

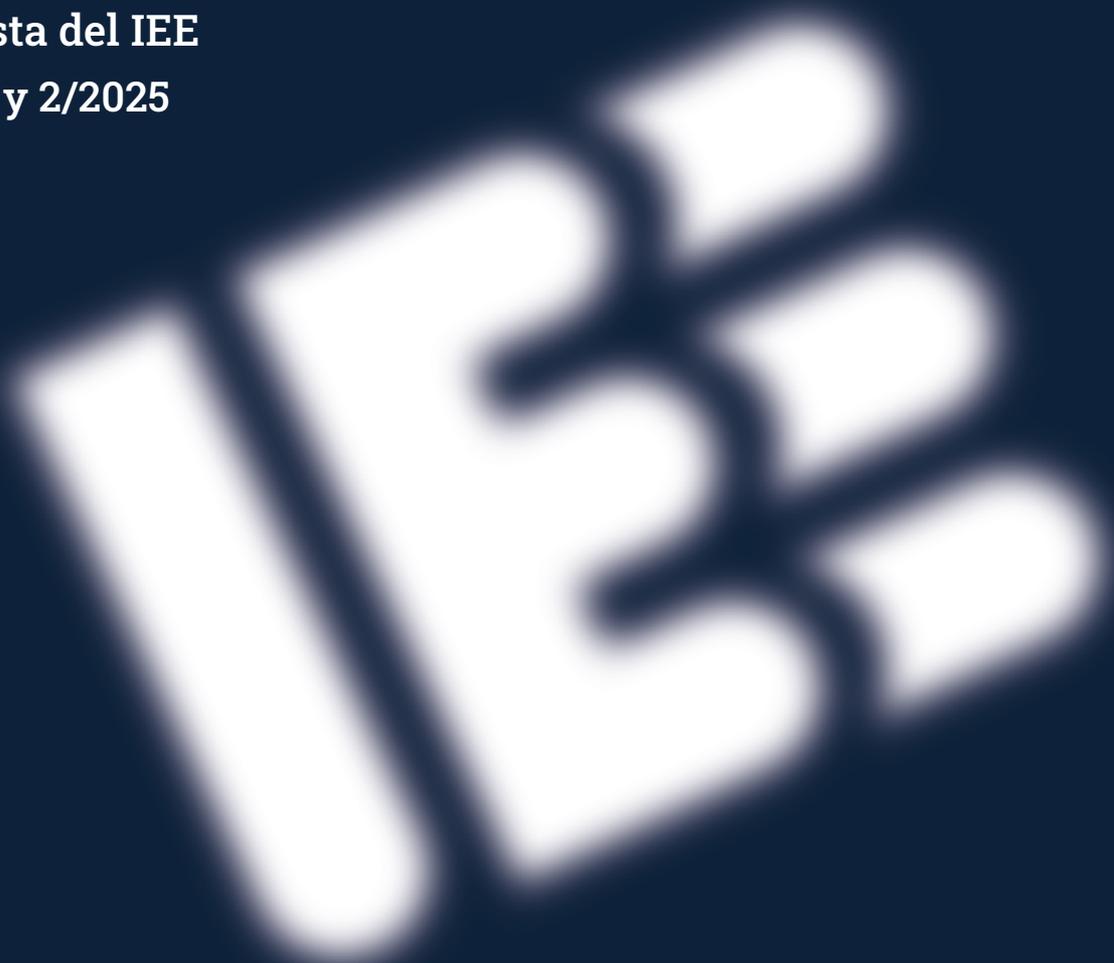
INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

El problema de la litigiosidad tributaria en España

**Propuestas de solución y mejora
desde la perspectiva de las empresas**

Revista del IEE

N.ºs 1 y 2/2025



El problema de la litigiosidad tributaria en España

**Propuestas de solución y mejora
desde la perspectiva de las empresas**

Revista del IEE

N.ºs 1 y 2/2025



INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

Director de la Revista del IEE

Gregorio Izquierdo Llanes

Consejo de Redacción de la Revista del IEE

Carlos Ruiz Fonseca, Erica Alonso Alba, María Higuera Callejo, Marta Meler Tarlowksi, María Laura Díaz di Cocco, Carolina Rodríguez Brondo, Adrián González Martín, María del Carmen Vizcaya León, Paloma Blanco Ramos, Ligia Elena Topan y Jaime Elías Navarro García

Editor

José María Pérez de Tudela Vázquez

El Instituto de Estudios Económicos no se identifica necesariamente con el contenido de los documentos publicados en esta Revista. Las opiniones y valoraciones que se muestran en los artículos son propias de los autores.

© 2025 INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

C/ Príncipe de Vergara, 74, 6.ª planta • 28006 Madrid

Tel.: 917 820 580

iee@ieemadrid.com

www.ieemadrid.es

El Instituto de Estudios Económicos agradece la colaboración de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE SERVICIOS AVANZADOS A EMPRESAS (AESAE), ADADE, ACOUNTAX MADRID, FUNDACIÓN ADADE, FUNDACIÓN LAFER y IURISPREEN en la elaboración de esta Revista, así como la participación especial del investigador asociado Bernardo Soto Siles.

© 2025 Prólogo, RAMÓN M.ª CALDUCH I FARNÓS - IEE, Estudio Introductorio, bajo la dirección de GREGORIO IZQUIERDO LLANES, con la destacada colaboración de BERNARDO SOTO SILES y la participación de CARLOS RUIZ FONSECA - MANUEL LAMELA FERNÁNDEZ, LUIS MANUEL RUBÍ BLANC y RAMÓN M.ª CALDUCH I FARNÓS, La litigiosidad tributaria en España: la resolución de conflictos precisa de soluciones que atiendan a principios de eficacia, simplificación y seguridad jurídica - JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ, La litigiosidad tributaria en España. Una visión general - MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO, Sobre la litigiosidad tributaria: ¿habrá paz para los contribuyentes? - LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ, Una reflexión sobre el problema de la litigiosidad tributaria desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario - JUAN MARTÍN QUERALT, La litigiosidad tributaria desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario - GERMÁN ORÓN MORATAL, Una reflexión sobre la litigiosidad tributaria desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario y de derecho comparado - FERNANDO SERRANO ANTÓN, El tratamiento de la conflictividad tributaria en el ámbito internacional. Experiencias de otros países y buenas prácticas - ALBERTO PRIETO DE LEÓN, Litigiosidad tributaria y delito de defraudación contra la Hacienda Pública - FELIPE RUFINO LAFFITTE, La litigiosidad en el ámbito de la tributación local: el desajuste entre los valores catastrales y los valores de mercado inmobiliarios en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles - VALENTÍN PICH ROSELL, Propuestas de solución y mejora de la litigiosidad tributaria desde la perspectiva de las empresas en España - BEGOÑA GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, Una reflexión del problema de la litigiosidad tributaria desde el punto de vista económico y empresarial. Posibles propuestas y alternativas para su mejora - GABRIEL DOMÉNECH PASCUAL, Posibles remedios para la litigiosidad tributaria - JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Una reflexión acerca de la litigiosidad tributaria: la relación cooperativa como medio para reducirla - CÉSAR GARCÍA NOVOA, Una reflexión sobre el problema de la litigiosidad tributaria desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario. Viabilidad de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) y el arbitraje tributario en España - JAVIER GALÁN RUIZ, Una reflexión del problema de la litigiosidad tributaria y análisis del derecho comparado. Viabilidad de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) y el arbitraje tributario en España.

Maquetación: D. G. Gallego y Asociados, S. L.

gallego@dg-gallego.com

ISSN: 0210-9565

Depósito Legal: M. 8.715-1980

Junio 2025

Documento digital PDF

La Revista del Instituto de Estudios Económicos está incluida en la base de datos ISOC, producida por el Centro de Información y Documentación Científica (CINDOC).

Se autoriza la difusión por terceros de esta publicación, de forma total o parcial, siempre y cuando quede reflejado inequívocamente que la autoría de la misma es del Instituto de Estudios Económicos. En este caso, rogamos que nos envíen una copia de la referencia al IEE.

Relación de autores

RAMÓN M.^a CALDUCH I FARNÓS

Economista. Abogado. Dr. en Derecho

Auditor Oficial de Cuentas (ROAC)

Presidente

ADADE

Presidente

Asociación Española de Servicios Avanzados a Empresas (AESAE)

MANUEL LAMELA FERNÁNDEZ

Abogado del Estado (exc.)

Socio Director

Accountax Madrid

Presidente

Fundación LAFER

LUIS MANUEL RUBÍ BLANC

Abogado

Inspector de Hacienda (exc.)

Socio Director

Rubí Blanc Abogados

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ

Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Barcelona

JUAN MARTÍN QUERALT

Abogado

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

GERMÁN ORÓN MORATAL

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Jaume I de Castellón

FERNANDO SERRANO ANTÓN

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

ALBERTO PRIETO DE LEÓN

Abogado
Doctorando en Derecho, Gobierno y Políticas Públicas
Universidad Autónoma de Madrid

FELIPE RUFINO LAFFITTE

Presidente - Consejero Delegado
Impuestalia

VALENTÍN PICH ROSELL

Presidente
Consejo General de Economistas de España

BEGOÑA GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ

Directora Global de Fiscalidad
Iberdrola
Inspectora de Hacienda del Estado (exc.)

GABRIEL DOMÉNECH PASCUAL

Catedrático de Derecho Administrativo
Universitat de València

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario (exc.)
Abogado
Director de Práctica Tributaria de Ideo Legal

CÉSAR GARCÍA NOVOA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

JAVIER GALÁN RUIZ

Doctor en Derecho. Abogado
Profesor de Derecho Financiero y Tributario (Acreditado a Profesor Titular)

Índice

PRÓLOGO..... 14

RAMÓN M.^a CALDUCH I FARNÓS | Presidente / Asociación Española de Servicios Avanzados a Empresas (AESAE)

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

ESTUDIO INTRODUCTORIO 17

1. El problema de la litigiosidad tributaria en España. Análisis jurídico y de derecho comparado..... 22
2. Propuestas de solución y mejora frente al problema de la litigiosidad tributaria 29

LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA EN ESPAÑA: LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS PRECISA DE SOLUCIONES QUE ATIENDAN A PRINCIPIOS DE EFICACIA, SIMPLIFICACIÓN Y SEGURIDAD JURÍDICA..... 39

MANUEL LAMELA FERNÁNDEZ | Abogado del Estado (exc.) | Socio Director / Accountax Madrid | Presidente / Fundación LAFER

LUIS MANUEL RUBÍ BLANC | Abogado | Inspector de Hacienda (exc.) | Socio Director / Rubí Blanc Abogados

RAMÓN M.^a CALDUCH I FARNÓS | Economista. Abogado. Dr. en Derecho | Auditor Oficial de Cuentas (ROAC) | Presidente / ADADE | Presidente / Asociación Española de Servicios Avanzados a Empresas (AESAE)

1. Factores que contribuyen a la litigiosidad tributaria en España..... 42
2. Diagnóstico y posibles soluciones que plantean los expertos..... 43
3. Propuestas para reducir la litigiosidad tributaria 44
4. Mecanismos alternativos de resolución de conflictos fiscales 46
 - a) Mediación..... 46
 - b) Arbitraje 47
 - c) Conciliación..... 47
 - d) Acuerdos Previos sobre Precios Anticipados de Transferencia (APA)..... 48
5. Marco jurídico actual y posibles reformas 48
6. Conclusiones y recomendaciones..... 49



