

Roberto I.
Fernández
López

Bolseiro
do MEC

Seminario iberoamericano de dereito tributario

(EGAP, Santiago de Compostela,
27 e 28 de setembro de 1993)

● sempre oportuno proceso de troco de ideas e opinións con outras comunidades científicas propiciou a celebración do “Seminario iberoamericano de dereito tributario” que, baixo a coordinación técnica da Prof. Dra. Ana María Pita Grandal en colaboración cos profesores César García Novoa e Antonio López Díaz¹, reuniu a estudiosos españois e latinoamericanos da dita disciplina no marco da cidade compostelá durante os días 27 e 28 de setembro de 1993.

Presidiu o acto da cerimonia inaugural o rector da Universidade de Santiago, D. Ramón Villares Paz quen, na súa intervención, felicitou á profesora Pita Grandal, por ter concibido a brillante idea de materializar nun seminario coma este as excelentes relacións culturais e científicas entre España e Latinoamérica.

¹ Todos eles profesores titulares de dereito financeiro e tributario da Universidade de Santiago.

O desenvolvemento do seminario tivo lugar na sede da Escola Galega de Administración Pública, baixo o patrocinio da Consellería de Economía e Facenda (Xunta de Galicia), e fixou a organización como plan de traballo para ámbalas xornadas, a exposición dun relatorio cun tema de estudio que servise como obxecto de debate nunha posterior mesa redonda coa participación de tódolos asistentes.

O primeiro relatorio correu a cargo do prof. Dr. D. Ramón Valdés Costa, catedrático da Universidade de Montevideo, quen disertou sobre “O cobro coactivo da débeda tributaria”, co fin de analiza-las grandes diferencias que sobre esta cuestión presentan as lexislacións de España e América Latina e as posibilidades de harmonización entre ambas. O tema proposto espertou un inusitado interese nos asistentes, xa que supuxo entrar en consideracións valorativas sobre cal debería se-lo poder competente para executa-lo acto definitivo de liquidación tributaria: se a Administración, como ocorre en España, ou o poder xudicial tal e como acontece na maioría dos países latinoamericanos.

As conclusións máis notables que puidemos extraer da intervención de Valdés Costa son as seguintes:

1ª) A opción entre a autotutela administrativa e a tutela xurisdiccional débese facer por vía constitucional, prescindindo da lexislación ordinaria, e a resultas sempre das ideas predominantes en cada país. Se a Constitución garda silencio sobre este tema, a primacía do principio de separación dos poderes conduce a pensar que a función xurisdiccional pertence, en exclusiva, ó poder xudicial.

A xuízo do relator, na Constitución española, con base nos arts. 24.1 e 117.3, existen indicios suficientes para soste que a execución das débedas tributarias é competencia exclusiva dos xulgados e tribunais; co cal, na práctica, se estarían vulnerando estes preceptos desde o momento no que o art. 93 RGR dispón que o procedemento de prema “será exclusivamente administrativo, sendo privativa da Administración a competencia para entender do mesmo e resolver tódalas súas incidencias”.

2ª) Na concepción contemporánea do Estado de dereito, con base na igualdade e na garantía de defensa dos cidadáns fronte ós poderes públicos, o control da legalidade da actividade administrativa débese colocar fóra do

poder executivo, ben sexa no poder xudicial ou en órganos especializados se se quere, neste último caso, deixar á marxe do control dos actos administrativos os tribunais.

3ª) O cobro coactivo só procede no caso de créditos tributarios firmes, de tal xeito que se a pretensión administrativa foi impugnada ante o Tribunal do contencioso o procedemento de execución da débeda tributaria débese suspender automaticamente, ata que o órgano xurisdiccional competente se pronuncie de forma definitiva. Sen lugar a dúbidas, esta é unha solución que marca unha diferenza importante entre o dereito español e o latinoamericano.

4ª) O principio do *solve et repete* constitúe un inxustificado privilexio da Administración posto que é contrario ó dereito de libre acceso á xustiza e ó principio de igualdade ante a lei. Neste sentido, o relator mencionou a García de Enterría para considerar derogado este privilexio polo art. 24 CE, porque dixo "implica unha clara denegación de xustiza".

