

1. INTRODUCCIÓN¹

Motivación y propósito. En los últimos tiempos ha aumentado significativamente el interés por saber si el número de conflictos tributarios que hay, en España y en muchos otros países, es excesivo, si las formas de resolverlos son las más adecuadas, si los costes que conlleva su resolución son los menores posibles o la duración que exige es razonable. En el trasfondo de estas cuestiones subyace la pregunta de cuáles son las causas, motivos u orígenes de esta litigiosidad y qué incentivos mueven a los litigantes².

El presente estudio tiene por objeto precisamente analizar el origen y las características de la litigiosidad tributaria y la duración, eficacia y coste de los mecanismos actuales de resolución de esos conflictos, tanto en la fase de revisión administrativa como en la jurisdiccional. La primera de esas fases comprende los recursos de reposición, sustanciados por el mismo órgano que dictó el acto impugnado, y las reclamaciones económico-administrativas, sustanciadas por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales y el Tribunal Económico-Administrativo Central. La segunda fase, la jurisdiccional, comprende los recursos contencioso-administrativos interpuestos ante los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) o la Audiencia Nacional (AN), y los eventualmente interpuestos ante el Tribunal Supremo (TS). En ocasiones, cuando los datos se refieran a reclamaciones económico-administrativas y también a recursos de reposición y/o recursos contencioso-administrativos en sede jurisdiccional, utilizaremos el término «recursos» en sentido amplio para referirnos a todos ellos.

En la realización de este empeño, determinaremos cuántos asuntos hay en cada instancia y cuál ha sido su evolución; cuáles son sus rasgos o características, los motivos por los que se reclama, sobre qué materias y cuantías versan; con qué frecuencia, en qué grado y por qué se estiman los recursos, o cuánto dura y cuánto cuesta su resolución. Y esto se llevará acabo de forma desagrega-

¹ Lo que aparece en esta publicación, que tiene su origen en un estudio encargado por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda, es una versión resumida del Informe presentado a dicha entidad a finales del año 2004. En particular, no se recoge aquí más que una pequeña parte de los numerosos datos y cálculos realizados para el mismo, que están contenidos en el extenso Anexo a dicho Informe.

² El interés por incorporar este tipo de estudios a la dogmática jurídica clásica ha sido destacado recientemente por SÁNCHEZ MORÓN, M. (2001): «Sobre la situación de la justicia administrativa en los albores del siglo XXI», en la *Revista de Administración Pública*, núm. 154, enero/abril 2001

da para las distintas áreas y órganos involucrados. Conocidos estos extremos, estaremos en condiciones de analizar sus implicaciones, y, por tanto, examinar mejor las causas y consecuencias de esta conflictividad. Otras cuestiones que se examinan en particular se refieren a la sobredimensión de los procedimientos de revisión en sede administrativa; la litigiosidad derivada de la solicitud de suspensión; las costas en las reclamaciones económico-administrativas; la impugnación de sanciones; las notificaciones; la comunicación y el lenguaje de la administración tributaria, y la inexistencia de retorno en las malas prácticas administrativas. El estudio sugiere también un conjunto de propuestas destinadas a paliar estos problemas.

Prácticamente todas las fuentes consultadas, y en particular los entrevistados externos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT, o Agencia Tributaria, en adelante), ponen de manifiesto que ésta ha progresado mucho en su trabajo en todos los Departamentos y áreas, y en especial en el de Gestión. Lo que nos preguntamos, a la luz del análisis de nuestra conflictividad y la forma en que se resuelve, es si todavía existe margen sustancial para mejorar el presente estado de cosas y en qué direcciones, de manera que en unos casos se reduzca el número y la frecuencia de los litigios, en otros se mejore la calidad o, en otros, disminuya la duración o el coste social de su resolución. La trascendencia del presente estudio, obvia para la Agencia Tributaria, los TEA y otros órganos del Ministerio de Economía y Hacienda, también es grande para los responsables de la Administración de Justicia (Consejo General del Poder Judicial, Ministerio de Justicia o Comunidades Autónomas con competencia transferida), porque a ella van a parar muchos litigios tributarios.