I. EL PROBLEMA DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA EN ESPAÑA. ANÁLISIS JURÍDICO Y DE DERECHO COMPARADO

LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA EN ESPAÑA. UNA VISIÓN GENERAL 52

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ | Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
/ Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)

Introducción	53
1. Alcance de la litigiosidad.....	54
2. Causas de la litigiosidad.....	55
3. Régimen vigente de resolución de controversias	59
3.1. La situación en España.....	59
3.2. Breve referencia al Derecho comparado.....	61
3.2.1. Francia.....	62
3.2.2. Italia	63
3.2.3. El Reino Unido	66
4. Propuestas de reforma.....	68
5. Conclusiones.....	73

SOBRE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA: ¿HABRÁ PAZ PARA LOS CONTRIBUYENTES? 76

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO | Catedrático de Derecho Financiero y Tributario /
Universidad Complutense de Madrid

Introducción	77
1. Pleitos tengas y los ganas.....	77
2. Más vale mala avenencia que buena sentencia	81
Referencias bibliográficas	83

UNA REFLEXIÓN SOBRE EL PROBLEMA DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO 86

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ | Catedrático de Derecho Financiero y Tributario /
Universidad de Barcelona

Introducción	87
1. Datos objetivos sobre la insostenibilidad del actual nivel de litigiosidad tributaria.....	87
2. Causas, soluciones y resistencias	89



3. Conclusiones.....	95
Referencias bibliográficas	96
Documentos	98

LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.....99

JUAN MARTÍN QUERALT | Abogado / Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

UNA REFLEXIÓN SOBRE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Y DE DERECHO COMPARADO 107

GERMÁN ORÓN MORATAL

CATEDRÁTICO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Universitat Jaume I de Castellón

Introducción	108
1. Conciliación con el obligado tributario: <i>Vade retro Satanás</i>	110
2. La litigiosidad y la rectificación de autoliquidaciones	112
3. Propuestas y alternativas para la reducción de la litigiosidad.....	114
Referencias bibliográficas	115

EL TRATAMIENTO DE LA CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL. EXPERIENCIAS DE OTROS PAÍSES Y BUENAS PRÁCTICAS ..117

FERNANDO SERRANO ANTÓN | Catedrático de Derecho Financiero y Tributario /

Universidad Complutense de Madrid

Introducción	118
1. El impacto de la litigiosidad en la fiscalidad internacional.....	119
2. Los motivos de litigiosidad en el Derecho tributario internacional	120
3. Aspectos internacionales de la seguridad jurídica.....	123
4. Mecanismos para reforzar la seguridad jurídica en el ámbito de la fiscalidad	124
5. Tendencias en el Derecho comparado para reducir la litigiosidad	127
6. Conclusiones.....	128



LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA Y DELITO DE DEFRAUDACIÓN CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA..... 129

ALBERTO PRIETO DE LEÓN | Abogado / Doctorando en Derecho, Gobierno y Políticas Públicas

Universidad Autónoma de Madrid

Introducción130

1. El procedimiento de inspección como origen de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública130
2. Conflictividad entre la función recaudadora de la Administración y los derechos de los contribuyentes133
3. La realidad de los procedimientos penales por el delito de defraudación contra la Hacienda Pública137
 - 3.1. Datos relativos a procedimientos por delito fiscal 137
 - 3.2. La posición de desventaja del investigado frente a la acusación en los procedimientos por delitos de defraudación contra la Hacienda Pública 139
4. Conclusiones.....142

LA LITIGIOSIDAD EN EL ÁMBITO DE LA TRIBUTACIÓN LOCAL: EL DESAJUSTE ENTRE LOS VALORES CATASTRALES Y LOS VALORES DE MERCADO INMOBILIARIOS EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES 143

FELIPE RUFINO LAFFITTE | Presidente - Consejero Delegado / Impuestalia

Introducción 144

1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles145
 - 1.1. La antigüedad de las Ponencias de Valores municipales 146
 - 1.2. Indeterminación en las categorías constructivas 154
2. Propuestas de mejora en la tributación municipal.....157
3. Sobre Impuestalia.....158
4. Normativa básica de aplicación159



II. PROPUESTAS DE SOLUCIÓN Y MEJORA FRENTE AL PROBLEMA DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA

PROPUESTAS DE SOLUCIÓN Y MEJORA DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS EMPRESAS EN ESPAÑA 161

VALENTÍN PICH ROSELL | Presidente / Consejo General de Economistas de España

Introducción	162
1. Datos sobre la evolución de la litigiosidad tributaria en España	162
2. Principales factores que incrementan la litigiosidad fiscal en España	163
3. Conflictos en materia de tributos específicos.....	165
4. Propuestas	166
5. Conclusiones.....	168
Referencias bibliográficas	169

UNA REFLEXIÓN DEL PROBLEMA DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA ECONÓMICO Y EMPRESARIAL. POSIBLES PROPUESTAS Y ALTERNATIVAS PARA SU MEJORA 170

BEGOÑA GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ | Directora Global de Fiscalidad / Iberdrola | Inspectora de Hacienda del Estado (exc.)

Introducción	171
1. Diagnóstico de la situación actual en España.....	171
2. Propuestas de mejora para una mayor seguridad jurídica y evitación de los litigios tributarios	174
2.1. Ámbito legislativo.....	174
2.2. Ámbito interpretativo.....	175
2.3. Cambios de criterio.....	177
2.4. Reforzamiento de la relación cooperativa	177
2.5. Nuevas vías de mediación y arbitraje.....	179
2.6. Minoración de los plazos de los litigios e implantación de tribunales especializados	180
2.7. Convenios para evitar la doble imposición internacional.....	181
3. Conclusiones.....	181
Referencias bibliográficas	182



POSIBLES REMEDIOS PARA LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA.....183

GABRIEL DOMÉNECH PASCUAL | Catedrático de Derecho Administrativo / Universitat de València

1. La discordancia entre la utilidad privada y la utilidad social de litigar	184
2. Mejorar el ordenamiento jurídico tributario y su aplicación.....	187
3. Mejorar la gestión de los conflictos tributarios	188
3.1. Remedios organizativos.....	188
3.2. Remedios procedimentales.....	189
3.2.1. Agregación y coordinación de pleitos conexos	189
3.2.2. Medios alternativos de resolución de conflictos	191
3.3. Remedios de precio	193
Referencias bibliográficas	195

**UNA REFLEXIÓN ACERCA DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA:
LA RELACIÓN COOPERATIVA COMO MEDIO PARA REDUCIRLA 197**

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ | Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario (exc.) | Abogado | Director de Práctica Tributaria de Ideo Legal

Introducción: la litigiosidad tributaria en España.....	198
1. La relación cooperativa en materia tributaria	200
2. La relación cooperativa en España.....	201
2.1. Marco normativo.....	201
2.2. Información y asistencia: factor clave para la relación cooperativa.....	203
2.3. La relación cooperativa en España: foros, códigos de buenas prácticas e informes de transparencia.....	203
3. Propuestas de mejora de la relación cooperativa en España	205
Referencias bibliográficas	207

**UNA REFLEXIÓN SOBRE EL PROBLEMA DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA
DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.
VIABILIDAD DE LOS MECANISMOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN
DE CONFLICTOS (ADR) Y EL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN ESPAÑA 208**

CÉSAR GARCÍA NOVOA | Catedrático de Derecho Financiero y Tributario / Universidad de Santiago de Compostela

Introducción. El fenómeno de la conflictividad en el ámbito tributario	209
--	-----



1. Las causas de la litigiosidad tributaria.....	210
2. Los denominados medios alternativos (ADR) para prevenir o resolver el conflicto.....	210
2.1. Transacción.....	210
2.2. Especial referencia a la transacción judicial.....	212
2.3. Mediación y conciliación.....	213
2.4. Arbitraje.....	214
3. Rechazo del argumento de que estos medios alternativos son contrarios a la indisponibilidad del tributo.....	216
4. Algunas otras medidas que se pueden introducir de cara a reducir la litigiosidad y conflictividad.....	220

UNA REFLEXIÓN DEL PROBLEMA DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA Y ANÁLISIS DEL DERECHO COMPARADO. VIABILIDAD DE LOS MECANISMOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS (ADR) Y EL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN ESPAÑA.....

222

JAVIER GALÁN RUIZ | Doctor en Derecho. Abogado / Profesor de Derecho Financiero y Tributario (Acreditado a Profesor Titular)

Introducción: la resolución de conflictos en materia tributaria y la actividad de los tribunales económico-administrativos.....

223

1. Mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) en España: vías existentes y propuestas de <i>lege ferenda</i>	225
1.1. Medidas para la resolución de conflictos en los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión e inspección) y sancionadores.....	225
1.1.1. La inteligencia artificial y las herramientas actuales ofrecidas por la AEAT para la gestión tributaria como complemento a las consultas a la DGT y a las disposiciones interpretativas.....	225
1.1.2. Mediación, conciliación y arbitraje. La indisponibilidad del crédito tributario....	227
1.1.3. La tasación pericial contradictoria y su aplicación a otros supuestos de mediación o arbitraje.....	229
1.1.4. La reducción de las sanciones por conformidad y por colaboración en la labor de comprobación e investigación. La confesión en materia tributaria.....	230
1.2. Medidas para la resolución de conflictos en la revisión de actos.....	231
1.2.1. La necesidad de una jurisdicción tributaria.....	231
1.2.2. La imposición de costas en vía económico-administrativa y contencioso-administrativa.....	232
2. <i>Alternative Disputation Resolution</i> (ADR) en Italia.....	232



2.1. Fase administrativa	233
2.1.1. La aquiescencia.....	233
2.1.2. El <i>Accertamento con adesione del contribuente</i> (concordato tributario)	233
2.1.3. El <i>reclamo</i> y la <i>mediazione tributaria</i>	235
2.2. Fase administrativa y contenciosa.....	239
2.2.1. <i>Autotutela della amministrazione finanziaria</i>	239
2.2.2. <i>Garante del contribuente</i>	240
2.3. Fase contenciosa tributaria.....	241
2.3.1. <i>Conciliazione Giudiziale</i>	241
2.3.2. Soccombenze	242
Referencias bibliográficas	242



PRÓLOGO

RAMÓN M.^a CALDUCH I FARNÓS

Presidente

Asociación Española de Servicios Avanzados a Empresas (AESAE)

La litigiosidad tributaria en España es un problema de gran calado que afecta tanto a las empresas como a la Administración pública, generando un alto grado de incertidumbre y una sobrecarga en los tribunales administrativos y contencioso-administrativos. A lo largo de los últimos años este fenómeno se ha intensificado debido a diversos factores, entre los que destacan la complejidad del marco normativo, la creciente presión recaudatoria y la falta de mecanismos eficaces para la resolución ágil de conflictos entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Para las empresas, la falta de seguridad jurídica en materia fiscal supone un obstáculo significativo a la hora de planificar inversiones, gestionar sus obligaciones tributarias y garantizar el cumplimiento normativo sin incurrir en riesgos innecesarios. Esta inseguridad no solo impacta en la estabilidad de las empresas, sino que también merma la competitividad del tejido productivo nacional en un contexto global donde la certidumbre fiscal es clave para la atracción de inversión y la generación de empleo.

