
LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA

1	INTRODUCCIÓN.....	1
2	RECLAMACIONES EN VÍA ADMINISTRATIVA	2
2.1	Reclamaciones en vía administrativa	2
2.2	Procedimientos especiales	2
2.3	Recurso de reposición	3
2.4	Reclamaciones económico-administrativas	3
3	RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. VÍA JURISDICCIONAL.....	4
4	ACTIVIDAD INSPECTORA Y LITIGIOSA.....	5
4.1	La actividad inspectora.....	5
4.2	Recursos de reposición.....	5
4.3	Los Tribunales Económico-Administrativos.....	6
4.4	Jurisdicción Contencioso-Administrativa	8
5	OPINIÓN Y CONCLUSIONES.....	10

1 INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo es abrir una base de debate o aportaciones sobre “*la litigiosidad tributaria*”. Para ello me permito compartir con los lectores la siguiente información:

- Una breve descripción de las distintas reclamaciones e instancias que se presentan en el ámbito tributario.
- Una referencia al volumen de la actividad litigiosa sacada de las diferentes memorias de los órganos encargados de entender de estas reclamaciones en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (vía administrativa) y en el Ministerio de Justicia (vía jurisdiccional).
- Por último, me atrevo a compartir mis opiniones y reflexiones sobre el tema.

2 RECLAMACIONES EN VÍA ADMINISTRATIVA

2.1 Reclamaciones en vía administrativa

La revisión en vía administrativa se encuentra regulado en el Título V, artículos 213 a 249 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El artículo 213, en su punto 1 establece:

1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.

En relación con las reclamaciones administrativas el artículo 215.1 de la LGT establece que *“Las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones regulados en este título deberán ser motivadas, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho”*, de esta forma se permite al obligado tributaria a conocer el fundamento de la resolución y por consiguiente a evaluar sus reclamaciones o acciones posteriores.

2.2 Procedimientos especiales

De acuerdo con el artículo 216 de la LGT, los procedimientos especiales de revisión son:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos.

En todos los casos se trata de actos de revisión realizados por la Administración tributaria. Las resoluciones dictadas en estos procedimientos ponen fin a la vía administrativa (art. 217.7 y 219.5 de la LGT) en los casos de la revisión de actos nulos de pleno derecho y revocación. Serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa tanto las resoluciones de rectificación de errores (art. 220.3 de LGT) como las de devolución de ingresos indebidos (art. 221.6 de la LGT).

2.3 Recurso de reposición

Las características principales del recurso de reposición son:

- Se interpone ante los órganos de la Administración tributaria (art. 225 de la LGT) y es previo a la reclamación económico-administrativa (art. 222 de la LGT).
- El plazo de interposición es de *un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo* (art. 223.1 de la LGT).
- “*La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto*” (art. 224.1 de la LGT y garantías establecidas en el artículo 224.2).
- Plazo máximo de notificación de **un mes desde la presentación del recurso** (art. 225.4¹ de la LGT). Transcurrido este plazo se entiende desestimado por silencio administrativo (art. 225.5 LGT).
- Transcurrido el plazo máximo recogido en el inciso anterior “dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley” (art. 225.4 párrafo 3 de la LGT).

2.4 Reclamaciones económico-administrativas

Las características principales de las reclamaciones económico-administrativas son:

- Ámbito de las reclamaciones económico-administrativas. Podrán reclamarse las siguientes materias (art. 226 de la LGT)²:
 - a) La aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.
 - b) Cualquier otra que se establezca por precepto legal del Estado expreso
- Actos susceptibles de reclamación. Estos están reseñados en el artículo 227 de la LGT, al que nos referimos en este momento.
- Órganos competentes. “*El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas corresponderá con exclusividad a los órganos económico-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias*” (art. 228.1 de la LGT). Es fundamental la consideración de órganos con **independencia funcional**. La organización y funciones de cada uno de los órganos económico-administrativos se recogen en los artículos 229 a 231 de la LGT.

