



*Real Academia
de Ciencias Económicas y Financieras*

Los tribunales económico-administrativos:
El difícil camino hacia la auténtica
justicia tributaria

Publicaciones de la Real Academia de Ciencias
Económicas y Financieras

Los tribunales económico-administrativos:
El difícil camino hacia la auténtica
justicia tributaria

Discurso de ingreso del Académico Numerario

EXCMO. SR. D. JOSEP MARIA CORONAS GUINART
Abogado del Estado

en el acto de su recepción, 17 de junio de 2004, y

Discurso de contestación por el Académico Numerario

EXCMO. SR. DR. D. JOAN-FRANCESC PONT CLEMENTE

Barcelona 2004

Sumario

Discurso de ingreso del Académico Numerario

EXCMO. SR. D. JOSEP MARIA CORONAS GUINART

Discurso 7

Discurso de contestación del Académico Numerario

EXCMO. SR. DR. D. JOAN-FRANCESC PONT CLEMENTE

Discurso 49

Publicaciones de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras 61

EXCMO. SR. D. JOSEP MARIA CORONAS GUINART

Excmo. Sr. Presidente, Excmos. Sres. Académicos, querida familia Pifarré, queridos amigos todos:

Convenientemente arreglado para este solemne acto, tengo el honor de comparecer aquí para ocupar en esta Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras la vacante dejada por quien fue su Presidente, el Excmo. Sr. Dr. D. Mario Pifarré Riera (e.p.d.), y, aunque su vacío no se puede cubrir, me comprometo a honrar al menos dignamente su memoria y a intentar seguir su ejemplo de vocación y dedicación a la ciencia.

Y lo hago casi con la ilusión que mi propio padre tendría hoy. Porque, ciertamente, Mario Pifarré era persona de capacidades superiores. Científicamente, profesionalmente. También, y sobre todo, humanamente. Era único en su sentido de la amistad, en su humanidad. Era también un pionero en múltiples ámbitos, en la docencia, en la función pública, en el desarrollo de la universidad y de las ciencias económicas, y en el de su ciudad, Barcelona. Y no se quedaba en la necesaria reflexión. Creía también en la acción e impulsaba a los demás a perseverar en retos trascendentes a su propia vida, como lo fue esta Real Academia, definida por su libertad de pensamiento y su vocación de servicio al progreso de las ciencias económicas. Y lo hizo siempre con coraje, sin desaliento, indiferente a la lisonjería o a la envidia, y con entusiasmo, en gran parte irresistiblemente contagiado por su esposa Mercedes. Estaba especialmente dotado para la caridad, que a menudo expresaba con su particular sentido del humor.

Mario Pifarré me pidió un día que le fuera a ver a su casa. Lo hice encantado y cuando le vi le reiteré que estaba a su disposición para cualquier cosa que necesitase. ¿Para cualquier cosa? Cualquiera, contesté. ¿Y si te pidiera que ingresaras en la Real Academia? No me lo pedirás, contesté. ¿Y si de todos modos lo hiciera? Obedecería. Tal era la admiración, cariño y simpatía que sentía por él.

Su influjo persiste cuando, sin conocimiento de esa anécdota, el Presidente y los miembros de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras me han otorgado, sin merecerlo, el honor de cubrir su vacante.

Me emociona tanta delicadeza y generosidad, que agradezco además de forma permanente, pues perenne será también la benevolencia y ayuda que de las per-

sonas tan buenas y sabias que integran la Real Academia habré de necesitar para cubrir dignamente la vacante de Mario Pifarré.

Para ello, he de abusar de la atención de Vds., que también agradezco mucho, para cumplir con la obligación previa del discurso de ingreso. No es para mí un trámite, sino la expresión de mi gratitud y de mi reconocimiento a quienes, desde distintas vertientes, también la económica, se preocupan incesantemente por avanzar cada día más en la regulación y adopción de las mayores garantías para una justicia tributaria independiente, en particular, mediante los Tribunales Económico-Administrativos.

Entre ellos, estaba, claro está, el Dr. Pifarré, para quien la justicia auténtica, o sea, la realizada con todas las garantías de independencia, no era una realidad en este mundo, sino un permanente objetivo cuya consecución exigía un largo camino lleno de resistencias y obstáculos, pues no se llega al triunfo sino venciendo mil dificultades. “Ad augusta per angusta”.

Ese difícil camino hacia una auténtica justicia tributaria encarnada procedimentalmente en el máximo reforzamiento de los Tribunales Económico-Administrativos justifica el título de este discurso en homenaje al Excmo. Sr. Dr. D. Mario Pifarré Riera, un gran Catedrático, sabio, exigente y orgulloso de sus discípulos, en particular de su hija Mercedes, y, sobre todo, justo, humano y bueno.

La justicia es una aspiración universal, de todas las personas y en todas las épocas, desde que el ser humano ha asumido la necesidad de organizar su vida junto con otros. La constante y perpetua voluntad de dar a cada cual lo suyo es un sentimiento comúnmente compartido.

El ámbito tributario no es una excepción. La propia Constitución, al recoger la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, recuerda la debida aplicación del principio de justicia, tanto al referirse al sistema tributario en general como en su aplicación particular a la capacidad económica, a la igualdad y a la no confiscatoriedad¹.

1. Art. 31.1 de la Constitución: Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Sin embargo, la aplicación del principio de justicia resulta en la práctica dificultada cuando, como sucede a menudo en el ámbito tributario, repleto de liquidaciones tributarias, la justicia resulta valorada o medida en términos cuantitativos, de tal modo que la duda sobre la procedencia de una liquidación o de otra, es decir, sobre la que es justa, tiene una inmediata y conocida incidencia económica.

La inmediata repercusión económica de su decisión y el temor a equivocarse con la que, cuantitativamente, parezca perjudicar al erario público pueden, en parte, explicar, aunque no justificar, la tradicional resistencia del Fisco y de sus empleados a aplicar de entrada el criterio justo, especialmente si las normas en que ha de apoyarse son confusas o ambiguas y no se da suficiente importancia a la formación de los funcionarios en la justicia.

La existencia de normas estables y claras² y la previsión de una adecuada formación en los que han de aplicarlas son esenciales para su justa aplicación³.

Pero tales exigencias no son suficientes. Ha de existir un procedimiento que imponga al poder público las garantías que el ciudadano ha de recibir cuando se pretende coactivamente su contribución. La justicia “procedimental” es tan importante como la material⁴. Y más en el mundo de las liquidaciones tributarias, en que la presunción de legalidad de los actos administrativos, el privilegio de ejecutividad y el principio de autotutela declarativa, que el Tribunal Constitucional considera conformes al principio de eficacia en la actuación de la Administración que consagra el art. 103 de la Constitución, necesitan ser compensados con la revisión mediante órganos independientes de los gestores, los llamados Tribunales Económico-Administrativos.

2. En un reciente artículo publicado el 14 de abril de 2004 en “Expansión” sobre “nuevos avances en la reforma tributaria”, Rubén Candela recordaba que en los últimos ocho años se han dictado sólo en el ámbito del IRPF 161 normas y en los ocho años anteriores 138; y que, en muchos casos, están plagadas de conceptos jurídicos indeterminados y permiten interpretaciones peregrinas que han llevado la conflictividad tributaria a niveles nunca antes alcanzados.

3. De poco sirve una buena Ley si no están adecuadamente formados los funcionarios encargados de aplicarla. A tales exigencias ya se refirió el Excmo. Sr. D. Claudio Colomer Marqués en el discurso de ingreso en esta Real Academia que pronunció en 1998 sobre “La incertidumbre fiscal, reflexiones sobre la legalidad y legitimidad del sistema tributario español”.

4. Tesis fundamental del filósofo Stuart Hampshire, en “La justicia es conflicto”, Siglo XXI de España Editores S.A., Madrid, 2002.

De esta cuestión ha de tratarse ahora. El camino seguido para la implantación de los Tribunales Económico-Administrativos ha sido apasionante, pero largo, pues difícil es avanzar hacia una verdadera justicia en el ámbito tributario, y todavía queda mucho por hacer.

Conviene recordar, como hizo Pedro Luis Serrera Contreras en su tesis doctoral⁵, que, aunque la división de poderes ya fue reconocida por la primera Constitución de 1812⁶, el Fisco se resistió largamente a perder su fuero propio, que proclamaba la Novísima Recopilación⁷, con el argumento de que “el conocimiento exclusivo de la jurisdicción de la Real Hacienda es un principio fundamental de la Administración de Rentas Reales y si se debilitase serían infinitas las detenciones que sufriría la cobranza y vendría a quedar exhausto el erario, con los incalculables males que son consiguientes”⁸, razón coherente con la reacción absolutista que se produjo después de la Constitución de Cádiz.

Sólo en la década moderada⁹, siendo Presidente y Ministro de Hacienda Juan Bravo Murillo, el Real Decreto de 20 de junio de 1852 se atrevió a suprimir los juzgados de las subdelegaciones de Rentas encomendándose los juicios de Hacienda a los jueces ordinarios y, finalmente, la supresión del fuero propio de Hacienda tuvo lugar con la Ley de 11 de abril de 1868, que unificó los fueros existentes y cuya aplicación tuvo lugar, después de la Revolución de Septiembre, mediante el

5. Pedro Luis Serrera Contreras. Lo económico-administrativo: historia y ámbito. Universidad de Sevilla. 1966.

6. Conviene destacar sus artículos 13 a 17. Art. 13: El objeto del Gobierno es la felicidad de la Nación, puesto que el fin de toda sociedad política no es otro que el bienestar de los individuos que la componen. Art. 14: El Gobierno de la Nación Española es una Monarquía moderada hereditaria. Art. 15: La potestad de hacer las leyes reside en las Cortes con el Rey. Art. 16: La potestad de hacer ejecutar las leyes reside en el Rey. Y art. 17: La potestad de aplicar las leyes en las causas civiles y criminales reside en los Tribunales establecidos por la ley.

7. Ley 7ª, título X, libro VI.

8. Real Orden de 2 de agosto de 1819, siendo José Imaz Subsecretario de Hacienda.

9. Con dicho nombre se conoce la época de aparente estabilidad política y social que vivió España, desde que el general Ramón María Narváez forma su primer gobierno en 3 de mayo de 1844 (pocos meses más tarde de haberse otorgado por ley votada en 8 de noviembre de 1843 la mayoría de edad a la Reina Isabel II, de 13 años de edad) hasta la Vicalvarada del general Leopoldo O'Donnell el 28 de junio de 1854, que acabó dando lugar al bienio progresista, cuyo primer gobierno fue presidido por el general Baldomero Espartero. Pese a las intrigas y al espíritu reaccionario propio de dicha época, la economía inicia su modernización en un Estado prácticamente ajeno a la revolución europea de 1848: se desarrollan los ferrocarriles, se simplifica el sistema tributario y se introduce el real como nueva unidad monetaria.

Decreto-Ley de 6 de diciembre de 1868, siendo Ministro de Hacienda Laureano Figuerola bajo la presidencia de Francisco Serrano.

Con Bravo Murillo, tuvo lugar probablemente el primer intento serio de dotar al Estado de una Administración organizada y eficaz como instrumento necesario de un sistema político estable¹⁰, así como de defender los intereses públicos con sometimiento al Derecho. Por ello, siendo Ministro de Hacienda bajo la presidencia de Narváez, promovió sendos Reales Decretos de 28 de diciembre de 1849, en los que, además de refundirse en una única autoridad civil superior en cada provincia con el nombre de Gobernadores de Provincia los Jefes políticos y los Intendentes económicos¹¹, e incrementarse el número de Inspectores y de visitadores generales para fiscalizar los servicios de Hacienda, se creó la Dirección General de lo Contencioso en el seno del Ministerio de Hacienda, bajo cuya dependencia habían de situarse los fiscales como tradicionales representantes del Estado ante los diversos Tribunales y otros asesores, que acabaron siendo transcurridos treinta años los Abogados del Estado¹².

Sin embargo, la supresión de los jueces de Hacienda y la intervención de los ordinarios no fue acompañada inicialmente de prevenciones que garantizaran a los ciudadanos el acceso a la justicia ordinaria. La Real Orden de 10 de mayo de 1850 sólo admitía las reclamaciones de los contribuyentes después de hecho el pago correspondiente, pues el interés de la Hacienda Pública no puede sujetarse “a los lentos trámites de la Administración de justicia, tan saludables para otros asuntos de muy diversa naturaleza”, formulándose así la regla “solve et repete”, antece-

10. Sebastián Martín-Retortillo Baquer, *La defensa en Derecho del Estado*, Editorial Civitas S.A. Madrid 1986. Constituye un completo estudio de la creación del Cuerpo de Abogados del Estado y de su desarrollo mientras se va formando el Estado de Derecho.

11. En dicho sentido, modifica la organización económica creada por el Real Decreto de 15 de junio de 1845, aprobado con el impulso del Ministro de Hacienda Alejandro Mon bajo la presidencia de Ramón M^o Narváez. La jefatura económica de la provincia correspondía al Intendente y la del partido al Subdelegado de Rentas.

12. Sólo con la creación en 1849 de la Dirección General de lo Contencioso se dio importancia a la asistencia jurídica del Estado, centralizando la defensa en juicio y el asesoramiento en Derecho del Estado. Con el bienio progresista, cambió de nombre, pero no de funciones, al ser sustituida mediante el Real Decreto de 29 de diciembre de 1854 por la Asesoría General del Ministerio de Hacienda, la cual fue suprimida mediante Decreto de 30 de junio de 1869 siendo Ministro de Hacienda Laureano Figuerola. Aunque la unidad orgánica había sido suprimida como tal, se mantuvo la confianza en la bondad del principio del necesario asesoramiento del Estado y, a tal efecto, siendo Ministro de Hacienda el Marqués de Orovio, se había creado mediante el Real Decreto de 18

..//..

dente del principio de ejecutividad necesario para la eficacia de la actuación administrativa a la que se refiere el art. 103 de la Constitución actual. De modo similar, se justificaban otros privilegios procesales del Estado. El Real Decreto de 21 de mayo de 1853 exigía que antes de ser admitida una demanda contra el Estado se remitiera al Ministro de Hacienda para que declarara su admisión o no. Y no podía ser admitida sin haberse agotado previamente la vía gubernativa¹³. Además, la preocupación por el procedimiento era prácticamente inexistente, excepto para advertir que contra las resoluciones de los jefes económicos provinciales podían los interesados recurrir a la dirección general correspondiente en el plazo de 15 días¹⁴ y que contra las resoluciones de la dirección general podían recurrir al Ministro en el plazo de 60 días¹⁵. La desconfianza hacia los Tribunales de Justicia se desprendía también de las instrucciones que desde el Ministerio de Hacienda se impartían a los órganos competentes para la defensa en juicio de los intereses del Estado. La Circular de 6 de abril de 1858 de la Asesoría General del Ministerio de Hacienda, en la que se había convertido la inicial Dirección General de lo Contencioso, ordenaba, como “medio de contribuir poderosamente a la mejor defensa de la Hacienda”, apelar “toda providencia contraria a aquélla, pues si el fallo se considerase justo, tiempo hay, después de intentado el recurso, de desistir de él, si el Gobierno lo conceptuase así oportuno”. Y dicha instrucción ha inspirado similares que rigen la actuación de los Abogados del Estado en nuestros días.

La natural resistencia de la Hacienda Pública a cualquier control obtenía así sus frutos con más facilidad en un Estado convulso, en permanente estado de construcción y reforma, en el que eran más asumibles el principio de eficacia y los que

..//..

de mayo de 1868 el Cuerpo de Oficiales Letrados en las Administraciones de Hacienda Pública, integrado por funcionarios inamovibles que ingresaban por oposición, dependiente de la Dirección General de Contribuciones, a los que se encomendaba la función específica de liquidar el entonces llamado impuesto de traslaciones de dominio y la más amplia de asesoramiento en Derecho de la Administración, razón por la cual habían de depender también de la Sección de Letrados que se creó en la Secretaría General del Ministerio de Hacienda mediante Decreto de 9 de julio de 1869 con objeto de centralizar el asesoramiento, evitar la dispersión de criterio y ordenar los litigios de interés para la Hacienda Pública cuya defensa llevaba a cabo el Ministerio Fiscal.