Concluído o relatorio do profesor Valdés Costa abriuse un debate no que actuou como moderador D. José Luis Shaw, catedrático de dereito tributario na facultade de Dereito e Ciencias Sociais de Montevideo.

Comezou o coloquio cunha intervención do profesor Ferreiro Lapatza, catedrático da Universidade Central de Barcelona, quen criticou o sistema xurídico español, polo poder que este lle outorga á autoridade administrativa de privar de patrimonio a un particular sen intervención do xuíz. Ó seu xuízo, resulta reprochable que esta realidade choque frontalmente co art. 117.3 da CE, a teor do cal a potestade xurisdiccional de executar e facer executa-lo xulgado é exclusiva dos xulgados e tribunais.

O profesor Tejerizo López, catedrático da Universidade Nacional de Educación a Distancia, manifestou o seu desacordo co profesor Ferreiro ó sinalar que, no noso ordenamento, a autotutela administrativa hai que entendela como a posibilidade de execución sempre que non exista discusión sobre ela; agora ben, se existe algún tipo de controversia sobre a lexitimidade da pretensión administrativa, desde ese momento, no noso país, os órganos xurisdiccionais xa poden entrar a coñece-lo asunto.

Ante a alegación anterior, Ferreiro Lapatza replicou que o miolo da cuestión non estaba na posibilidade de que un xuíz controlase *a posteriori* a corrección do acto administrativo de execución, senón que o problema estribaba en determinar quen era o órgano competente para dictar o acto de execución: se o xuíz ou a Administración.

Seguidamente Antonio López Díaz, profesor titular da Universidade de Santiago de Compostela, expuxo que o TC na súa Sentencia 22/1984 admitira que, en nome do principio de eficacia da actuación administrativa, a lei podía atribuírle certas facultades á Administración entre as cales cabería incluí-la de executa-la débeda tributaria, sempre e cando, obviamente, non se vulnerasen outros dereitos fundamentais.

A continuación tomou a palabra o profesor Lasarte Álvarez, catedrático da Universidade de Sevilla, quen sinalou que a vía máis eficaz para romper o aparato da Administración estatal sería cambia-lo noso sistema actual e permitir que a execución dos actos administrativos dependese dun tribunal, o cal conduciría, indefectiblemente, a colapsar aínda máis a Administración de Xustiza. Ademais, na súa opinión, a práctica obriga a diferenciar dous supostos: a) se non hai oposición por parte dos particulares, entón, non cabe discuti-la capacidade de execución do acto administrativo e, b) se pola contra existe oposición, considerando que o contido do dereito á tutela xudicial efectiva engloba a posibilidade de obter a suspensión do acto administrativo, sería conveniente que as resolucións dos tribunais sobre a procedencia ou non da suspensión se anticipasen no tempo ás providencias de prema dictadas pola Administración. Neste sentido, o profesor Lasarte apuntou que ante a chegada da providencia de prema, solicitada pero aínda non concedida pola vía xurisdiccional a suspensión do acto administrativo, unha saída xuridicamente válida era a de acudir ó procedemento especial de protección xurisdiccional dos dereitos fundamentais, con base nunha violación do dereito á tutela xudicial efectiva. Sen embargo, a devandita solución posúe o inconveniente de que as salas non acostuman admitir este recurso.

Finalmente, Lasarte Álvarez tamén quixo deixar constancia de que resultaba sumamente criticable que a concesión da suspensión dependese do criterio de cada xuíz,

en lugar de existir unha liña uniforme de pronunciamentos xurisprudenciais.

Pola súa banda, a profesora Addy Mazz, catedrática da Universidade de Montevideo, insistiu en que desde un punto de vista xurídico-constitucional, no caso de Uruguai, a execución administrativa é incompatible cos principios de separación de poderes e tutela xurisdiccional.