¹ “*En el cómputo del plazo anterior no se incluirá el período concedido para efectuar alegaciones a los titulares de derechos afectados a los que se refiere al párrafo segundo del apartado 3 del artículo 232 de esta ley, ni el empleado por otros órganos de la Administración para remitir los datos o informes que se soliciten. Los períodos no incluidos en el cómputo del plazo por las circunstancias anteriores no podrán exceder de dos meses*”. Art. 225.4 LGT.

² Tener en consideración lo recogido en la Disposición Adicional 11ª de la LGT.

- Suspensión del acto impugnado. *“La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto”* (art. 223.1 de la LGT).
- Resolución. *“Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales”*; *“la resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad”* (art. 239 de la LGT).
- Plazo de resolución. *“La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado”*. *“Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley”* (art. 240 de la LGT).

3 RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. VÍA JURISDICCIONAL

La reclamación económico-administrativa pone fin, como su nombre indica, a la vía económico-administrativa y son susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional correspondiente (art. 249 de la LGT). Esta vía está regulada por la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA).

Son órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo:

- a) Juzgados de lo Contencioso-administrativo.
- b) Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo.
- c) Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia.
- d) Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.
- e) Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

Excede el contenido de este trabajo el estudio y análisis de las competencias de cada tribunal, así como el alcance y procedimientos jurisdiccionales en cada Tribunal o instancia. Pero a los efectos de los recursos tributarios se puede señalar, de forma abreviada que:

- Las sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-administrativo y los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo serán susceptibles el recurso de apelación, cuando la cuantía sea superior a 30.000 € (art. 81.1.a LJCA) o cuando afecten a los derechos fundamentales de las personas (art. 81.2.b LJCA).
- De acuerdo con lo regulado por los artículos 86 a 89 de la LJCA se podrá acceder al recurso de casación ante el la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, en los términos allí regulados.

4 ACTIVIDAD INSPECTORA Y LITIGIOSA

4.1 La actividad inspectora³

Los datos de expedientes y recaudación de los últimos tres años se muestran en la tabla siguiente:

	2015			2014			2013			% Variación	
	Inspección Fra. y Trib.	Aduanas e II. EE.	Total	Inspección Fra. y Trib.	Aduanas e II. EE.	Total	Inspección Fra. y Trib.	Aduanas e II. EE.	Total	15/14	14/13
Nº contribuyentes inspeccionados	26.291	2.984	29.275	26.492	3.069	29.561	23.097	3.027	26.124	-0,97%	13,16%
Nº actas instruidas (*)	59.207	5.596	64.803	60.035	6.953	66.988	56.303	7.223	63.526	-3,26%	5,45%
Deuda liquidada (**)	6.738,58	390,63	7.129,21	4.796,76	190,55	4.987,31	5.518,23	133,27	5.651,50	42,95%	-11,75%
Importe minoración devoluciones (**)(***)	500,61	0,34	500,95	290,96	0,88	291,84	265,37	0,18	265,55	71,65%	9,90%

(*) Incluye actas de inspección, expedientes sancionadores y de comprobación, y otros documentos de inspección

(**) Importe en millones de euros

(***) Minoraciones en control selectivo

Como se puede apreciar el número de contribuyentes inspeccionados ha crecido, en dos años más de un 12%, con un número de actas muy similar, pero con una recaudación más de un 30% superior en 2015 respecto de 2013.

