

## VII. Derecho Financiero

### REFLEXIONES SOBRE LA SUPRESIÓN DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS EN MATERIA DE HACIENDAS LOCALES

Clemente CHECA GONZÁLEZ

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario

#### S U M A R I O

1. *Introducción.*
2. *Análisis de los antecedentes normativos.*
3. *Exposición de las distintas fases de la tramitación parlamentaria de la L.R.B.R.L.*
4. *Estudio de las argumentaciones en pro y en contra de la supresión de las reclamaciones económico-administrativas en materia de Haciendas locales.*
5. *Consideraciones resuntivas.*



## 1. INTRODUCCIÓN

En las páginas que siguen es mi intención llevar a cabo un análisis crítico de las novedades introducidas por la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (L.R.B.R.L. en adelante) en materia de supresión de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito de las Haciendas Locales. Los arts. 108 y 113 de la misma indican, respectivamente, que: «Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales podrá formularse, ante el mismo órgano que los dictó, el correspondiente recurso de reposición; contra la denegación expresa o tácita de dicho recurso, los interesados podrán interponer directamente recurso contencioso-administrativo», y que: «Contra actos que pongan fin a las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de las Corporaciones en materia de presupuestos, imposición, aplicación y efectividad de tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas fiscales, los interesados podrán interponer directamente el recurso contencioso-administrativo», si bien, en virtud de la Disposición Transitoria décima, seguirá siendo utilizable la vía económico-administrativa durante el plazo de un año desde la entrada en vigor de la L.R.B.R.L. y, en todo caso, seguirán tramitándose en la misma las reclamaciones interpuestas ante los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales y los recursos de alzada presentados ante el Tribunal Económico-Administrativo Central con anterioridad a la fecha indicada y que en ese momento se hallen aún pendientes de resolución.

La conclusión que estas disposiciones merecen puedo ya adelantar que no es muy positiva desde mi óptica personal, pero para sustentar la misma llevará a cabo un estudio de los antecedentes normativos, de la tramitación parlamentaria de la citada Ley y también de los argumentos doctrinales que en pro y en contra se han ofrecido, tras de lo cual entiendo quedará perfectamente explicada mi posición aquí apuntada.

## 2. ANALISIS DE LOS ANTECEDENTES NORMATIVOS

Fue el art. 1 del Real Decreto-Ley de 16 de junio de 1924 el

primero en disponer la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales —que a partir de ese momento sustituyeron a los Tribunales Provinciales de Arbitrios— para el conocimiento de todas las reclamaciones sobre aplicación y efectividad de las exacciones municipales, criterio éste que fue desarrollado en el art. 41 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto-Ley de 29 de julio de 1924.

Posteriormente, la Ley de Régimen Local, Texto Articulado y Refundido de 24 de junio de 1955, en su art. 727 dispuso que: «Las reclamaciones sobre aplicación y efectividad de exacciones tendrán carácter económico-administrativo a los efectos del procedimiento y podrán ser interpuestas colectivamente cuando afecten en forma y por motivos similares a varios contribuyentes. En esta clase de reclamaciones el recurso de reposición será potestativo. Siempre que el acto administrativo sea de competencia de la Corporación, y en los demás casos expresamente previstos en esta Ley, sin perjuicio de disposiciones especiales, entenderá el Tribunal Económico-Administrativo Provincial», mientras que en sus artículos 687 y 691 se sujetaba también a revisión por los citados T.E.A. provinciales la materia relativa a los presupuestos de las Corporaciones Locales.

En esta época, no obstante, determinadas cuestiones no estaban sujetas a la citada jurisdicción<sup>1</sup> y, además, los T.E.A. provinciales constituían instancia única, por lo cual quedaba excluida la intervención del T.E.A.C., lo cual, según el profesor MARTÍNEZ LAFUENTE se debió probablemente a una razón de tipo histórico, ya que el entronque de la Hacienda Local con la vía económico-administrativa no se produjo «ex novo», sino, como ya ha sido someramente apuntado, por absorción de los Tribunales Provinciales de Arbitrios, los cuales carecían de estructura jerarquizada y de Órgano Central<sup>2</sup>. Con todo, preciso es señalar

---

<sup>1</sup> Eran éstos los casos de los presupuestos extraordinarios que no requerían operaciones de crédito, que eran aprobados o desaprobados por el Delegado de Hacienda, contra cuya decisión sólo cabía recurso de alzada ante el Ministro de Hacienda (art. 700 L.R.L. citada); de los presupuestos extraordinarios que requerían operaciones de crédito, que eran aprobados directamente por el Ministro de Hacienda, contra cuya resolución no se daba recurso (art. 701 L.R.L.) y los acuerdos de los Delegados de Hacienda sobre imposición de nuevas exacciones, contra los que cabía alzada ante el Ministro de Hacienda y posteriormente recurso contencioso-administrativo (art. 725 L.R.L.).

<sup>2</sup> A. MARTÍNEZ LAFUENTE «La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas locales», Inst. Estudios Económicos, Colección Informes, Madrid, 1985, p. 23.

que el T.E.A.C. sí que llegó a conocer cuestiones relacionadas con la Hacienda Local, siendo ello posible a través de la vía del recurso extraordinario de revisión.

El posterior Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, de 26 de noviembre de 1959, en sus artículos 12,2 y 127,1,b), siguió manteniendo los mismos planteamientos y principios sobre esta materia.

Así las cosas, la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, introdujo la novedad de que todos los asuntos relacionados con las Haciendas Locales, siempre que ello fuese procedente por razón de la cuantía, pudiesen ser recurridos en alzada ante el T.E.A.C. (Base tercera, letra c)<sup>3</sup>, y el mismo camino siguieron, lógicamente, el Real Decreto legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la ley anterior<sup>4</sup>, y el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas<sup>5</sup>.