A seguir, retomou de novo a palabra Tejerizo López para aseverar que no noso sistema xurídico-social resulta impensable que a Administración deba pedir permiso para executa-los seus créditos a unha instancia xudicial cando o cidadán, que teoricamente está afectado pola decisión da Administración, non se opón a ela. Así mesmo, este autor asegurou que respecto dos actos administrativos sancionadores² o criterio do TC é que non se poden executar mentres non sexan firmes; ademais algúns pronunciamentos do TC deixan entrever que a suspensión dos actos administrativos tributarios se pode solicitar en calquera momento, débese pronunciar un tribunal de xustiza e mentres non se pronuncie hai que entender preventivamente suspendido o acto.

Por último, Tejerizo sinalou como prácticas desexables, en prol de outorgarlle maior protección xurídica ó contribuínte, estas dúas:

1ª) Que as garantías que lle ofrecer ó cidadán, solicitada a suspensión, non sexan exclusivamente as que están taxadas pola normativa administrativa tributaria.

2ª) Que os tribunais de xustiza poidan, en casos concretos de extrema gravidade, concede-la suspensión sen a existencia de garantías, cousa que, por certo, ocorre nos actos de xestión tributaria en materia de aprazamento e fraccionamento de pago.

O profesor Palao Taboada, catedrático da Universidade Autónoma de Madrid, adheriuse no esencial ás opinións vertidas con anterioridade polos seus colegas Larsarte e Tejerizo, se ben matizou que cando a doutrina administrativa española defende os privilexios da Administración (entre eles o da autotutela) faino porque eses privilexios se conceden para a satisfacción dos intereses públicos. Doutra banda, subliñou que en España a suspensión dos actos administrativos en materia tributaria non só afectaba ós actos de contido material, como as li-

² Entre os cales hai que incluír aqueles actos de liquidación tributaria nos que, dunha banda, a Administración liquida o tributo e, doutra, xulga a conducta do administrado sancionándoo.

quidacións tributarias ou actos relativos a prestacións pecuniarias, senón tamén a certos actos de contido formal como o deber de comunicarlle datos á Administración sobre a situación tributaria dun terceiro.

En representación de Arxentina interveu Héctor Belisario Villegas, catedrático da Universidade Nacional de Córdoba, quen resaltou o saldo positivo que, en termos xerais, dá o sistema de execución xudicial no seu país, debido fundamentalmente ós destacados avances da xurisprudencia nos últimos anos.

Rebatendo algúns dos argumentos esbozados polos colegas latinoamericanos, o profesor Lozano Serrano, catedrático da Universidade de Valencia, indicou que o principio de separación de poderes non impón a preferencia pola vía xudicial en detrimento da administrativa como modo de execución das débedas tributarias. Ó seu xuízo, a Constitución española non predetermina que a execución teña que ser competencia xudicial ou administrativa. Ademais, o criterio defendido polos tributaristas latinoamericanos, de preconiza-la suspensión automática do acto administrativo pola mera interposición do recurso ante o Tribunal do contencioso, pode xerar, na súa opinión, un abuso na súa utilización á parte dunha certa obstrución da actuación administrativa.

O catedrático da Universidade de Córdoba, Ramón Falcón y Tella, introduciu unha vía de consenso entre as distintas posicións expostas ó afirmar que só era admisible a execución administrativa de existir un fundamento constitucional expreso ou tácito. Ó seu entender parece que, no caso concreto español, os constituíntes non quixeron romper radicalmente coa tradición anterior e de aí que a CE pode que recolla "implicitamente" unha cláusula favorable á execución administrativa.

Outra das achegas de Falcón foi a de sinalar que, desde o punto de vista doutrinal, fronte ás prerrogativas ou privilexios da Administración o realmente importante era a procura de garantías³ para o administrado, entre as cales cobra especial relevo a regra da prohibición absoluta do *solve et repete*, así como a suspensión automática do acto de execución pola mera solicitude da intervención xudicial.