13. La Real Orden de 9 de junio de 1847 ordena a los Tribunales que no admitan demanda en que exista interés del Estado sin previa certificación de haber recaído resolución en vía gubernativa. El Decreto de 9 de julio de 1869 lo reiteró, aclarando las dudas que habían surgido tras la supresión del fuero de Hacienda. Y el Real Decreto de 23 de marzo de 1886 reguló definitivamente la vía gubernativa hasta la Ley de procedimiento administrativo de 1958.

14. Este plazo se tomará como modelo sucesivamente.

15. Real Orden de 30 de marzo de 1867.

informaban la reorganización administrativa que el de justicia y los que habían de inspirar los derechos y garantías de los ciudadanos. No hay que olvidar que cuando fue destronada en 1868 Isabel II tenía 38 años y llevaba más de 25 de reinado efectivo sobreviviendo a intrigas, atentados, pronunciamientos y unos cuarenta gobiernos.

Una primera preocupación concreta por los derechos de los ciudadanos y, en particular, de los reclamantes se detecta en el “Reglamento para el régimen y tramitación de los negocios en el Ministerio de Hacienda”, aprobado por el Real Decreto de 18 de febrero de 1871, bajo la Presidencia del general Francisco Serrano en la breve etapa monárquica de Amadeo de Saboya¹⁶, siendo Ministro de Hacienda Segismundo Moret. En dicho Reglamento, se dispuso que los recursos de alzada ante el Ministro contra los acuerdos de las Direcciones Generales se presentaran y se instruyeran directamente por la Secretaría del Ministerio para su resolución por el Ministro en lugar de presentarse ante la misma Dirección e instruirse por ella y con su parecer remitirse a la resolución del Ministro, pues “dicha práctica viciosa viene en el fondo a hacer nulo el derecho de la alzada, porque la misma autoridad que resolvió es quien informa y prepara la nueva resolución”¹⁷. Late ahí la necesidad de separar la función de gestión de la función de resolución de la correspondiente reclamación como garantía de los reclamantes.

Una segunda preocupación más general por las garantías de los reclamantes y la justicia de los procedimientos se observa cuando el Decreto de 5 de mayo de 1873, aprobado por la I República bajo la presidencia de Estanislao Figueras para reforzar las funciones de asesoramiento de los Letrados de la Hacienda Pública, cuyo Cuerpo se había creado en 1868, advierte que “este Cuerpo de Letrados, salvaguardia de los intereses y derechos del Estado, y garantía de los derechos e intereses particulares, servirá de medio para que se introduzcan los progresos de las

16. Llamado por las Cortes de 1870, Amadeo I de Saboya ocupó el trono desde el 2 de enero de 1871 hasta que abdicó el 10 de febrero de 1873, siendo entonces implantada la Primera República, en la que presidieron sus gobiernos Estanislao Figueras (hasta el 9 de junio de 1873), Francisco Pi y Margall (hasta el 18 de julio de 1873), Nicolás Salmerón (hasta el 7 de septiembre de 1873) y Emilio Castelar (hasta el 2 de enero de 1874). Continuó después el Gobierno Ejecutivo bajo la presidencia de nuevo del general Serrano, y en el mismo año de Juan Zavala y Práxedes Mateo Sagasta, hasta la Restauración de la Monarquía en la persona de Alfonso XII, hijo de Isabel II, bajo la presidencia de Antonio Cánovas del Castillo.

17. Aunque el Decreto de 1 de agosto de 1871 matizó que la instrucción de los recursos de alzada debía hacerse por los Directores como jefes de sección de la Secretaría mantuvo que fuera ésta la que presentara al despacho del Ministro los expedientes para su resolución.

ciencias en los procedimientos administrativos, y para que, sin romper con las buenas prácticas, se acabe con los malos hábitos y con los vicios que sostiene la rutina, enemiga tenaz de toda innovación y de toda reforma”. Ejemplar declaración que justifica la intervención de los asesores jurídicos de Hacienda tanto para su más eficaz funcionamiento como para mayor garantía de los ciudadanos, con el fin, añade, “de que los principios y las doctrinas del derecho encarnen en el procedimiento administrativo y sean garantía de acierto y rectitud en las resoluciones”, pues “a medida que un país adelanta en cultura y que sus intereses materiales adquieren desarrollo, se hace indispensable que su Administración sea más entendida, sin dejar de ser rápida en la gestión y siempre justa en las resoluciones”. La justicia como finalidad y la inteligibilidad y rapidez de la resolución administrativa como medios indispensables. La Administración ha de intentar ser entendida y rápida en su gestión, y ha de ser siempre justa, como corresponde a la naturaleza del servicio que ha de prestar a los ciudadanos.

Esas dos buenas ideas, la más concreta de separar la función administrativa de gestión de la de resolución de reclamaciones y la más amplia de la juridicidad de la actuación administrativa, en apariencia simples pero de difícil implantación práctica, se acaban abriendo camino a partir de la iniciativa personal de Juan Francisco Camacho, Ministro de Hacienda en diversos gobiernos presididos por Práxedes Mateo Sagasta¹⁸, pues no basta que existan principios correctos sino que se precisa el coraje de personas con autoridad moral y política para aplicarlos. Así, en 1874, el Decreto de 26 de julio restableció la Asesoría General del Ministerio de Hacienda, que había sido suprimida en 1869, y el Decreto de 6 de octubre fijó en 15 días el plazo para recurrir en alzada ante el Ministro las resoluciones de las Direcciones Generales; y en 1881, en la primera vez que durante la Restauración corresponde el poder al Partido Liberal, bajo la Presidencia de Sagasta, en pocas semanas, la Real Orden de 24 de febrero creó la Inspección General de la Hacienda Pública, antecedente de la Inspección de los Servicios; el Real Decreto de 10 de marzo convirtió definitivamente la Asesoría General en la Dirección General de

18. Bajo la presidencia siempre de Práxedes Mateo Sagasta, excepto en el gobierno presidido entre 13 de mayo y 3 de septiembre de 1874 por Juan Zavala, Juan Francisco Camacho fue Ministro de Hacienda en 1872 (etapa monárquica de Amadeo de Saboya), 1874 (Gobierno ejecutivo previo a la Restauración), 1881-1883 (reinado de Alfonso XII) y 1885-1886 (Regencia de María Cristina de Habsburgo-Lorena).

lo Contencioso del Estado¹⁹ y creó el Cuerpo de Abogados del Estado; la Ley de 9 de diciembre reformó la organización de la administración económica provincial atribuyendo la autoridad económica en cada provincia al Delegado de Hacienda, como órgano distinto de la autoridad política; y la Ley de 31 de diciembre de 1881 aprobó las bases del procedimiento económico-administrativo, desarrolladas inmediatamente por el Reglamento de la misma fecha²⁰.

Organización de la Administración, juridización de la Hacienda Pública, profesionalización de sus agentes pretendiendo la independencia de cualquier injerencia política y el control de su actuación a través de un procedimiento reglado sustentan las bases aprobadas por la citada Ley de 31 de diciembre de 1881, en la que se da un paso importante, aunque sólo en el ámbito del procedimiento, en la línea de separar el propio de la gestión y el derivado de la reclamación.

Según la citada Ley y su Reglamento²¹, toda reclamación de parte “en los asuntos del ramo de Hacienda” se resolverá en dos períodos sucesivos: el primero gubernativo, compuesto de dos instancias, y el segundo contencioso-administrativo, mediante el recurso judicial de este nombre. Este último procede sin restricción de materia, siempre que verse sobre una pretensión que la Administración haya de resolver, y sin restricción formal, y, por ello, sin necesidad de que el Ministro de Hacienda decida sobre su admisión, siempre que se haya agotado previamente la vía gubernativa. Puede interponerse por el particular en el plazo general de dos meses o por la Administración en el de seis siempre que en el plazo de diez años declare que la providencia es lesiva de los intereses del Estado. Interpuesto el recurso por el particular, no se suspende la providencia salvo que, a solicitud del interesado, la Administración considere irreparables los daños que se causarían. Y pueden serle impuestas las costas si se declara que el demandante ha obrado con notoria mala fe. Reglas que han llegado a nuestros días, con modificaciones

19. Con este nombre y con similares funciones, se mantuvo como centro directivo del Ministerio de Hacienda hasta que fue sustituida en 1985 por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado dentro del Ministerio de Justicia.

20. Ejemplar caso de desarrollo inmediato, no infrecuente, muestra de la claridad de ideas y de la necesidad de obtener inmediatamente los beneficios pretendidos con la Ley. Mientras ésta se debatía en las Cortes, el Ministerio preparaba la correspondiente norma reglamentaria para hacer posible su pronta aprobación una vez fuera la Ley sancionada.

21. Compuesta por 31 bases. Su Reglamento constaba de 355 artículos.

no sustanciales²², excepto la relativa a la potestad judicial de otorgar la suspensión impuesta por el derecho fundamental a la tutela cautelar que, formando parte del derecho a la tutela judicial efectiva, consagra el art. 24.1 de la Constitución de 1978.

Respecto de la citada vía gubernativa, en que se concreta el procedimiento económico-administrativo, se regulan dos instancias: la primera ante el Delegado de Hacienda correspondiente en el ámbito provincial o ante el Director General en el ámbito central, y la segunda, mediante el recurso de alzada, ante el Ministro de Hacienda, tramitándose el recurso por el centro directivo si la providencia fue dictada por el Delegado de Hacienda o por la Subsecretaría si lo fue por la Dirección General, muestra una vez más del deseo de separar el órgano de resolución del órgano de gestión, así como los distintos órganos de resolución, aunque la separación sea más aparente que real. La primera instancia reconoce el derecho del interesado a la puesta de manifiesto del expediente por un plazo de ocho días, a ser notificado de la providencia que recaiga con indicación del recurso de alzada que puede interponer, plazo y órganos ante quien presentarlo e interponerlo y a interponer recurso de alzada en el plazo de quince días, advirtiéndose que la notificación se hará por medio del Boletín oficial de la provincia pero sólo en el caso de que se ignore su paradero. También dichas garantías han llegado hasta nuestros días. Sin embargo, la norma mantiene el privilegio “solve et repete”, de manera que no puede recurrir en alzada el particular sin el previo pago o consignación de la cantidad liquidada en las arcas del Tesoro, permite imponer una multa del 10% de la cuantía al reclamante que viera desestimada su pretensión cuando se considerase notoriamente improcedente, la cual puede elevarse al 20% si además interpone recurso de alzada y lo pierde, y admite el recurso de alzada por el Interventor en los mismos términos que el particular si se accede en todo o en parte a su pretensión. Por lo demás, regula el recurso de nulidad contra las providencias fundadas en pruebas o documentos falsos, antecedente del recurso extraordinario de revisión, y el recurso de queja, así como ciertos procedimientos especiales.²³

22. Como el plazo de caducidad de cuatro años para la declaración de lesividad o el tratamiento de las medidas cautelares por la Ley reguladora hoy de la jurisdicción contencioso-administrativa.

23. Las bases 27 a 29 de la Ley se refieren a las reclamaciones que surjan en el procedimiento de apremio, con motivo del repartimiento de la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería, o de la industrial, o con ocasión del impuesto de consumo y cereales.

La pretensión de introducir mejoras técnicas en la normativa de 1881 y, sobre todo, de cambiar lo producido por un gobierno de signo político contrario, provocó la Ley y el Reglamento del procedimiento económico-administrativo de 24 de junio de 1885, bajo el Gobierno presidido por el conservador Antonio Cánovas del Castillo y el impulso del Ministro de Hacienda Fernando Cos-Gayón, y el Reglamento de 15 de abril de 1890, otra vez con el Gobierno Sagasta y con Manuel Eguilior como Ministro de Hacienda, dictado en cumplimiento de la Ley de bases del procedimiento administrativo de 19 de octubre de 1889, y a quien también se debe la regulación especial de la devolución de ingresos indebidos mediante el Real Decreto de 25 de febrero de 1890.

De los citados reglamentos del procedimiento económico-administrativo y, en particular, del de 1890, interesa destacar, en garantía de los reclamantes, el establecimiento del plazo máximo de un año de duración del procedimiento, la audiencia por el tradicional plazo de quince días, la posibilidad de excepcionarse el requisito del previo pago para poder recurrir en alzada cuando se trate de penalidad impuesta al contribuyente y la supresión de la segunda instancia para reclamaciones interpuestas ante los Delegados de Hacienda en asuntos de cuantía no superior a 50 ptas²⁴.

Pese a que se iba abriendo paso la separación entre el procedimiento de gestión y el de reclamación como un medio de garantizar una justicia tributaria independiente, de modo que la resolución sólo se encomendaba a los Delegados de Hacienda, Directores Generales y Ministro, no fue ese ideal el que provocó la aparición por vez primera de un órgano colegiado, el Tribunal gubernativo, sino la necesidad de descargar al Ministro de Hacienda de despachar tantas reclamaciones. Por eso, el Real Decreto de 29 de diciembre de 1892, siendo Ministro de Hacienda Germán Gamazo en el Gobierno Sagasta, argumentando que “en cuatro meses el Ministro llegó a despachar 2.280 asuntos”, atribuye a un Tribunal gubernativo integrado por el Director General del ramo, el Interventor General y el Director General de lo Contencioso del Estado, y presidido por el más antiguo, la competencia para conocer y resolver las reclamaciones que corresponde al Minis-

24. Si la cuantía era de 50 a 500 ptas. el recurso de alzada debía interponerse ante el Director General. Y si era de más de 500 ptas, ante el Ministro de Hacienda.

tro de Hacienda, sin perjuicio de los casos en que por su importancia o por no haber conformidad en el citado Tribunal quedaban reservados al Ministro.

Con el nuevo gobierno formado por Antonio Cánovas del Castillo, con Juan Navarro Reverter como Ministro de Hacienda, el Real Decreto de 16 de julio de 1895 suprimió el Tribunal gubernativo y con el siguiente de Sagasta como Presidente y Joaquín López Puigcerver como Ministro de Hacienda, el Real Decreto de 30 de octubre de 1897 lo restableció, aunque presidido por el Subsecretario e integrado por los mismos vocales que en 1892²⁵.

Seguramente convencido de mantener el control del citado Tribunal y aliviado por librarse de la carga de trabajo que comportaba su competencia directa, el nuevo Ministro de Hacienda Raimundo Fernández Villaverde, en el Gobierno presidido por Francisco Silvela²⁶, mantiene el Tribunal gubernativo en el ámbito central en sustitución del Ministro de Hacienda y, mediante el Real Decreto de 14 de noviembre de 1899, atribuye la competencia para conocer y resolver las reclamaciones en el ámbito provincial a una junta presidida por el Delegado de Hacienda e integrada además por el interventor, el administrador de Hacienda y el Abogado del Estado, habiéndose de instruir el expediente por un funcionario que ejercía de secretario sin voto. Además, para reducir la necesidad de una segunda instancia, incrementa las cuantías que la determinaban, de modo que en el ámbito provincial hasta 500 ptas. las resoluciones causaban estado, no siendo susceptibles de recurso de alzada, sino de recurso contencioso-administrativo; si la cuantía excedía de 500 ptas. había de interponerse recurso de alzada ante el correspondiente Director General si no pasaba de 3.000 ptas. o ante el Tribunal gubernativo en otro caso. En el ámbito central, las resoluciones de la Dirección General causaban estado si la cuantía no excedía de 2.000 ptas; en otro caso, cabía alzada ante el Tribunal gubernativo.