El mismo criterio de poder recurrir en alzada fue también el mantenido en el Real Decreto-Ley 3/1981, de 16 de enero, por el que se aprobaron determinadas medidas sobre régimen jurídico de las Corporaciones Locales (art. 25), pero ya la Ley 40/1981, que vino a sustituir a la anterior norma, señaló, en su art. 26, que en materia de presupuestos, imposición de tributos y aprobación o modificación de Ordenanzas fiscales no cabía recurso de alzada ante el T.E.A.C. contra las resoluciones expresas o tácitas de los T.E.A. provinciales, que quedaron, pues, a partir de ese momento, convertidos en única instancia con relación a los asuntos reseñados<sup>6</sup>, lo cual, como bien ha señalado la doctrina que del tema se ha ocupado, vino a suponer un ligero retroceso con respecto a la situación preexistente<sup>7</sup>.

De todo este proceso hasta aquí someramente descrito se deduce el progresivo ensanchamiento y ampliación, si bien con al-

---

<sup>3</sup> Las cuantías actuales a efectos del citado recurso de alzada son las que se fijaron en el Real Decreto 1599/1984, de 1 de agosto.

<sup>4</sup> Vid. arts. 1 y 37.

<sup>5</sup> Vid. arts. 2,a) y 129,1.

<sup>6</sup> Para los restantes actos de gestión en materia tributaria y, especialmente, para las liquidaciones de los tributos locales seguía vigente el anterior sistema, de forma que los mismos sí podían ser recurridos ante el T.E.A.C. siempre que por razón de la cuantía ello fuese posible.

<sup>7</sup> Vid. en este sentido A. MARTÍNEZ LAFUENTE «La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas locales», op. cit., p. 28, y E. GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ y J. L. MONTERO LUNA «La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas locales», Rev. *Impuestos*, n.º 3, 1985, p. 531.

gún significativo paso atrás, de la jurisdicción económico-administrativa en materia de Haciendas Locales<sup>8</sup>. Esta situación, no obstante, se ha visto radicalmente cortada a partir de la promulgación de la L.R.B.R.L., que en sus artículos 108 y 113 ha suprimido la posibilidad de interponer reclamaciones económico-administrativas tanto contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales cuanto contra los que pongan fin a las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de las Corporaciones Locales en materia de presupuestos, imposición, aplicación y efectividad de tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas fiscales, según ya señalé en la introducción de este trabajo.

<sup>8</sup> Ello es también perfectamente apreciable desde el punto de vista cuantitativo, ya que en base a los datos de la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda resulta que las reclamaciones interpuestas ante los órganos económico-administrativos fueron 126.233 en 1983, de las cuales 87.179 correspondieron a materia relativa a Haciendas locales, lo que supone un porcentaje del 69'1 %, mientras que en los primeros once meses de 1984 aquéllas fueron 120.608, de las que 79.371 fueron referentes a cuestiones de Hacienda local, lo que arroja un tanto por ciento del 65'8.

En esos datos no van incluidos los relativos a las reclamaciones interpuestas ante los órganos económico-administrativos del País Vasco y Navarra.

La distribución territorial por provincias aparece recogida en el trabajo, ya reseñado, del profesor MARTÍNEZ LAFUENTE, y para Cáceres concretamente el número de recursos totales y locales, así como el porcentaje de estos últimos con relación a aquéllos, fue el siguiente:

Años	Total	Local	% Local/Total
1983	6.094	6.009	98'6
1984	587	199	33'9

En cuanto a los recursos interpuestos ante el T.E.A.C., según los datos obrantes en este órgano, fueron los siguientes:

Años	N.º recursos	Cuantía en miles ptas.
1982	168	310.000
1983	885	3.846.000
1984	760	5.431.000
<b>TOTAL</b>	<b>1.813</b>	<b>9.587.000</b>

Desde el punto de vista cualitativo la labor desarrollada por el T.E.A.C. en punto a la creación de un valioso cuerpo doctrinal en materia tributaria ha sido también muy importante, y así, por ejemplo, fue reconocido por el propio T.S. en su sentencia de 2 de noviembre de 1978.

### 3. *EXPOSICIÓN DE LAS DISTINTAS FASES DE LA TRAMITACIÓN PARLAMENTARIA DE LA L.R.B.R.L.*

A la redacción definitiva de los preceptos últimamente citados se llegó después de un proceso en el cual quedaron radicalmente modificados los primitivos criterios sustentados por el Gobierno, el cual se había mostrado partidario del mantenimiento de las reclamaciones económico-administrativas en materia de Haciendas Locales.

En el Proyecto de Ley de Bases del Régimen Local, en efecto, se regulaba esta cuestión en dos preceptos, el 103 y el 108, destinados respectivamente a los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales y a los acuerdos de las Corporaciones en materia de presupuestos, imposición de tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas fiscales, y cuyo tenor literal era el siguiente:

#### Artículo 103

«Los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales que pongan fin a la vía administrativa serán recurribles ante los Tribunales económico-administrativos provinciales.

La interposición de la reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado. Sólo procederá esta suspensión cuando el Tribunal, a instancia de parte, así lo acuerde mediante resolución motivada, atendiendo a los criterios generales que rigen este tipo de medidas cautelares o, de forma automática, cuando el reclamante deposite en dinero efectivo en la Caja de la Corporación al menos el 25 por ciento del importe total de la deuda tributaria, garantizando simultáneamente el resto en la forma que se establezca reglamentariamente».