4.2 Recursos de reposición

De acuerdo con la última memoria de la Administración Tributaria⁴ los recursos resueltos en 2014, por conceptos impositivos fueron:

Concepto	Número
IRPF	350.210
IS	31.796
Otros Capítulo I Presupuesto	457
TOTAL CAPÍTULO I PRESUPUESTO	382.463
IVA	67.236
IIIEE	13.707
Resto Capítulo II Presupuesto	1.149
TOTAL CAPÍTULO II PRESUPUESTO	82.092
Otros conceptos	191.875
TOTAL	656.430

³ Datos obtenidos de las memorias de la AEAT

www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria.shtml

⁴ Puede encontrarse en:

<http://www.minhfp.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx>

4.3 Los Tribunales Económico-Administrativos⁵

En el cuadro siguiente se muestra el nivel de actividad de los Tribunales Económico-Administrativos:

	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Entradas	204.698	207.053	208.602	223.417	216.747	198.532	177.833	152.194
TEARs	193.997	199.088	200.799	214.836	209.623	192.042	171.315	143.295
TEAC	10.701	7.965	7.803	8.581	7.124	6.490	6.518	8.899
Resoluciones	195.749	189.299	190.384	190.374	184.670	164.000	171.323	153.478
TEARS	187.827	181.849	184.139	185.281	180.040	158.435	163.826	146.934
TEAC	7.922	7.450	6.245	5.093	4.630	5.565	7.497	6.544
Desfase (Entradas - Resoluciones)	8.949	17.754	18.218	33.043	32.077	34.532	6.510	-1.284
TEARS	6.170	17.239	16.660	29.555	29.583	33.607	7.489	-3.639
TEAC	2.779	515	1.558	3.488	2.494	925	-979	2.355

Ponentes	253	245	242	243	247	249	254	249
Resoluciones / ponente	773,71	772,65	786,71	783,43	747,65	658,63	674,50	616,38

De la lectura de los datos anteriores podemos ver que desde 2008 el número de casos que han tenido entrada son superiores a los que se han resuelto. Es decir, en esos 7 años (2009 a 2017) se han acumulado 151.083 casos. Aunque consideremos los casos agrupados en este período nos hace entender por qué es difícil cumplir con los plazos de resolución citados en el epígrafe 2.4.- *Reclamaciones económico-administrativas*.

Por otro lado, se puede apreciar que el número de ponentes, para conocer de los casos, no ha tenido una variación muy significativa, han pasado de 249 en 2008 a 253 en 2015.

De los más de 720.000 actos susceptibles de reclamación en 2014 (considerando las actas incoadas y recursos resueltos), puede estimarse que casi un 30% de estos actos son objeto de recurso en vía administrativa.

⁵ Datos obtenidos de las memorias anuales del TEC (<http://www.minhafp.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>) y PGE para el año 2017 (<http://www.sepg.pap.minhafp.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/ProyectoPGE/Paginas/ProyectoPGE2017.aspx>).

El resumen de las materias sobre las que versan los casos manejados en 2015 es el siguiente:

CONCEPTO	Entradas		Resueltas	Estimadas	Desestimadas	Otros
I. Renta Personas Físicas	56.762	27,7%	45.185	20.808	19.375	5.002
Actos del Procedimiento Recaudatorio	39.182	19,1%	39.732	8.558	25.791	5.383
I. Transmisiones P. y A.J.D.	37.290	18,2%	38.836	22.712	13.341	2.783
I. Valor Añadido	23.477	11,5%	19.730	8.017	9.492	2.221
I. Sucesiones y Donaciones	11.570	5,7%	11.036	6.621	3.582	833
I. Sociedades	9.560	4,7%	11.447	4.044	6.391	1.012
I. Bienes Inmuebles	9.488	4,6%	11.753	2.957	7.176	1.620
Otras reclamaciones	7.926	3,9%	6.524	1.828	3.278	1.418
I. Especiales	3.719	1,8%	2.205	1.261	691	253
Tributos Tráfico Exterior	2.597	1,3%	5.217	3.940	1.085	192
Tasas y Tributos Parafiscales	1.904	0,9%	3.041	1.163	1.474	404
I. Actividades Económicas	459	0,2%	409	136	233	40
Clases Pasivas	388	0,2%	268	42	183	43
I. Patrimonio	224	0,1%	212	88	112	12
Suspensiones	152	0,1%	154	19	91	44
	204.698	100,0%	195.749	82.194	92.295	21.260
				42,0%	47,1%	10,9%