25. Además, dicho Real Decreto incrementó las cuantías determinantes de la necesidad de una segunda instancia. En el ámbito provincial, hasta las 100 ptas. (antes 50), resolvía en única instancia el Delegado de Hacienda. Entre 100 y 1000, había alzada ante el Director General. Y, por encima de 1000, el recurso de alzada debía interponerse ante el Tribunal gubernativo.

26. Antonio Cánovas del Castillo había sido asesinado en el balneario de Santa Agueda (Guipúzcoa) el 8 de agosto de 1897 por el anarquista Michele Angiolillo.

Fue Angel Urzaiz, Ministro de Hacienda en un nuevo Gobierno Sagasta, quien, mediante el Real Decreto de 30 de agosto de 1901, además de reconocer hábilmente que era excesiva y perjudicial para el funcionamiento de la Administración la carga que seguía recayendo sobre los Directores Generales, se atrevió a declarar por vez primera en relación al fisco que las funciones de la administración activa en todos los asuntos del orden económico que corresponden a la Hacienda Pública han de ejercitarse “con separación en sus dos conceptos de gestión y de resolución de reclamaciones que contra esta gestión se susciten en vía gubernativa” y, por consiguiente, han de encomendarse “a organismos diferentes”, pues, tratándose de decidir “si el acto administrativo lesiona un derecho o infliere un perjuicio indebido, o sea si el acto reclamado se acomoda al espíritu de la ley o disposición de que pretenda derivarse” “no ha de ser el juez más imparcial y más sereno el agente cuyos actos se impugnan y que por el hecho de haberlos realizado ha de sentirse predispuesto a sostenerlos por estimar dichos actos fundados y procedentes”. Atrevida por lo valiente y sabia declaración, que permite argumentar al Ministro que sólo así, mediante la separación de la función gestora y la jurisdiccional encomendadas a órganos diferentes e incluso mediante la interpretación espiritualista de las normas, puede la Hacienda Pública obtener mayor eficacia, prestigio, equidad y acierto al resolver las reclamaciones.

Dicha norma establecía como órganos de resolución de reclamaciones el Tribunal gubernativo del Ministerio de Hacienda y los Tribunales gubernativos provinciales y fue completada por dos Instrucciones y un Reglamento promovidos por el mismo Ministro²⁷, que acabaron creando en el Tribunal gubernativo central el Pleno, integrado por el Subsecretario que lo presidía, los directores generales y el interventor general, y las Secciones, integradas por el director general del ramo, un abogado del Estado y un secretario-ponente. Los Tribunales provinciales habían de presidirse por el Delegado de Hacienda con un abogado del Estado y un secretario-ponente como vocales. Además, el Reglamento suprimió la exigencia del previo pago de la cantidad liquidada para poder interponer reclamación, sin perjuicio de la ejecutividad de la liquidación impugnada y reguló el recurso de reposición con carácter potestativo y previo al económico, aunque limitado a cuestiones de hecho o procedimentales.

27. La Instrucción provisional de 13 de noviembre de 1901, la Instrucción definitiva de 18 de enero de 1902 y el Reglamento de procedimiento económico de 6 de marzo de 1902.

El recelo hacia dichos órganos y probablemente la enemistad personal con el anterior hizo que el nuevo Ministro de Hacienda Tirso Rodríguez, bajo el Gobierno también presidido por Sagasta, los suprimiera mediante el Real Decreto de 1 de septiembre de 1902. Pero tres meses más tarde, siendo presidente Silvela y de nuevo Ministro de Hacienda Fernández Villaverde, el Real Decreto de 16 de diciembre de 1902 restableció el Tribunal gubernativo central, con el Subsecretario como Presidente y como vocales el Director General de lo Contencioso, el Interventor General y el Director del ramo, en calidad de ponente.

La organización en materia de resolución de reclamaciones que resultaba de la singular evolución expuesta se basaba, por tanto, en 1902, en los Delegados de Hacienda en el ámbito provincial y en los Directores Generales y el Tribunal Gubernativo en el ámbito central, reservándose ciertas competencias el Ministro de Hacienda.

Dicha organización se mantuvo hasta 1924, sin reformas dignas de mención, salvo la promovida por el Ministro de Hacienda Augusto González Besada bajo la presidencia de Raimundo Fernández Villaverde, mediante el Reglamento de 13 de octubre de 1903, para incrementar las cuantías²⁸ y para imponer como plazo máximo de duración de cada instancia el de tres meses.

En 1924, se implantaron definitivamente los Tribunales Económico-Administrativos. Resulta paradójico constatar cómo un avance progresista, impulsado inicialmente por ministros liberales de la talla de Camacho y Urzaiz, se consagra bajo la Dictadura del general Miguel Primo de Rivera, mediante los Reales Decretos de 16 de junio de 1924, sobre organización de Tribunales Económico-Administrativos Central y Provinciales, y de 29 de julio de 1924, sobre el procedimiento económico-administrativo, después de que durante las dos décadas anteriores no se apreciaran progresos significativos en la justicia tributaria, tal vez porque en esa última época de la Restauración correspondiente al reinado de Alfonso XIII la inestabilidad política redujo a seis meses la vida media de los gobiernos y la pre-

28. Los Delegados conocían en única instancia de reclamaciones que no excedieran de 1.500 ptas. Si excedían de dicha cuantía, cabía recurso de alzada ante el Director correspondiente si no pasaba de 8.000 o ante el Tribunal Gubernativo si excedía.

ocupación prioritaria de los Ministros de Hacienda fue la nivelación presupuestaria²⁹.

Perseverando en el principio de separación enunciado expresamente en 1901 y reiterando que dicha separación es precisa tanto para “hacer eficaz y fecunda la Administración central y provincial de la Hacienda Pública” como para satisfacer “la exigencia de justicia y razón de que sean organismos distintos los que administran los tributos y los que conocen de las reclamaciones que se susciten contra aquellos actos de administración”³⁰, la normativa de 1924 encomienda la función jurisdiccional de la Administración tributaria a los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales y al Tribunal Económico-Administrativo Central, respetando no obstante, por razones políticas, residuales competencias en el Ministro de Hacienda, de escasa aplicación práctica³¹.

Inicialmente, el Tribunal Económico-Administrativo Central queda constituido por el Director General de lo Contencioso, que lo preside, y cuatro Vocales³², nombrados por el Ministro de Hacienda “entre funcionarios activos, cesantes o excedentes”, uno de los cuales ha de ser abogado del Estado y otro delegado del Interventor General, actuando como Secretario sin voto un funcionario del Ministerio. Muy pronto, con el Real Decreto-Ley de 21 de agosto de 1926, impulsado por el Ministro de Hacienda José Calvo Sotelo, se separó también al Director General de lo Contencioso y se estableció que el Presidente sería nombrado por el Ministro de Hacienda. Al referirse a funcionarios activos, cesantes o excedentes, la norma pretende hacer conciliable la contención del gasto con la necesaria dotación de personal juzgador capacitado y ajeno del órgano gestor, de tal

29. Jaime Manzano Rodríguez, *Los condicionantes sociopolíticos y económicos de las reformas tributarias en España durante las dos primeras décadas del siglo XX*, 1999, Biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense de Madrid. En dicha interesante investigación, el autor concluye que el proceso de modernización política, económica y social que tuvo lugar en España en esa última etapa de la Restauración no se extendió al sistema fiscal.

30. Exposición de Motivos del Real Decreto de 16 de junio de 1924.

31. Entre ellos, aquéllos asuntos de la competencia del Tribunal Central para cuya resolución no se obtuvieren tres votos conformes o cuando así lo solicite el Vocal delegado del Interventor general o cuando por su índole, cuantía o trascendencia de la resolución que haya de dictarse considere el Tribunal Económico-Administrativo Central que deben ser resueltos por el Ministro.

32. Tras el Real Decreto de 3 de marzo de 1925.

suerte que en otra coyuntura económica no habría puesto objeción al libre nombramiento de jueces capaces, sean funcionarios o no.

Por su parte, los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales quedan constituidos por el Delegado de Hacienda, que lo preside, y tres Vocales, que son el Interventor provincial, el Jefe de la dependencia provincial a que corresponda el asunto que haya de resolverse y el Abogado del Estado, que ha de actuar como Secretario y no puede intervenir después en el recurso contencioso-administrativo que se interponga contra la resolución del Tribunal. La justificación de tal composición cerrada la da la propia norma de creación argumentando con sinceridad la necesidad de evitar aumentos en el presupuesto, pero advirtiendo que tales funcionarios son los de mayor capacitación e independencia de los adscritos a las oficinas provinciales.

Al comentar la creación y composición de los Tribunales Económico-Administrativos resultantes de la normativa de 1924 en una extraordinaria obra publicada hace más de 50 años³³, Eugenio Alcalá del Olmo lamenta confesar que, pese a valorar el deseo de satisfacer la exigencia de justicia y de razón de que sean organismos distintos los que administren los tributos y los que conozcan de las reclamaciones que se susciten contra los actos administrativos, queda un mundo de distancia todavía para llegar a una absoluta separación e independencia orgánica. No basta con la separación entre personas, de modo que sea distinta la que liquida de la que resuelve la reclamación. Ni entre órganos sometidos a la misma autoridad ministerial, sino entre “organismos”, como se explica con propiedad en el texto normativo al aludir a la exigencia de justicia y razón. Y, por eso, advierte Alcalá del Olmo que “ya va siendo hora, sobre todo en beneficio del contribuyente, de que, sin los naturales prejuicios, se piense en la conveniencia de atender a la resolución de las reclamaciones, llevando o destinando para tal servicio, exclusivamente, a empleados que hayan de consagrarse, no a gestionar la mayor percepción de los impuestos, sino a poner toda su ecuanimidad a realizar en justicia la sublime misión de dar a cada uno lo suyo. El juzgar, como es sabido, es una función delicadísima; requiere una aptitud especial en el llamado a tan difícil misión. Porque si es necesario el conocimiento, la capacidad y la competencia, no es menos indis-

33. Eugenio Alcalá del Olmo. Legislación sobre Tribunales y procedimiento económico-administrativo. Novésima edición. Madrid.

pensable la carencia de prejuicios para poder situar en su fiel la balanza que simboliza la justicia”. Y aunque reconoce que la normativa de 1924 representa un gran avance, tal aspiración todavía no puede darse por realizada.

Esas mismas palabras, llenas de autenticidad, sentido crítico y esperanza en el futuro, las habría dicho también al estudiar la normativa actual.

La normativa de 1924 no sólo tiene el incuestionable mérito de avanzar en la separación de procedimientos y órganos de gestión y de resolución³⁴, sino que, además, convierte a los Tribunales Económico-Administrativos en los órganos jurisdiccionales de la Administración tributaria, no sólo la estatal, al admitir las reclamaciones contra actos municipales; les otorga la potestad de condonación de multas; regula la devolución de ingresos indebidos³⁵ y el recurso de reposición³⁶; recoge el principio de ejecutividad; establece el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central a interponer en el plazo de quince días hábiles contra resoluciones de los Provinciales en reclamaciones que excedan de 5.000 ptas³⁷, así como los de queja por la demora o defectos procedimentales y el extraordinario de nulidad, después conocido como de revisión; impone un plazo máximo de duración de cada instancia de cuatro meses; y proclama el principio, tan propio de un tribunal contencioso-administrativo, de que los Tribunales Económico-Administrativos decidirán todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por el interesado, sin que puedan abstenerse de resolver ni aun a pretexto de duda racional ni deficiencia en los preceptos legales³⁸ ni, por tanto, pueda abstenerse de votar ninguno de los miembros que concurren a la

34. El principio de separación de funciones se recogió después en la base 4ª de la Ley de Bases de 3 de diciembre de 1932 y en el art. 90 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963.

35. Modificado por el Decreto de 2 de agosto de 1934.

36. Inicialmente, como objeción verbal en caso de error evidente y después, tras la modificación realizada por el Decreto de 2 de agosto de 1934, como recurso previo al económico para corregir cualquier error.

37. Se eleva a 10.000 ptas. por Ley de 9 de mayo de 1950.

38. El “deber inexcusable de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan”, como lo denomina el art. 1.7 del Código Civil al referirse a los Jueces y Tribunales, es efecto esencialmente derivado de la función jurisdiccional y lo que conduce a la plenitud e integración del Derecho por los Tribunales. El Derecho es más obra de los jueces que de la Ley, que no puede prever todos los casos. Y, por eso, advierte la ley 13, título 5, libro 22 del Digesto que “quod legibus omissum est, non omitetur religione iudicantium”, lo que se escapó a la previsión del legislador no se escapará a la religión de los jueces.

correspondiente sesión; en fin, detalla el procedimiento con sus clásicas fases de interposición de la reclamación en el plazo de quince días hábiles, reclamación del expediente administrativo a la oficina gestora, puesta de manifiesto del mismo al interesado por un plazo de quince días hábiles para que pueda formular alegaciones y proponer pruebas, y resolución. Normas todas ellas de las que partirán los reglamentos posteriores, a menudo copiando muchos de sus preceptos.

En efecto, a consecuencia de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, aprobada en el proceso de racionalización jurídica de la época que había permitido la aprobación de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956 y que acabaría provocando la Ley General Tributaria de 1963, se dicta el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959³⁹, cuyas innovaciones fundamentales son técnicas, pero no incrementa las garantías exigidas por una justicia independiente. Así, después de reiterar el principio de separación de las funciones de la Administración en sus dos órdenes, de gestión y de resolución, mantiene los mismos órganos económico-administrativos que el Reglamento de 1924. En concreto, el Tribunal Económico-Administrativo Central queda constituido por un Presidente, un Vicepresidente, seis Vocales y un Secretario General nombrados por el Gobierno entre funcionarios de cuerpos dependientes del Ministerio de Hacienda, debiendo ostentar el Presidente el título de Licenciado en Derecho y el Vicepresidente, dos Vocales y Secretario General proceder del cuerpo de Abogados del Estado. Y los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales quedan constituidos por los mismos miembros que en el Reglamento de 1924, debiendo actuar el Abogado del Estado-Secretario como Vocal-Ponente.

Aunque se mantienen los Tribunales dentro del Ministerio de Hacienda y se integran exclusivamente por funcionarios dependientes del mismo, se detecta un tímido avance en las garantías jurídicas al atribuirse decisiva importancia a la participación de los Abogados del Estado, así como al limitarse la segunda instancia a cuantías superiores a 80.000 ptas., exigirse la intervención de abogado cuando el interesado no actúe por sí mismo o se solicite vista pública y admitirse la suspensión potestativa por el Tribunal de la ejecución del acto administrativo impug-

39. Decreto 2083/1959, de 26 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

nado mediante la constitución por el interesado de garantía consistente en aval solidario de entidad financiera o en depósito de dinero o valores públicos que cubra el importe del principal y el interés legal.

Cabe destacar el temor con el que se admite la posibilidad de limitar la ejecutividad de los actos mediante su suspensión: no sólo depende del criterio del Tribunal, sino que en todo caso ha de cubrir la totalidad de la deuda liquidada y los intereses, con lo que no sólo el fisco quiere asegurar el riesgo de una eventual falta de pago del contribuyente, fundamento natural de la medida cautelar de suspensión, para lo cual bastaría presentar una garantía parcial, sino que exige una garantía total como si el contribuyente medio fuera necesariamente un potencial defraudador. Además, amplía el plazo de duración máxima de cada instancia a seis meses, permite al Tribunal Central imponer al recurrente en alzada una sanción del 10% de la cantidad del asunto si al desestimar totalmente sus pretensiones apreciar temeridad o mala fe y legitima al Director General del ramo para interponer recurso de alzada en los casos susceptibles de segunda instancia por razón de la cuantía, así como el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, con dicha finalidad exclusiva y respetando por ello la situación jurídica particular.