#### Artículo 108

1. Contra la denegación expresa o tácita de las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de las Corporaciones en materia de Presupuestos, imposición de Tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas fiscales, los interesados podrán interponer recurso ante el Tribunal económico-administrativo provincial.

2. Si en el plazo de tres meses, contados a partir de la interposición del recurso, el Tribunal no lo hubiese resuelto, se entenderá desestimado el mismo.

3. La interposición de reclamaciones o recursos no suspen-

derá por sí sola la aplicación provisional de las Ordenanzas fiscales y de los Presupuestos aprobados por las Corporaciones locales.

4. Las resoluciones expresas o tácitas de los Tribunales Económico-Administrativos en las materias enumeradas en los números precedentes, así como las resoluciones expresas en las mencionadas en el artículo 103, causarán estado y serán impugnables ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

5. El Tribunal de Cuentas deberá en todo caso emitir informe cuando la impugnación afecte o se refiera a la nivelación presupuestaria».

De ellos se desprendía, pues, con total claridad que la intención del Gobierno era la de seguir conservando la vía económico-administrativa para la resolución de los conflictos que en cuestiones financieras se suscitasen entre los contribuyentes y la Administración local. En el Informe de la Ponencia esta orientación, sin embargo, fue ya radicalmente mudada, siendo el criterio de la misma el que prevaleció, ya que fue adoptada y aprobada por el Pleno del Congreso de los Diputados, en el cual se llegó a afirmar que la vía económico-administrativa, tal y como había sido concebida hasta el presente, significaba un atentado contra la autonomía local constitucionalmente garantizada, pasando el siguiente texto a la Cámara Alta:

#### Artículo 107

«Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales podrá formularse, ante el mismo órgano que los dictó, la correspondiente reclamación, dentro del plazo establecido para el recurso de reposición».

#### Artículo 112

1. Contra la denegación expresa o tácita de las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de las Corporaciones en materia de Presupuestos, imposición de Tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas fiscales, los interesados podrán interponer directamente el recurso contencioso-administrativo.

2. El Tribunal de Cuentas deberá en todo caso emitir informe cuando la impugnación afecte o se refiera a la nivelación presupuestaria.

3. La interposición del recurso previsto en el párrafo primero y de las reclamaciones establecidas en los artículos 49, 107



y 111, número 4, no suspenderá por sí sola la efectividad del acto o acuerdo impugnado».

En el Senado fueron presentadas una serie de enmiendas al texto remitido por el Congreso, las cuales, por su carácter informador de los problemas que se iban a causar por la supresión de la vía económico-administrativa en relación con la materia relativa a las Haciendas locales, recojo aquí. Fueron éstas, ordenadas en función de los pertinentes artículos, las siguientes:

a) Enmiendas al art. 107

1.ª) N.º 355, de D. José M.ª García Royo, del Grupo Parlamentario Popular.

«Contra los actos sobre la aplicación y efectividad de los tributos locales podrá formularse reclamación económico-administrativa de conformidad con la legislación reguladora de esta materia o bien interponer dentro del plazo de 15 días hábiles recurso de reposición ante el mismo órgano que los dictó».

Justificación:

«La enmienda trata de dejar claro que contra los actos de aplicación de los tributos locales cabe interponer reclamación económico-administrativa. La falta de instancia disminuiría mucho la seguridad jurídica y situaría en peor condición a los contribuyentes por tributos locales que a los que lo sean por tributos estatales. Se quiere aclarar también la naturaleza —la de recurso de reposición— del recurso que puede interponerse ante el propio órgano que dictó los actos, así como el plazo para interponer éste».

2.ª) N.º 416, del Grupo Parlamentario Popular.

«Contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos locales podrá interponerse recurso de reposición ante el mismo órgano que los dictó».

Justificación:

«Alternativa para el caso de no aceptarse la enmienda a este mismo artículo. Se crea una nueva «reclamación» que ha de presentarse en el plazo previsto para el recurso de reposición. Esto induce a confusión sobre cuál sea tal reclamación. Si lo que se pretende es suprimir la vía económico-administrativa procedería mantener el régimen general del recurso de reposición previo al contencioso-administrativo».

## 3.ª) N.º 417, del Grupo Parlamentario Popular.

«1. Los actos de aplicación y efectividad de los tributos locales podrán ser objeto de recurso de reposición que será potestativo y se interpondrá ante el órgano que dictó el acto recurrido, o de reclamación económico-administrativa con sujeción al procedimiento regulado por la legislación general del Estado.

2. La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse reclamación se garantiza mediante depósito, aval o fianza en la forma que se establezca reglamentariamente, el pago de la deuda tributaria, más el interés de demora que se origine por la suspensión y un cinco por ciento de aquélla».

## Justificación:

«Sin perjuicio de que, en su caso, se modifiquen los Tribunales Económico-Administrativos, debe mantenerse, al igual que hacía el Proyecto remitido por el Gobierno, la vía económico-administrativa. En otro caso, se va a producir un auténtico colapso en la jurisdicción contencioso-administrativa como consecuencia de las numerosísimas reclamaciones que en muchos casos son de pequeña cuantía y que en gran medida serían resueltos en el «filtro» que implican los órganos económico-administrativos. Por otra parte, procede mantener el sistema actual en cuanto a la suspensión de la ejecución del acto previa constitución de garantía suficiente. En otro caso se producirán importantes perjuicios a los contribuyentes agravados por las exigencias de postulación en la vía contencioso-administrativa».

## 4.ª) N.º 418, del Grupo Parlamentario Popular.

«1. Los actos de aplicación y efectividad de los tributos locales, cuando la cuantía del acto no exceda de la cantidad que reglamentariamente se determine podrán ser objeto de reclamación económico-administrativa con sujeción al procedimiento regulado por la legislación general del Estado.