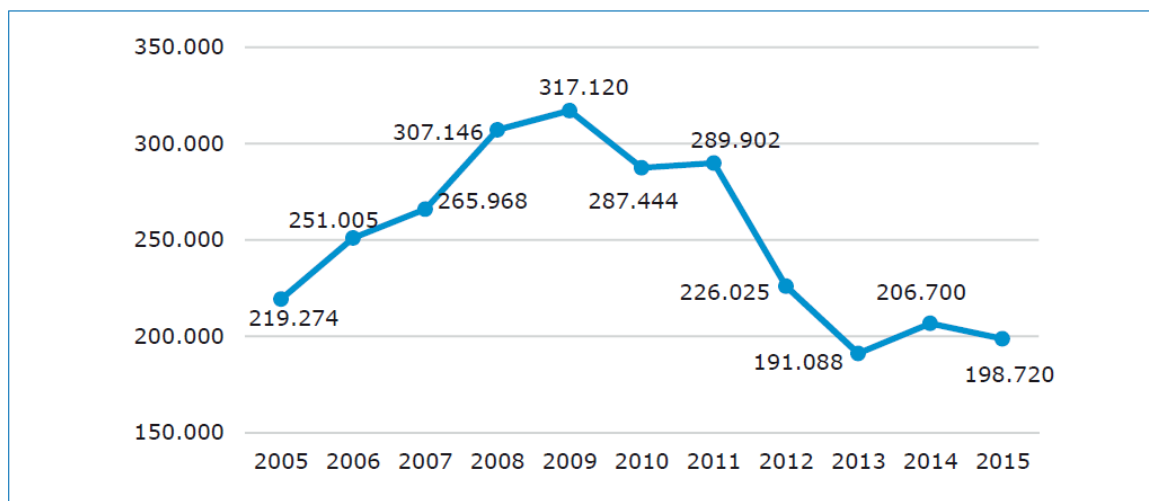
Las dos fuentes principales de reclamaciones administrativas se centran en el IRPF y en los actos del procedimiento recaudatorio, sin compararnos la cifra de entradas de 2015 (39.182) frente a las actas levantadas por la Inspección (64.803) podemos concluir que el 60% de las actas generan una reclamación en la vía económico-administrativa.

Por otro lado, se aprecia que en 2015 el número de reclamaciones estimadas y desestimadas es muy similar.

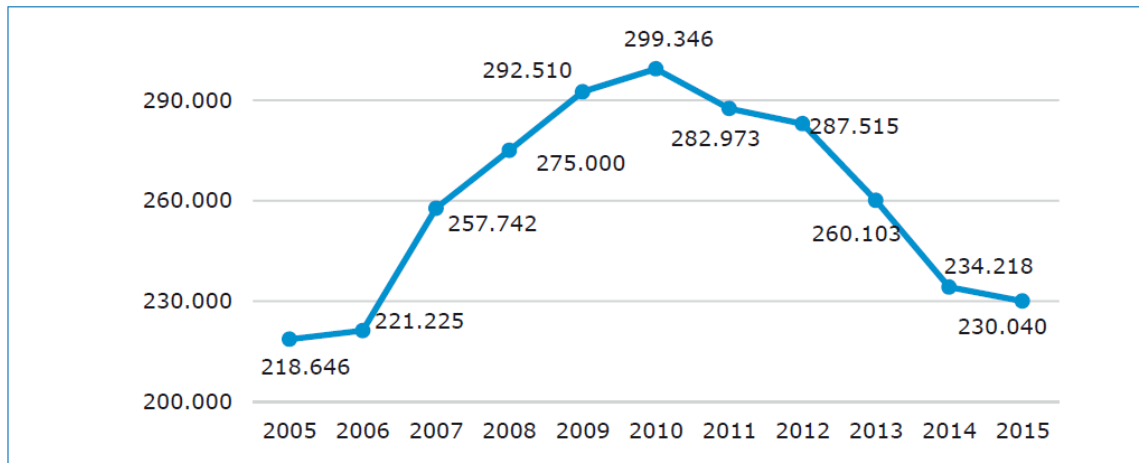
No se ofrecen datos sobre la duración media de los casos hasta su resolución. Pero baste decir que, según la Memoria de la Administración Tributaria, al final del ejercicio 2014 el número de casos pendientes, en el TEAC, ascendía a 15.575, lo que comparado con los datos de entradas y resoluciones antes reseñados nos hace pensar en plazos de resolución superiores a los 18 meses, para el TEAC, que no tienen por qué ser distintos en otro

