

---

## ***La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico***

Santos PASTOR PRIETO y Diego MARÍN-BARNUEVO FABO

Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, 174 págs.

El trabajo que comentamos tiene por objeto, según afirman sus propios autores –SANTOS PASTOR es Catedrático de Economía Aplicada IV en la Universidad Complutense, mientras que Diego MARÍN-BARNUEVO es Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Carlos III–, el estudio del origen y características de la litigiosidad tributaria y la duración, eficacia y coste de los actuales instrumentos de resolución de conflictos, tanto en la fase de revisión administrativa como en la jurisdiccional; habiéndose estructurado en 17 capítulos o apartados dedicados a los siguientes temas: 1.º Introducción; 2.º Un apunte sobre el análisis económico de los conflictos tributarios; 3.º Litigiosidad, frecuencia y motivos por los que se reclama y recurre; 4.º Cuantías objeto de reclamación; 5.º Costes y productividad; 6.º Duración; 7.º Eficacia. Con qué frecuencia se estiman las reclamaciones y por qué motivos; 8.º Sobredimensión de los procedimientos de revisión; 9.º La litigiosidad derivada de la solicitud de suspensión; 10.º Las costas en las reclamaciones económico-administrativas; 11.º La impugnación de sanciones; 12.º Las notificaciones; 13.º La comunicación y el lenguaje de la Administración tributaria; 14.º La inexistencia de retorno en las malas prácticas administrativas; 15.º Ineficiencias de la demanda; 16.º Problemas relacionados con la oferta, y 17.º Conclusiones y propuestas.

El ámbito de los conflictos que se consideran a lo largo del período 1997-2004 es consecuencia de actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aunque con incorporación de algunos datos y consideraciones específicas sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, quedando al margen de la investigación la litigiosidad que plantea la tributación local. Aparte de datos estadísticos y administrativos procedentes de la propia Agencia Tributaria –los más importantes («datos Zújar») con información sobre liquidaciones incluidas en el «Sistema Integral de Recaudación»– y muestras de resoluciones económico-administrativas y de sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo, los autores han tenido en cuenta el resultado de entrevistas a actores que intervienen en los conflictos, memorias y otras fuentes documentales, estadísticas judiciales y normas jurídicas y jurisprudencia.

Dadas las características del trabajo del que se da noticia, remitimos al lector interesado en la consulta directa de los datos proporcionados en relación a los diversos temas que se consideran, limitando ahora nuestra atención al capítulo de conclusiones y también de formulación de propuestas.

Por lo que se refiere al resultado del estudio, los autores sostienen que «la conflictividad tributaria en España resulta elevada al compararse con la existente en la mayoría de los países de nuestro entorno cultural, con la de otras especialidades del Derecho Administrativo, o con la existente en España hace, por ejemplo, cinco años. Además, la ratio de litigiosidad (relación entre liquidaciones recurridas y practicadas) ha aumentado a lo largo de los últimos siete años en un 32 por 100 en cuanto al número de

---

reclamaciones interpuestas, y en el 24 por 100 en cuanto al importe de la deuda recurrida. En todo caso, es una litigiosidad superior a la capacidad de resolución de los órganos encargados de su tramitación y resolución, y eso da lugar a una grave dilación de los procedimientos. Esto ocasiona, además, unos importantes costes sociales para las partes involucradas en la resolución del conflicto (contribuyentes y Administración tributaria) y también un coste genérico para la sociedad en aquella parte que no se traslada a las partes litigantes. Además, supone la casi paralización o desviación del tráfico económico habitual de cuantiosos recursos; por ejemplo, sólo las liquidaciones recurridas durante el año 2003 superaron los 3.000 millones de euros, lo que equivale a casi el 0,5 por 100 del PIB de dicho año, y el *stock* de asuntos pendientes de resolución en el momento de redactar este informe supone una cantidad todavía mayor. En el futuro inmediato parece poco probable que la nueva LGT reduzca apreciablemente las actuales tasas de litigiosidad».

Los profesores PASTOR PRIETO y MARÍN-BARNUEVO han observado la frecuencia con que se reclaman y recurren las liquidaciones –alrededor de 6 de cada 100, representando más del 25% en términos de importe de deuda recurrida–, sobre todo en el ámbito de la gestión tributaria, pese a resultar la inspección el área donde, en términos relativos, más recursos se presentan y éstos tienen mayor significación porcentual respecto de la deuda exigida.

También se preguntan por las causas y motivos por los que se suscitan los conflictos y ulteriores litigios, destacando la progresiva asunción de derechos por parte de los contribuyentes, la complejidad y constante mutación del ordenamiento jurídico-tributario, las deficiencias de la actuación administrativa, la propia duración de los procedimientos de revisión, la estructura de incentivos que permite a los operadores rentabilizar la impugnación de actos tributarios, la deficiente calidad de las resoluciones adoptadas, la ausencia de una regla de vencimiento y el inadecuado diseño institucional.