2. En los casos en que el acto sea impugnado en vía económico-administrativa la ejecución del mismo se suspenderá a instancias del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, mediante depósito, aval o fianza, en la forma que se establezca reglamentariamente el importe de la deuda tributaria impugnada, el interés de demora que se exigiera por la suspensión y un cinco por ciento de aquélla».

## Justificación:

«Mantenimiento de la vía económico-administrativa por las

razones expuestas en otra enmienda a este mismo artículo. Podría establecerse una cuantía máxima de forma que las que excediesen de la misma serían recurribles en vía contencioso-administrativa previo recurso de reposición».

5.ª) N.º 521, del Grupo Parlamentario Cataluña al Senado.

«Los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales que pongan fin a la vía administrativa serán recurribles ante los Tribunales Económico-Administrativos provinciales. La interposición de la reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado. Sólo procederá esta suspensión cuando el Tribunal a instancia de parte así lo acuerde mediante resoluciones motivadas, atendiendo a los criterios generales que rijan este tipo de medidas cautelares o de forma automática cuando el reclamante deposite en dinero efectivo o en títulos de fondos públicos en la Caja de la Corporación al menos el 25 % del importe total de la deuda tributaria garantizando simultáneamente el resto en la forma que se establezca reglamentariamente».

Justificación:

«La eliminación del recurso ante los tribunales económico-administrativos contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos locales constituye en la práctica una indefensión de los pequeños contribuyentes que se verían totalmente desasistidos si el procedimiento contencioso-administrativo les costase más que lo reclamado: en tales casos aceptarían una liquidación tal vez injusta por no incurrir en costes superiores al resultado económico favorable de la ulterior corrección de la liquidación mal practicada».

b) Enmiendas al artículo 112.

1.ª) N.º 421, del Grupo Parlamentario Popular.

«1. Contra la denegación expresa o tácita de las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de las Corporaciones en materia de Presupuestos, imposición de Tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas fiscales, los interesados podrán interponer recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo provincial.

2. Si en el plazo de tres meses, contados a partir de la interposición del recurso, el Tribunal no lo hubiese resuelto, se entenderá desestimado el mismo.

3. La interposición de reclamaciones o recursos no suspenderá por sí sola la aplicación provisional de las Ordenanzas fiscales y de los Presupuestos aprobados por las Corporaciones locales.

4. Las resoluciones expresas o tácitas de los Tribunales Económico-Administrativos en las materias enumeradas en los números precedentes, así como las resoluciones expresas en las mencionadas en el artículo 103 causarán estado y serán impugnables ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

5. El Tribunal de Cuentas deberá en todo caso emitir informe cuando la impugnación afecte o se refiera a la nivelación presupuestaria».

Justificación:

«Mantenimiento de la vía económico-administrativa en Haciendas locales como hacia el Proyecto remitido por el Gobierno».

2.<sup>a</sup>) N.º 520, del Grupo Parlamentario Cataluña al Senado.

«1. Contra la denegación expresa o tácita de las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de las Corporaciones en materia de Presupuesto, imposición de Tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas fiscales, los interesados podrán interponer recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo provincial.

2. Si en el plazo de tres meses contados a partir de la interposición del recurso el Tribunal no lo hubiese resuelto se entenderá desestimado el mismo.

3. La interposición de reclamaciones o recursos no suspenderá por sí sola la aplicación provisional de las Ordenanzas fiscales y de los Presupuestos aprobados por las Corporaciones locales.

4. Las resoluciones expresas o tácitas de los Tribunales Económico-Administrativos en las materias enumeradas en los números precedentes, así como las resoluciones expresas en las mencionadas en el artículo 107 causarán estado y serán impugnables ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa».

Justificación:

«La nueva redacción dada al artículo pretende mantener la posibilidad de que los acuerdos de las Corporaciones locales a que se hace referencia en el número 1 del artículo sean revisados por los Tribunales Económico-Administrativos. Los fundamentos son en buena medida análogos a los señalados al hilo de la enmienda formulada al artículo 10. Se trata de evitar la desaparición de una vía que por sus características de rapidez y econo-

mía es una indudable garantía para los contribuyentes así como un necesario filtro de la conformidad con el ordenamiento de las disposiciones emanadas de las Corporaciones locales».

#### 4. ESTUDIO DE LAS ARGUMENTACIONES EN PRO Y EN CONTRA DE LA SUPRESIÓN DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS EN MATERIA DE HACIENDAS LOCALES

Sistematizando todos los datos hasta ahora expuestos estamos ya en condiciones de analizar si la supresión de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito de las Haciendas locales ha sido una medida positiva o, por el contrario, merecedora de críticas. Para ello sopesaremos las razones a favor y en contra hasta llegar a una conclusión razonada sobre la cuestión debatida.

a) A favor de la supresión milita principalmente un argumento: la defensa de la autonomía local. Es ésta, ciertamente, una idea seductora y, a primera vista, podría sin duda inducir a dar automáticamente la razón a los que abogan por el texto que definitivamente ha prevalecido en la L.R.B.R.L.

Ello sin embargo, tras un proceso de meditación la contestación ya no puede ser tan nítida y clara, ya que existen, como vamos a ver seguidamente, sólidos argumentos, tanto de tipo doctrinal como jurisprudencial, que conducen a mantener opuesta solución, esto es, a no pensar que la vía económico-administrativa atente contra la autonomía de las Corporaciones locales.