Seguidamente interveu Alberto Faget Prati, profesor na facultade de Dereito e Ciencias Sociais de Montevideo,

³ En concreto, o profesor FALCÓN empregou a expresión "contrapesos xurídicos".

quen confirmou que a posición latinoamericana e a española eran extremas no referente á execución das débedas tributarias. Para iso, apuntou o caso de dúas experiencias lexislativas que o confirman: 1ª) No Modelo de Código Tributario que no seu día se elaborou para a América Latina, a conformación do título executivo requiría da firmeza do acto; pero é que, ademais, tratándose de sancións non só era necesario ese carácter firme senón tamén a ratificación en sede xurisdiccional sen a cal o crédito non tería o carácter de título executivo. 2ª) Traballando para Nacións Unidas na reforma da lexislación tributaria para a República do Paraguai, á hora de regulalo título executivo estableceuse expresamente que este estaba constituído co consentimento do particular ou, no caso de que houbera controversia, coa sentenza definitiva do contencioso anulatorio.

Por outra banda, Faget sinalou que na concepción latinoamericana existen dous niveis de controversia:

1) O que se dirime na vía contencioso-anulatória, e que ten por obxecto discutir se se xerou ou non a obriga tributaria a través do acto de determinación⁴.

2) O que se resolve no denominado “xuízo executivo fiscal”, que ten por obxecto dirimir se a obriga tributaria xa nacida se extinguiu ou non, a través do pago ou doutros medios de extinción.

Insistindo na análise do sistema latinoamericano a profesora da Universidade de Montevideo Nelly Valdés, aseverou que a finalidade do mesmo era a de conseguir un axeitado equilibrio entre os intereses do fisco e dos contribuíntes; todo iso con base en dous principios fundamentais: a) Que o administrado ten dereito a acudir a un terceiro imparcial para dirimirlas súas controversias coa Administración. b) Que ninguén pode ser xuíz na súa propia causa.

A profesora uruguaia demostrou que ese equilibrio de intereses se materializaba, dunha banda, permitíndolle ó contribuínte obter a suspensión automática se se xustificaba que estaba en trámite o correspondente expediente ante o Tribunal do contencioso-administrativo, e doutra, permitíndolle, así mesmo á Administración que, antes de celebrarse o xuízo executivo fiscal, adoptase medidas preventivas que asegurasen suficientemente o seu crédito.

⁴ Na terminoloxía xurídica española empregámo-lo termo “liquidación”, equivalente ó que os latinoamericanos denominan “determinación”.

Novamente tomou a palabra o profesor Ferreiro Lapatza, esta vez para manifestar que o sistema español vixente, de execución administrativa, quizais sexa o froito non só da mestura da tradición francesa e alemana senón tamén da propia tradición española, expresiva dun fortalecemento do poder executivo fronte a un progresivo acantoamento do poder xudicial. Doutro lado expresou o seu desacordo con certos colegas españois que consideran impensable a implantación no noso país dun sistema de execución xudicial, e fundamentouno sinalando que do total de liquidacións practicadas, arredor dun 97% son autoliquidacións e o 3% restante supoñen liquidacións administrativas reclamadas, é dicir, “xudicializadas”.

Por outra parte, a xuízo de Ferreiro o argumento do TC, que se apoia no principio de eficacia (art. 103.1º CE) para xustifica-la execución administrativa, non só lle parece “xuridicamente fútil senón tamén tremendamente cínico”, posto que o art. 103 está redactado ó servizo dos administrados e non en contra dos seus dereitos. Así mesmo, reprobou sen paliativos o papel do TC como “terceira cámara lexislativa”⁵.

O representante brasileiro Paulo Barros Carvalho, profesor de dereito tributario da Universidade Católica de São Paulo, lembrou que a figura do tributo afectaba a dous dereitos fundamentais dos cidadáns, a propiedade e a liberdade. E, desde este punto de vista, sería, un tanto temerario entrega-la execución do crédito tributario a un interesado no procedemento, como é o caso da Fazenda pública.

Doutro lado, asegurou que non vía no silencio constitucional un argumento suficiente para xustifica-la autotutela administrativa. Para iso invocou dous principios básicos do Estado de dereito: a) “Todo o que non está expresamente prohibido, está permitido”, válido para as relacións de dereito privado. b) “Todo o que non está expresamente permitido, está prohibido”, criterio válido para as relacións de dereito público. Por iso, con base nestes dous argumentos non é posible extraer unha competencia “implícita” da Administración para executa-los créditos tributarios.