Desde la Asociación Española de Servicios Avanzados a Empresas (AESAE), que tengo el honor de presidir, somos plenamente conscientes de la necesidad de abordar esta cuestión con profundidad y rigor. Por ello, hemos decidido patrocinar y colaborar en la elaboración de este estudio, que tiene como finalidad analizar las causas estructurales de la litigiosidad tributaria en España y proponer soluciones que contribuyan a su mitigación.

En este sentido, nuestra labor no se limita exclusivamente a apoyar esta investigación, sino que va más allá. Ya en febrero de 2024, en sede de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), AESAE firmó un Convenio de Colaboración con la Fundación Impuestos y Competitividad con el objetivo de fomentar el estudio y la implementación de medidas que permitan reducir la litigiosidad en materia tributaria y mejorar la relación entre la Administración y los contribuyentes.

Este documento, que ahora presentamos en la *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, N.ºs 1 y 2/2025, refuerza nuestro compromiso con la modernización del sistema fiscal español y la búsqueda de mecanismos más eficientes y equitativos para la resolución de disputas fiscales.



El incremento de los litigios en materia tributaria no es un fenómeno aislado, sino el resultado de una combinación de factores que han venido acumulándose con el tiempo. La normativa fiscal en España ha crecido en complejidad, con constantes reformas, interpretaciones divergentes y una creciente carga burocrática para las empresas. Esto ha generado un entorno donde el riesgo de discrepancias con la Administración tributaria es elevado, lo que desemboca en un número creciente de procedimientos contenciosos.

A ello se suma el hecho de que los plazos de resolución de estos conflictos son excesivamente largos, lo que genera una gran incertidumbre para los contribuyentes. La congestión de los tribunales, junto con la falta de mecanismos alternativos de resolución de disputas suficientemente desarrollados, ha llevado a una situación en la que muchas empresas se ven obligadas a destinar importantes recursos financieros y humanos a la gestión de litigios fiscales, en lugar de poder enfocarse en su crecimiento y desarrollo.

El estudio *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*¹, promovido por la Fundación Impuestos y Competitividad, ya puso de manifiesto la necesidad de buscar soluciones que permitan agilizar la resolución de estos conflictos. Entre sus conclusiones más relevantes destacaba la importancia de potenciar vías alternativas como la mediación y el arbitraje fiscal, así como la necesidad de una mayor uniformidad en los criterios interpretativos de la Administración y los tribunales.

El presente documento recoge y amplía estas reflexiones, proponiendo una hoja de ruta clara para reducir la litigiosidad tributaria y mejorar el entorno fiscal en el que operan las empresas en España.

El estudio que aquí presentamos plantea diversas medidas encaminadas a reducir la conflictividad tributaria y mejorar la relación entre la Administración y los contribuyentes. De entre ellas, quiero destacar la simplificación normativa y la mejora de la seguridad jurídica, el impulso de los medios alternativos de resolución de conflictos, la mayor transparencia y el diálogo entre la Administración y los contribuyentes, la agilización de los procedimientos contenciosos, y la revisión del sistema sancionador y de recargos.

Este documento pretende ser una herramienta útil para el análisis y la reflexión sobre una problemática que afecta, de manera directa, a la competitividad y estabilidad del tejido empresarial español. La litigiosidad tributaria no es solo un problema técnico o jurídico; es un factor que incide en la confianza de los inversores, en la seguridad de las empresas y en la eficiencia de la Administración pública.

Desde AESAE reiteramos nuestro compromiso con la mejora del sistema fiscal y con la implementación de soluciones que permitan reducir la conflictividad y fomentar un entorno tributario más predecible y eficiente. Queremos agradecer a todos los expertos y colaboradores que

¹ <https://fundacionic.com/publicaciones/2023/05/la-litigiosidad-tributaria-medios-alternativos-de-solucion-y-medidas-de-agilizacion/>



han participado en este trabajo por su esfuerzo y dedicación en la formulación de propuestas concretas y factibles y a la *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, y a su director y amigo Gregorio Izquierdo, la oportunidad que nos ha ofrecido al no solo permitir, sino también facilitar, la publicación de este estudio.

Esperamos que este documento sirva de base para la adopción de reformas que permitan avanzar hacia un sistema tributario más moderno y equilibrado, en el que la seguridad jurídica y la eficiencia sean pilares fundamentales.



Estudio Introductorio*

La presente Revista contiene **una serie de aportaciones doctrinales que analizan, en profundidad, el grave problema de la litigiosidad tributaria en España, examinando sus causas, las implicaciones y consecuencias en un primer bloque, y ofreciendo un abanico de posibles soluciones en un segundo apartado.**

La publicación se abre con un artículo introductorio de **Manuel Lamela Fernández**, Abogado del Estado (exc.), socio director de Accountax Madrid y presidente de la Fundación LAFER; **Luis Manuel Rubí Blanc**, abogado, inspector de Hacienda (exc.) y socio director de Rubí Blanc Abogados; y **Ramón M.^a Calduch i Farnós**, economista, abogado, Dr. en Derecho, Auditor Oficial de Cuentas (ROAC) y presidente de ADADE. Estos autores ponen de manifiesto que **la litigiosidad tributaria ha venido experimentando un aumento progresivo en los últimos años. Las empresas precisan de unas condiciones de seguridad jurídica mínimas que, hoy en día, no se dan**, y que deberían garantizar el poder operar con cierta certeza y garantía. Por ello **consideran urgente implementar un conjunto de medidas alternativas que favorezcan una resolución ágil de conflictos con la Administración tributaria** y que den rendida respuesta a los imprescindibles principios de eficacia, simplificación y seguridad jurídica.

Para los autores anteriormente citados, uno de los principales factores que contribuye a la litigiosidad tributaria es que **contamos con una normativa especialmente compleja, heterogénea, de difícil interpretación y sujeta a continuos cambios, lo que genera una notable inseguridad jurídica para los contribuyentes.** Es importante **profundizar en el origen de la litigiosidad, la inseguridad jurídica a la que nos enfrentamos y la necesaria búsqueda de soluciones**, fundamentalmente desde una perspectiva empresarial. Es el momento de **buscar mecanismos que ahorren tiempo y los costes que suponen judicializar los conflictos tributarios, y evitar la notable carga de trabajo que actualmente se acumula en los tribunales.** En estos mecanismos de resolución de conflictos se deben cumplir tres condiciones fundamentales para que sean válidos: debe ser a través de una **solución eficiente, ágil e imparcial.**

Según demuestran los indicadores comparados y la información de la propia Agencia Tributaria (por ejemplo, la contenida en el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027¹), **la liti-**

* El Instituto de Estudios Económicos agradece a la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE SERVICIOS AVANZADOS A EMPRESAS (AESAE), ADADE, ACCOUNTAX MADRID, FUNDACIÓN ADADE, FUNDACIÓN LAFER y IURISPREEN su colaboración en la autoría de este Estudio Introductorio.

¹ AGENCIA TRIBUTARIA (2024), «Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027», https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf



giosidad tributaria en España es excesiva, tanto en número de reclamaciones como en cuantía de los importes reclamados, en comparación con los países de nuestro entorno, generando costes económicos adicionales y problemas de reputación para los contribuyentes españoles, pero también, y de manera nada desdeñable, para la Administración. Esta mayor litigiosidad tiene como consecuencia una menor seguridad jurídica, con un efecto reductor de la inversión, del crecimiento económico y de la creación de empleo.

Las cifras oficiales no solo confirman esta problemática, sino que también evidencian la falta de eficacia del sistema fiscal en España. Así, al cierre de 2022, la deuda pendiente de cobro gestionada por la AEAT alcanzó los 40.421,2 millones de euros, una cifra que refleja la complejidad y el volumen del problema. Asimismo, **el elevado número de reclamaciones tributarias, que en ese mismo año llegó a 230.043, muestra una tendencia ascendente que agrava, aún más, la situación.**

En cuanto a las reclamaciones tributarias, y con datos del Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027, durante 2022, el 24,8% de los recursos de reposición fueron estimados totalmente a favor del contribuyente en todo o en parte. **Una sección importante de los recursos desestimados fue recurrida en la vía económico-administrativa, donde un 25,9% de las reclamaciones fueron estimadas totalmente.** De los contribuyentes cuyas reclamaciones fueron desestimadas en esta vía, y se recurrieron ante la jurisdicción contencioso-administrativa, un 31,7% de los casos fueron estimados totalmente. Por lo tanto, y de cada 100 recursos presentados, considerando el conjunto de todos los procedimientos, desde la reposición hasta la vía judicial, aproximadamente un 60% del total de las liquidaciones tributarias recurridas son estimadas totalmente, lo que es indicativo de que la Administración actúa de manera incorrecta en demasiados casos y esto alimenta el problema de la litigiosidad, ya que recurrir resulta favorable al contribuyente en un número muy elevado de casos. **Estos datos son consistentes a lo largo de los años porque la media del periodo 2018-2021 arroja porcentajes similares de estimación total en las tres instancias.**

En conclusión, el sistema es ineficiente, dado que más de la mitad de los actos administrativos tributarios recurridos son finalmente considerados contrarios a derecho.

Un dato relevante, puesto de manifiesto por el catedrático **Luis Manuel Alonso González** en su trabajo incluido en la presente Revista, **es el de los gastos asociados al cumplimiento de sentencias en las que la Hacienda Pública es condenada y, en consecuencia, se ve obligada a devolver ingresos tributarios que habría cobrado previamente.** El Informe de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF), de 13 de marzo de 2025, «Opinión sobre Riesgos Fiscales» 1/2025, sitúa en 12.145 millones de euros la suma de las indemnizaciones que ha de afrontar el Estado por sentencias judiciales adversas. En millones de euros, en el periodo 2014-2022, destacan los casos de las sentencias por el céntimo sanitario (1.671), las prestaciones de paternidad y maternidad en IRPF (1.371), las retenciones a fondos de inversión extranjeros (740), los pagos fraccionados en IS (433), el canon hidráulico (1.737), la plusvalía municipal (800), la compensación de bases imponibles negativas (1.317) o el Modelo 720 (250), sin movernos del ámbito



tributario. Buena parte de este gasto se costea con el Fondo de Contingencia. Y entre las sentencias más recientes cabe citar el caso del IAE de los operadores de telefonía móvil (1.479), la devolución de IRPF a los mutualistas (1.700), la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 en materia de IS (1.200), y la anulación, por el TJUE, del tipo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (6.500).

Como causa principal, aunque no única, de esta **mayor litigiosidad en España** frente a la media de la Unión Europea **destaca, en primer lugar, la complejidad del nuestro sistema tributario, con una normativa dispersa, no solo en cuanto a las normas distintas que pueden regular un determinado tributo, sino también en cuanto a los niveles administrativos a los que afecta** (sea Administración del Estado, territorios forales, territorios insulares, ciudades autónomas, administración autonómica y administración local).