En este sentido el profesor MUÑOZ MACHADO<sup>9</sup> ha puesto de relieve la «estrecha vinculación existente entre descentralización y tutela (o control, o vigilancia) sobre los entes locales»<sup>10</sup>, y ha señalado que la función de vigilancia se explica, en todo caso, «siempre que la función de ejecución está encomendada a un ente distinto del que legisla», y como las competencias municipales son esencialmente ejecutivas, puesto que siempre aplican leyes que han sido dictadas por otros poderes superiores, es cla-

---

<sup>9</sup> S. MUÑOZ MACHADO «Derecho público de las Comunidades Autónomas», II, Cívitas, Madrid, 1984, págs. 236 y 237.

<sup>10</sup> J. NIEVES BORREGO «La autonomía tributaria de las Corporaciones locales y el proyecto de Estatuto del Régimen Local» *Cívitas, R.E.D.F.* n.º 4, 1974, p. 749, señala incluso, calificándolo de principio sustancial, «que la verdadera autonomía exige, para ser tal, un auténtico control».

ro, pues, que las instancias autoras de las citadas leyes puedan legítimamente reservarse poderes de control.

Esto es perfectamente trasladable al ámbito de las Haciendas locales, ya que los ingresos de éstas Corporaciones vienen regulados por la normativa estatal y, en consecuencia, es plenamente lícito y admisible que órganos del Estado, los Tribunales Económico-Administrativos, se encarguen de velar porque el procedimiento aplicativo de los distintos tributos haya sido llevado a cabo con total corrección y de manera adecuada a derecho.

En la misma línea se ha manifestado dentro de nuestra doctrina administrativa el profesor TOLIVAR ALAS, quien, siguiendo las tesis del profesor ROVERSI-MÓNACO, ha señalado que «no todo control es un enemigo declarado de la autonomía», contra la cual sólo atentarían los denominados controles de mérito o de oportunidad, pero no así los estrictamente legales, siempre que, además, en caso de decisión contraria del órgano controlante con relación a la legalidad del acto sujeto a control, quede abierta la vía contencioso-administrativa<sup>11</sup>.

Y es que, en definitiva, la autonomía de las Corporaciones locales, como por lo demás la de cualquier institución pública, «sufre cortapisas y limitaciones, —como bien ha indicado el profesor CAZORLA PRIETO— como fruto de la uniformidad y coordinación mínimas e imprescindibles en beneficio del interés general»<sup>12</sup>.

En esta misma orientación se ha manifestado ya el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 2 de febrero de 1981<sup>13</sup>, ya que

<sup>11</sup> L. TOLIVAR ALAS «*El control del Estado sobre las Comunidades Autónomas*», I.E.A.L., Madrid, 1981, p. 120.

La obra de ROVERSI-MÓNACO en la que este autor se basa para sus afirmaciones es «*Profili giuridici del decentramento nell'organizzazione amministrativa*» Cedam, Padova, 1970.

En igual sentido se pronuncia el profesor LOZANO SERRANO «*La Hacienda municipal en la Constitución*» *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979, p. 138, cuando afirma que «el único control administrativo capaz de no atentar contra la autonomía local es el que se reduce a una mera comprobación de la legalidad de la actividad del ente sin incluir juicios de valor sobre la oportunidad de la misma».

<sup>12</sup> L. M.ª CAZORLA PRIETO «*El control de las Corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas*», I.E.A.L., Madrid, 1982, p. 48.

<sup>13</sup> La misma se publicó en el B.O.E. de 24 de febrero del año citado, y en ella se resolvió un recurso de inconstitucionalidad promovido por 56 senadores, representados por el Comisionado D. J. M.ª MOHEDANO FUERTES, contra diversos preceptos de la anterior L.R.L., por considerar que los mismos infringían los arts. 140 y 142,2 de la Constitución.

Un comentario sobre la misma es el publicado por F. Díez MORENO «*Jurisprudencia constitucional en materias financieras*», en *Hacienda Pública Española*, n.º 70, 1981, págs. 211 y 212.

en ella se dispuso que: «Ante todo resulta claro que la autonomía hace referencia a un poder limitado. En efecto, autonomía no es soberanía —y aun este poder tiene sus límites—, y dado que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo, en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, como expresa el artículo 2 de la Constitución», sentado lo cual afirma posteriormente que: «Es la ley, en definitiva, la que concreta el principio de autonomía de cada tipo de Entes, de acuerdo con la Constitución. Y debe hacerse notar que la misma contempla la necesidad —como una consecuencia del principio de unidad y de la supremacía del interés de la nación— de que el Estado quede colocado en una posición de superioridad, tal y como establecen diversos preceptos de la Constitución, tanto en relación a las Comunidades Autónomas, concebidas como Entes dotados de autonomía cualitativamente superior a la administrativa (artículos 150.3 y 155, entre otros), como a los Entes locales (artículo 148,1.2.º)», para concluir de todo ello, y es lo que aquí más nos interesa, que de esa posición de superioridad se puede deducir «que el principio de autonomía es compatible con la existencia de un control de legalidad sobre el ejercicio de las competencias, si bien entendemos que no se ajusta a tal principio la previsión de controles genéricos e indeterminados que sitúen a las Entidades locales en una posición de subordinación o dependencia cuasi jerárquica de la Administración del Estado u otras Entidades territoriales».