Por último, o profesor brasileiro tamén dixo que o de-

⁵ Neste sentido, FERREIRO LAPATZA lembrou que non existe ningún precepto constitucional onde se dispoña que o TC é o máximo intérprete da carta magna. Na súa opinión, iso foi dito polo lexislador pola vía da LOPX.

senvolvemento do coloquio deixaba entrever unha disputa entre dous grupos de valores: os que defenden a funcionalidade e a eficacia da recadación tributaria como valores supremos, e os que preconizaban a supremacía da seguridade xurídica en detrimento dos anteriores. Sen embargo, Paulo Barros apostou pola necesaria harmonización de ámbolos grupos valorativos.

A seguir, o catedrático da Universidade de Montevideo, **Carlos Peirano Facio**, confirmou a liña argumental dos seus colegas latinoamericanos situando o principio de xudicialidade como o mellor conciliador dos intereses do contribuínte e da Administración recalcando, ademais, como algo contrario ós principios máis esenciais do Estado de dereito a acción de executar un crédito tributario sen ter existido a posibilidade de que a xurisdicción ordinaria se pronunciase sobre o asunto.

A profesora titular da Universidade de Santiago de Compostela, **Ana María Pita Grandal**, aconsellou prescindir das distintas interpretacións existentes sobre o dereito positivo español, para chegar a un consenso no coloquio sobre as vantaxes que un sistema de execución xudicial podería ter para a defensa dos intereses dos particulares⁶.

Ante o razoamento exposto por algúns tributaristas españois, especialmente Lasarte Álvarez, de que a adopción no noso país do sistema de execución xudicial podería colapsar aínda máis a Administración de Xustiza, o profesor da Universidade de Montevideo **James Whitelaw** subliñou que se ben en Uruguai a Administración de Xustiza non era un modelo de funcionamento áxil, sen embargo servía para atenuar as carencias e tardanzas da Administración tributaria.

As atenuacións que o principio de separación de poderes sofre no noso país constituíron o grosor da intervención de **Yebra Martull**, catedrático da Universidade de Santiago de Compostela, quen remarcou que na práctica tan só existen dous poderes, o executivo e o xudicial, pois o legislativo tende a ser unha continuación do primeiro.

Saíndo por uns momentos do papel de moderador do coloquio, o Prof. Shaw interveu para dicir que era inadmisíbel un sistema onde o Estado monopolizase o poder,

⁶ Neste sentido, a prof. PITA GRANDAL mencionou como exemplo a propia creación da Axencia Estatal de Administración Tributaria que, sen estar prevista na Constitución, podería inducir a pensar que no dereito español é posible adoptar outras solucións sen, por iso, vulneralo propio texto constitucional.

primeiro lexislando, máis tarde converténdose en acreedor tributario e, finalmente executando os seus propios créditos. Ó seu entender, a lentitude da xustiza tampouco se pode considerar como un argumento favorable á execución da Administración, pois se a xustiza é lenta débese mellorar dotando de máis medios os órganos xurisdiccionais.

Pechou o debate da primeira xornada o prof. Valdés Costa sinalando que, independentemente do sistema elixido polo lexislador de cada país (xudicialista ou administrativo), o coloquio servira para amosa-lo consenso existente sobre a necesidade de que ámbolos sistemas respecten escrupulosamente os dereitos e garantías de que debe gozar todo contribuínte nun Estado de dereito.

Na segunda xornada, o "Seminario iberoamericano de dereito tributario" retomou de novo o seu pulso cun relatorio a cargo do profesor Lozano Serrano titulado "O sistema de xustiza administrativa en materia tributaria". Na súa exposición o relator abordou tres ordes de cuestións: 1º) Ofrecer unha sinóptica visión do sistema vixente. 2º) Sinalar algunhas liñas que fixeron entrar en crise este sistema. 3º) Acabar cunha proposta para o coloquio esclarecendo algúns problemas aínda pendentes do dito sistema e as súas posibles solucións.