Como se observa, el progreso en la juridización de los Tribunales Económico-Administrativos no es suficiente para evitar la reacción de la Hacienda Pública, que sigue manteniendo el control de los Tribunales, tanto orgánicamente como permitiendo que los propios Directores Generales del Ministerio puedan recurrir en contra del principio que impide a un órgano administrativo ir contra los propios actos de otro órgano de la misma Administración, y facilitando que los Tribunales Económico-Administrativos constituyan una estructura “cerrada”, tanto por reservarse el personal juzgador a funcionarios como por su obsesión por la unificación de criterio que es genuinamente propia de los Tribunales de Justicia y, en última instancia, del Tribunal Supremo.

La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963⁴⁰, en su intento de esquematizar los procedimientos de revisión, después de reiterar la obligación de la Administración de ejercer las funciones en materia tributaria con separación en

40. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

sus dos órdenes de gestión y de resolución, y encomendarlas a órganos diferentes, se refiere a los procedimientos especiales de revisión de oficio de actos nulos de pleno de derecho y anulables, al de devolución de ingresos indebidos, al recurso de reposición previo y potestativo a la reclamación económico-administrativa⁴¹, y a dicha reclamación económico-administrativa, admitiendo el recurso de alzada y el extraordinario de revisión y la legitimación del Interventor General o de su delegado y además, para interponer recurso de alzada ordinario o extraordinario, del correspondiente Director General. Al referirse a los órganos competentes para resolver las reclamaciones económico-administrativas, sólo dice lacónicamente que, con la sola excepción del Ministro de Hacienda, son los propios de la jurisdicción económico-administrativa.

Tras la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario de 21 de junio de 1980⁴², que suprime los Jurados Tributarios y las Juntas Arbitrales de Aduanas, atribuyendo sus funciones respectivamente a los órganos gestores y a los Tribunales Económico-Administrativos⁴³, se dictó la Ley de Bases sobre el procedimiento económico-administrativo de 5 de julio de 1980⁴⁴. Después de declarar solemnemente que el funcionamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central y de los Provinciales se ajustará a los principios de legalidad, gratuidad, inmediatez, rapidez y economía procesal, todos ellos ciertamente imprescindibles para avanzar en el Estado de Derecho, seguía manteniendo las dos instancias, obligaba a interponer recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones del Tribunal Central ante la Audiencia Nacional⁴⁵, permitía al Tribunal sancionar al recla-

41. Después desarrollado por el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre.

42. Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del procedimiento tributario.

43. Los Jurados Tributarios desempeñaron una importante función en el procedimiento de gestión, pues intervenían para fijar la base imponible en defecto de la estimación directa u objetiva. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del IRPF, sólo admitió la fijación de la base imponible de forma directa o en régimen de estimación objetiva singular, advirtiendo que nunca serán de aplicación regímenes de estimación objetiva global ni de estimación por Jurados. Pero no dio ninguna solución para el caso que fuera imposible fijar así la base. Por eso, la Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario, admitió la estimación directa y la estimación indirecta, desapareciendo el régimen de estimación a través de Jurados Tributarios.

44. Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre procedimiento económico-administrativo.

45. La Ley 10/1973, de 10 de marzo, al modificar la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, atribuyó a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales la competencia para conocer de los recursos contencioso-administrativos contra las resoluciones del Tribunal Central. La Ley de Bases de 1980 parece considerar importante la unificación de tales recursos en un único órgano judicial, aunque suponga alejar al ciudadano de los órganos judiciales anteriores más próximos.

mante con una multa del 5% de la deuda si apreciaba temeridad o mala fe, y establecía el plazo máximo de duración de cada instancia en un año. Curioso ejemplo de inaplicación del derecho a la tutela judicial efectiva que la Constitución había consagrado un año y medio antes, y absurdo ejercicio de resignación ante el retraso en la tramitación de los expedientes que, al establecer el plazo de duración máximo de un año para cada instancia, ponía de relieve una innecesaria autoprotección del Fisco en lugar de destinar los medios adecuados para permitir la rápida resolución. La Hacienda Pública seguía considerando prioritario el objetivo de la recaudación en lugar de la proclamada legalidad de sus actos y la justicia en su fiscalización. De todos modos, de esa parca Ley de Bases hay que destacar la admisión por vez primera de la suspensión automática de la ejecución del acto mediante la prestación de total garantía y el reconocimiento a obtener la devolución de lo ingresado con los intereses en caso de estimarse la reclamación.

Las bases citadas fueron articuladas por el Real Decreto Legislativo de 12 de diciembre de 1980⁴⁶, desarrollado por el Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 20 de agosto de 1981⁴⁷. Además de las bases expuestas, se extiende la revisión, además de a los actos tributarios emanados de la Administración del Estado y de las entidades locales, a los actos tributarios dictados por las de las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos⁴⁸, se regulan las reclamaciones sobre actos de repercusión y contra actos de retención, en las que el Tribunal resuelve controversias entre particulares con carácter vinculante para la Administración tributaria y se limita la segunda instancia a las cuantías superiores a 1.000.000 Ptas⁴⁹. Pero su base sigue siendo el Reglamento de 1959 y se mantiene la estructura de los mismos órganos de la jurisdicción económico-admini-

46. Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre procedimiento económico-administrativo.

47. Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

48. A consecuencia de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, pues el tributo cedido sigue siendo legalmente de titularidad estatal, aunque las Comunidades Autónomas ejerzan, por delegación del Estado, ciertas competencias y, entre ellas, el Estado no cedió la revisión en vía económico-administrativa, pese a haber cedido la revisión en reposición. Sólo se revisan los actos a través de sus órganos económico-administrativos propios, como la Junta de Finances en Catalunya, cuando los actos que dictan las Administraciones autonómicas versan sobre tributos propios.

49. Se eleva a 1.500.000 Ptas. por el Real Decreto 1599/1984, de 1 de agosto; a 3.000.000 Ptas. por el Real Decreto 1524/1988, de 16 de diciembre;

nistrativa, integrándose el Tribunal Económico-Administrativo Central por un Presidente y nueve⁵⁰ Vocales nombrados por el Gobierno entre funcionarios del Ministerio de Hacienda, de las Comunidades Autónomas o de los Cuerpos Nacionales de Administración Local, asistidos por el Secretario General, con voz pero sin voto, perteneciente al Cuerpo de Abogados del Estado; y los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales, por un Presidente y tres Vocales como mínimo nombrados por el Ministro de Hacienda entre dichos funcionarios, asistidos igualmente por el Abogado del Estado-Secretario, con voz pero sin voto⁵¹.

Debido a su encuadramiento dentro de la organización administrativa estatal, que consideró contrario al principio de autonomía de las entidades locales recogido en la Constitución, la Ley de Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985⁵² suprimió la vía económico-administrativa respecto de los tributos municipales, lo que provocó cierta indefensión de los correspondientes contribuyentes, obligados a acudir a la vía judicial después del recurso de reposición.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988⁵³ convirtió los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales en Regionales, cuyo ámbito territorial de competencia coincide con el de la respectiva Comunidad Autónoma y se integran por un Presidente y tres vocales como mínimo, nombrados por el Ministro de Hacienda entre funcionarios de los Cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo, asistidos por el Abogado del Estado-Secretario, con voz pero

50. Aumentados progresivamente a diez por el Real Decreto 1599/1984, de 1 de agosto, y a once por el Real Decreto 1524/1988, de 16 de diciembre.

51. Además, el Reglamento de 1981 privó del derecho de voto al Abogado del Estado-Secretario, pero en cambio, acaso para fortalecer la independencia del Tribunal, con una composición cerrada a funcionarios, le atribuyó la función de velar por la legalidad de las resoluciones, pudiendo formular, en su caso, advertencia de ilegalidad (arts. 15.ocho y 19.1.k). Previsión que se mantuvo hasta el Reglamento de 1996, en el que se concedió de nuevo voto al Abogado del Estado-Secretario, suprimiéndose la anterior función, sin que se posibilitara la apertura del Tribunal a miembros no funcionarios ni, por tanto, desapareciera la circunstancia que afectaba realmente a su independencia y que podía haber justificado tan singular control.

52. La Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, excluyó la reclamación económico-administrativa respecto de los tributos locales. La indefensión que dicha supresión iba a causar ya fue profetizada por Antonio Martínez Lafuente en "La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas Locales", Informes del Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1985.

53. Ley 33/1987, de 23 de diciembre, disposición adicional octava. A consecuencia de dicha norma, se modifica el Reglamento de 1981 por el Real Decreto 1524/1988, de 16 de diciembre, por el que se regula la organización y competencia de los Tribunales Económico-Administrativos.

sin voto⁵⁴. Del mismo modo, la norma reglamentaria dictada en su desarrollo⁵⁵ establece que integran el Tribunal Central un Presidente y once Vocales, nombrados por el Gobierno entre dichos funcionarios, asistidos por el Secretario General, procedente del Cuerpo de Abogados del Estado, también con voz pero sin voto.

La Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria de 20 de julio de 1995⁵⁶ no reformó el régimen impuesto por la criticada Ley de Bases de 1980. En rigor, además de corregir el desafortunado régimen sancionador introducido por la reforma efectuada por la Ley de 26 de abril de 1985⁵⁷, suprime la potestad condonatoria de sanciones tradicionalmente atribuida a los Tribunales Económico-Administrativos por delegación del Ministro de Hacienda⁵⁸ y admite la suspensión en caso de perjuicios de imposible o difícil reparación, como en el procedimiento administrativo ordinario, pero sólo con carácter subsidiario para el caso de no poderse aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión.

La resistencia del Fisco subyace también en esa previsión, que no consigue equiparar la suspensión que se solicita con ocasión de la reclamación económico-administrativa a la suspensión propia de cualquier recurso administrativo. En realidad, como ya había sucedido con la Ley de 1958, se evitó la aplicación a las reclamaciones económico-administrativas de la nueva Ley sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

54. Entraron en funcionamiento el 1 de julio de 1989, por Orden de 15 de junio de 1989.

55. Decreto 1524/1988, de 16 de diciembre.

56. Ley 25/1995, de 20 de julio.

57. Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. En “una nueva Ley General Tributaria: problemas constitucionales” (Crónica Tributaria núm. 78/96), el Catedrático Jaime García Añoveros califica expresivamente la reforma de 1985 como el paralelo tributario de la llamada Ley Corcuera o de “la patada en la puerta” sobre seguridad ciudadana, añadiendo que “la Reforma de 1985 buscó esencialmente dos cosas: una política sancionadora muy fuerte y una acentuación de las facultades inquisitivas de la Administración Tributaria; ni por un momento puso su mente en nada que oliera a garantía para el ciudadano, y con una especial saña e incongruencia”. Es más, en el Proyecto de Ley llegó a admitirse la infracción tributaria objetiva y sólo en último extremo, por obra de un diputado del Grupo Comunista, se exigió, al menos, culpabilidad por simple negligencia, pero no se pudo impedir la supresión de las consultas vinculantes, tan convenientes para la seguridad jurídica que garantiza la Constitución en su art. 9.

58. La atribuye directamente al propio Ministro en la nueva redacción del art. 89 de la Ley General Tributaria de 1963, aunque sometiéndolo a tantas limitaciones que su ejercicio es en la práctica inviable. Por lo demás, la práctica supresión de la condonación de sanciones es coherente con la reforma del régimen sancionador, en el que la sanción máxima pasa a ser del 150% de la cuota cuando antes era del 300%.

de 26 de noviembre de 1992⁵⁹, incluso de aquellos preceptos que venían impuestos por la propia Constitución, como el que declara la inejecutividad de las sanciones mientras no se haya acabado la vía administrativa⁶⁰. Incomprensiblemente, la Ley de 1995, al modificar la Ley General Tributaria, declaró, para que no hubiera apuro alguno por no aplicarse un principio constitucional⁶¹, que las sanciones tributarias eran ejecutivas aunque se hubiera interpuesto recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Con el ánimo de adaptar el procedimiento económico-administrativo a las últimas previsiones legales, se dicta el todavía vigente Reglamento de 1 de marzo de 1996⁶², que en realidad se basa en el anterior con algunas innovaciones técnicas. Para lo que ahora interesa, no incrementa las garantías de mayor justicia tributaria⁶³. La composición de los Tribunales es la existente hasta aquel momento, con la única diferencia de concederse el voto al Abogado del Estado-Secretario; la suspensión por el Tribunal en caso de perjuicio de difícil reparación es excepcional y en la práctica muy difícil de obtener; se mantienen las dos instancias en las reclamaciones de cuantía superior a 5.000.000 Ptas.; la duración máxima de

59. Ley 30/1992, de 26 de noviembre. El tradicional espíritu reaccionario del Fisco a la aplicación de las Leyes que se aplican a todo procedimiento administrativo lo califican los profesores García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández en su Curso de Derecho Administrativo, editado por Civitas, como “el tradicional prurito de la especialidad de la Administración financiera”, que se manifiesta una vez más “sin ninguna justificación seria”. Y también como “el prurito de especialidad de nuestra Hacienda Pública” lo califican González Perez y Toledo Jáudenes en sus Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, también de Civitas. Jaime García Añoveros lo explica por “el interés funcional de la Administración Tributaria en la restricción del haz de derechos de los contribuyentes en sus relaciones con la Hacienda Pública, pues es evidente que a más derechos menos facilidad para la actividad administrativa” (“Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, Crónica Tributaria núm. 78/1996).

60. Art. 138.3 de la Ley 30/1992.

61. Así lo consideró la Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de junio de 1984, interpretando el art. 24 de la Constitución. Ocho años más tarde recoge el principio de inejecutividad de las sanciones en vía administrativa el art. 138.3 de la Ley 30/1992, que no quiso aplicar la Administración tributaria y cuyo criterio fue consagrado por la Ley de 1995 hasta que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, lo estableció, aunque de forma técnicamente no acertada, al referirse a la suspensión automática sin garantía de la ejecución de las sanciones tributarias en lugar de a su no ejecución, pues sólo cabe hablar de un efecto suspensivo respecto de algo ejecutivo, no de lo que no lo es. En cualquier caso, los casi 20 años que transcurren entre la aprobación de la Constitución y la aplicación del principio de no ejecución de las sanciones tributarias en vía económico-administrativa por el Estatuto del contribuyente que recoge la Ley 1/1998 son expresivos de la dificultad de avanzar en las garantías de los ciudadanos cuando se relacionan con el Fisco.

62. Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

63. Suprime la intervención preceptiva de Abogado en ciertos casos por razones prácticas.

cada instancia se sigue estableciendo en un año, pues así lo exige la Ley que desarrolla, y no se adivina el empleo de medios para resolver con celeridad las 200.000 reclamaciones que se presentan cada año según reconoce el propio Reglamento⁶⁴.

La falta de voluntad en reforzar los Tribunales Económico-Administrativos y las garantías de los contribuyentes causó desazón en la doctrina, máxime cuando éstas acababan siendo aplicadas por los Tribunales de Justicia y cuando en los demás ámbitos de la Administración, incluido el policial, se introducían normativamente. Incluso ya se habían ensayado con éxito sistemas de revisión independientes y abiertos, como el Tribunal de Defensa de la Competencia⁶⁵ o el Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona⁶⁶. No contribuyó a ello la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la Ley de Presupuestos para 1991⁶⁷, que, sin perjuicio de la importancia de sus funciones, pareció más preocupada desde el principio por la lucha contra el fraude que contra la ilegalidad, por la eficacia de su gestión medida en términos recaudatorios que por el control imparcial de la misma⁶⁸, por su autonomía institucional que por su plena integración en una Administración servidora de la sociedad, facilitándose así la aparición frecuente de intrigas internas y promoviéndose un indeseado corporativismo de los funcionarios de Hacienda que encierra todavía más y acaba enquistando la de por sí tradicional resistencia del Fisco a los avances del progreso.