Aplicando estos mismos criterios a la autonomía financiera local, el Tribunal Constitucional afirmó lo siguiente: «La Constitución no garantiza a las Corporaciones Locales una autonomía económico financiera en el sentido de que dispongan de medios propios —patrimoniales y tributarios— suficientes para el cumplimiento de sus funciones. Lo que dispone es que estos medios serán suficientes, pero no que hayan de ser en su totalidad propios. Así lo expresa con toda claridad el artículo 142 de la Constitución, al decir que las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y que se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y Comunidades Autónomas»<sup>14</sup>. Como consecuen-

---

<sup>14</sup> El principio de suficiencia a que aquí se alude ha sido objeto de profundo análisis crítico por el profesor SIMÓN ACOSTA, quien en su trabajo «El principio de suficiencia en la Hacienda Local», *«Autonomía y financiación de las Haciendas municipales»* I.E.F., Madrid, 1982, p. 478, ha escrito lo siguiente: «El objetivo es que los medios financieros (...)

cia de ello, dadas las distintas fuentes que nutren las Haciendas locales, así como su complementariedad<sup>15</sup>, deduce el Tribunal Constitucional que es «plenamente explicable la existencia de controles de legalidad, tanto en relación con la obtención y gestión de ingresos de carácter propio como con la utilización de los procedentes de otras fuentes», y, más en concreto, declaró la constitucionalidad de la vía económico-administrativa en relación con los actos de las Corporaciones locales cuando señaló que no podía calificarse de inconstitucional el artículo 687 de la L.R.L.<sup>16</sup> «si bien la referencia a que el fallo del Tribunal Económico-Administrativo es inapelable debe entenderse con relación a la vía administrativa, como por lo demás en todos los supuestos de este tipo ha venido entendiendo el Tribunal Supremo sobre la base de lo dispuesto en el artículo 40,f) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa; cabiendo, en consecuencia, la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo».

Cierto es que este artículo 687 citado, así como también otros preceptos que también fueron declarados conformes a la Constitución por el Tribunal Constitucional, fueron posteriormente modificados por la Ley 40/1981, de 28 de octubre y expresamente derogados por el Real Decreto 3183/1981, de 29 de diciembre,

---

sean suficientes. Pero suficientes ¿respecto a qué? Según la norma, respecto a las funciones que la ley encomienda a los entes locales. Ahora bien, este segundo término ya no es cuantificable o, dicho de otro modo, no puede expresarse en unidades de medida que permitan compararlo con el primero para saber si hay o no suficiencia. En efecto, la ley se limitará a atribuir a los entes locales la función o competencia (v. gr. sanidad local), pero normalmente no señalará en qué términos o en qué condiciones se entiende que la función se ejerce satisfactoriamente, pues esto es algo que deberá ser valorado y estimado por el ente local, si es que pretende reconocérsele (como hace la Constitución en el artículo 140), un mínimo grado de autonomía. Mientras no se determine el nivel o modo en que debe prestarse el servicio o ejercerse la función, no puede entrarse en la medición de su coste. En conclusión, decir que los medios han de ser suficientes para ejercer las funciones es no decir nada, pues la función puede actuarse de muy diversos modos y con muy diversos resultados en cantidad y en calidad».

<sup>15</sup> Tiene razón en este sentido el profesor LOZANO SERRANO «*Las subvenciones del Estado a los municipios*» I.E.A.L., Madrid, 1981, págs. 19 y ss., cuando indica que en el art. 142 de la Constitución se evita la identificación entre autonomía y autofinanciación, tendiéndose, por el contrario, hacia un sistema de Hacienda de coordinación en el que se busca la articulación de todas las Haciendas públicas a través de figuras y mecanismos que pongan en contacto unas con otras.

<sup>16</sup> Que indicaba que «Contra las resoluciones del Delegado en materia de presupuestos ordinarios cabrá recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, cuyo fallo será inapelable».



dictado en desarrollo de aquélla<sup>17</sup>, pero en estas últimas disposiciones se siguió manteniendo la vía económico-administrativa, como ya señalé con anterioridad, no habiendo, pues, en consecuencia, dudado del legislador en ningún momento de la viabilidad y legitimidad de aquélla, y no considerándola, desde luego, atentatoria contra la autonomía e las Entidades locales<sup>18</sup>, por lo que no se aprecia motivo alguno para que en base a esa circunstancia se haya operado el cambio de orientación acontecido con la promulgación de la L.R.B.R.L.

Dentro de este apartado puede indicarse también otro argumento, señalado por la doctrina, según el cual se postula que con carácter general desaparezca la vía administrativa. Ha sido expuesto por el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, quien ha escrito a este respecto que: «Está ya superada de manera definitiva la idea de la vía administrativa como una primera instancia jurisdiccional y, por otra parte, en la práctica la exigencia de un agotamiento previo de los recursos administrativos para poder acceder a un Tribunal independiente no es, en modo alguno, sentida por los ciudadanos como un *plus* de garantía para ellos, sino, claramente, como una carga enojosa y molesta, con la cual rara vez se obtiene una satisfacción preprocesal, sino más bien lo contrario, un intento de la Administración de apuntalar las razones posiblemente endebles del acto recurrido y, siempre, un alejamiento de la tutela judicial y un ahondamiento de la fatal distan-

---

<sup>17</sup> La interpretación dada por el Tribunal Constitucional en esta sentencia de 2 de febrero de 1981 declarando conformes al texto constitucional una serie de preceptos de la anterior L.R.L. ha sido objeto de justificadas críticas doctrinales. Puede consultarse en este sentido la aportación del profesor MARTÍN QUERALT en sus trabajos «La autonomía financiera de los entes locales», en «*Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*», Ed. Civitas, Madrid, 1983, Tomo I, págs. 45 y 46, y en «La autonomía municipal en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional» *Civitas, R.E.D.F.* n.º 35, 1982, p. 477.