Ámbito. El presente estudio se centra principalmente en los conflictos que tienen su origen en actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aunque también incluye algunos datos y consideraciones específicas sobre los tributos cedidos a las CCAA. Los tributos locales y su litigiosidad han quedado al margen del presente estudio, sin perjuicio del tratamiento de asuntos relativos a actuaciones estatales con proyección directa en los tributos locales (p.ej., actuaciones de la Dirección General del Catastro). También ha quedado fuera los litigios relativos a delito fiscal. En cuanto al ámbito temporal, de una parte, el análisis más detallado se refiere al año más reciente en el que se disponía de información completa; de otra parte, la evolución abarca con frecuencia el periodo 1997-2004 (único para el cual existían datos de la aplicación informática Zújar), aunque en algunos casos en que la información lo permitió, el análisis se retrotrajo hasta el año 1993.

Fuentes. Para la realización del trabajo se analizó la información obtenida de las siguientes fuentes: (a) datos estadísticos y administrativos suministrados por diversas dependencias y organismos del Ministerio de Economía y Hacienda, especialmente de la AEAT; (b) datos procedentes de una muestra de resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos y de sentencias de los Tribunales de Justicia (Tribunales Superiores de Justicia, Audiencia Nacional y Tri-

bunal Supremo), realizada *ad hoc*; (c) entrevistas realizadas a un numeroso conjunto de actores que intervienen en estos conflictos; (d) memorias y otras fuentes documentales; (e) estadísticas judiciales, (f) normas jurídicas y jurisprudencia.

Datos administrativos. La mayor parte de los datos estadísticos y administrativos utilizados en este estudio provienen de la propia Agencia Tributaria. El conjunto más numeroso de esa información, y el más valioso a efectos de análisis, se refiere a lo que denominamos «datos Zújar», que contiene la información sobre liquidaciones incluidas en el «Sistema Integral de Recaudación (SIR)»; estos casos tienen la característica diferencial de ser impugnaciones de liquidaciones tributarias de las que deriva una deuda³. Otro conjunto de información, menos valioso y todavía pendiente de una adecuada depuración, es el de aquellos actos de naturaleza tributaria que no generan derechos económicos para la Hacienda Pública. En él se hallan, por ejemplo, la denegación de una exención, una franquicia, la concesión de un beneficio fiscal o un depósito aduanero, o una liquidación sin descubrimiento de deuda. Esos casos están en diversas bases de datos, ahora apenas vertebradas, que denominamos «No-SIR» porque no están incluidas en el «Sistema Integral de Recaudación (SIR).

Muestras. Se han generado muestras sobre resoluciones de los TEAR y TEAC, y sobre sentencias del TSJ, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo. El procedimiento de selección de las observaciones fue aleatorio, aunque en el caso de los TSJ existe una ligera sobre-representación del TSJ de Madrid. Para cada conjunto de datos se elaboró un cuestionario que fue cumplimentado durante el mes de octubre de 2004. El número de observaciones seleccionadas para cada subconjunto fue como sigue.

| | Número de observaciones | Periodo al que se refieren |
|-------|--------------------------------|-----------------------------------|
| TEAR | 997 | 2003 |
| TEAC | 298 | 2003 |
| TSJ | 289 | 2004 |
| AN | 97 | 2004 |
| TS | 101 | 2004 |
| Total | 1.782 | |

Agradecimientos. En la realización de este estudio hemos disfrutado de la ayuda y generosidad de muchas personas. Comenzando por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuyos responsables pusieron a nuestra disposición información y el apoyo de distintos responsables de su organización. En lo que

³ Los «datos Zújar» (que es lo mismo que «datos SIR») disponibles se remontan a 1997; de ahí que, con frecuencia, al examinar la posible existencia de patrones en la evolución de los datos tengamos que limitarnos al periodo 1997-2004, sin connotación alguna de otro tipo.