64. Exposición de Motivos del Real Decreto 391/1996.

65. Según la Ley 16/1989, de 17 de julio, de Defensa de la Competencia, el Tribunal de Defensa de la Competencia ejerce sus competencias con independencia plena y se integra por el Presidente y ocho Vocales nombrados por el Gobierno entre juristas, economistas y otros profesionales de prestigio con más de quince años de ejercicio profesional. Mediante el Real Decreto 864/2003, de 4 de julio, se aprueba su Estatuto, pasando a ser el Tribunal de Defensa de la Competencia un organismo autónomo para garantizar su autonomía.

66. Creado en 1988 para dictaminar preceptivamente los recursos contra actos tributarios del Ayuntamiento de Barcelona, cumple sus funciones con independencia y objetividad, y se integra por un máximo de nueve miembros designados por el Alcalde entre personas de reconocida competencia técnica que no dependen del Ayuntamiento, con un máximo de dos mandatos de cuatro años garantizados por la inamovilidad. Pese a no ejercer una potestad resolutoria directa de recursos, sino sólo consultiva con carácter preceptivo y no vinculante, sus dictámenes han sido asumidos en su práctica totalidad por el Ayuntamiento.

67. Creada por el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

68. Hasta tal punto es así que el control de calidad de las actuaciones de los inspectores, determinante de su complemento de productividad, se efectúa sobre la cuantía de las liquidaciones propuestas sin tener en cuenta las que resultan luego anuladas por los Tribunales Económico-Administrativos o los Tribunales de Justicia, único control objetivo de la actuación de la Administración por versar sobre la legalidad de sus actos.

Ante dicha situación, los Tribunales Económico-Administrativos han seguido siendo servidos por funcionarios que en muchos casos han trabajado sin desmayo en atención al interés general que motiva su función, en otros lo han hecho con la rutinaria resignación producida por el olvido de la Administración Tributaria e incluso en algunos con el terrible convencimiento que su función sólo estaba destinada a completar la gestión tributaria, sirviendo de último filtro administrativo, ya que queda reservada la alta misión de garantizar una justicia tributaria independiente a los Tribunales de Justicia, víctimas también de múltiples problemas cuya resolución tampoco ha constituido una prioridad política pese al Estado Social y Democrático de Derecho proclamado por la Constitución.

El estado de la cuestión alarmó tanto al Defensor del Pueblo que ya en su Informe correspondiente al año 1992⁶⁹ advertía lo siguiente: “Podemos concluir que la reforma del procedimiento económico-administrativo no ha conseguido los objetivos que pretendía y que el Ministerio de Economía y Hacienda debe adoptar, a este respecto, una solución tajante, y desde aquí debemos expresar con claridad que si este procedimiento no sirve porque la Administración se revela incapaz de cumplir los plazos legales de resolución, convirtiendo este trámite únicamente en la espera de un año para poder acudir a los Tribunales, entonces que se prescindiera de él y se ofrezca a los ciudadanos la posibilidad de que sus desacuerdos con las decisiones de Hacienda sean resueltos, directamente, en vía contencioso-administrativa, sin más trámites dilatorios ni privilegios para la Administración”. En su informe anual 1993, reclamaba “medidas eficaces”, porque, en otro caso, “el incumplimiento continuado de los plazos legales de resolución está cuestionando las razones que, en su momento, justificaron la creación y el impulso de estos organismos administrativos”. Y en el de 1997, recomendaba a la Secretaría de Estado de Hacienda “que realizase una intervención directa y decidida para que se adoptasen las medidas necesarias a fin de que el correcto funcionamiento del procedimiento económico-administrativo sea una realidad en el plazo más breve posible” y confiaba en que ello sería así a partir del incremento de personal que había dispuesto la Secretaría de Estado de Hacienda “y sobre todo de la preocupación manifestada por la Secretaría de Estado”.

69. Informe anual 1992 del Defensor del Pueblo, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Serie A, número 51, de 24 de febrero de 1993). En él, se contienen los resultados estadísticos correspondientes a las reclamaciones pendientes, ingresadas y resueltas entre 1989 y el 30 de junio de 1992.

Lo cierto es que, pese al alarmante retraso y a la falta de interés de la Administración Tributaria en poner los medios adecuados para remediarlo, que había obligado al Defensor del Pueblo a denunciarlo, los Tribunales Económico-Administrativos seguían resolviendo las reclamaciones de forma expresa, estimaban las de poca cuantía en número no insignificante y las desestimadas no eran en su mayoría recurridas ante los Tribunales de Justicia, si bien las que eran recurridas resultaban estimadas por éstos en una proporción cercana al 30%, desde luego muy superior a la de los recursos de alzada estimados por el Tribunal Económico-Administrativo Central⁷⁰.

Por eso, doctrina tan autorizada como la de los Catedráticos César Albiñana García-Quintana, José Juan Ferreiro Lapatza y Eduardo García de Enterría no abogó por la supresión de la vía económico-administrativa, pero sí por mantener la reclamación económico-administrativa con carácter potestativo y con una única instancia⁷¹. Y, en todo caso, por fortalecer las garantías de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración tributaria.

En ese contexto, muy expresivo de la falta de garantías en el ámbito tributario en comparación con otros sectores de la Administración, se impuso la necesidad de crear el Consejo para la Defensa del Contribuyente, mediante Real Decreto

70. Un interesante estudio sobre la cuestión, centrado en el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, se contiene en el documento 22/03 editado por el Instituto de Estudios Fiscales en colaboración con la Universidad de Barcelona del que son autores los profesores Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora. Bajo el título "análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000), concluyen que dicho Tribunal no había podido en el año 2000 rebajar las 41.000 reclamaciones pendientes en 1990, que sólo logra resolver anualmente un número de reclamaciones similar a las que se presentan, excepto en los dos últimos años en que dicho número es muy inferior, y que en el año 2000 un expediente medio tarda dos años y medio en ser resuelto. Pero también destacan que el Tribunal estima más del 30% de las reclamaciones interpuestas, aunque no discrimina dicho porcentaje en función de la cuantía de las reclamaciones. En todo caso, es muy expresivo dicho porcentaje no sólo para valorar la función desempeñada por los Tribunales Económico-Administrativos, sino, sobre todo, la dudosa calidad de la gestión realizada por la Agencia Tributaria, máxime cuando los Tribunales de Justicia incrementan después los casos de invalidez de sus actos. Seguramente, se facilitaría la mejora de la gestión si se tomara conciencia y se hiciera autocrítica de los fallos detectados por los Tribunales Económico-Administrativos y los Tribunales de Justicia, y se adoptaran sus criterios para corregirlos.

71. César Albiñana García-Quintana. Las garantías jurídicas del contribuyente. *Crónica Tributaria* núm. 69/1994. En el mismo sentido, José Juan Ferreiro Lapatza, *Problemática y reforma de los Tribunales Económico-Administrativos*, *Tribuna Fiscal* núm. 50/1994. También, Juan Martín Queralt, *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, *Tribuna Fiscal* núm. 32/1993.

de 2 de Diciembre de 1996⁷², y de regular por ley un estatuto del contribuyente, lo que originó la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente de 26 de febrero de 1998⁷³.

La citada Ley llevó a cabo una sistematización de derechos y garantías que ya estaban recogidos en la Ley reguladora del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, como la no ejecución de las sanciones tributarias mientras no se acaba la vía administrativa o el reembolso de los costes de las garantías prestadas para obtener la suspensión de la ejecución de un acto que luego resulta anulado por un Tribunal y que, por no haber obligación jurídica de soportar, han de ser indemnizados como en cualquier otro caso de responsabilidad patrimonial de la Administración. Pero la función pedagógica de la citada Ley de 1998 no queda completada con una modificación sustancial de la vía económico-administrativa que garantice a los reclamantes una justicia independiente. Ni permite la suspensión por el Tribunal Económico-Administrativo en los mismos casos en que procedería de interponerse un recurso administrativo ordinario, ni modifica el plazo máximo de duración de un año, pese a declarar que el de los procedimientos de gestión será de seis meses, ni suprime la segunda instancia, ni corrige la disfunción que dicha segunda instancia comporta al provocar la competencia de la Audiencia Nacional hasta que la Ley de 13 de julio de 1998 de la jurisdicción contencioso-administrativa⁷⁴ atribuye la competencia a los Tribunales Superiores de Justicia pero sólo respecto de los tributos cedidos, ni resuelve los problemas de fondo que derivan de la dependencia orgá-

72. El Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente, declara en su art. 1 que “se crea en la Secretaría de Estado de Hacienda y adscrito al Secretario de Estado, el Consejo para la Defensa del Contribuyente para la mejor defensa de los derechos y garantías del ciudadano en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado”. El Pleno se integra por 16 vocales, de los que 8 representan los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y la sociedad en general y 8 la Administración. La Comisión Permanente queda presidida por el Presidente del Consejo y la forman tres vocales designados entre los funcionarios públicos del Pleno y el secretario.

73. Ley 1/1998, de 26 de febrero.

74. La disposición adicional sexta de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la jurisdicción contencioso-administrativa, modificó el art. 40 del texto articulado de la Ley de Bases sobre el procedimiento económico-administrativo de 1980, advirtiendo que las resoluciones del Ministro de Economía y Hacienda y del Tribunal Económico-Administrativo Central serán recurribles por vía contencioso-administrativa ante la Audiencia Nacional, salvo las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de tributos cedidos, que serán recurribles ante el Tribunal Superior de Justicia competente, y añadiendo que las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativo Regionales y Locales que pongan fin a la vía económico-administrativa serán recurribles ante el Tribunal Superior de Justicia competente.

nica directa de la Secretaría de Estado de Hacienda de los Tribunales Económico-Administrativos.

En dicho sentido, su resultado es decepcionante. Parece querer limitar al máximo la segunda instancia, elevando la cuantía necesaria a 25.000.000 ptas. y posibilitando en tal caso reclamar directamente ante el Tribunal Central sin necesidad de acudir primero al Regional correspondiente. Pero, desde luego, esa extraña norma⁷⁵ no suprime la segunda instancia y sólo parece querer evitar la fundada crítica basada en que la doble instancia dificulta el acceso a los Tribunales de Justicia y complacer al Tribunal Central, como si la segunda instancia fuera la razón de su existencia ignorando que sólo lo son las reclamaciones a interponer contra órganos centrales. Y si una norma que pretende garantizar los derechos de los contribuyentes no se atreve a suprimir la segunda instancia ni la regla derivada de ella de haber de interponer recurso ante la Audiencia Nacional, alejando al juez del ciudadano, ¿cómo iba a atreverse a reforzar la independencia de los Tribunales?⁷⁶

Por eso, el Defensor del Pueblo se muestra crítico en su informe anual correspondiente a 1999. Después de constatar las “manifestaciones de desaliento o, incluso, impotencia” de los Tribunales Económico-Administrativos, y especialmente el informe “sincero y valiente” emitido al Defensor por el Abogado del

75. Contenida en el art. 37, acertadamente criticada, con carácter previo, por Javier Aparicio Salom y Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado (Los Tribunales Económico-Administrativos y el proyecto de estatuto del contribuyente, Crónica Tributaria núm. 81/1997) y por Vicente Fenellós Puigcerver (Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente, Impuestos, La Ley, 1997).

76. Esa fue la intención de la enmienda presentada, con el número 80 de las 184 propuestas por los diversos grupos parlamentarios, por el Grupo Parlamentario de CiU ante el Congreso de los Diputados en la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, con el siguiente tenor: “Por convenio entre la Administración del Estado y la correspondiente Administración autonómica, 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 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 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”. Con dicha enmienda, que no fue aceptada, se pretendía reforzar la vía económico-administrativa, exigiéndola con carácter preceptivo y previo a la vía judicial, dotándola de independencia orgánica como garantía de su independencia de criterio, refundiendo en un solo órgano económico-administrativo los diversos órganos existentes en cada Comunidad, dejando incluso abierta la puerta a la revisión de actos tributarios locales, y facilitando el acceso en breve plazo y en todo caso a los Tribunales Superiores de Justicia, manteniendo la competencia del Tribunal Central en los

...//..

Estado-Secretario del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía sobre la no realización de las medidas proyectadas en 1997 y la falta de medios del Tribunal, se pregunta si, con independencia “de la crónica demora en la resolución de las reclamaciones, no existe además un problema de organización y aun de concepción del sistema de recursos en vía económico-administrativa, porque el nivel de calidad de un servicio y el correlativo grado de satisfacción de los ciudadanos depende, desde luego, tal y como se señala en el informe comentado, del nivel de recursos que en él se comprometan, pero también y antes todavía del modo de concebir y organizar el servicio mismo”. Y destaca como problemas reales que han de corregirse el mantenimiento, único en el conjunto del ordenamiento, del privilegio administrativo y consiguiente carga para el justiciable consistente en recurrir hasta dos veces en vía administrativa antes de poder acudir a los Tribunales de Justicia, el establecimiento de un plazo desmedido para entender desestimada por falta de resolución la reclamación interpuesta en cualquiera de sus instancias, la tendencia a una aplicación excesiva, rigurosa y errónea del principio de irrevocabilidad administrativa de las resoluciones inválidas y perjudiciales para los reclamantes, la utilización abusiva de resoluciones que, anulando el acto administrativo impugnado, evitan pronunciarse sobre el fondo de la cuestión debatida conforme a lo pedido por el reclamante, y la tendencia de los Tribunales Económico-Administrativos a considerarse vinculados por la interpretación de las normas tributarias efectuada por el Ministerio de Economía y Hacienda y la Dirección General de Tributos. Disfunciones, éstas y otras, que hacen necesario un “replanteamiento integral” de la vía económico-administrativa, pues “la última reforma de 1996 constituyó, desde esta perspectiva, una ocasión perdida para acometer este empeño”⁷⁷.

..//..

asuntos de los que conoce en única instancia; y todo ello, sin necesidad de cambiar ni la denominación de los Tribunales, ni su organización interna, ni el procedimiento por el que se tramitan las reclamaciones, y obteniendo no sólo el respeto del recurrente sino, sobre todo, una mayor eficacia de la actuación de la Administración gestora, que se beneficiaría de una más rápida unificación de criterio y la economía de escala que supondría la mencionada unificación.

77. El informe del Defensor del Pueblo de 1999 se hace eco también de la lamentable situación que se produjo en 1998 cuando la Junta de Extremadura, mediante su Ley 7/1998, de 18 de junio, de medidas urgentes en materia de tasas y precios públicos, en su disposición final quinta, otorgó la competencia de su órgano económico-administrativo propio para conocer de las reclamaciones contra actos tributarios relativos a tributos cedidos, en contra de lo dispuesto por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. La confusión creada fue aclarada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, al reiterar en su disposición adicional séptima que el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria emanados de las Comunidades Autó-

..//..

En su informe anual 2000, el Defensor del Pueblo sigue denunciando la inactividad material y dilación procedimental de los Tribunales Económico-Administrativos, que tienen su causa última en la insuficiencia de medios materiales y humanos. Recuerda que la reclamación económico-administrativa ha de concebirse como un “procedimiento al servicio del ciudadano, que pretende evitar que éste tenga que acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa para, en su caso, ver satisfecho su derecho” y advierte que dicha finalidad ha fracasado, por lo que hay que abordar seriamente una reforma de dicho procedimiento, “que suponga una garantía para el ciudadano de una Administración que debe estar a su servicio”.

En su informe anual 2001, el Defensor del Pueblo insiste en que ni se ha dotado a los Tribunales Económico-Administrativos de mayores medios materiales y humanos, ni se ha abordado la reforma del procedimiento.