<sup>18</sup> Así lo ha expuesto con toda claridad la doctrina. Vid. por ej., J. GONZÁLEZ PEREZ y J. TOLEDO JAUDENES «*Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*» Ed. Civitas, Madrid, 1983, págs. 136 y 137; A. SANCHEZ GONZALEZ «*Procedimiento Económico-Administrativo*» I.E.F., Madrid, 1983, p. 304 y A. MARTÍNEZ LA FUENTE «La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas locales», op. cit., p. 19, quien tajantemente afirma: «En definitiva, el argumento de que es la autonomía local lo que obstaculiza el control de legalidad por parte de los órganos económico-administrativos carece en absoluto de consistencia y no supone más que una visión puramente superficial del tema que no ha tenido en cuenta la interpretación constitucional de los preceptos sobre la materia, el sentir de la doctrina científica y, lo que es más importante, la propia producción normativa del Parlamento tan cercana en el tiempo, ni tampoco el parecer del Gobierno expuesto en el Proyecto de Ley».

cia entre la ejecución previa por la Administración de su acto y las posibilidades prácticas de restitución de la justicia, que sólo a través de la lejana sentencia podrá producirse»<sup>19</sup>.

Con todo, entiendo tiene mayor razón en este tema el profesor ALBIÑANA, quien al referirse a la reforma del ámbito de lo económico-administrativo como consecuencia de la reforma tributaria material iniciada en nuestro país en 1977, y aún en curso de ejecución, ha indicado que en ese proceso la vía económico-administrativa ha venido a quedar revalidada y potenciada, lo cual ha sido, sin duda, fruto de que el legislador ha querido así rendir pleitesía a una institución que se ha venido acreditando por la mejor de las legitimidades: la de ejercicio<sup>20</sup>.

Bien es cierto también que en muchas ocasiones ha sido denunciado el hecho de que las Haciendas locales podían llegar a verse bloqueadas como consecuencia del recurso sistemático de los contribuyentes, lo cual podía hacer aconsejable la eliminación de esta vía. Ello sin embargo, como bien afirman E. GIMÉNEZ-REYNA y J. L. MONTERO, más que suprimir aquélla, parece que lo más procedente hubiese sido el arbitrar una serie de medidas, como, por vía de ejemplo, «en las garantías a exigir a los que demandan la suspensión del acto recurrido, en el límite de la cuantía de las reclamaciones ante la jurisdicción económico-administrativa, en la efectiva aplicación de las sanciones previstas para los casos de temeridad, etc.»<sup>21</sup>, que no tomar tan drástica decisión como la adoptada.

<sup>19</sup> E. GARCÍA DE ENTERRÍA «Prólogo a la obra de F. BENITEZ DE LUGO Y GUILLÉN *«El recurso de reposición previo al económico-administrativo»* I.E.F., Madrid, 1980, p. 17.

En parecido sentido, aun cuando no sea tan clara su formulación, se manifiesta también el profesor GONZÁLEZ PÉREZ «Nueva ordenación del procedimiento económico-administrativo», en *«Administración y Constitución. Estudios en homenaje al profesor MESA MOLES»*, Servicio Publicaciones Presidencia del Gobierno, Madrid, 1982, págs. 401 y ss., cuando afirma que: «Si, pese a no haberse llegado a una culminación en su procesalización, encuentra el administrado en los órganos instituidos al efecto unas garantías de justicia que le permitan obtener satisfacción de sus pretensiones con mayor celeridad que a lo largo de los trámites del proceso, haciendo innecesario acudir a éste salvo en casos límites, deben mantenerse estos procedimientos de impugnación. Pero no en otro caso».

<sup>20</sup> C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA «Presentación» al n.º 36, de 1981, de la Rev. *Crónica Tributaria*, p. 10.

Recordemos también a estos efectos la sentencia, ya citada, del Tribunal Supremo, de 2 de noviembre de 1978, en la que con gran expresividad se ponían de manifiesto las virtudes que adornaban el trabajo del T.E.A.C.

<sup>21</sup> E. GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ y J. L. MONTERO LUNA «La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas locales», op. cit., p. 524.

b) En contra de la supresión de las reclamaciones económico-administrativas en materia de Haciendas locales existen una serie de argumentaciones que, en mi opinión, tienen gran peso específico. Entre ellas, las dos más destacables son, sin duda, las siguientes:

- b') La disparidad de trato que tiene lugar en relación con las Comunidades Autónomas.

En efecto, mientras que éstas, que están dotadas de un superior y más amplio grado de autonomía que las Corporaciones locales, se ven sujetas al control de los Tribunales Económico-Administrativos en relación a los tributos cedidos por el Estado según dispone el art. 20,1,b) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>22</sup> y el 17,3,b) de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas<sup>23</sup>, no sucede, sin embargo, lo mismo con relación a las Entidades locales. Tal vez se podría arguir por alguno que la regulación que de la cuestión se hace con relación a las Comunidades Autónomas viene exigida por la circunstancia de que los tributos objeto de cesión son objeto de normación por parte del Estado, pero esta argumentación cae, sin embargo, por su base si se tiene en

---

<sup>22</sup> Este precepto señala lo siguiente «1 El conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por las respectivas Administraciones en materia tributaria, tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como de derecho, corresponderá: ...b) Cuando se trate de tributos cedidos, a los órganos económico-administrativos del Estado».

El contenido del mismo fue tenido presente por el art. 2 del R.P.R.E.A., que indica que: «Se sustanciarán en vía económico-administrativa las reclamaciones que se deduzcan sobre las siguientes materias... b) La gestión, inspección y recaudación de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas o de los recargos establecidos por éstas sobre tributos del Estado». En otros preceptos, por lo demás, se regula la competencia del TEAC y de los Tribunales Provinciales, según que el acto emane o no de los órganos superiores de las Comunidades Autónomas (arts. 9 y 10), incorpora a funcionarios de éstas a los Tribunales Económicos (arts. 12 y 16) y reconoce legitimación para recurrir en alzada a las Corporaciones e Instituciones distintas del Estado, autoras del acto administrativo resuelto en primera instancia (art. 130).