4.4 Jurisdicción Contencioso-Administrativa⁶

El número de casos que han tenido entrada en los diferentes órganos de la jurisdicción Contencioso-administrativa en los últimos años han sido:



Por otro lado, el número de sentencias, casos resueltos, en este período ha sido:



⁶ Datos obtenidos de la Memoria Anual 2016 (referida al ejercicio 2015) del Consejo General del Poder Judicial (<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Memorias/>)

Por tipos de juzgados la distribución de los casos que han tenido entrada y que han sido resueltos en 2015 son:

	Ingresados	Resueltos	En trámite al final del año
Jdos Cont.-administrativo	123.801	150.969	113.845
Jdos Central Cont.-administrativo	2.773	3.358	1.813
T.S.J. Sala Cont.-administrativo	55.080	63.519	71.577
A.N. Sala Cont.-administrativo	8.263	6.307	10.458
Tribunal Supremo: Sala 3ª	8.803	5.887	9.453
TOTAL	198.720	230.040	207.146

En la jurisdicción Contencioso-administrativa se entiende no sólo de las reclamaciones tributarias, de forma que la información facilitada corresponde a toda la actividad es estos juzgados. Aun cuando la Memoria del Consejo General de Poder Judicial no indica el número de casos que corresponde a la Administración tributaria sin indica que:

- En los juzgados de lo contencioso-administrativo se ha observado una disminución en el ingreso en todas las materias, con la excepción de la electoral, que ha pasado de los 14 asuntos ingresados en 2014 a los 318 de 2015; ya la tributaria, que ha mostrado un incremento del 9,1%.
- En las salas de lo contencioso-administrativo de los tribunales superiores de justicia, la materia con el mayor número de asuntos ingresados ha sido la administración tributaria, 36,4%. Teniendo en cuenta el cuadro anterior el número de casos vistos por estas salas en 2015 ha sido de 26.260, aproximadamente.

La duración media de los casos en el año 2015 era:

Materia	Duración en meses
Urbanismo y ordenación territorio	14,5
Expropiación forzosa	16,0
Contratos administrativos	14,8
Dominio público y propiedades especiales	12,8
Administración Tributaria	12,7
Medio Ambiente	16,0
Función Pública	11,4
Administración Laboral	11,9
Extranjería	8,4
Actividad Administrativa Sancionadora	11,4
Electoral	13,3
Autorización entradas en domicilio	2,5
Responsabilidad patrimonial	12,8
Disciplina Deportiva en materia dopaje	5,8
Otras	10,1

Un sencillo cálculo, tomando en consideración la duración media de los asuntos tributarios (un año, aproximadamente), el número de casos resueltos en vía administrativa en el año 2014 (189.299, véase epígrafe 4.2.- *Los Tribunales Económico-Administrativos*), nos lleva a la conclusión de que casi un 14% (26.260 / 189.299) de los casos resueltos en vía administrativa llegan hasta los tribunales superiores.

Teniendo en cuenta que hemos estimado que un 30% de los actos administrativos (recursos de reposición y actas de inspección) son objeto de reclamación en vía administrativa, se puede inferir que, aproximadamente, un 4% de los actos administrativos litigiosos llegan en su resolución final hasta los tribunales superiores.

Tomando en consideración los plazos de resolución de cada instancia, podemos estimar que un caso que llegue hasta los tribunales superiores puede tener una resolución unos 5 años después de su inicio.