Y, en fin, en su informe anual 2002, el Defensor del Pueblo concluye que es evidente “la ausencia de voluntad política en solventar los problemas de los Tribunales Económico-Administrativos”⁷⁸.

Hasta qué punto la nueva Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003⁷⁹ es producto de la “voluntad política” necesaria para garantizar una justicia tributaria independiente para todos los ciudadanos, superando la tenaz resistencia del Fisco, es lo que debe examinarse brevemente ahora.

En síntesis, en relación a la revisión en vía administrativa de los actos tributarios, la nueva Ley General Tributaria parte de los principios contenidos en la anterior normativa, con mejoras técnicas en unos casos, pero con escaso refuerzo de las garantías de los reclamantes en general.

..//..

nomas en relación con los tributos del Estado cedidos a las mismas, así como con los recargos autonómicos sobre los tributos del Estado, corresponde exclusivamente a los órganos económico-administrativos del Estado conforme a lo previsto en el art. 20 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

78. Hasta tal punto llega el abandono que, como informa el Defensor del Pueblo, en julio de 2001 se produjo el desalojo de la sede del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid por orden del mismo Ayuntamiento.

79. Ley 58/2003, que entra en vigor el 1 de julio de 2004.

Así, mantiene los tradicionales procedimientos de revisión de actos firmes y de revisión mediante el recurso potestativo de reposición y la reclamación económico-administrativa.

En cuanto a los primeros, sigue regulando los procedimientos de revisión de actos firmes declarativos de derecho nulos de pleno derecho y anulables, exigiendo en el primer caso dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma y en el segundo declaración previa de lesividad para el interés público en el plazo de cuatro años e impugnación en vía contencioso-administrativa, suprimiendo la antigua distinción entre actos anulables por infracción manifiesta o no de la Ley, así como la posibilidad de revisión por aportación de nuevas pruebas que demuestren elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por el legislador al tiempo de dictar el acto objeto de revisión, lo que refuerza la seguridad jurídica al adaptarse a la Ley 30/1992. Sin embargo, al regular la revocación de actos de gravamen inválidos, la restringe en grado sumo en comparación con la amplia posibilidad que la Ley 30/1992 concede a la Administración cuando se trata de actos no tributarios⁸⁰. Ello supone un retroceso injustificado en el avance hacia una plena garantía en la aplicación de los tributos conforme al principio de legalidad, que queda una vez más postergado.

Mantiene también la Ley el recurso de reposición, con carácter potestativo y previo a la reclamación económico-administrativa, aumentando a un mes el plazo tradicional de quince días para interponerlo y estableciendo en general también en un mes el plazo máximo para notificar la resolución. Sin embargo, pese al carácter previo a la vía económico-administrativa, restringe las posibilidades de suspensión admitidas en esa vía, ya que sólo se admite en reposición la suspensión automática basada en garantías tasadas. Lo lógico, y también lo mejor en garan-

80. El art. 105.1 de la Ley 30/1992, tras la modificación operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, advierte que las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. En cambio, el art. 219 de la nueva Ley General Tributaria sólo permite a la Administración tributaria revocar sus actos en beneficio de los interesados, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La diferencia de trato en el régimen jurídico de revocación aplicable a los actos tributarios y a los actos administrativos en general sólo se explica por el espíritu reaccionario del Fisco o, si se prefiere, por el prurito de la especialidad de la Hacienda Pública.

tía del recurrente, es establecer como mínimo la misma regla de suspensión que existe en la vía económico-administrativa o incluso ampliar las posibilidades de suspensión teniendo en cuenta la obligación de la Administración de resolver en breve plazo⁸¹.

Igualmente, la nueva Ley General Tributaria configura la vía económico-administrativa partiendo de principios ya conocidos:

Mantiene como órganos económico-administrativos los Tribunales Económico-Administrativos Regionales⁸² para las reclamaciones que se interpongan contra actos dictados por órganos periféricos y el Tribunal Económico-Administrativo Central para las que se interpongan contra actos de órganos centrales y además para el recurso de alzada contra la resoluciones de los Tribunales Regionales de cuantía superior a 150.000 euros.

Aunque desaparece como órgano económico-administrativo el Ministro de Hacienda, lo cual parece reforzar las garantías de la independencia que en su actuación han de tener los Tribunales Económico-Administrativos, tal supresión no comporta una modificación práctica, dados los escasos supuestos reservados en la normativa anterior a la competencia del Ministro y la nula aplicación por él de dicha competencia.

En cambio, el mantenimiento de las dos instancias y de la invención de posibilitar al reclamante directamente en tal caso el acceso al Tribunal Central supone la persistencia en el error, del mismo modo que lo es la atribución al Director General o Director de Departamento de la Agencia Tributaria de legitimación para interponer recurso de alzada⁸³. Además del perjuicio para el reclamante, que merece

81. Lo más práctico hubiera sido la suspensión automática sin necesidad de garantía, ante la brevedad de los plazos, la posibilidad amplia de adoptar medidas cautelares, el devengo de intereses que compensan a la Administración por el retraso en el ingreso y el conocimiento del recurso por el mismo órgano que dictó el acto recurrido en reposición, como ya advirtió Rafael Calvo Ortega ("Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario" en Impuestos, La Ley, 2001), así como la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria en su "Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria" realizado en julio de 2001.

82. A los que equipara los Locales de Ceuta y Melilla para las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra actos relativos a tributos del Estado dictados por órganos radicantes en dichas ciudades.

83. Legitimación también criticada por el Consejo de Defensa del Contribuyente (propuesta 1/2000).

confiar en que la resolución estimatoria del órgano administrativo especializado de resolución como el Tribunal Económico-Administrativo Regional será asumida por la Administración de la que forma parte, se sigue permitiendo a un órgano de la misma Administración que impugne sus actos propios en perjuicio del interesado⁸⁴.

Se mantiene también la suspensión automática mediante la prestación de las garantías tasadas, pero se admite que el Tribunal pueda suspender la ejecución con dispensa total o parcial de garantías cuando pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación, lo cual constituye un avance al acercar el régimen de suspensión de la ejecución de actos tributarios objeto de recurso al regulado por la Ley 30/1992 para los actos no tributarios.

Se regula detalladamente el procedimiento, que se impulsará de oficio y será resuelto por los Tribunales Económico-Administrativos con “independencia funcional” y de manera gratuita. Pero no existe norma alguna que concrete o garantice, en mayor medida que las anteriores, dicha independencia funcional. Al contrario, los Tribunales siguen estando integrados por funcionarios estatales, autonómicos o locales, actuando como Secretario un Abogado del Estado, sin que la Ley haya admitido la recomendación formulada por el Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria de 23 de enero de 2003 de incorporar como miembros a profesionales de reconocido prestigio en el ámbito tributario, y a diferencia, por ejemplo, de lo que sí ha hecho la Ley inmediatamente anterior a la Ley General Tributaria, la Ley de 16 de diciembre de 2003 de medidas para la modernización del Gobierno Local⁸⁵, al establecer en las grandes ciudades un órgano especializado para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas constituido por personas de reconocida competencia técnica⁸⁶. Además, la Ley impone a los Tribunales Regionales vinculación obligato-

84. Por eso, la Ley 30/1992, al regular la revisión en vía administrativa de actos no tributarios, no admite la legitimación a favor de un Director General u otro órgano de la Administración para impugnar actos de la misma Administración. Legitimación, además de poco defendible jurídicamente, innecesaria, dada la posibilidad de revisar de oficio actos declarativos de derecho, previo dictamen del Consejo de Estado si son nulos y previa declaración de lesividad e impugnación en vía contencioso-administrativa si son anulables.

85. Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del Gobierno Local. La nueva Ley General Tributaria es la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

86. Art. 137 de dicha Ley. Sin embargo, dicha Ley sólo prevé el mencionado órgano, de composición similar al del Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona, para los municipios de gran población, que son poquísimos, ..//..

ria a la doctrina reiterada del Tribunal Económico-Administrativo Central⁸⁷, lo cual, no sólo es contrario a la más elemental independencia de criterio, sino sobre todo puede provocar en los Tribunales Regionales una actitud esquizofrénica que les lleve a resolver lo contrario de lo que piensan o de la doctrina reiterada de los Tribunales Superiores de Justicia, ante los cuales se recurren la mayor parte de sus resoluciones, con la lógica imposición de costas a la Administración. Respecto de la gratuidad que proclama, la propia Ley la exceptúa cuando permite al órgano económico-administrativo exigir al reclamante que sufrague las costas del procedimiento si aprecia temeridad o mala fe, norma que parecía ya felizmente superada, y que no se equilibra con ninguna otra que permita imponer las costas a la Administración gestora. Y la Ley ya no se atreve a hablar de “celeridad”, pues se resigna a mantener el plazo máximo de un año de duración de cada instancia, aunque, para “tranquilidad” del reclamante que ha obtenido la suspensión, le advierte que si transcurre dicho plazo sin haberse notificado resolución dejará de devengarse el interés de demora. No puede valorarse la garantía que ello supone para el reclamante, pues la mayor garantía para él es el establecimiento de medidas eficaces que hagan posible la pronta resolución y dichas medidas son escasas.

Desde luego, la más importante de ellas⁸⁸ es la regulación por vez primera del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales de los Tribunales para supuestos de poca cuantía o de fácil resolución⁸⁹, a tramitar en el plazo máximo

..//..

pues según la Ley sólo son aquéllos que tengan más de 250.000 habitantes y los que sean capitales de provincia con más de 175.000 habitantes, así como, si lo deciden las Asambleas Legislativas correspondientes, los demás municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas y los de más de 75.000 habitantes que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales. Hoy, en Catalunya, por ejemplo, sólo existen dos municipios que pueda recibir la consideración legal de municipios de gran población, el de Barcelona, que ya dispone del Consell Tributari y que además se somete a su régimen especial de Carta, y el de L'Hospitalet de Llobregat.

87. Al igual que impone dicha vinculación al resto de la Administración tributaria. Pero si la vinculación de la Administración gestora a la doctrina reiterada del Tribunal Central es un acierto, como lo sería, sobre todo, su vinculación a la doctrina reiterada de los Tribunales de Justicia, no lo es, por afectar a la independencia esencial de su función, la impuesta a la Administración jurisdiccional.
88. Aunque entra en vigor el 1 de julio de 2005, según la Disposición Transitoria Quinta de la nueva Ley General Tributaria.
89. La novedad de un procedimiento abreviado ante órganos unipersonales tiene como antecedente la propuesta de arbitraje tributario efectuada en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria realizado en julio de 2001 por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, especialmente a partir de las ideas de Rafael Calvo Ortega (“Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, Impuestos, La Ley, 2001).

de seis meses y en única instancia, debiendo añadir también la posibilidad que se concede a la oficina gestora de revocar previamente el acto impugnado ante el Tribunal Económico-Administrativo o a éste de revocar su resolución en caso de error al declarar la inadmisión o la inexistencia de alegaciones o en caso de incongruencia completa y manifiesta de la resolución⁹⁰.

Por lo demás, se amplía el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa o el recurso de alzada a un mes, se consideran susceptibles de reclamación económico-administrativa, además de los actos administrativos tributarios del Estado y de las Comunidades Autónomas sobre tributos cedidos⁹¹, ciertas actuaciones de los particulares en materia tributaria, como las relativas a la repercusión, la retención o ingreso a cuenta, y la expedición de facturas, se mantiene el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y se añade otro para la unificación de doctrina a interponer por el Director General de Tributos contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, lo cual no sólo supone desconocer la realidad consistente en que son los Tribunales de Justicia y, en última instancia, el Tribunal Supremo los que han de unificar criterio, sino que evidencia la desconfianza del Fisco hacia los órganos económico-administrativos, limitados por el corsé de la dependencia administrativa cuando aspiran al ejercicio de una auténtica justicia tributaria.

En rigor, sólo puede hablarse de auténtica justicia tributaria cuando existen todas las garantías para su independencia y rapidez.

En este discurso, se ha podido seguir la lenta y paulatina configuración de órganos jurisdiccionales tributarios a los que se ha ido dotando de ciertas garantías de independencia. Cada garantía adicional puede verse como un avance del progreso jurídico frente a la resistencia del espíritu reaccionario del Fisco, sóli-

90. Arts. 235.3 y 239.6.

91. Para hacer posible la participación de las Comunidades Autónomas en los Tribunales Económico-Administrativos, dado que revisan tributos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas, la disposición adicional decimotercera de la nueva Ley General Tributaria permite que se nombren funcionarios autonómicos en ellos y que en el seno del Tribunal Regional se cree, por convenio entre el Ministerio de Hacienda y la Consejería competente de la Comunidad Autónoma correspondiente, una Sala Especial para la resolución de reclamaciones sobre tributos cedidos, presidida por el Presidente del Tribunal e integrada por su Secretario y por vocales del Tribunal y los miembros del órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma.

damente instalado en una concepción de poder incómodo con el control y el recurso. Son hitos de ese apasionante proceso la creación de la Dirección General de lo Contencioso en el seno del Ministerio de Hacienda con Bravo Murillo en 1849, la supresión del fuero propio de Hacienda en 1868, la progresiva separación de la función administrativa de gestión de la de resolución y la jurisdicción y profesionalización de la Hacienda Pública que desembocan en 1881 con la creación por el Ministro Camacho del Cuerpo de Abogados del Estado y la primera Ley de bases del procedimiento económico-administrativo, la creación por Gamazo del Tribunal Gubernativo en 1892, la solemne declaración de separación de funciones y la creación de los Tribunales gubernativos provinciales por Urzaiz en 1901, la definitiva implantación de los Tribunales Económico-Administrativos Central y Provinciales y su configuración como verdaderos órganos jurisdiccionales de la Administración con obligación de resolver en el plazo máximo de cuatro meses en 1924, el mantenimiento del “statu quo” con el reglamento de 1959, la definitiva desvinculación de sus funciones gestoras de los funcionarios integrantes de los Tribunales Provinciales a partir de 1980, la falta de voluntad política en reforzar los Tribunales Económico-Administrativos denunciada por el Defensor del Pueblo pese al nuevo reglamento de 1996, la elevación a 25.000.000 ptas. de la cuantía determinante de la segunda instancia en 1998 y el corsé de la dependencia administrativa mantenido por la Ley General Tributaria de 2003.

Ciertamente, la separación de funciones; la jurisdicción y plenitud de su actuación, dirigida a resolver todas las cuestiones que ofrezca el expediente sin posibilidad de abstención por duda racional o deficiencia en los preceptos legales; el carácter colegiado, permanente y obligatorio⁹² de los Tribunales Económico-Administrativos; la preparación técnica de sus componentes y su especialización en el doble sentido de su cualificación superior y dedicación exclusiva a la resolución son algunas de las garantías necesarias para la auténtica independencia.

Y no son desdeñables, pero no son suficientes, pues todavía atenazan a la vía económico-administrativa ciertas disfunciones que dificultan su misión, como el mantenimiento de una estructura cerrada de dichos Tribunales, sólo reservados

92. Precisamente, las notas que justifican su carácter de órganos jurisdiccionales, pese a estar encuadrados en la Administración, a los efectos de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Luxemburgo, según la Sentencia del Tribunal de Justicia comunitario de 21 de marzo de 2000.

a funcionarios; la falta de garantías relativas a su inamovilidad; su encuadramiento en la Secretaría de Estado de Hacienda, de quien depende la Agencia Tributaria; la limitación de su actuación a los tributos estatales; la imposición de una segunda instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Central para asuntos de cierta cuantía; el otorgamiento de legitimación a órganos directivos de la propia Administración para interponer recurso de alzada; la atribución general de competencia a la Audiencia Nacional para conocer de los recursos contencioso-administrativos que se interpongan contra resoluciones del Tribunal Central dictadas en segunda instancia; la obsesión por la unificación “administrativa” de criterio en lugar de favorecer la rápida unificación “judicial”; y la falta de medios con que están dotados los Tribunales Económico-Administrativos.