Polo que ó primeiro punto respecta, o sistema de xustiza administrativa vixente en España en materia tributaria, aséntase, segundo Lozano Serrano, en tres grandes polos:

1º) A esixencia dunha vía administrativa previa que é preciso esgotar para chegar ó contencioso, e que está confiada ós tribunais económico-administrativos. O acceso a esa vía instruméntase a través dun recurso administrativo e especial, tanto pola materia coma polos órganos que coñecen da mesma.

2º) Unha xurisdicción de carácter revisor e anulatorio do acto, aínda que integrada na xurisdicción ordinaria.

3º) Un sistema de revisión de carácter subxectivo que esixe a lesión dun interese particular (lexitimación subxectiva), e que por iso non permite acudir á xurisdicción con carácter preventivo senón só cando o acto administrativo ocasionase un certo dano.

Polo que atinxe ó segundo bloque de cuestións, o re-

lador asegurou que desde a segunda metade dos anos oitenta se observaba a crise dalgúns aspectos relativos á lexitimación, ó propio carácter revisor da xurisdicción contenciosa, á suspensión e a certas garantías procesuais.

No tocante á lexitimación, cando o art. 24 CE formula o principio de tutela xudicial efectiva faino respecto dos dereitos e intereses lexítimos e, neste sentido, resulta significativo o parecer do TC para quen o interese lexítimo é un concepto máis amplo có de interese directo (esixido na lexislación de 1956); e de aí que se vaia flexibilizando o requisito da lexitimación.

O carácter revisor da xurisdicción contenciosa tamén entra en crise, en palabras do profesor Lozano, porque, entre outras razóns, o presuposto típico do dito carácter revisor, como é a existencia dun acto administrativo previo, non vai esixirse desde o momento en que a partir de 1980 se consideran reclamables as autoliquidacións e os actos de retención e repercusión practicados polos particulares.

No referente á suspensión, o relator, ademais de comenta-la nova normativa recollida no art. 111 da Lei 30/1992, engadiu que a lexislación económico-administrativa contemplaba unha suspensión automática sempre que se solicitase a través dunha reclamación e se garantise suficientemente o crédito tributario.

Doutro lado, o marco de reforzamento das garantías procesuais provoca que, fronte á esixencia de que as notificacións administrativas conteñan os recursos, órganos competentes, etc, se veña admitindo na vía administrativa e económico-administrativa un principio xeral de emenda, aínda que a lei non o contemple, que permite emenda-la vía previa cando se debe a erros da Administración. Dentro deste punto, o catedrático de Valencia tamén aludiu á conveniencia de potencia-la condena en custas á Administración, do mesmo xeito que ocorre co particular que acode temerariamente á vía contenciosa.

Finalmente, Lozano Serrano abordou un terceiro bloque de asuntos moi sometidos a discusión a nivel doutrinal, e que veñen ser practicamente os mesmos que segundo sinalou están en crise.

En canto á vía administrativa previa, amosou a súa impresión de que non estaba prevista constitucionalmen-

te e que, por conseguinte, cabería abrírlle unha opción ó legislador. Sinalou, ademais, como argumento –a prol de que a Constitución nin contemplaba nin prohibía a autotutela administrativa– o teor literal do art. 117.3 CE cando emprega a expresión “en todo tipo de procesos” en conexión co número 4 dese mesmo precepto, pois, á vista dos mesmos, cabería cuestionarse se por “proceso” hai que entende-la execución en vía administrativa ou se, pola contra, o dito termo esixe indefectiblemente a presenza dun terceiro imparcial quedando excluída, daquela, a vía administrativa.

En materia de recurso de reposición a nivel de facendas locais, á vista da regulación ofrecida pola Lei 30/1992 e por algúns preceptos da LBRL e LRHL, o profesor Lozano matizou que, a pesar de que un decreto de maio de 1993 o consideraba previo e preceptivo, non vía inconveniente en catalogalo como potestativo. Outro tanto cabería dicir da vía económico-administrativa, posto que o relator manifestou non ter atopado ningún precepto onde claramente se diga que é unha vía “previa e necesaria”; e iso por que o precepto onde se configuraba así era no art. 53 da LJCA, derrogado pola Lei 30/1992.