a personas se refiere, agradecemos de forma singular los comentarios del Director de la Agencia Tributaria, D. Luis Pedroche, que han sido completos y minuciosos. También agradecemos la inestimable ayuda de D. Julio Martínez (quien coordinó eficazmente la comunicación entre la Agencia Tributaria y nuestro equipo de trabajo), D.^a Mari Luz Gómez López y D. Gerardo de Hoyos, por su paciencia y eficacia al responder a nuestras peticiones de información, así como el inestimable respaldo del Director del Departamento D. Santiago Segarra. Nuestro agradecimiento también a D. José Luis Ares Petit, D.^a Carmen Bastida, D.^a M.^a Carmen Bernardo López, D.^a María Coronado Sierra, D. Pedro Gómez Hernández, D.^a Marta Guelbenzu, D.^a Elena Guerrero Martínez, D. Carmelo Hernáez Martínez, D.^a Ángeles Marín Ramírez, D.^a Isabel Martínez Gil, D. Lorenzo Matute Delgado, D. Mario Pardo Carmona, D. Jesús Presa Leal, D. Emilio Pujalte Mendez-Leite, D.^a Leonor Sánchez Caballero, D. Luis Santos Hernández, D. Eduardo Sanz Gadea, D. Ángel Mariano Serrano Gutiérrez, y D.^a Florentina Torres Sánchez. El Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, y en particular, su director, D. Maximino Linares Gil, y D. Miguel Herranz Díaz, nos prestaron una valiosa ayuda para recopilar información para la muestra de órganos judiciales.

En el caso del TEAC, su presidente, D. Eduardo Abril, y D. José Ignacio Ruiz-Toledano fueron particularmente sensibles a nuestra petición de apoyo para recabar información sobre las resoluciones de los TEAR y del propio TEAC. Nuestra gratitud se hace extensiva también a D. Antonio Longás. El apoyo del Instituto de Estudios Fiscales ha sido de gran valor y por tanto mostramos nuestro agradecimiento a su Director, D. Jesús Ruiz-Huerta, así como a D. Pedro Manuel Herrera Molina, D. Santiago Díaz de Sarralde Míguez, D. Jaime Almenar Alonso, D. Pablo Chico de la Cámara y D. Javier Loscos. Gracias también por los comentarios que nos ofrecieron en la Dirección General de Tributos su Director, D. José Manuel de Bunes, y el Subdirector D. Antonio Montero.

Nuestro reconocimiento especial a D.^a Elena Rodríguez Ramallo, Abogada del Estado, por sus lúcidos y ponderados puntos de vista y ayuda en la recogida de información. Distintas personas del sector privado y otras externas a las organizaciones antes citadas nos brindaron su parecer y, en ocasiones, elementos adicionales de información. Entre ellas, D. José Ferreiro Lapatza, D. Ramón Falcón, D. Santos Gandarillas, D. Pedro León y Francia, D. Francisco Ramos y D. Eduardo Luque. Otras personas del sector público y privado nos ofrecieron también su punto de vista pero prefirieron que sus nombres no apareciesen reflejados; en todo caso, su opinión ha sido compartida por al menos dos personas entre aquellas cuyos nombres han sido citados o por los autores de este Informe. En la recopilación de información para distintas partes de las muestras contamos con el experto criterio y el trabajo de supervisión y coordinación de D.^a Marisa González-Cuéllar. Finalmente, agradecemos los comentarios de los participantes en el seminario del Instituto de Estudios Fiscales el 25 de abril de 2005, y la colaboración de Rogelio Biazzi, como ayudante de investigación, y Ricardo García, del Departamento de Cálculo de la Universidad Complutense, que realizó algunos cálculos para este estudio.

Exoneración de responsabilidad. El trabajo y las opiniones que en él se contienen son de la exclusiva responsabilidad de sus autores. Por ello, y porque muchas de las personas antes citadas no comparten los puntos de vista que en él aparecen, resulta especialmente importante subrayar la dispensa de responsabilidad de cualquier otra persona que no sean sus autores. Por lo demás, al recabar la información necesaria para este estudio se ha eliminado cualquier dato o extremo de carácter confidencial.