<sup>23</sup> Según el cual «No son objeto de delegación las siguientes competencias... b) el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria emanados de las Comunidades Autónomas, tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como de derecho».

cuenta que idéntica condición tienen también los tributos de las Corporaciones locales<sup>24</sup>.

b") Los problemas que plantea el acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Entre ellos destaca, en primer término, el que se va a ocasionar un mayor coste al contribuyente que quiera recurrir, puesto que en la Jurisdicción contencioso-administrativa es preceptiva la intervención profesional de Procurador y Letrado (art. 33 L.J.C.A.), y, además, necesario el pago de las tasas judiciales y del gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados<sup>25</sup>, cosa que no sucede en la vía económico-administrativa, en la que el interesado puede actuar por sí mismo, según dispone el art. 35 del R.P.R.E.A., sin necesidad de valerse de Procurador, y quedando limitada la intervención de Abogado a los casos excepcionales regulados en el art. 38 del anterior Reglamento<sup>26</sup>, a lo cual hay que añadir que el coste económico de la intervención del Tribu-

---

<sup>24</sup> Vid. en este sentido A. MARTÍNEZ LAFUENTE «*La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas locales*», op. cit., p. 20, quien añade que: «no sería, en definitiva, más que un contrasentido que una impugnación relacionada con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se llevase a conocimiento del Tribunal Económico-Administrativo Provincial y no ocurriera lo mismo con la Contribución Urbana o el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos, en base al argumento de que, en este segundo caso, ello sería contrario al concepto constitucional de autonomía».

<sup>25</sup> Vid. a estos efectos los arts. 42 y 43 del Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el TR de la Ley del Imp. sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que regulan la manera en que deben ser reintegradas las resoluciones.

<sup>26</sup> Este problema se podría obviar permitiendo en el proceso contencioso-administrativo la autodefensa y la propia representación, pero, como bien señala el profesor MARTÍNEZ LAFUENTE «*La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas locales*», op. cit., págs. 47 y 48, «aparte de la dificultad técnica que comporta una reforma de este tipo, que precisaría además tener su adecuado refrendo legal, no puede perderse de vista la diferente posición que el contribuyente ocupa en la esfera económico-administrativa y en la contenciosa. En la primera no existe una parte que postula y otra que defiende la legalidad de lo actuado, sino que el sistema de intervención de la Corporación se limita a ser oída por vía de informe; en cambio, ante los Tribunales de Justicia si se dan auténticas posiciones de parte y, lógicamente, la Corporación, por vía de su representación y defensa técnica, se encontraría siempre en absoluta superioridad sobre quien pudiera acceder a aquéllos en las mismas condiciones que hoy puede comparecerse ante los órganos económico-administrativos».

nal Económico queda limitado al reintegro del escrito de impugnación (art. 53 R.P.R.E.A.)<sup>27</sup>.

Este mayor coste del proceso contencioso-administrativo va a generar, sin duda, un efecto disuasorio en aquellos contribuyentes cuyas reclamaciones sean de pequeña cuantía, lo cual, de alguna manera, puede suponer una conculcación del derecho que todos tienen a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión, según preceptúa el art. 24 de la Constitución.

Y, en segundo término, el volumen de recursos del que tendrán que conocer las Audiencias Territoriales se verá notablemente incrementado con relación a la situación preexistente<sup>28</sup>, lo cual dará lógicamente lugar a una mayor tardanza en la resolución de los conflictos a ellas sometidos y al consiguiente perjuicio para los contribuyentes que verán cómo sus pretensiones no son atendidas con la celeridad suficiente.

## 5. CONSIDERACIONES RESUNTIVAS

De todas las reflexiones hasta aquí expuestas se desprende con toda claridad, en mi opinión, que la solución adoptada por el legislador en la L.R.B.R.L. no es la más satisfactoria ni la más conveniente para los contribuyentes, pues de la misma no se puede sostener que esté dictada para garantizar la autonomía constitucionalmente reconocida a las Corporaciones locales, ya que la existencia de la vía económico-administrativa no se opone a aquélla, según ya hemos tenido ocasión de poner de manifiesto,

---

<sup>27</sup> El reintegro de la resolución fue suprimido por la Ley 32/1980, de 21 de junio, que se limitó, al igual que el posterior Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, a exigir el gravamen en las estrictas resoluciones jurisdiccionales, pero no así en las dictadas en vía económico-administrativa. Con ello se vino a modificar el criterio sustentado en el art. 100 del T.R. de 6 de abril de 1967, en el que se indicaba, en su letra a), que quedaban sujetas al pago de gravamen por actos jurídicos documentados «Las resoluciones de las jurisdicciones ordinaria, civil y penal, contencioso-administrativa, económico-administrativa, de contrabando y demás especiales que se dicten poniendo fin a cada instancia o resolviendo cualquier recurso ordinario o extraordinario, los laudos arbitrales y los actos de conciliación».

<sup>28</sup> La labor de los órganos económico-administrativos como filtro eficaz que sirve para disminuir el número de casos que pasan a conocimiento de los Tribunales judiciales ha sido puesto de manifiesto claramente por el profesor BERLIRI «*Corso Istituzionale di Diritto Tributario*» Vol. I, Giuffrè, Milano, 1980, p. 331.

y, además, su supresión causará graves perjuicios para los contribuyentes modestos, por todo lo cual entiendo que ha sido una medida desacertada ésta que ha tomado el legislador, quien mejor hubiese hecho respetando los precedentes normativos existentes sobre este tema, tal y como por lo demás se hacía en el Proyecto de Ley reguladora de las Bases del Régimen Local de 3 de abril de 1984.

Cáceres, 15 de mayo de 1985.