Por último, Lozano Serrano indicou que con base nos arts. 106.1 e 117 CE podería abrirse paso á decadencia da lexitimación subxectiva como requisito para acudir á xurisdicción contencioso-administrativa, presentando esta un carácter obxectivo a xeito de acción en defensa da legalidade sen a necesidade dunha lesión subxectiva.

Concluído o relatorio do prof. Lozano iniciouse un debate no que actuou como moderador José Manuel Tejerizo López, catedrático da UNED, quen invitou os profesores Valdés Costa, Villegas e Barros Carvalho a expoñelas liñas mestras do sistema de xustiza administrativa tributaria nos seus respectivos países.

O primeiro deles, a máis de pronunciarse prolixamente sobre o sistema existente noutros países latinoamericanos, sinalou que en Uruguai, o mesmo que en Colombia, os tribunais administrativos en materia tributaria son totalmente independentes dos tres poderes do Estado.

Pola súa banda, o profesor Villegas referiuse ó Tribunal Fiscal Arxentino en canto tribunal administrativo con función xurisdiccional cunha función dependente da Ad-

ministración, xa que os seus membros son designados polo poder executivo tralo concurso de méritos revelador da especialización dos aspirantes en materia tributaria, e cunhas competencias que se estenden a fixar definitivamente os feitos revisando as determinacións (liquidacións) de oficio.

Finalmente, Paulo Barros sinalou que o sistema brasileiro era tipicamente xudicial, dada a existencia de salas especializadas en materia tributaria dentro do propio poder xudicial, co aliciente adicional de que as súas decisións non son un presuposto previo e necesario para acudir á vía contenciosa.

A continuación, a profesora **Fernández Junquera**, catedrática da Universidade de Oviedo, salientou a importancia que para os administrados representa o feito de que os tribunais económico-administrativos españois sexan órganos de carácter gratuito ós que se pode acudir sen necesidade de letrado.

Nesta mesma liña de pensamento a profesora **Vega Herrero**, catedrática da Universidade de León, cuestionou se a hipotética supresión da vía administrativa, apuntada polo relator na súa intervención, non produciría un efecto disuasorio na materialización da tutela xudicial efectiva, na medida en que a vía administrativa é gratuita e a xurisdiccional non o é.

Complementando en parte a intervención de Valdés Costa, o profesor da Universidade de Montevideo **Gustavo Rodríguez Villalba** destacou como unha das notas máis características do sistema uruguaio a constitucionalización dos aspectos substantivos e procedementais do contencioso-administrativo.

Seguidamente, **Lasarte Álvarez** defendeu con absoluta firmeza o mantemento da vía económico-administrativa esgrimindo para iso varios argumentos:

1º) Ó seu entender, non existe ningún precepto nin teoría que, baseándose na Constitución, poida impedir a existencia dos tribunais económico-administrativos.

2º) Á parte do carácter gratuito, xa mencionado pola profesora **Fernández Junquera**, estes tribunais ordenan o expediente administrativo e centran o problema xurídico para que poida ser entendido por un xurista.

3º) Os devanditos tribunais outorgan prestixio e consistencia á actuación dos funcionarios, dada a existencia dunha instancia que vai revisar esa actividade por medios administrativos.

Non obstante, o profesor Lasarte indicou que era preciso corrixir algunhas deficiencias da vía económico-administrativa. Así:

1º) Fronte ó efecto negativo do factor tempo propugnou ordenar estes tribunais evitando, en certos temas, as dúas instancias.

2º) Modificación da súa composición, evitando a presenza exclusiva de funcionarios do Ministerio de Economía e Facenda.

3º) Por último, ante a opción do seu carácter potestativo ou obrigatorio, á vista da experiencia habida en materia de recurso de reposición, parece máis convincente inclinarse pola súa natureza potestativa.

