, por otro lado, y dicho sea incidentalmente, no es muy correcto, y se compadece mal con lo señalado en el art. 228.4 de la propia L.G.T., en el que se manifiesta que la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos es irrenunciable e improrrogable, no pudiendo ser alterada por la voluntad de los interesados; y ello es así porque el atender a lo dispuesto por dicho art. 229.4 de la L.G.T. supone sencillamente que la competencia del T.E.A.R., cuando conoce en primera instancia, pasa a ser disponible para el recurrente.

Esto, en mi opinión, aparte de resultar contrario al citado art. 228.4 de la L.G.T., tampoco es conforme con lo indicado por el art. 12.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (L.R.J.-P.A.C.), en el que se dispone que la competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación previstos por las Leyes.

Por tanto, y en definitiva, poco ha avanzado la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en esta importante cuestión que se viene tratando, y lo que es más grave aún, a mi juicio, porque supone una contradicción radical con lo que habían venido sustentando precedentemente, es que este proceder del legislador esté amparado y respaldado tanto por determinados autores —y me refiero en concreto a los que han intervenido en la redacción de los Informes que se ha tomado como base para la redacción definitiva de la nueva L.G.T.—, como por parte del Partido Político que en el momento de la promulgación de la nueva L.G.T. sustentaba al Gobierno, y que tenía mayoría absoluta en las Cortes.

Es injustificable, en este sentido, que en el Informe para la reforma de la L.G.T., publicado en julio de 2001, se pueda leer que: «Con relación a la vía económico-administrativa la Comisión ha formulado propuestas concretas dirigidas a mejorar su funcionamiento *pero no se ha cuestionado su pervivencia o su carácter*

obligatorio»; o que en el posterior Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva L.G.T., de enero de 2003, se afirme, de manera totalmente acrítica, que: «El borrador de Anteproyecto L.G.T., *respetando una tradición que, en nuestro ordenamiento es superior a un siglo*, continúa supeditando la finalización de la vía administrativa a la interposición, por el obligado tributario, de la correspondiente reclamación económico-administrativa».

¿Dónde ha quedado la opinión de muchos de los autores que han intervenido en la redacción de tales documentos, que desde la Universidad venían propugnando, con fervor, la supresión de esta vía o, al menos, su conversión en meramente facultativa?

¿Tanta fuerza atractiva tiene el Poder que los ha elegido como «representantes» del saber tributario como para que estos autores callen, cuando no manifiesten abiertamente lo contrario que antes defendían?

Dejo en el aire las respuestas a estos interrogantes para que cada uno, en su intimidad, y algunos por supuesto más que otros, reflexione acerca de estas cuestiones.

Y qué decir, en fin, de los parlamentarios del Partido Político que sustentaba al Gobierno, que al promulgar la nueva L.G.T., han dado por bueno, sin ningún tipo de cuestión al respecto, la pervivencia obligatoria de la vía económico-administrativa, siendo así que cuando estaban en la oposición parlamentaria, y concretamente en el año 1995, cuando se debatió y aprobó la Ley 25/1995, de modificación de la L.G.T., presentaron y defendieron una enmienda en la que, de forma rotunda y concluyente, se abogaba porque esta vía fuese, como mal menor, opcional, justificándose esto de la forma siguiente, que reproduzco de manera literal:

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

Y por si ello no fuese ya de por sí suficiente, en la sesión plenaria del Congreso en la que se debatió el Dictamen de la Comisión, el portavoz del Grupo Parlamentario Popular, defendió, y vuelvo a citar literalmente del B.O.C.G.: «una reforma que atribuya al contribuyente la posibilidad de optar entre interponer una reclamación económico-administrativa o acceder directamente a la vía judicial».

Esto también ha quedado reducido a la nada, demostrándose así una vez más la firmeza de planteamientos de nuestros políticos, que son capaces de defender

una cosa, y exactamente su contraria, según que enfoquen el tema desde el Gobierno o desde la oposición.

Pasando página de todo ello, y volviendo al ámbito estrictamente científico, mi opinión es la de que, sin sombra de duda alguna, es inadecuado el sistema establecido en España de exigir la obligatoriedad de agotar previamente la vía económico-administrativa antes de acceder a la contenciosa.