La redacción de las normas es, además, en muchas ocasiones, ambigua, sufre frecuentes modificaciones usando, en demasiados casos, normas que no son de naturaleza tributaria mediante disposiciones adicionales o recurriendo, innecesariamente, al instrumento del decreto-ley para introducir cambios normativos, lo que agrava la inestabilidad de nuestro sistema tributario. Las normas, además, **abusan de la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, son técnicamente muy complejas y emplean un lenguaje técnico de difícil comprensión**, y, por tanto, cumplimiento, para el sujeto pasivo. Es decir, **un conjunto normativo que provoca inseguridad jurídica y constituye un terreno abonado para la discrepancia en la interpretación y aplicación de la norma entre la Administración y el sujeto pasivo.**

Estas discrepancias de interpretación de la norma se ponen de manifiesto durante las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la Agencia Tributaria mediante los departamentos de gestión e inspección. **Las actuaciones de comprobación sufren de una falta de cultura colaborativa, ya que, en muchas ocasiones, la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes se caracteriza por la desconfianza y la confrontación, en lugar de la cooperación y la búsqueda de soluciones consensuadas;** adicionalmente la actitud de la Administración tributaria, a menudo, se percibe como excesivamente rígida e inflexible, y apartada de la realidad económica y social de los sujetos pasivos.

A esto no ayuda el posible conflicto de intereses derivado de incentivos ligados a las cantidades liquidadas, sin valorar suficientemente la firma de liquidaciones en conformidad, pues el actuario tiene pocos incentivos para llegar a un acuerdo con el contribuyente, lo que, sin duda, ayudaría a reducir la litigiosidad. Por último, es de destacar la falta de responsabilidad de la Administración por las consecuencias de sus actos y decisiones si estas, finalmente, son reprobadas en vía de recurso que desincentiva la búsqueda de acuerdos y la aplicación de criterios más justos.

Por último, en cuanto a las causas que incrementan la litigiosidad, el sistema tributario incluye un esquema sancionador que supone la imposición, casi automática, de sanciones cuando se produce una falta de ingreso (y a veces, incluso, cuando no se produce y la corrección afecta, exclusivamente, a créditos tributarios futuros) sin tener en cuenta la existencia de errores



menores sin intención fraudulenta a la hora de eximir de sanción o que dichos errores, al menos, tengan un reflejo claro en la cuantía de dicha sanción. **Esto también incentiva la litigiosidad, sobre todo si tenemos en cuenta que, en muchos casos, las sanciones son reducidas o eliminadas tras ser recurridas.**

En este sentido, el **Tribunal Supremo**, en su reciente **sentencia n.º 520/2025, de 7 de mayo de 2025, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo**, ha reiterado que no es posible imponer sanciones de manera automática cuando se produce una falta de ingreso de un tributo; en concreto, la sentencia analiza un caso de, según la Administración, **falta de prueba de un gasto deducido en el Impuesto sobre Sociedades, y considera que la Administración siempre debe acreditar y motivar la culpabilidad en la conducta del contribuyente y, si no lo hace, debe prevalecer la presunción de inocencia del art. 24.2 de la Constitución. Esta doctrina ya se había incluido en sentencias anteriores**, como las de 18 de marzo, 29 de octubre y 19 de diciembre de 2024, **por lo que constituye una jurisprudencia consolidada.**

Una vez iniciado un litigio tributario, los sujetos pasivos enfrentan diversidad de criterios interpretativos con resoluciones contrarias, incluso, dentro de la vía administrativa, cuya estructura es compleja, con la existencia de Tribunales Económicos Administrativos Locales, Regionales y Central, con dificultades de coordinación entre ellos y la Agencia Tributaria, y con continuos cambios de criterio que generan incertidumbre y dificultan la previsibilidad para los contribuyentes.

Finalmente, los plazos de resolución de recursos (administrativos y judiciales) son excesivamente largos (a veces superando los 10 años), y la complejidad de los trámites desincentiva la resolución temprana de los conflictos. La falta de especialización de los tribunales en materia tributaria también contribuye a la lentitud y al carácter errático de las resoluciones.

Las consecuencias directas de esta excesiva litigiosidad tributaria son evidentes, destacando, en primer lugar, los costes económicos, tanto para el sujeto pasivo como para la Administración, que tienen que destinar recursos a defender sus posiciones jurídicas durante procesos largos durante los que grandes cantidades de dinero quedan bloqueadas por la necesidad de prestación de garantías o pago para recurrir. En este sentido, la deuda tributaria sujeta a litigios, en 2022, se situaba, como se ha mencionado anteriormente, en 40.421.220 millones de euros, de los cuales 10.847 millones era deuda suspendida como consecuencia de recursos. Por parte de la Administración, por ejemplo, los recursos destinados a litigios podrían utilizarse para mejorar la eficiencia del sistema tributario y la atención al contribuyente. Tampoco es desdeñable el daño reputacional que la excesiva litigiosidad genera tanto para los sujetos pasivos como para la Administración. **La litigiosidad genera una imagen negativa y erosiona la confianza en el sistema. Por último, la sobrecarga del sistema judicial dificulta la resolución eficiente de otros asuntos.**

Como consecuencia indirecta, pero muy importante, de lo anterior, la excesiva litigiosidad constituye un poderoso desincentivo a la inversión lastrada por la inseguridad jurídica y



la complejidad del sistema tributario, lo que, en suma, ralentiza el crecimiento económico y la creación de empleo.

Las soluciones al problema, que incluyen los diferentes autores en sus aportaciones a esta Revista, **apuntan, en primer lugar, a la simplificación normativa mediante la consolidación de la legislación tributaria, reduciendo la dispersión normativa y esforzándose en utilizar un lenguaje claro y preciso**, pero, sobre todo, **evitando cambios frecuentes** en la normativa, que debe aprobarse con vocación de permanencia.

La seguridad jurídica mejoraría si se establecieran, por parte de la Administración, criterios interpretativos claros y consistentes, reforzando, para ello, el carácter vinculante de las consultas tributarias y acortando los plazos de respuesta y, por supuesto, **si se produjera el tan deseado cambio de paradigma en la relación con el administrado mediante el fomento de la relación cooperativa, que incrementaría la confianza y la transparencia en la relación de la Administración y los contribuyentes a la par que permitiría adaptar el alcance de las actuaciones de comprobación y las consecuencias sancionadoras a las características de los diferentes tipos de contribuyentes.**

En caso de discrepancia sería conveniente reducir el número de reclamaciones mediante la implementación de mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR); es decir, abrir paso a la mediación, conciliación y arbitraje en materia tributaria, ampliando el ámbito de aplicación de las actas con acuerdo y explorando la posibilidad de acuerdos, incluso una vez iniciada la vía económico-administrativa. **Adicionalmente es deseable una reforma de los procedimientos administrativos y judiciales para acortar los plazos de resolución, reforzar los recursos de los tribunales y crear tribunales especializados en materia tributaria.**

Entre las medidas adicionales recomendadas por los autores se incluyen algunas como desvincular los incentivos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de las cantidades liquidadas o limitarlo a las liquidaciones en conformidad para propiciar el acuerdo sobre la litigiosidad y, además, **establecer mecanismos para que la Hacienda Pública y sus funcionarios sean responsables de las consecuencias de sus actos y decisiones** cuando estas sean claramente contrarias a la normativa tributaria, supongan una interpretación muy forzada o se dicten ignorando los derechos del sujeto pasivo.

Algunas de estas soluciones se han aplicado con éxito en otros países. **Es necesario acudir al derecho comparado para analizar los casos de éxito en la reducción de la litigiosidad tributaria**; ejemplos de ello lo constituyen las medidas tomadas por Italia, Francia y el Reino Unido.

En resumen, **la litigiosidad tributaria en España es un problema complejo con múltiples causas y consecuencias negativas. Su solución requiere de una aproximación integral que aborde tanto la normativa como los procedimientos y la modificación de una cierta cultura administrativa basada en la desconfianza.** La implementación de las soluciones propuestas



podría contribuir a un sistema tributario más justo, eficiente y predecible, beneficiando tanto a los contribuyentes como a la Administración.

A efectos de contenido, **se han dividido los trabajos publicados en esta Revista en dos bloques: el primero está formado por aquellos autores que detallan y analizan el problema de la litigiosidad tributaria en nuestro país; y un segundo bloque que incluye aquellos trabajos que inciden más en soluciones a dicho problema**, aunque en ambos apartados los autores aportan, en mayor o menor medida, análisis y soluciones.

1. El problema de la litigiosidad tributaria en España. Análisis jurídico y de derecho comparado

En el primer bloque, que incluye aquellos trabajos que se centran en analizar el problema de la litigiosidad tributaria en España, **el catedrático de Derecho Financiero y Tributario, José Manuel Tejerizo López, comienza destacando que el problema no reside en la litigiosidad en sí misma, que es consecuencia inherente al sistema tributario, sino que dicha litigiosidad no se mantiene en niveles razonables.**

En cuanto al alcance de la litigiosidad, **las controversias en la vía administrativa suponen una media de 200.000 reclamaciones anuales de las cuales un 37% (dato de 2022) fueron total o parcialmente estimadas para el contribuyente, muestra de un claro sesgo interpretativo por parte de la Administración tributaria.**

A continuación, el autor examina **las causas de la litigiosidad tributaria, identificando cuatro factores clave: la escasa calidad jurídica de las normas tributarias, la confusión entre las normas tributarias y sus interpretaciones, la imposición, casi automática, de sanciones tributarias y el complejo sistema de recursos.** El trabajo argumenta que la falta de claridad, la repetitividad y la falta de sistematización de las normas tributarias contribuyen a la litigiosidad. Además, **la confusión entre las normas tributarias y las diversas interpretaciones, circulares, instrucciones y resoluciones que las acompañan crea inseguridad jurídica.** La imposición, casi automática, de sanciones, incluso en casos de errores menores, también se cita como factor que contribuye a la litigiosidad. Por último, el complejo y prolongado sistema de recursos, que incluye tanto vías administrativas como judiciales, agrava aún más el problema.

Tejerizo López revisa el sistema actual de resolución de disputas tributarias en España, que implica tanto recursos administrativos como judiciales. Los recursos administrativos, que incluyen el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas, se consideran complejos, lentos y costosos, a pesar de ser técnicamente gratuitos. En cuanto a los recursos judiciales, se destaca la función de la jurisdicción contencioso-administrativa, que tiene competencia para conocer de los asuntos tributarios señalando que, si bien el recurso de casación ante el Tribunal Supremo está disponible, se considera un recurso extraordinario con un alcance limitado.



El autor realiza, también, una interesante e ilustrativa comparación de los sistemas de resolución de disputas tributarias en Francia, Italia y el Reino Unido. Estos sistemas comparten una característica común: la ausencia de recursos administrativos previos. **En estos países, las controversias tributarias se reducen mediante este mecanismo de resolución de disputas, y las que no pueden ser resueltas por dicho sistema se someten directamente a los tribunales judiciales, lo que agiliza el proceso de resolución.**

Como propuestas de reforma para reducir la litigiosidad tributaria en España el autor destaca la mejora de la calidad jurídica de las normas tributarias, la limitación de la imposición de sanciones, la simplificación del sistema de recursos y la consideración de la posibilidad de introducir una segunda instancia en la jurisdicción contencioso-administrativa para casos de trascendencia económica relevante. **El documento también sugiere aprender de los sistemas de otros países y considerar la posibilidad de unificar los recursos administrativos y judiciales en una sola secuencia.**

El catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Miguel Ángel Martínez Lago, analiza la creciente litigiosidad en el ámbito tributario español. El autor argumenta que **este problema no es exclusivo de España, sino un fenómeno global que afecta a la mayoría de los sistemas fiscales. Sin embargo, a diferencia de otros países que han logrado reducir los conflictos entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes, España no parece mostrar mejoras inmediatas.**

El autor adopta una perspectiva jurídica para analizar el alto grado de litigiosidad tributaria en España, basándose en estudios previos sobre el mismo tema y proponiendo alternativas para mejorar las relaciones entre la Administración y los contribuyentes. Así, señala **que el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia del Gobierno español incluyó la reducción de la litigiosidad tributaria como un objetivo clave, junto con la lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, el autor se muestra escéptico sobre la posibilidad de lograr avances significativos en el corto plazo debido a la magnitud del problema y a sus múltiples causas.**

Martínez Lago argumenta que el aumento de la litigiosidad tributaria puede deberse, en parte, a una mayor concienciación de los ciudadanos sobre sus derechos y su disposición a defenderlos ante los tribunales. También puede reflejar la insatisfacción con el sistema fiscal y el modelo de relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias.