Pola súa banda, Palao Taboada lembrou que actualmente en España a situación da vía económico-administrativa era insostible, dada a existencia de catro instancias necesarias; de aí que se amosara partidario da creación de órganos xudiciais especializados, aínda que faltaría por determinar con que composición e con base en que procedementos.

Doutro lado, o profesor Palao aludiu ó problema dogmático que a arbitrase presenta en materia tributaria, pola preeminencia dos principios de legalidade e indispoñibilidade da obriga tributaria. E neste sentido amosou o seu interese por pescudar se nos países latinoamericanos existía algunha instancia de tipo arbitral.

A cuestión formulada por Palao, respondeuna Valdés Costa afirmando que en América Latina non existía ningún tipo de disposición que admitise a arbitrase como solución, aínda que en lexislacións como a de Venezuela e Brasil si se consideraba a posibilidade dun acordo transaccional coa Administración. Para maior ilustración do tema, a profesora Nelly Valdés asegurou que en Uruguai non existía nin arbitrase nin posibilidade de transacción sobre cuestións de dereito; tan só eran admisibles e estaban previstos pola lei acordos entre o contribuínte e a Administración sobre cuestións de feito.

Sobre o carácter potestativo da vía económico-administrativa, como posibilidade contemplada na Constitución española, incidiu de novo Lozano Serrano quen, na súa formulación, diferenciou dous planos:

1^º) En de principio, ó seu xuízo, ninguén se pode opoñer a que a resolución final sexa dictada por un órgano xudicial ou, incluso, por medios xudiciais aínda que o órgano non sexa estrictamente integrante do poder xudicial.

2^º) Desde o punto de vista práctico, o importante é que o procedemento administrativo funcione correctamente, e que a vía xudicial se axilice coa posta en práctica dos xulgados do contencioso-administrativo⁷.

Seguidamente a profesora Addy Mazz, delimitou como aspectos máis característicos que, na súa opinión, debería presenta-la vía económico-administrativa estes dous: a) A súa tramitación por órganos especializados, e b) o carácter breve e perentorio dos prazos dentro dos cales se deba pronuncia-la Administración, cunha regulación minuciosa, no seu caso, dos efectos do silencio administrativo.

Por outra banda, Yebra Martull sostivo que os tribunais económico-administrativos deberían resolve-los conflitos formulados conforme ó dereito, é dicir, nin a favor da Administración nin dos particulares. E, igual que Lozano Serrano, o catedrático compostelán amosouse partidario dun sistema que permitise acudir ós tribunais económico-administrativos de forma potestativa.

O catedrático da Universidade de Valladolid, Alejandro Menéndez Moreno, sinalou a importancia de reestructura-las competencias actuais dos tribunais económico-administrativos en dous sentidos. Primeiro, establecendo unha delimitación de carácter restrictivo, no sentido de evitar que a estes tribunais se lles dirixan recursos que, *a priori*, non poidan admitir. Segundo, ampliando a competencia dos mesmos no ámbito local, competencia que non debería cuestiona-la capacidade normativa das corporacións locais⁸ pero si, en troques, a forma de aplicación das normas polos ditos entes.

Para rematar, dado o apuro de tempo e tendo en conta que Lozano Serrano considerou suficientemente debatidas as cuestións formuladas no seu relatorio, o moderador, profesor Tejerizo López, deu por cerrado o debate.

⁷ Como é ben sabido, os ditos xulgados foron creados pola Lei 6/1985, do 1 de xullo (LOPX), pero ata o momento non foron postos en práctica.

⁸ Así, a xuízo de MENÉNDEZ MORENO non parece razoable que unha ordeanza local poida ser anulada por un tribunal económico-administrativo.

Por último, a clausura do “Seminario iberoamericano de dereito tributario” correu a cargo do director xeral de Xustiza da Xunta de Galicia **D. Juan José Bertolo Cadenas**, quen manifestou o seu desexo de que este tipo de congresos se desenvolvan periodicamente como fórmula moderna de aproximación e intercambio científico entre ámbalas beiras do Atlántico. 