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

Cuando, por el contrario, dicha vía no responda adecuadamente a estas exigencias, la misma es una mera cortapisa para recurrir ante los Tribunales, pudiéndosela considerar, en suma, como un «privilegio» de la Administración, tal como ha escrito Sánchez Morón, siendo muy acertadas en este sentido las afirmaciones de Tejerizo López cuando señaló que el hecho de otorgar a la Administración la posibilidad de revisar su decisión antes de acudir a los Tribunales, posibilidad que en teoría podría reputarse acertada, en la práctica, sin embargo, es sumamente negativa, porque implica, en definitiva, un alejamiento temporal del acceso a la verdadera justicia, a la justicia independiente e imparcial que sólo pueden dispensar, por lo ya antes expuesto, los Tribunales de lo contencioso, con todo lo cual, en suma, se está generando un atentado al principio de tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 de la Constitución, una de cuyas vertientes es, indudablemente, la consistente en el derecho a obtener una resolución sin dilaciones indebidas, como la doctrina y la jurisprudencia han puesto de relieve en reiteradas ocasiones.

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

Y ello mucho más si se tiene presente que en este campo no existe, además, un solo recurso administrativo antes de pasar a la esfera jurisdiccional, sino que en la gran mayoría de las ocasiones existe antes del proceso contencioso una doble instancia previa, incluso tres si se utiliza el recurso extraordinario de revisión, y a veces cuatro, si previamente se ha interpuesto el recurso de reposición previo al económico-administrativo, situación ésta agudamente denunciada por Martín Queralt en un brillante trabajo en el que estableció sólidas bases para que la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, fuera plenamente aplicable, sin ambages, a la órbita tributaria, lo cual en el momento en que dicho trabajo se escribió, año 1993, parecía un «*desideratum*» inalcanzable, aunque afortunadamente la ju-

jurisprudencia ha sido, en general, receptiva a este acertado planteamiento según el cual la materia tributaria se singulariza «*ratione materiae*», pero nada más, no pudiendo la Administración actuar de espaldas a las normas jurídicas que rigen el común obrar administrativo.

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

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

Con ser ello plausible, no basta, sin embargo, y no basta porque –aparte de que lo que se acaba de afirmar no es ni mucho menos doctrina mayoritaria de los Tribunales, que en la inmensa mayoría de los casos se decantan por afirmar que si no se ha agotado la vía económico-administrativa no se puede entrar a conocer del fondo del asunto en el contencioso– el dejar la solución del problema en manos de la jurisprudencia sería tanto como quedar al albur de

los miembros de tales órganos, de tal manera que nos encontraríamos en un terreno movedizo y a expensas, pues, del criterio personal de sus integrantes, que, según sus ideas más o menos progresistas sobre la materia se pronunciarían en un sentido o en otro. La solución, en suma, no puede venir más que por la vía de la Ley, única que permite, en principio, que el tratamiento a dispensar sea idéntico para todos los ciudadanos.

A la vista de cuanto antecede, y descendiendo ya a un terreno más concreto en el que se ofrezca alguna solución al grave problema apuntado, la alternativa más válida, en mi opinión, como ya he puesto de manifiesto en alguna ocasión precedente, es la de seguir conservando la vía económico-administrativa –si se quiere por tradición, como apuntaban los redactores del Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva L.G.T., de enero de 2003, o porque en alguna ocasión puede alcanzarse con ella la satisfacción de los litigantes sin coste económico, al contrario de lo que ocurre en la vía contenciosa–, pero con un añadido fundamental, que no es otro que el de que la misma sea, en todo caso, simplemente facultativa, quedando, por tanto, en manos del ciudadano el acudir o no a ella, máxime cuando la propia Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en su art. 56, concede a las partes amplias posibilidades de alegación «con independencia de que los motivos en que se basen hayan sido o no antes esgrimidos ante la Administración».

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

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

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

Y desde esta perspectiva no considero, en absoluto, que sea solución alguna a este problema el hecho de que en la nueva L.G.T. se establezca, en sus arts. 245

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

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

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

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

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

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

¿Qué sentido tiene tener que esperar al transcurso de un plazo de seis meses desde la interposición de la reclamación en estas materias cuando ya desde el inicio se conoce cuál va a ser la respuesta de los órganos económico-administrativos?

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

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

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

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

Por todo lo expuesto concluyo reiterando la gran ocasión perdida por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para resolver un problema que como el tratado en esta sesión demandaba con urgencia una solución más imaginativa, a la par que más justa, que la que existía y se ha mantenido sin retoque sustancial alguno, más allá de la pretendida «gran reforma» que se ha dicho, sin rubor, que es la introducción del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, sin entrar ni tan siquiera a debatir la conveniencia, o no, de posibles fórmulas arbitrales en la resolución de conflictos entre la Administración tributaria y los ciudadanos, cada vez más demandadas a nivel doctrinal, y que tienen su apoyo en lo establecido genéricamente por el art. 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.