Las mencionadas disfunciones no son difíciles de corregir, pero requieren decidida voluntad política.

En algunos casos, basta dictar la norma oportuna que permita, como ya sucede en otros casos⁹³, que los Tribunales se integren por personas de reconocida competencia técnica, sean o no funcionarios. Conviene recordar que la limitación exclusiva a funcionarios fue justificada en 1924 por la necesidad de evitar aumentos en el presupuesto, pero no es coherente con una concepción abierta de la Administración, nunca enfrentada o contrapuesta a la sociedad a la que sirve, sino fiduciaria en cuanto defiende los intereses de todos y no los propios. Que garantice la inamovilidad de sus miembros. Que, sin dejar de formar parte de la organización administrativa, garantice su independencia orgánica del Ministerio de Hacienda⁹⁴, con lo que, además, podrían convertirse en el órgano general de revisión económico-administrativa para todas las Administraciones, incluidas las entidades locales. Que suprima la segunda instancia, inexistente en los demás procedimientos

93. Tribunal de Defensa de la Competencia, Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona, órganos económico-administrativos previstos para las grandes ciudades, Tribunal Català de l'Esport, etc.

94. El Tribunal de Defensa de la Competencia es un organismo autónomo. Y nada impide, como sugería la enmienda a que hace referencia la nota 76, que se organicen en forma de Entidad de Derecho Público, con su órgano de gobierno, con estrictas funciones gubernativas, presupuestarias y disciplinarias, en el que podrían participar Corporaciones de Derecho Público relacionadas con la justicia tributaria, y su órgano jurisdiccional, limitado al conocimiento y resolución de reclamaciones. Por otra parte, conviene recordar que también la Agencia Tributaria es una Entidad de Derecho Público, lo que se ha justificado para concederle autonomía organizativa. Con mayor razón entonces, si se trata de órganos jurisdiccionales, en los que la autonomía organizativa es una garantía de la independencia de la función.

administrativos, con lo que, de paso, elimine la legitimación del Director General para interponer recurso de alzada y la necesidad de interponer recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, manteniéndose, por tanto, la competencia genuina del Tribunal Central para conocer de las reclamaciones interpuestas contra actos tributarios de órganos centrales y la correlativa de la Audiencia Nacional para conocer de los recursos judiciales contra las resoluciones del Central correspondientes. Que no hipertrofie el procedimiento, dejando a los Tribunales de Justicia y al Tribunal Supremo, en última instancia, la unificación de criterio a través de la doctrina reiterada que establezcan.

En otros casos, no hace falta norma alguna, sino la dotación de los medios humanos y materiales adecuados tantas veces reclamados por los propios Tribunales Económico-Administrativos y por el Defensor del Pueblo. Y no sólo en número, sino también en calidad. En ese sentido, es preocupante la tendencia a retribuir de peor modo a las personas que integran las relaciones de puestos de trabajo de los Tribunales que a las que cubren los puestos de la Agencia Tributaria. Si se pretende el acceso a los Tribunales de las personas más cualificadas, su inmovilidad y la ecuanimidad de sus resoluciones que revisan actos de la Agencia Tributaria, su retribución ha de ser superior a la propia de los funcionarios destinados en los órganos gestores. De otro modo, los Tribunales dejan de ser el destino propio de la culminación de una carrera profesional para limitarse a un tránsito de funcionarios acaso ocupados en velar por el mantenimiento de los actos de una unidad gestora que les podría interesar dirigir.

En todo caso, sí hace falta un cambio de mentalidad, una sensibilidad diferente, que, veinticinco años después de la Constitución, permita comprender la necesidad de los Tribunales Económico-Administrativos no sólo como un medio ágil de resolver los conflictos tributarios con carácter previo a la vía judicial, sino como el instrumento necesario para garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva, de modo que deban ejercitarse las correspondientes acciones judiciales después de ser examinadas por órganos administrativos jurisdiccionales independientes. Para ello, debe ser breve el plazo de resolución, no más allá de seis meses, pues no es efectiva una tutela judicial demorada o tardía. Sensibilidad diferente, que permita superar la tradicional resistencia del Fisco al control independiente de sus actos mediante la convicción de que la independencia no sólo es la máxima garantía de los administrados sino también la máxima garantía de la eficacia de

la Administración, que necesita saber, y ha de saberlo con rapidez, cuándo su concreta actuación es conforme a Derecho y cuándo no lo es para poderse acomodar al criterio de los Tribunales, aunque pueda no compartirlo, y evitar el empleo inútil de medios materiales y humanos en la realización de actos que luego van a ser anulados⁹⁵. Sensibilidad diferente también para entender que el principio de autotutela declarativa, que otorga a la Administración gestora intensas potestades para declarar el crédito a su favor mediante su acto administrativo, sin necesidad de auxilio judicial y con la fuerza inicial de una sentencia, sólo adquiere pleno sentido cuando, después de tener que soportar el administrado la carga de recurrir, revisa íntegramente la conformidad a derecho de dicho acto un órgano administrativo jurisdiccional independiente del gestor. Sensibilidad diferente que convida a los miembros de los Tribunales Económico-Administrativos de que su función jurisdiccional, al revisar actos administrativos con carácter previo a la revisión judicial, es idéntica a la propia de los Tribunales de Justicia, aunque no puedan aquéllos revisar normas reglamentarias ni plantear cuestiones de inconstitucionalidad de leyes o de ilegalidad de reglamentos exclusivamente reservadas a éstos⁹⁶. Sensibilidad diferente que guíe a cualquier intérprete de la norma tributaria a la búsqueda de su recto sentido, conforme a su espíritu y finalidad, en lugar de analizar exclusivamente las palabras taxativas expresamente incluidas en ella. Sensibilidad diferente, en fin, que impulse la voluntad política nece-

95. Si el Tribunal Económico-Administrativo cayera en la tentación de reforzar criterios erróneos de la Administración gestora haría un triste favor a la Administración, cuyos actos acabarían siendo anulados por los Tribunales de Justicia con obligación de devolver lo ingresado con los intereses o de indemnizar los gastos del aval prestado para obtener la suspensión, y debería ser suprimido, no sólo por aplazar a la vía judicial el derecho del recurrente a una justicia independiente sino también por perjudicar la eficacia de la actuación administrativa, constituyendo un indeseable ejemplo de mal empleo de recursos públicos. La nueva Ley General Tributaria es consciente de dicha tentación, advirtiendo en el art. 239.7 que la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y al resto de la administración tributaria. Aunque el efecto vinculativo para los tribunales regionales es criticable, pues menoscaba la independencia de su criterio, sólo revisable a través de los correspondientes recursos, el efecto vinculativo para la Administración gestora es beneficioso y facilita su eficacia, pues debe la Administración gestora acomodarse a la interpretación que de la norma hagan los Tribunales, sean el Tribunal Central al que el precepto menciona expresamente o, sobre todo, los Tribunales de Justicia, de los que el precepto se olvida.

96. Sí pueden, en cambio, plantear la cuestión prejudicial prevista en el art. 177 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea firmado en Roma el 25 de marzo de 1957. Por otra parte, el hecho de que los Tribunales Económico-Administrativos no sean competentes para declarar la ilegalidad de normas reglamentarias o para plantear cuestiones de inconstitucionalidad o de ilegalidad no les ha de impedir revisar el acto administrativo aplicando la norma de rango superior por aplicación del principio de jerarquía normativa. Si, por ejemplo, entre una ley y un reglamento hubiera contradicción, el Tribunal Económico-Administrativo debería aplicar la ley y dejar inaplicado el reglamento contrario, aunque no fuera competente para expulsarlo formalmente del ordenamiento jurídico.

saría para mejorar las normas y dotar de medios a los Tribunales Económico-Administrativos.

Dicha voluntad política de remover los obstáculos que dificulten o impidan la plenitud real y efectiva de los derechos de los ciudadanos, por más que resulte impuesta a los poderes públicos por el art. 9.2 de la Constitución, depende, como sucede en los avances del progreso, de la implicación de todos, también de los propios ciudadanos.

A ese empeño responde este discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, que pretende ser constructivo y esperanzado al futuro, tan propio de las enseñanzas del insigne académico, cuya vacante asumo hoy el inmenso honor de cubrir, el Excmo. Sr. Dr. D. Mario Pifarré Riera. Y, como a él le hubiera gustado oír, termino con las palabras que el poeta argentino José Hernández hizo decir a Martín Fierro: “con mi deber he cumplido, y ya he salido del paso, pero diré por si acaso, pa que me entiendan los criollos, todavía me quedan rollos, por si se ofrece dar lazo”⁹⁷.

Muchas gracias.

97. El gran poeta argentino José Hernández (1834-1886), natural de la Provincia de Buenos Aires, publicó su poema épico “Martín Fierro” en 1873 y su segunda parte, “La vuelta de Martín Fierro”, en 1879, con un total de 7.210 versos, de los que los transcritos corresponden a los versos 7.120 a 7.126.

Discurso de contestación por el Académico Numerario

EXCMO. SR. DR. D. JOAN-FRANCESC PONT CLEMENTE

EXCMO. SR. DR. D. JOAN-FRANCESC PONT CLEMENTE

Excelentísimo Señor Presidente,
Excelentísimos e Ilustrísimos Señores,
Señoras y Señores,

La medalla de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras que acaba de ser confiada al Excelentísimo Señor Don Josep María Coronas Guinart se halla identificada por el número 31. Como es sabido, los académicos no somos propietarios de nuestra medalla, sino meros depositarios, metáfora del encargo que recibimos de la sociedad y de nuestros pares para consagrarnos a la búsqueda de la Luz y para militar insobornablemente en favor de la libertad de la ciencia, que el recipiendario suele invocar como libertad intelectual o como libertad de pensamiento, calificándola de requisito imprescindible para el progreso. La historia de la Academia es la suma de la pequeña historia de cada una de sus cuarenta y ocho medallas, las cuales encierran el legado que el neófito recibe para su conservación y mejora. La número 31, precisamente, contiene los nombres ilustres de Fernando Boter Mauri y de Mario Pifarré Riera, circunstancia que constituye un acicate a los futuros trabajos de Josep María Coronas Guinart, quien estoy plenamente convencido de que hará honor a sus predecesores al continuar el esfuerzo de construcción de ese edificio simbólico que constituye la vida humana en sociedad sobre los pilares de la fuerza, de la belleza y de la sabiduría. Éstas son, en efecto, las virtudes que adornan al recipiendario. La fuerza tranquila de quien convence y no impone. La belleza de su lenguaje, de sus maneras y de su caballerosidad, vocablo que quizá lo políticamente correcto haya proscrito pero que María Moliner identifica con nobleza y dignidad. La sabiduría, en fin, de su compenetración con el Derecho que pone de manifiesto la soltura con la que maneja las instituciones jurídicas, como acaba de demostrar brillantemente en su discurso, y que revela una muy especial forma de vida caracterizada por el anhelo permanente de justicia.

Coronas nace en Tarragona el 9 de octubre de 1959 bajo el signo de la tradición jurídica de su padre, a cuya figura señera rendíamos homenaje póstumo no hace muchos meses. Es licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas y Empresariales, carreras que cursó simultáneamente en la Universidad de Barcelona. A los treinta años obtiene por oposición el acceso al cuerpo de Abogados del Estado que cuenta con distinguidos representantes en nuestra Academia. Servidor público de una sola pieza, sus destinos administrativos le han conducido a la secretaría del Tribunal Eco-

nómico-administrativo Regional de Cataluña entre 1991 y 1996 y a la dirección general de la asesoría jurídica del Departament d'Economia i Finances de la Generalitat desde esta última fecha. Hombre sabio que otorga valor cimero a la instrucción de los demás, ha sido profesor invitado en la universidades Pompeu Fabra, Politècnica de Catalunya, Menéndez Pelayo, Rey Juan Carlos y de Barcelona, desempeñando en esta última desde 1995 la docencia de la asignatura de procedimiento económico-administrativo en el Máster en Asesoría Fiscal que dirige el profesor y académico Magín Pont Mestre. Entre los temas que han ocupado su atención como conferenciante destacan la responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas, la imposición sobre las sucesiones, la gestión financiera y fiscal de las entidades deportivas, el llamado “Estatuto del contribuyente” y la prueba en el procedimiento de inspección. Temas alejados, en principio, del Derecho, pero ligados a su experiencia vital han sido afrontados valientemente en sendas exposiciones públicas: los mitos y las creencias erróneas en el deporte profesional y la negociación en tiempos de crisis. Puedo asegurar que desde la perspectiva de la razón práctica el nuevo académico posee una gran experiencia sobre ambas cuestiones que puso a prueba durante los años 1997 hasta 2001 en que ejerció los cargos de vice-secretario, primero, y de secretario, después, del Fútbol Club Barcelona, bajo la presidencia de José Luis Núñez. Su capacidad de servicio ha podido también desarrollarse en la Sociedad y en la Fundación del Gran Teatre del Liceu, en la Asociación y en la Fundación del Conservatori del Liceu, en la Fundación Máximo Soriano Jiménez y en el Comité Jurídico de la Comisión Antidopaje de Cataluña.

Casado y con tres hijas, ellas fueron el principal argumento que utilizó pedagógicamente una madrugada en la que una institución centenaria de la Ciudad navegaba entre Escila y Caribdis para sacudirse el yugo de la segregación de sexo o de género, como se dice ahora. He olvidado casi todos los argumentos y sinrazones de aquella noche, pero recordaré siempre la serenidad y el buen humor de Josep María Coronas al evocar ante sus airados consocios como su padre le había hecho miembro de aquel club a los dieciocho años y pidiéndoles que no le hurtaran el placer de hacer lo propio con sus hijas. Guardaron entonces un respetuoso silencio sus oponentes, más meritorio si cabe por el guirigay o batiburrillo que la cuestión desencadenaba en aquel normalmente sereno y plácido lugar.

Hay dos escritos de Josep María Coronas que añaden a las tres virtudes que al principio he señalado una cuarta, la del valor. El valor entendido al modo de

Platón en el Libro III de La República en un diálogo que no me resisto a transcribir:

“- Imagínate ahora, que nosotros nos hemos esforzado para hacer lo mismo, escogiendo a nuestros guerreros con las mayores precauciones y preparándolos mediante la música y la gimnasia. Nuestra intención al obrar así es que tomen una tintura sólida de las leyes; que su alma, bien nacida y bien educada, se penetre de tal manera de la idea de las cosas que son de temer, lo mismo que todas las demás, que ninguna clase de loción pueda borrarla; ni la del placer, que para este efecto tiene otra virtud distinta que la de la cal y los salvados; ni el dolor, ni el temor, ni el deseo. Esta idea justa y legítima de lo que es de temer y de lo que no es; esta idea, que nada puede borrar, es a lo que yo llamo valor. Dime ahora si eres de la misma opinión.

Sí, porque me parece que darás a esta idea un nombre distinto del de valor si no es fruto de la educación, si tiene un carácter brutal y servil; entonces no la considerarás como legítima.

- Dices verdad”.

Y una vez transcrito, permítame la Academia culminar este breve excursus: ¿no resulta extraordinario constatar como en el itinerario vital del beneficiario aparecen la música y la gimnasia, que hoy llamamos deporte, así como el amor por el Derecho?¹. Y volviendo al tema que nos ocupa, puedo afirmar sin miedo a equivocarme que Josep María Coronas tiene una cabal idea de las cosas que son de temer y, al mismo tiempo, tiene el valor de no temer a quienes podrían dañarle por demostrar que posee, utilizando de nuevo las palabras de Platón, una tintura sólida de las leyes. Como decía, este valor que le caracteriza y que va más allá del deber de un ciudadano corriente, se ha puesto de manifiesto en dos artículos científicos: el primero, el “prólogo” al libro La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías, coordinado por Magín Pont Mestres y publicado por Marcial Pons en 1994; y el segundo, el trabajo realizado junto a Markus Mas Rauchwerk sobre “La prescripción tributaria”, publicado en 2000, en la revista Fiscal al Día.