El autor señala, **como motivos principales de la excesiva litigiosidad, la constante modificación del ordenamiento tributario, la falta de claridad de las normas y los deficientes procesos seguidos en su aprobación.** La hiperregulación, la complejidad y los constantes cambios de las normas tributarias dificultan la comprensión y el cumplimiento por parte de los ciudadanos. En este sentido, **critica el «lenguaje esotérico y oscuro» utilizado en el ordenamiento tributario, en línea con lo señalado en la «Declaración de Granada», como resultado de una mezcla de lenguaje técnico del derecho, la economía y la contabilidad, así como la inestabilidad de la normativa.**



También argumenta que **el sistema de autoliquidación, mayoritariamente utilizado en España, traslada una carga excesiva a los contribuyentes, mientras que la Administración se limita a ejercer un papel de policía fiscal**. Esto, combinado con la complejidad normativa y la dureza del sistema sancionador, provoca que simples errores puedan ser castigados y supone un número indeseable de conflictos entre la Administración y los administrados, cuya única vía de solución es recurrir a la vía económico-administrativa, primero, y a la contencioso-administrativa, después.

Finalmente, **el autor analiza las propuestas de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) para reducir la inseguridad jurídica, que incluyen medidas para mitigar las modificaciones de la política fiscal, mejorar la calidad del proceso legislativo y favorecer una mejor aplicación de las normas tributarias**. También se mencionan disposiciones para agilizar la litigación contencioso-administrativa, como la homogeneización de los criterios de aplicación y la concesión de fuerza vinculante a los pronunciamientos interpretativos del ordenamiento jurídico.

El catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Luis Manuel Alonso González, analiza la litigiosidad tributaria en España indicando que dicha litigiosidad ha alcanzado niveles insostenibles sin que las medidas adoptadas sean suficientes para contrarrestarla; de hecho, el número de reclamaciones marca una senda ascendente llegando a 230.043 en 2022 y con unas tasas de éxito para los contribuyentes cercanas al 40%. Por su parte, la deuda sujeta a litigios asciende a 40 mil millones de euros, una cantidad absolutamente desproporcionada.

El autor examina **las causas subyacentes a este problema de litigiosidad entre las que apunta, también, la falta de responsabilidad de los organismos de Hacienda, que tiene sus raíces en el modelo de autotutela administrativa** que caracteriza al sistema jurídico español. Aunque está consagrado en la ley, **este modelo se utiliza de forma excesiva y, a veces, injustificada, lo que lleva a excesos en las acciones de la Administración**. El artículo anima a explorar formas de limitar los poderes exorbitantes de la Administración para evitar estos excesos.

La excesiva litigiosidad tiene consecuencias negativas, como pérdidas económicas por deudas no cobradas y un número considerable de casos perdidos por Hacienda. El autor argumenta que esta situación requiere de una solución, siguiendo el ejemplo de la resolución alternativa de disputas (ADR) utilizada en otros países como vía para descongestionar los mecanismos convencionales de resolución de conflictos. **España es uno de los pocos países que no ha adoptado los ADR, mientras que otros países han experimentado progresos constantes en este ámbito.**

La Hacienda Pública, afirma el profesor Alonso, parece aceptar la situación actual y no muestra interés en cambiar de modelo. Se centra en el control y la represión del fraude fiscal, fomentando el cumplimiento voluntario mediante un sistema sancionador muy estricto; sin embargo, no ha adoptado medidas para resolver disputas, a diferencia de otras haciendas de todo el mundo. El documento argumenta que **la implantación de mecanismos como el arbitraje,**



la conciliación o la mediación podría reducir las deudas pendientes y aumentar la recaudación efectiva.

El autor concluye que **el problema de la litigiosidad tributaria en España es grave y requiere atención urgente. La implantación de los ADR, la reforma del modelo de financiación de la AEAT y la introducción de mecanismos de rendición de cuentas para la Hacienda Pública y sus funcionarios son posibles soluciones.** Estos cambios podrían ayudar a reducir el número de litigios, mejorar la eficiencia del sistema tributario y garantizar un trato más justo a los ciudadanos.

El catedrático de Derecho Financiero y Tributario, y abogado, Juan Martín Queralt, realiza un análisis de la litigiosidad tributaria argumentando que las relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria española se caracterizan por los conflictos. **Esta conflictividad se atribuye a varios factores, siendo el más importante de ellos la violación del principio de seguridad jurídica, que da lugar a la instauración de una creciente inseguridad en esta materia.**

Esta falta de seguridad jurídica se pone de manifiesto, de manera evidente, en los fallos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que, de forma reiterada, han venido condenando a España y obligando a devolver cantidades indebidamente ingresadas.

El autor afirma que **la inseguridad jurídica de la que adolece el sistema tributario español se debe a una alta dispersión normativa, al abuso tanto de presunciones normativas como de conceptos jurídicos indeterminados y cláusulas antiabuso y a la proliferación de regímenes fiscales especiales** que, a menudo, carecen de una base legal sólida.

El estudio aboga por que los poderes públicos tomen medidas para restablecer el Estado de Derecho en la Administración tributaria, priorizando el principio de legalidad y devolviendo el poder legislativo a las Cortes Generales. Esto implica adherirse a los procedimientos legislativos adecuados, como buscar el dictamen de órganos consultivos, como el Consejo de Estado, y garantizar que las comisiones legislativas funcionen de forma independiente del poder ejecutivo.

Además, se subraya **la necesidad de una Ley Orgánica del Derecho de Defensa, un derecho fundamental que, según el autor, requiere de una protección especial en materia tributaria.** El autor **critica, también, la tendencia a eludir los procedimientos legislativos establecidos y la consolidación de los decretos-leyes,** que, a menudo, carecen de la «necesidad extraordinaria y urgente» requerida por la Constitución.

Por último, **Martín Queralt también menciona la politización de las instituciones públicas, como el Tribunal Constitucional, y la marginación de los órganos consultivos en el proceso legislativo. Estos factores, junto con la tendencia a priorizar la recaudación de ingresos sobre la justicia y la equidad en el sistema tributario, contribuyen a la creciente litigiosidad.** El autor concluye pidiendo un restablecimiento del Estado de Derecho en la Administración



tributaria, haciendo hincapié en la necesidad de seguridad jurídica, procedimientos legislativos adecuados y respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Por su parte, **el catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Germán Orón Moratal, reflexiona sobre litigiosidad tributaria desde esta perspectiva, así como del derecho comparado. El autor argumenta que la litigiosidad tributaria se mantiene constante o aumenta a pesar de las sucesivas medidas legislativas que pretenden reducirla, ya que, aunque estas medidas han sido beneficiosas, no abordan lo que sería una mejor solución a los casos de conflicto, esto es, la resolución convencional de disputas, que solo se recogen en nuestro ordenamiento en casos específicos como las actas con acuerdo y los acuerdos previos de valoración. Además, para empeorar el problema, los recientes cambios en las autoliquidaciones rectificativas dificultan o retrasan el acceso a la tutela judicial.**

En opinión de Orón Moratal, la litigiosidad surge de conflictos no resueltos, exacerbados por las complejidades y la naturaleza cambiante de la ley tributaria. La redacción, a menudo ambigua, de la ley permite múltiples interpretaciones, lo que contribuye a la litigiosidad. El documento también señala el papel del personalismo en los procedimientos tributarios, donde el funcionario que inicia el procedimiento suele ser quien lo termina, aplicando sus propias interpretaciones. Esto es especialmente cierto en los casos de presunto fraude, donde los incentivos retributivos pueden influir en las decisiones, aunque estos incentivos no se vean afectados si el resultado final no se corresponde con el acto inicial.

El autor critica la falta de adopción, por parte del legislador español, de ejemplos de derecho comparado que podrían mitigar la litigiosidad; en este sentido sugiere un cambio de enfoque en la tramitación de los procedimientos y posibles modificaciones normativas. Estas modificaciones se centrarían en la «propuesta de resolución» y en el impacto de las revisiones posteriores sobre los incentivos obtenidos por los actuarios por «deuda defraudada descubierta»; esto podría reducir tanto la litigiosidad como la conflictividad y animaría a los funcionarios a ser más receptivos a interpretaciones alternativas razonables.

El objetivo de reducir la litigiosidad tributaria se ha convertido en un tema recurrente en las exposiciones de motivos de las leyes tributarias. La actual Ley General Tributaria (LGT) y las posteriores han invocado este objetivo; sin embargo, la reciente **Ley 13/2023, que modifica la LGT**, incorpora la normativa de la UE sobre resolución de litigios fiscales, pero **no menciona, explícitamente, la reducción de la litigiosidad** como objetivo.

El autor también aborda la conciliación con el contribuyente, criticando la aparente falta de voluntad de la Administración tributaria para aplicar el principio ético de tratar a los demás como se desea ser tratado. Mientras que para los conflictos con otras Administraciones existen vías alternativas de resolución de conflictos, tanto a nivel nacional como internacional, esto no parece ser el caso en el ámbito tributario.



Por último, el artículo critica la figura, introducida por la Ley 13/2023 que modificó la LGT, de la «autoliquidación rectificativa» para agilizar la corrección de las autoliquidaciones. En opinión del autor este cambio no crea un sistema único, ya que solo se aplica a determinados tributos. Además, critica la restricción de la litigiosidad al impedir la impugnación de actos presuntos o al retrasar la existencia de actos expresos, lo que podría vulnerar el principio de tutela judicial efectiva.

El catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Fernando Serrano Antón, realiza una interesante comparativa del tratamiento de los conflictos tributarios en el ámbito internacional, centrándose en las consecuencias negativas de la litigiosidad para las inversiones, el crecimiento económico y el comercio internacional.

Una de las principales áreas que generan litigiosidad es la interpretación y aplicación de las medidas antiabuso que afectan a las operaciones internacionales. Las normas tributarias, por muy bien diseñadas y redactadas que estén, no pueden prever todos los nuevos productos, servicios o modelos de negocio, ni todas las transacciones o estructuras ideadas por los contribuyentes, especialmente las de naturaleza agresiva o que se encuentren en la zona gris entre lo permitido y lo no permitido, o entre el abuso y la elusión.

El autor realiza un diagnóstico del estado de la litigiosidad en este ámbito fiscal internacional y propone alternativas para resolver los conflictos de forma más eficiente y eficaz, algunas de ellas basadas en experiencias internacionales y de derecho comparado.