Luego observan las cuantías de los recursos administrativos resueltos, distinguiendo la vía económico-administrativa de las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo, y pasan a considerar los costes de ambos procedimientos y la duración en la resolución de los diferentes recursos –de reposición, reclamaciones económico-administrativas y recursos contencioso-administrativos–, así como la frecuencia con que se estiman las pretensiones de los contribuyentes: casi el 40 por 100 en los recursos de reposición, en torno al 34 por 100 en las reclamaciones resueltas por Tribunales Económico-Administrativos regionales y locales, alrededor del 15 por 100 en el caso de las resueltas por el Tribunal Económico-Administrativo Central y, ya en el ámbito de lo contencioso-administrativo, entre el 40 y el 50 por 100 de los asuntos conocidos por los Tribunales Superiores de Justicia, el 49 por 100 de los resueltos por la Audiencia Nacional y el 46 por 100 en el caso del Tribunal Supremo.

Tomando como base la frecuencia con que se estiman las pretensiones de los recurrentes, los autores sostienen que ello debería motivar una reflexión sobre la Administración tributaria y la conveniencia de cuidar más su modo de actuación.

En el campo de las propuestas que se formulan y que, como es obvio, encuentran mayor justificación en las páginas de la monografía que se comenta, los profesores PASTOR PRIETO y MARÍN-BARNUEVO plantean las siguientes, que nos limitamos a enunciar:

- 1.<sup>a</sup> Fomentar las técnicas convencionales en la resolución de los conflictos.

- 
- 2.<sup>a</sup> Suprimir la doble instancia en las reclamaciones económico-administrativas.
  - 3.<sup>a</sup> Mejorar la calidad de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, reducir sus contradicciones y motivar y fundamentar mejor sus decisiones, entre otros extremos.
  - 4.<sup>a</sup> Reducir la disparidad de criterios entre la Dirección General de Tributos y los Tribunales Económico-Administrativos.
  - 5.<sup>a</sup> Mejorar la claridad, sencillez y estabilidad de las normas tributarias.
  - 6.<sup>a</sup> Aportar algunos medios adicionales y capital humano jurídico especializado a los Tribunales Económico-Administrativos, así como a los órganos judiciales.
  - 7.<sup>a</sup> Creación de una comisión encargada de estudiar la manera de que los responsables iniciales de un expediente conozcan su buen fin y, en su caso, respondan por su mala práctica.
  - 8.<sup>a</sup> Mejorar la formación de los expedientes administrativos, la forma y el procedimiento.
  - 9.<sup>a</sup> Mejorar la motivación de las sanciones.
  - 10.<sup>a</sup> Mejorar el conocimiento de la jurisprudencia más reciente que respalde el punto de vista de la Administración e incorporarla a la motivación de sus decisiones.
  - 11.<sup>a</sup> Unificar los criterios de concesión de suspensión en los procedimientos de recaudación y de revisión.
  - 12.<sup>a</sup> Divulgar el servicio de reenvío de correspondencia por parte de Correos.
  - 13.<sup>a</sup> Crear una comisión encargada de analizar y revisar el lenguaje administrativo de los *escritos-modelo* de los procedimientos de gestión.
  - 14.<sup>a</sup> Generalizar las comunicaciones informales, antes de iniciar formalmente el procedimiento de gestión tributaria.
  - 15.<sup>a</sup> Introducir la regla de vencimiento en materia de costas en la fase contenciosa.
  - 16.<sup>a</sup> Aumentar la especialización funcional de los órganos jurisdiccionales en materia tributaria.
  - 17.<sup>a</sup> Reducir las contradicciones entre los distintos Tribunales Superiores de Justicia y mejorar el papel del Tribunal Supremo.

Con todo, los autores advierten de la cautela general sobre sus propuestas, porque «la estructura de incentivos en que se mueven los reclamantes y sus asesores, y los relativamente reducidos costes de reclamar en comparación con la ganancia probable que acarrea, genera una divergencia entre el interés social y privado de las reclamaciones y recursos y la decisión de dedicar medios a su resolución. De esta forma, es más que probable que, como en otras sociedades, aunque se adopten las medidas más inteligentes y razonables, contaremos en España con un nivel de reclamaciones y litigios que será ineficiente. Algunos grandes y pequeños contribuyentes, cada uno a su medida, seguirán interponiendo recursos como estrategia para dilatar el cumplimiento, para aprovechar los puntos débiles de la burocracia o las incongruencias de los distintos órganos resolutorios».

*Miguel Ángel Martínez Lago*