1. Ruego al lector que note como esta frase de Platón vuelve a confirmar que Europa es hija de la civilización greco-romana y de su redescubrimiento por la Ilustración, momento histórico en el que, precisamente, nacen las Academias precursoras de la que en este acto nos acoge al recibir a un nuevo miembro. Todavía hoy la música y la gimnasia son prohibidas o restringidas por los integristas más variados, que desprecian las leyes y que pugnan por mantener a la humanidad bajo la esclavitud de la superstición mantenida a costa del temor y del dolor.

A la dualidad entre valentía y temor se refería Coronas en las primeras líneas de su Prólogo, al comentar que los autores², con ello, realizan una contribución extraordinaria al Estado de Derecho, realidad dinámica, superando dos de los obstáculos que a menudo dificultan la consecución de tal objetivo permanente: la pereza y el temor. La pereza conduce a la rutina y ésta al inmovilismo jurídico. El temor (a errar, a discrepar) frena la libertad intelectual y, por tanto, el progreso. En el trabajo, que firma como Abogado del Estado- Secretario del TEAR de Cataluña, Coronas afronta cinco problemas distintos relativos a la suspensión de la ejecución de los actos tributarios recurridos: la petición de suspensión aportando garantías distintas de las previstas en el artículo 81 del Reglamento, la petición de suspensión sin garantía amparada en la Ley de Procedimiento Administrativo, la no ejecutividad de las resoluciones sancionadoras en tanto no se ultime la vía económico-administrativa, la suspensión o paralización preventiva o cautelar de las actuaciones ejecutivas en tanto el órgano competente no haya resuelto la petición de suspensión y los recursos contra las resoluciones de los TEAR denegado la suspensión. Deseo recordar a la Academia que el mencionado prólogo se escribe en 1994, momento en el que los temas analizados por Coronas se hallan en la prehistoria del desarrollo jurídico. Éste es el mérito del autor: propone la admisión de garantías distintas del aval y admite que se otorgue la competencia para resolver a los órganos de recaudación, como lo establecería el legislador en 1998; propone que los tribunales puedan conceder la suspensión sin garantía cuando la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil reparación o cuando la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho; se adelanta de nuevo a su tiempo al considerar que las sanciones tributarias no pueden ejecutarse hasta que un Tribunal deniegue la suspensión como consagraría, posteriormente, el Tribunal Supremo y acogería la legislación ordinaria; defiende el principio de que por el hecho de presentarse una solicitud de suspensión se entenderá está acordada con carácter preventivo hasta que se resuelva sobre lo pedido y demanda que se incorpore a la normativa revisora general; y, finalmente, invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1988, sobre la que lamenta ocasionales e injustos olvidos, que clarificó las vías de recurso ante la denegación de la suspensión o ante la declaración de insuficiencia de la garantía.

2. Fuimos los ponentes de aquel proyecto –que constituyó la XII Jornada de Estudio de la Fundación A Lancuentra- José Arias Velasco, Magín Pont Mestres, M^a Dolores Torregrosa Carné, Manuel J. Silva Sánchez y quien escribe estas líneas, acompañados de ocho autores de comunicaciones.

El segundo de los trabajos de Josep M. Coronas, que he seleccionado hoy como representativo de su inteligencia jurídica y que escribe junto a Markus Mas, trata de la prescripción tributaria. El plazo de prescripción, a raíz de la promulgación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes a principios de 1998, pasa a ser en todos los casos de cuatro años. De forma que en el ámbito estrictamente tributario o en el sancionador tributario se sigue un plazo distinto al establecido para los restantes ingresos públicos que es de cinco años, mientras que las infracciones administrativas prescriben a los tres años, las muy graves; a los dos años, las graves; y a los seis meses, las leves; siendo su correlativo para las sanciones, respectivamente, de tres, dos y un año. Respecto del Derecho sancionador tributario, muy poco antes, Magín Pont Clemente había propuesto que la separación de procedimientos tuviera como corolario final que las causas de interrupción de la prescripción del procedimiento sancionador se refirieran exclusivamente a este procedimiento, sin que la iniciación del procedimiento inspector produjera efecto alguno³. Razón llevaba este autor porque poco después la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social, modificaba expresamente el artículo 66 de la LGT para impedir tal interpretación. Lo que exige el Derecho tributario es que el plazo de prescripción sea razonable para que la Administración ejercite sus potestades, cualquiera que sea la actitud del sujeto pasivo favorecido por la prescripción, lo que conduce a Coronas y Mas a proponer que la Ley fije un plazo menor cuanto mayores sean los medios de la Administración para tal ejercicio. La introducción del nuevo y vigente plazo de prescripción de cuatro años para todo el ámbito tributario –ratificado en la nueva LGT que entrará en vigor a las dos semanas escasas de la fecha de hoy– ha planteado graves problemas de coordinación con el plazo de prescripción de cinco años previsto en el Código penal para los delitos contra la Hacienda Pública. Para lo más esclarecido de la doctrina⁴ y, por supuesto, para Coronas y Mas, el legislador debiera haberlo previsto dada la íntima conexión entre la infracción administrativa tributaria y el delito fiscal, aplicando el plazo de cuatro años también a este último supuesto. De hecho, la intuición de Coronas en esta materia

3. PONT CLEMENTE, M.: “La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias a la luz de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *Fiscal al Día*, nº 7, 1ª quincena de 1999.

4. SILVA SÁNCHEZ, J.; MOLINS AMAT, P. y MELERO MORENO, J.: “El delito fiscal ante el Estatuto del Contribuyente”, *Revista Técnica Tributaria*, 1999, nº 44; FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Delito fiscal y prescripción tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, 1998, nº 43; SOLÀ RECHE y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “Delito fiscal y prescripción tributaria”, *Tribuna Fiscal*, 1999, nº 101; entre otros.

hallaría temprana confirmación en la jurisprudencia, que luego resultaría rectificadora en sentido contrario por una más que discutible doctrina del Tribunal Supremo. Todo ello pone de manifiesto, de nuevo, el grandísimo valor de la posición expuesta por Coronas públicamente en el año 2000 al preconizar la reforma del Código penal, una propuesta que no cabe descartar sea asumida por el legislador dentro de unos pocos años.

La Academia acaba de escuchar el discurso de ingreso del recipiendario y conoce, por tanto, de primera mano los méritos que adornan su investigación sobre los Tribunales Económico-administrativos. De forma magistral ha vuelto a poner de relieve la fuerza de sus argumentos, la belleza de su razonamiento jurídico en búsqueda de la justicia, la sabiduría de su dominio de la Historia y del Derecho y el valor de decir en voz alta lo que, fundadamente, piensa, a pesar de los muchos enemigos que ello pueda granjearle. Josep María Coronas, en efecto, se atreve a profanar los tabúes seculares del Fisco para defender una Hacienda Pública moderna al servicio de los ciudadanos y que, por tanto, ha de combatir su resistencia y la de sus empleados a aplicar de entrada el criterio justo. Con ello cumple a la perfección el primero de los deberes de un miembro de esta Corporación, que es contribuir al progreso de las Ciencias de su especialización, y también otro, que le incumbe desde hoy, velar por el prestigio de la Academia⁵.

Resulta especialmente ilustrativa y actual la transcripción de la Circular de 6 de abril de 1858 de la Asesoría General del Ministerio de Hacienda en la que se ordenaba apelar toda providencia contraria a aquélla, pues si el fallo se consideraba justo, tiempo hay, después de intentado el recurso, de desistir de él, si el Gobierno lo conceptuase así oportuno. Tal parece que esta frase sea de hoy mismo, empecinada como está la Abogacía del Estado en recurrir hasta las sentencias más sensatas de los Tribunales contribuyendo así al colapso de los mismos y al encarecimiento de la Justicia. En materia penal tributaria, el práctico sabe cómo las transacciones con el Ministerio Fiscal se ven, a menudo, entorpecidas o retrasadas por el complejo mecanismo de autorización a que está sometido el Abogado del Estado, aun habiendo recibido la aquiescencia de la Hacienda Pública. Cuán lejos estamos, pues, de aquel deseo del Decreto de 5 de mayo de 1873, de nuestra efímera I República, que también transcribe Coronas y que pretendía, sin romper

5. Letras b) y c) del artículo 6º del Estatuto.

con las buenas prácticas, se acabe con los malos hábitos y con los vicios que sostiene la rutina, enemiga tenaz de toda innovación y de toda reforma.

Explica el recipiendario como a partir de 1890 se va abriendo paso la separación entre el procedimiento de gestión y el de reclamación como un medio de garantizar una justicia tributaria independiente, pero recoge también como hoy, ciento catorce años después, transcurridos ocho decenios desde la creación de los Tribunales Económico-administrativos en 1924, sigue siendo cierta la advertencia de Eugenio Alcalá del Olmo, para quien ya va siendo hora, sobre todo en beneficio del contribuyente, de que, sin los naturales prejuicios, se piense en la conveniencia de atender a la resolución de las reclamaciones, llevando o destinando para tal servicio, exclusivamente, a empleados que hayan de consagrarse, no a gestionar la mayor percepción de los impuestos, sino a poner toda su ecuanimidad a realizar en justicia la sublime misión de dar a cada uno lo suyo. Y si Alcalá del Olmo tiene todavía razón, mil veces reiterada por el colapso, la desorganización, el retraso en resolver y el sesgo cada vez más acusado de su doctrina, ¿qué justifica el mantenimiento de esta pseudojurisdicción?

En el seno de la Academia, el profesor Pont Mestres se decanta sin ambages por su arrinconamiento, por la vía de convertir el recurso ante los Tribunales Económico-administrativos en potestativo⁶. Otros autores, como recuerda Coronas, han hecho lo propio. Ciertamente, ello haría renacer el recurso de reposición como previo al contencioso-administrativo, aunque muy atenuado en sus efectos dilatorios por el silencio administrativo negativo, que el artículo 225.4 de la LGT mantiene en un mes. La pervivencia de la penuria, desidia y abandono actuales no hace más que dar la razón a quienes proponen tales ideas. No es, sin embargo, ésta la opción del nuevo académico y no es tampoco la mía. Los múltiples defectos de los Tribunales Económico-administrativos, a pesar de su acentuamiento en los últimos años, no pueden hacer olvidar la importante doctrina que han elaborado a lo largo de su historia –contraria en muchos aspectos a la posición oficial del Fisco, ni, sobre todo, pueden impedir la realización de propuestas de reforma y de mejora que les otorguen, finalmente, la plena capacidad de actuar con independencia y autoridad. En esta línea se hallan las sugerencias contenidas en el discurso que la

6. PONT MESTRES, Magín: “Puntos fuertes y puntos débiles de la nueva Ley General Tributaria”, Conferencia pronunciada en el Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya, 31 de marzo de 2004, ejemplar mecanografiado, págs. 31-35.

Academia acaba de oír: la independencia orgánica del Ministerio de Hacienda, la transformación en el órgano de revisión de todas las haciendas públicas, la supresión de la segunda instancia, la eliminación del recurso de alzada del Director General, el acceso a la jurisdicción ordinaria a través de los Tribunales Superiores de Justicia, la postergación de la Audiencia Nacional.

Con las últimas medidas se acabaría con la excepcionalidad de lo tributario, sujeto a dos órganos alejados del ciudadano como son el Tribunal Económico-administrativo Central (que se reservaría para las reclamaciones interpuestas contra actos tributarios de órganos centrales) y la Audiencia Nacional (que tutelaría al TEAC, pero no concentraría la práctica totalidad de asuntos tributarios de importancia del país). El contribuyente percibiría así la proximidad del TEAR y del TSJ, a los que debería dotarse de medios materiales y humanos suficientes. El Tribunal Supremo, en última instancia, garantizaría la unidad de la jurisprudencia. Esta reforma es posible en el actual marco normativo y, además, es conveniente y urgente para que los contribuyentes recuperen la seguridad jurídica y la fe en el Derecho.

Con relación a los medios humanos, Coronas pone el dedo en la llaga: conviene que los Tribunales se integren por personas de reconocida solvencia, sean o no funcionarios, y resulta preocupante –afirma con la suavidad que le caracteriza la tendencia a retribuir de peor modo a las personas que integran las relaciones de puestos de trabajo de los Tribunales que a la que cubren los puestos de la Agencia Tributaria. La disposición adicional duodécima de la Ley General Tributaria abre un poco la mano al mantener el carácter de funcionario de los integrantes de los Tribunales pero admitir a los del Estado, sus organismos autónomos, las comunidades autónomas y la administración local (con habilitación nacional, en este caso), mientras que la siguiente disposición adicional prevé la participación de las comunidades autónomas en los Tribunales Económico-administrativos⁷. La nueva legislación permite una lectura creativa que, con pocos o ningún retoque⁸ podría hacer avanzar la jurisdicción económico-administrativa hacia cotas impensables

7. En otro lugar –la conferencia pronunciada durante la XXII Jornada Anual de Estudio de la Fundación Antonio Lancuente, el 4 de junio de 2004-, Coronas se interroga sobre la incomprensible ubicación de estos preceptos entre las disposiciones adicionales de la LGT.

8. Si se mejora substancialmente el proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de revisión en vía administrativa.

no ha mucho de independencia y de prestigio. En mi opinión, debería abrirse su composición admitiendo en la fase final de sus carreras a jueces, funcionarios, profesores y abogados de prestigio, quienes, dotados de inamovilidad y de una buena retribución, rendirían así un último e importante servicio al país⁹. A todo esto es a lo que el recipiendario llama un cambio de mentalidad, una sensibilidad diferente, que permitiera la resolución imparcial de los conflictos tributarios en menos de seis meses. La voz que hoy alza, valientemente, nuestro nuevo académico, merece ser amplificada por la solera del foro al que se dirige y, en definitiva, merece ser oída y atendida por los poderes públicos su propuesta razonada y razonable de reforma.

Me corresponde, finalmente, en nombre de la Academia, expresar la satisfacción de la misma por la incorporación en su seno de una persona llamada a contribuir decisivamente a la libertad de la ciencia, y, por tanto, al progreso de la humanidad, el Excmo. Sr. D. Josep María Coronas Guinart. Que sea bienvenido, que cumpla fielmente la promesa contraída ante sus pares y que halle en la Academia ocasión para el ejercicio de sus virtudes y altavoz para la difusión social de sus inteligentes propuestas.

Señor Presidente,

El discurso de contestación al de ingreso del nuevo Académico de número ha concluido. Se añade así un nuevo eslabón a la cadena que enlaza el pasado con el futuro de la Academia, con la responsabilidad que ello comporta para quienes le hemos elegido y para el neófito, el Excmo. Sr. D. Josep María Coronas Guinart.

9. La independencia y el prestigio de los Tribunales Económico-administrativos sólo redundaría en beneficio del Estado, de la república me gusta decir para poner de manifiesto la relevancia de la sociedad organizada sobre el concepto de ciudadanía. El buen funcionamiento de los poderes públicos interesa a todos, contribuyentes, funcionarios y autoridades. Este objetivo requiere dar prioridad a la revalorización de lo público, lo que sólo puede obtenerse mediante el reconocimiento social y económico de la carrera de los buenos servidores públicos que convierta en atractivo el acceso y la permanencia en los escalafones de funcionarios. ¡Hay que conservar en ellos a los mejores! Resulta muy poco republicana y muy poco edificante la sangría actual de altos funcionarios que, en busca de una razonable mejor retribución, dedican el resto de su vida profesional a pleitear contra el Estado. Es muy urgente la reconstrucción institucional de nuestra función pública.