La litigiosidad tributaria es una preocupación internacional, señalada por el hecho de que ha sido objeto de varias iniciativas, seminarios, conferencias, monografías y artículos internacionales en los últimos años, lo que demuestra la reactividad de las Administraciones tributarias para cuestionar conceptos, principios y prácticas tradicionales en el mundo fiscal que habían sido asumidos y eran fiables para los contribuyentes internacionales. La regularidad jurídica y la previsibilidad en el comportamiento de los poderes públicos presuponen la posibilidad de conocer tanto las normas que integran el ordenamiento jurídico como los actos de aplicación del mismo. La seguridad jurídica es, por tanto, a juicio del autor, un principio con múltiples manifestaciones que se refuerzan mutuamente.

Serrano Antón también aborda el impacto de la litigiosidad en la fiscalidad internacional. Examina las razones de la creciente preocupación por la litigiosidad tributaria, como la aparición y difusión de nuevos modelos de negocio, el aumento de la internacionalización de las actividades empresariales, los esquemas de planificación fiscal agresiva, las decisiones unilaterales y fragmentarias de política fiscal adoptadas por los Estados, cierta jurisprudencia no alineada con las normas internacionales y las actualizaciones de las normas fiscales internacionales.

El autor concluye que la calidad de los sistemas tributarios se mide, cada vez más, por el grado de seguridad jurídica que ofrecen, y que es importante aprobar medidas fiscales que



incrementen esta seguridad, por lo que tenderán a favorecer la actividad productiva y la creación de empleo.

El abogado y doctorando en Derecho, Gobierno y Políticas Públicas, Alberto Prieto de León, analiza, en su trabajo, la relación entre los litigios tributarios y el delito de defraudación contra la Hacienda Pública en España. El autor argumenta que la aplicación estricta de la ley, sin tener en cuenta las circunstancias específicas, puede dar lugar a injusticias, especialmente en el contexto de las acciones de la Administración tributaria destinadas a revisar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

El autor destaca la importancia de la contribución al gasto público recogida en el artículo 31 de la Constitución, cuyo incumplimiento es una «expresión de grave insolidaridad», según subraya el Tribunal Supremo, que es merecedora de reproche penal. Por su parte, el Tribunal Constitucional hace referencia al deber de una aportación equitativa para el sostenimiento del gasto público, lo que hace necesaria una actividad inspectora vigilante y eficaz, aunque pueda resultar incómoda y molesta. Sin embargo, y pese a estos argumentos jurisprudenciales, el autor argumenta que el fin no justifica los medios y que la Administración pública debe actuar de forma objetiva y con sujeción a la ley y al Derecho, excluyendo las prácticas que vulneren los derechos de los contribuyentes con el único fin de recaudar.

Prieto de León analiza el procedimiento de inspección como origen de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública. La Administración tributaria tiene la facultad de calificar los actos con trascendencia tributaria, interpretarlos y aplicar las normas para calificar jurídicamente y cuantificar la obligación tributaria. En el ejercicio de esta tarea puede apreciar la concurrencia de una maniobra artificiosa, dolosa y mendaz del obligado tributario tendente a ocultar, total o parcialmente, la obligación tributaria, lo que se puede calificar como presunto delito contra la Hacienda Pública si la cuota defraudada supera, en cada ejercicio e impuesto que sea objeto de investigación, la cantidad de ciento veinte mil euros. **El autor constata que este tipo de expedientes derivados a delitos se han reducido progresivamente desde los 1.014, en el año 2011, hasta los 184, en el año 2022, a pesar del significativo aumento de la recaudación en dicho periodo, lo que parece indicar una tendencia a la adopción de acuerdos en vía administrativa entre el contribuyente y la inspección, tendencia que plantea la duda de si obedece a una mayor eficacia en los procedimientos o a otros motivos que pueden resultar agresivos en relación con los derechos de los ciudadanos.**

En este sentido, el autor analiza la conflictividad entre la función recaudadora de la Administración y los derechos de los contribuyentes. **Argumenta que el interés de la Hacienda Pública por asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias debe equilibrarse con las garantías constitucionales que amparan a los obligados tributarios frente a las actuaciones de la Administración, poniendo, como ejemplo, la cuestión de la entrada y el registro en el domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas, y la sentencia del Tribunal Supremo que afirma que la mera sospecha de que un contribuyente tributa por debajo de la media del sector no es suficiente para justificar la entrada en el domicilio.**



No contribuye a la salvaguarda de derechos el sistema de incentivos «complemento de productividad» de la inspección de los tributos que, según la Instrucción 1/2023, de 14 de marzo de 2023, considera las «cuotas denunciadas de delito» como un incentivo salarial para los inspectores encargados de valorar si los hechos investigados presentan indicios de haberse cometido fraude fiscal. Esto puede provocar que las denuncias por delito contra la Hacienda Pública no se reserven a los casos más graves en los que, indiciariamente, se cumplan los elementos del tipo del delito regulado en el artículo 305 del Código Penal, sino que se pueda aplicar con ligereza a la generalidad de los casos en los que el perjuicio para el Tesoro público haya superado los ciento veinte mil euros.

En conclusión, en opinión del autor el procedimiento penal debe reservarse para los casos más graves en los que, realmente, concurren indicios suficientes para otorgar una calificación delictiva a la conducta del contribuyente, y no utilizarse para canalizar los casos en los que este no considere llegar a un acuerdo de pago conforme al criterio del funcionario correspondiente.

Felipe Rufino Laffitte, Presidente - Consejero Delegado de Impuestalia, analiza la litigiosidad en la tributación local provocada por el desajuste entre los valores catastrales y los valores de mercado inmobiliarios en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es el impuesto local más importante en España, que representó el 67% de los ingresos totales recaudados por las autoridades locales en 2020. Sin embargo, el sistema de valoración catastral utilizado para calcular el IBI es complejo y está sujeto a litigios.

El valor catastral de una propiedad se basa en su valor de mercado, que se determina mediante un procedimiento reglamentado. Sin embargo, el valor de mercado puede fluctuar con el tiempo, mientras que los valores catastrales solo se actualizan cada cinco a diez años, lo que lleva a una discrepancia entre los dos valores. Esto puede dar lugar a que los contribuyentes paguen un exceso de IBI, y también puede dificultar que las empresas inviertan en propiedades.

El autor propone una serie de mejoras al sistema de valoración catastral, incluyendo actualizaciones más frecuentes de los valores catastrales, la publicación de un catálogo de edificios que identifique las diferentes categorías de construcción y la rápida actualización de las valoraciones catastrales anteriores a 2005. Estas mejoras ayudarían a asegurar que los valores catastrales reflejen, con mayor precisión, los valores de mercado, lo que llevaría a un sistema tributario más justo y transparente y a una reducción significativa de la litigiosidad.

2. Propuestas de solución y mejora frente al problema de la litigiosidad tributaria

Un segundo bloque de trabajos se centra en las propuestas de solución y mejora frente al problema de la litigiosidad tributaria. Dentro de este bloque, **Valentín Pich Rosell, Presidente del Consejo General de Economistas de España, destaca que la litigiosidad tributaria en España ha ido en aumento en los últimos años, como lo demuestra el creciente número de reclamaciones,**



el importe de la deuda impugnada y los largos plazos de resolución. Las causas de este incremento de la litigiosidad las podemos encontrar en la complejidad del sistema fiscal español, junto con la falta de seguridad jurídica y los engorrosos procedimientos administrativos y judiciales.

El autor destaca que la normativa fiscal española no solo es compleja, sino que está sujeta a frecuentes modificaciones y se caracteriza por el uso de cláusulas generales y términos indeterminados. Esta complejidad, combinada con la diversidad de criterios aplicados por los tribunales y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), crea incertidumbre para las empresas y aumenta el riesgo de litigios.

Además, **Valentín Pich señala las discrepancias entre los contribuyentes y la AEAT en cuanto a la valoración de bienes y derechos como otra fuente habitual de conflicto.** Adicionalmente, los plazos de prescripción y la interpretación de los plazos administrativos también dan lugar a litigios que se podrían evitar con normas más claras.

Para abordar estos problemas el autor propone varias soluciones, entre ellas:

- **Simplificar la normativa tributaria y consolidar las leyes fiscales en un único cuerpo normativo.**
- **Mejorar la seguridad jurídica reduciendo la dispersión normativa y asegurando una mayor estabilidad de las normas.**
- **Agilizar el proceso de resolución de consultas vinculantes y ampliar los casos en los que los sujetos pasivos pueden solicitar este tipo de consultas.**
- **Publicar directrices interpretativas claras sobre la aplicación de las normas fiscales en diferentes sectores empresariales.**
- **Simplificar los procedimientos fiscales para las pequeñas y medianas empresas (pymes) e introducir incentivos fiscales para las que mantengan un buen comportamiento tributario.**

El autor concluye que **la reducción de la litigiosidad tributaria en España requiere de una combinación de simplificación normativa, seguridad jurídica y medios alternativos de resolución de conflictos.** Estas medidas no solo reducirían los costes de los litigios fiscales, sino que también mejorarían la relación entre las empresas y la Administración tributaria, y fomentarían un entorno de mayor seguridad jurídica.

Begoña García-Rozado González, Directora Global de Fiscalidad de Iberdrola e Inspectora de Hacienda del Estado en excedencia, hace una reflexión del problema de la litigiosidad tributaria desde el punto de vista económico y empresarial, y detalla propuestas y alternativas para su mejora.

La litigiosidad tributaria, una característica inherente a la interacción entre contribuyentes y autoridades tributarias, plantea importantes desafíos tanto para las empresas como para la



Administración tributaria. En este sentido, los altos niveles de litigiosidad en España son indeseables debido a sus consecuencias económicas y reputacionales. Una Administración tributaria moderna debe priorizar el cumplimiento voluntario y la resolución proactiva de disputas, anticipando y aclarando, en cuanto sean detectadas, posibles interpretaciones ambiguas. Del mismo modo, los contribuyentes ejemplares deben garantizar el cumplimiento razonable de las normas tributarias, evitando conductas fiscalmente agresivas y buscando la colaboración con la Administración tributaria para minimizar las disputas.

Según la autora, tanto la Administración tributaria moderna como el contribuyente ejemplar encuentran un terreno común en la relación cooperativa en los casos en los que la interpretación razonable de las normas tributarias no es única, lo que da lugar a incertidumbres que requieren seguridad jurídica. Los casos de incumplimiento flagrante de la norma, que merecen el máximo rechazo, quedan excluidos de este tipo de relación. **Este enfoque cooperativo, junto con la seguridad jurídica, forma la base para fomentar un entorno tributario propicio para la inversión, el crecimiento empresarial sostenible y la competitividad nacional.**

España experimenta un alto nivel de litigiosidad tributaria. Las estadísticas de 2022 revelan más de 230.000 reclamaciones ante los tribunales económico-administrativos, lo que equivale a una media de 630 reclamaciones diarias. La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) estima que el importe total de las controversias, tanto ante la Administración como ante los tribunales, oscila entre 25.000 y 30.000 millones de euros. Aunque faltan datos oficiales más detallados, la duración de los procedimientos de resolución de controversias refuerza la percepción de una litigiosidad generalizada.

Afirma García-Rozado que la litigiosidad tributaria se considera un problema clave en el ámbito empresarial, con importantes costes económicos y reputacionales. Las empresas, especialmente las grandes, priorizan la seguridad jurídica para mitigar los riesgos; sin embargo, cuando las empresas creen que existen argumentos razonables para reducir su carga tributaria, tienen la obligación de defender su interpretación para garantizar la máxima eficiencia para sus accionistas.