5 OPINIÓN Y CONCLUSIONES

En la conferencia inaugural de los Cursos de Verano de la UDIMA⁷ José Andrés Sanchez Pedroche hablaba sobre este tema. Entre otras muchas cosas señala como causas de la elevada litigiosidad tributaria las siguientes:

- La inseguridad jurídica de la materia. Ello por los siguientes motivos:
 - La enorme cantidad de leyes, reglamentos, órdenes e interpretaciones de la Administración que regulan la relación jurídica en los tributos.
 - La constante modificación de este cuerpo jurídico, así como la modificación de los criterios interpretativos de la Administración.
 - La complejidad y, en muchos casos, la ambigüedad de la norma, que incluso resulta difícil para los expertos y asesores en la materia, cuanto más para la mayor parte de los obligados tributarios.
- La intensificación de afán recaudatorio de la Administración Tributaria.
- La especial posición de la Administración Tributaria respecto de los ciudadanos para el cumplimiento de sus obligaciones en esta materia.
- La proliferación de las *auto-liquidaciones* en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que implica que sea el contribuyente quien, en primera instancia, realice la interpretación y aplicación de las normas.

Seguro que, a todos estos aspectos, la situación económica actual y la necesidad imperiosa de equilibrar las cuentas públicas, ejerce un indudable efecto de presión sobre los objetivos de recaudación fiscal y por tanto incrementa los puntos de fricción.

Como hemos visto en los datos de epígrafe 4, ya desde la actividad inspectora y los recursos de reposición se generan más de 700.000 actos de discrepancia entre la Administración Tributaria y el obligado tributario, que se convierten en más de 200.000 casos vistos por los tribunales económico-administrativos, para terminar con más de 25.000 casos resueltos por los tribunales superiores de justicia.

⁷ Puede verse en: www.udima.es/es/seguridad-juridica.html

Dado que se trata de una materia muy basta simplemente quiero traer aquí un párrafo sacado de los fundamentos de derecho de una Resolución del TEAC⁸, “.. *debe subrayarse que las contestaciones a las consultas de dicha Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. En cambio, sí tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria, estatal o autonómica, ya sean órganos de aplicación de los tributos u órganos con función revisora, tanto los criterios que con carácter reiterado fije este Tribunal Económico-Administrativo Central, como las resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas, ..*”.

En mi opinión, que el TEAC, en este caso de unificación de doctrina promovido por la propia Administración Tributaria, tenga que recordar estos aspectos justifica dos de las causas antes apuntadas:

- La complejidad de la normativa y su ambigüedad.
- La posición de privilegio que ocupa la Administración tributaria en estas relaciones.

A todo esto, hay que añadir lo que nos cuesta este nivel de litigiosidad. Simplemente a modo ilustrativo este es el presupuesto de los tribunales económico-administrativos:

(Datos en miles de euros) SUBCONCEPTO	PGE 2015	Gasto Reconocido	% Realización	PGE 2017	% PGE17 / PGE15
Capítulo 1 - Gastos de personal	27.202,03	27.136,79	99,8%	27.141,74	-0,2%
Capítulo 2 - Gastos corrientes	454,24	362,04	79,7%	485,48	6,9%
Capítulo 3 - Gastos financieros	1,24	0	0,0%	0	-100,0%
Capítulo 4 - Transferencias corrientes	2	1,83	91,5%	2	0,0%
Capítulo 6 - Inversiones reales	1.018,83	1.018,82	100,0%	930,56	-8,7%
T O T A L	28.678,34	28.519,48	99,4%	28.559,78	-0,4%

No quiero con esto decir que se deba prescindir de estos organismos, pero:

- ¿Cuánto se puede ahorrar?
- ¿Cuál es el coste en términos de la relación AGE vs. Ciudadano?
- ¿Qué otras cosas se pueden hacer con los recursos humanos y económicos que se pueden liberar?

⁸ Resolución del caso 04454/2014 de fecha 10 de septiembre de 2015.