En consecuencia, los conceptos de litigiosidad y de seguridad jurídica están intrínsecamente relacionados. Una mayor seguridad jurídica conduce a una menor litigiosidad y viceversa. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha subrayado la importancia de la claridad normativa, especialmente en el ámbito tributario, para garantizar la seguridad jurídica y evitar la arbitrariedad de los poderes públicos; para ello es fundamental la claridad en la elaboración de las normas y rapidez en su interpretación y resolución de conflictos. Según la autora, **es necesario que las normas tributarias sean claras y se sometan a un proceso transparente en su elaboración,** incluyendo consultas públicas para recabar observaciones de diversas partes interesadas. **El uso excesivo de los Reales Decretos-leyes para introducir cambios normativos debe evitarse,** y los cambios sustanciales en la legislación tributaria deben realizarse con transparencia.



Es necesario, además, que las normas tributarias sean estables; los cambios normativos frecuentes dan lugar a una mayor litigiosidad, ya que las normas no tienen tiempo de consolidarse y son difíciles de interpretar con precisión. La estabilidad es un objetivo clave de cualquier reforma tributaria, como se destaca en el Libro Blanco para la Reforma Tributaria de 2022.

Pero, según la autora, **incluso con un proceso legislativo adecuado y estabilidad jurídica, las normas pueden no abarcar todas las posibles situaciones, lo que da lugar a incertidumbres interpretativas. Un procedimiento ágil para obtener aclaraciones sobre la interpretación normativa en un plazo razonable es esencial.** En España, la Dirección General de Tributos desempeña un papel clave en la fijación de doctrina interpretativa, pero los plazos de respuesta de las consultas deben acortarse para ser efectivas.

Asimismo, **según García-Rozado, es fundamental contar con tribunales administrativos y contencioso-administrativos eficientes que puedan resolver las controversias con prontitud.** Los largos plazos de resolución, que a menudo superan los 10 años, no solo crean una imagen de alta litigiosidad, sino que también aumentan el tamaño de la controversia.

Respecto a las propuestas de mejora para aumentar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad tributaria, en cuanto a la elaboración e interpretación de las normas, la autora propone **crear una comisión u organismo independiente para participar en la elaboración de las normas tributarias, garantizando la experiencia y la independencia, y fomentar una mayor colaboración empresarial en el proceso legislativo.** También es necesario acortar los plazos de respuesta de las consultas tributarias y garantizar su cumplimiento reforzando su carácter vinculante.

En cuanto a los cambios de criterio normativos o jurisprudenciales, es necesario regular sus efectos, desarrollando una regulación clara sobre ellos e **incorporando el principio de confianza legítima permitiendo a los contribuyentes elegir entre el régimen anterior y el nuevo en caso de cambios normativos significativos.**

Una vez llegados a la aplicación práctica de las normas, **para evitar la conflictividad es necesario fomentar una relación cooperativa entre la Administración tributaria y las empresas, adaptando los enfoques de control a las características específicas de los diferentes tipos de contribuyentes,** teniendo muy en cuenta su historial de cumplimiento; esto debe acompañarse de **la ampliación del ámbito de aplicación de las actas con acuerdo en sede administrativa y también regular convenientemente la posibilidad de llegar a acuerdos en la sede económico-administrativa;** quizá también con la creación de una institución u organismo para mediar entre los contribuyentes y la Administración antes de los procedimientos judiciales, como existe en otros países.

Por último, **la autora propone reducir los plazos de resolución de controversias mediante soluciones como el pleito testigo o las cuestiones prejudiciales, así como la creación de tribunales especializados en materia tributaria con recursos adecuados.**



El catedrático de Derecho Administrativo, Gabriel Doménech Pascual, aborda en su trabajo los posibles remedios para la litigiosidad tributaria, que se considera un problema desde el punto de vista del bienestar social. El autor enfatiza la necesidad de analizar las consecuencias reales de estos remedios y de diseñarlos de manera que los actores implicados tengan los incentivos adecuados para actuar en el mejor interés de la sociedad.

El autor comienza analizando la discrepancia entre la utilidad privada y la utilidad social de los litigios. Si bien los litigios no son inherentemente indeseables y constituyen un elemento imprescindible en un Estado de Derecho, algunos litigios pueden ser socialmente indeseables cuando sus costes superan los beneficios para la comunidad. Esta discrepancia surge, a menudo, de las externalidades generadas por los litigios, como los costes impuestos a la parte contraria, la congestión del sistema judicial y la carga para los contribuyentes. **Sin embargo, los litigios también pueden tener beneficios sociales, como sentar precedentes legales y disuadir conductas ilegales.**

Doménech Pascual explora varias estrategias para prevenir y reducir los litigios tributarios que incluyen mejorar la calidad del sistema legal tributario, fomentar la cooperación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, mejorar la gestión de los conflictos tributarios y utilizar remedios de precios como las tasas judiciales y la adjudicación de costas.

El autor considera, sin embargo, que **mejorar la calidad del sistema legal tributario puede ser una tarea compleja y que las medidas que mejoran la calidad en algunos aspectos pueden disminuirla en otros.** Fomentar la cooperación entre la Administración tributaria y los contribuyentes puede ser eficaz, pero requiere una cuidadosa consideración de los incentivos de ambas partes.

Se proponen, también, medidas para agilizar y mejorar la gestión de los conflictos tributarios, incluyendo disposiciones organizativas como el incremento de los recursos para el sistema judicial y el aumento de la especialización judicial. En cuanto a las soluciones basadas en la introducción de un coste, como las tasas judiciales y la imposición de costas, el autor argumenta que estos remedios pueden ser eficaces para reducir los litigios y fomentar el cumplimiento de las normas jurídicas sustantivas. Sin embargo, las tasas judiciales pueden crear una indeseable desigualdad en el acceso a la justicia.

En conclusión, según el autor, los posibles remedios para los litigios tributarios deben adoptarse después de considerar, cuidadosamente, las consecuencias reales de los mismos y deben diseñarse de manera que los actores implicados tengan los incentivos adecuados para actuar en el mejor interés de la sociedad.

Jesús Rodríguez Márquez, profesor titular de Derecho Financiero y Tributario (exc.), abogado y director de Práctica Tributaria de Ideo Legal, reflexiona acerca de la relación cooperativa como medio para reducir la litigiosidad tributaria. El autor comienza examinando la dimensión de la litigiosidad tributaria utilizando datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).



El autor **destaca que el número de recursos anuales se sitúa en una media de 310.000 anuales, con algún repunte en 2019 (319.840) y 2021 (330.773). En 2023, último ejercicio con información disponible, el número de recursos se sitúa en 305.010.** En términos de litigiosidad relativa, es decir, el cociente entre los actos recurridos en vía administrativa y los actos administrativos dictados en cada período, los porcentajes son bastante bajos, con una tendencia estable y positiva, registrándose un 1,9% en 2019, que ha descendido hasta el 1,7% en 2023.

Sin embargo, Rodríguez Márquez advierte que estos resultados no deben llevar a minimizar el problema. **El indicador de litigiosidad relativa no capta toda la imagen, ya que no tiene en cuenta el volumen de deuda recurrida ni sus resultados; por ejemplo, en el ejercicio más reciente, 2023, se han producido estimaciones totales o parciales en el 38,6% de los casos, mientras que las estimaciones, en vía contencioso-administrativa, se elevan hasta el 49,5%.** Además, cada empresa o ciudadano afectado por una actuación tributaria se encuentra en una posición difícil debido a la necesidad de garantizar la deuda y a los largos plazos de resolución de los recursos.

El profesor Rodríguez analiza el concepto de relación cooperativa como medio para reducir la litigiosidad tributaria. La relación cooperativa se basa en la confianza mutua y la transparencia entre las Administraciones tributarias y los administrados a través de varios criterios clave, como el conocimiento de los entornos negociales y de las necesidades empresariales, la transparencia, la objetividad, la imparcialidad, la proporcionalidad y la empatía y sensibilidad, ante las consecuencias que las actuaciones públicas tienen en la actividad empresarial. La relación cooperativa puede manifestarse en todas las fases del diseño y desarrollo del sistema tributario, desde la simplificación de las normas hasta el desarrollo de instrumentos alternativos de resolución de conflictos.

El autor destaca que **el ordenamiento jurídico español no es ajeno a las técnicas de relación o cumplimiento cooperativo. El principio de cumplimiento cooperativo se incorporó a la Ley General Tributaria en 2015.** Además, las reformas legales introducidas en 2015 sitúan a España a la vanguardia del buen gobierno corporativo de las organizaciones. Estas reformas incrementan la responsabilidad de los miembros del Consejo de Administración en materia de riesgo tributario.

Se argumenta, asimismo, que **la información y la asistencia son factores clave para la relación cooperativa. La Agencia Tributaria ha dado pasos positivos en los últimos años para proporcionar una mayor y mejor asistencia a los contribuyentes. Entre las iniciativas dignas de mención se encuentran la creación de Administraciones Digitales Integrales y el desarrollo de una Base Única de Conocimiento que recogerá, ordenada sistemáticamente, todos los criterios existentes en materia tributaria, elaborados por la Dirección General de Tributos, el Tribunal Económico-Administrativo Central y el Tribunal Supremo.** Sin embargo, el autor sugiere que **la figura que presenta un mayor margen de mejora es la de las consultas tributarias motivado, en buena medida, por una falta de recursos a disposición de la Dirección General de Tributos, lo que provoca demoras excesivas en la emisión de criterio por parte del Centro Directivo. Pero la principal falla del sistema de consultas español estaría en su propia**



configuración, donde todas las contestaciones se emiten sin una comprobación previa de los hechos, lo que determina que los órganos de aplicación de los tributos puedan, a posteriori, cuestionar aquellas por no acomodarse a los hechos comprobados por estos. Esta situación es fuente de inseguridad para los contribuyentes, a los que la formulación de consultas les garantiza, a lo sumo, la no imposición de sanciones, pero no la estabilidad de su situación tributaria.

El catedrático de Derecho Financiero y Tributario, César García Novoa, realiza una reflexión sobre el problema de la litigiosidad tributaria analizando la viabilidad de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) y el arbitraje tributario en España. El trabajo estudia la litigiosidad tributaria en España tanto en la vía económico-administrativa como en la contencioso-administrativa.

Según demuestran los datos oficiales, la conflictividad tributaria en España es una realidad preocupante y problemática, y, aunque en los últimos años se ha estancado, sigue siendo muy elevada. Según los últimos datos publicados por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su memoria del año 2022, en ese año han entrado 217.141 asuntos en los tribunales económico-administrativos regionales, habiéndose resuelto 240.495. Destacan las 39.736 entradas de Cataluña, las 38.204 de Madrid, las 36.362 de Andalucía y las 29.754 de la Comunidad Valenciana, siendo el siguiente el de Galicia con 17.046 entradas. En cuanto a asuntos resueltos, el tribunal regional de Madrid es el que más ha resuelto, con 48.575 asuntos, seguido de Cataluña con 43.594 asuntos, Andalucía con 34.112, la Comunidad Valenciana con 30.387 y Galicia con 20.267. En contraste, en el del País Vasco solo han entrado 445 asuntos y se han resuelto 544; en La Rioja 1.295, resolviéndose 1.517, y en Cantabria 1.689, resolviéndose 1.831. Caso aparte son los tribunales locales de Ceuta y Melilla con 117 y 199 entradas y 164 y 243 resoluciones, respectivamente. En el Tribunal Central entraron 12.902 asuntos y se resolvieron 12.770.

La conclusión es que existen importantes niveles de conflictividad en la vía económico-administrativa. Y, aunque en los últimos años se ha logrado acompañar el número de entradas con el número de resoluciones, sigue registrándose un importante atasco de asuntos.

También en vía contenciosa la litigiosidad es importante y se ha mantenido en los últimos años, a pesar de que la entrada en vigor, el 31 de octubre de 2011, de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, supuso un punto de inflexión, con una reducción importante que, en aquel momento, fue de un 22%, y que fue consecuencia de la aplicación de la ley de tasas. Pero no supuso un cambio en la exponencial evolución de la litigiosidad en el orden contencioso-administrativo.

Existe un consenso generalizado en que dicha litigiosidad no es buena. Es mala para los particulares, porque se traduce en innegables demoras en la resolución de sus controversias con la Administración, afectando, de forma indirecta, al derecho a la tutela judicial efectiva. Y es contraproducente para la propia Administración, porque, mientras penden los procedimientos de resolución de recursos, la deuda tributaria no se cobra por encontrarse suspendida.



García Novoa afirma que la complejidad del sistema tributario, la proliferación de regímenes y beneficios fiscales especiales y la abundancia de conceptos jurídicos indeterminados son las principales causas de este elevado número de litigios. A continuación, el autor **explora la viabilidad de los mecanismos ADR, como la transacción, la mediación y la conciliación, para abordar la litigiosidad tributaria.** Aunque el principio de indisponibilidad de la deuda tributaria se ha citado, a menudo, como una objeción a la utilización de los ADR, el autor argumenta que este principio no impide el recurso a vías alternativas para resolver disputas ante un derecho controvertido. La indisponibilidad del tributo es una consecuencia de la legalidad de la acción administrativa, pero la indisponibilidad de las potestades tributarias o del crédito tributario no impide la convención o transacción sobre los hechos controvertidos. La indisponibilidad, que se basa en la vinculación positiva de la Administración a la ley, supone que la Administración debe someterse al contenido de la ley, que es la esencia del principio de legalidad como expresión de la vinculación positiva al ordenamiento. Pero esa ley no va a dejar de aplicarse ante supuestos de prevención del conflicto tributario –conciliación, mediación o transacción– o composición heterónoma de tal conflicto –arbitraje–.

Y si bien es verdad que la Administración está vinculada por el contenido de la ley, también lo es que su aplicación requiere de una previa determinación de hechos cuya apreciación pueda ser objeto de acuerdo. Esa determinación puede hacerse, como ocurre normalmente, de modo unilateral por la Administración en el ejercicio de sus potestades de aplicación de la norma tributaria. O puede hacerse de forma concordada, entre el obligado tributario y la Administración.

El autor también analiza el arbitraje tributario como medio alternativo de resolución de conflictos. **Aunque el arbitraje no está muy extendido en España, el autor sugiere que podría ser una herramienta valiosa para resolver disputas tributarias.** Concluye el trabajo con una serie de propuestas para mitigar la litigiosidad tributaria, como el refuerzo de las actas con acuerdo, la mediación en los procedimientos de inspección, la transacción en la vía económico-administrativa y la figura del pleito testigo, categoría que ha sido introducida en el Decreto-Ley 6/2023 y permite suspender la tramitación de procedimientos similares hasta que se resuelva un caso testigo que servirá de referencia para los demás. Por medio del pleito testigo se pretende facultar al juez para que, ante la presentación de una pluralidad de demandas sustancialmente iguales, pueda tramitar uno de los procedimientos con carácter preferente, dejando en suspenso a los demás hasta que se dicte sentencia. Resuelto el pleito testigo cabría extender los efectos de la sentencia, aprovechando la técnica contenida en el artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Como final de este grupo de artículos sobre las soluciones al problema de la litigiosidad tributaria, **el profesor de Derecho Financiero y Tributario, y abogado, Javier Galán Ruiz, realiza un análisis del derecho comparado estudiando la viabilidad de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos y el arbitraje tributario en España.**

El autor argumenta que **el actual sistema español de resolución de conflictos tributarios, que se basa, principalmente, en las vías económico-administrativa y contencioso-administrativa, es lento y costoso tanto para los contribuyentes como para la Administración.** Aunque la



velocidad de resolución de las reclamaciones ha mejorado en los últimos años, sigue habiendo retrasos considerables. Esto lleva al autor a investigar medidas alternativas de resolución de conflictos que podrían agilizar el proceso y reducir la litigiosidad.

Se analizan los ADR, que son instrumentos utilizados en algunos países para lograr el objetivo de la disminución de la litigiosidad mediante sistemas de conciliación extrajudiciales, y que se han revelado muy eficaces no solo en la disminución de la litigiosidad sino también en la mejora de la recaudación tributaria, puesto que la interposición de reclamaciones y recursos suele ir acompañada de suspensiones de la ejecución que, en el mejor de los casos, retrasan el pago del crédito tributario.

Dentro de la experiencia internacional, el autor se centra en Italia, uno de los países donde estos mecanismos están más desarrollados. Galán Ruiz analiza el sistema italiano con profundidad en sus distintas fases y señala que, aunque algunos mecanismos italianos tienen paralelismos con los españoles, otros son novedosos y podrían ser valiosos para el sistema tributario español. Sin embargo, advierte que la transposición directa de los mecanismos italianos puede no ser factible debido a las diferencias entre los dos sistemas jurídicos. En particular, Italia carece de una vía económico-administrativa como la de España, lo que hace que su contexto para los ADR sea diferente.

El sistema italiano es complejo y se compone de una primera fase administrativa que se inicia con la *aquiescencia*, similar a la reducción de sanciones por conformidad en España, y que permite a los contribuyentes aceptar la regularización practicada por la Administración tributaria y obtener una reducción de la sanción. En dicha fase se incluye también el *accertamento con adesione* (acuerdo tributario) o procedimiento contradictorio entre la Administración y el contribuyente para cuantificar la deuda tributaria, lo que da lugar a una reducción de la sanción si se llega a un acuerdo. Es similar a las «actas con acuerdo» en España. Por último, la fase administrativa incluye el *reclamo e mediazione tributaria* introducido en 2011, que tiene como objetivo reducir la litigiosidad en los casos de menor cuantía e implica un procedimiento administrativo de revocación (*reclamo*) y un intento de mediación (*mediazione*). Sin embargo, el autor critica este mecanismo por carecer de un mediador verdaderamente imparcial y por ser, esencialmente, otro recurso administrativo.

Por último, la vía contencioso-administrativa incluye la *conciliazione giudiziale* que permite una resolución convencional del proceso en vía judicial ante tribunales tributarios especializados, similar al procedimiento transaccional previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa española.

El autor concluye que, aunque existen similitudes entre los sistemas español e italiano, la transposición directa de los mecanismos italianos puede no ser apropiada. Sin embargo, el análisis de los ADR italianos ofrece valiosas ideas para mejorar el sistema español de resolución de conflictos tributarios. El autor aboga por una mayor exploración y posible implementación de mecanismos de ADR en España para agilizar el proceso de resolución de conflictos, reducir la litigiosidad y mejorar la recaudación tributaria.



El trabajo también analiza varias medidas existentes y propuestas de *lege ferenda* para la resolución de conflictos en España como, por ejemplo, el uso de la inteligencia artificial a través de herramientas que pueden ayudar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias y evitar infracciones involuntarias, reduciendo, así, los conflictos potenciales, la mediación, la conciliación y el arbitraje, ya que, aunque legalmente el crédito tributario es indisponible, **el autor sugiere que la mediación o el arbitraje podrían ser útiles en determinados casos, especialmente en los procedimientos de valoración. Por último, el autor propone una reducción adicional de las sanciones para los contribuyentes que colaboren con las autoridades tributarias en las investigaciones, similar a la reducción por confesión en materia penal.**

Palabras clave: litigiosidad tributaria, mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR), relación cooperativa, seguridad jurídica, derecho sancionador, actas con acuerdo, mediación, arbitraje.



La litigiosidad tributaria en España: la resolución de conflictos precisa de soluciones que atiendan a principios de eficacia, simplificación y seguridad jurídica

MANUEL LAMELA FERNÁNDEZ

Abogado del Estado (exc.)
Socio Director
Accountax Madrid
Presidente
Fundación LAFER

LUIS MANUEL RUBÍ BLANC

Abogado
Inspector de Hacienda (exc.)
Socio Director
Rubí Blanc Abogados

RAMÓN M.^a CALDUCH I FARNÓS

Economista. Abogado. Dr. en Derecho
Auditor Oficial de Cuentas (ROAC)
Presidente
ADADE
Presidente
Asociación Española de Servicios Avanzados a Empresas (AESAE)

RESUMEN

La litigiosidad tributaria ha venido experimentando un aumento progresivo en los últimos años, tal y como pone de manifiesto la publicación impulsada por el Instituto de Estudios Económicos (IEE), centrada en identificar las causas y motivaciones de esta problemática en España, junto con la identificación de propuestas de solución y posibles mejoras desde la perspectiva de las empresas.



Durante los últimos tiempos se está retomando el debate sobre la necesaria búsqueda de soluciones alternativas que posibiliten atenuar los efectos perniciosos que produce el retraso de resolución de determinados conflictos en un tiempo razonable.

Las empresas precisan de unas condiciones de seguridad jurídica mínimas que, hoy en día, no se dan, y que deberían garantizar el poder operar con cierta certeza y garantía. Ello nos lleva a pensar sobre la urgencia de implementar un conjunto de medidas alternativas que favorezcan una resolución ágil de conflictos con la Administración tributaria y que den rendida respuesta a los imprescindibles principios de eficacia, simplificación y seguridad jurídica.

A diferencia de otros países europeos, España carece de mecanismos alternativos realmente efectivos para la resolución de conflictos fiscales, como es el caso de la mediación o el arbitraje.

Uno de los principales factores que contribuyen a la litigiosidad tributaria es la constatación de que contamos con una normativa especialmente compleja, heterogénea, de difícil interpretación y sujeta a una variabilidad continuada que genera una notable inseguridad jurídica para los contribuyentes. La ausencia de criterios interpretativos uniformes, por parte de la Administración tributaria y los órganos judiciales, provoca resoluciones contradictorias, incrementando, aún más, la incertidumbre.

Es importante profundizar en el origen de la litigiosidad, la inseguridad jurídica a la que nos enfrentamos y la necesaria búsqueda de soluciones, fundamentalmente desde una perspectiva empresarial.

Es el momento de buscar mecanismos que ahorren tiempo y los costes que suponen judicializar los conflictos tributarios, y evitar la notable carga de trabajo que actualmente se acumula en los tribunales. En estos mecanismos de resolución de conflictos se deben cumplir tres condiciones fundamentales para que sean válidos: debe ser a través de una solución eficiente, ágil e imparcial.



La litigiosidad tributaria ha venido experimentando un aumento progresivo en los últimos años, tal y como pone de manifiesto la publicación impulsada por el Instituto de Estudios Económicos (IEE), centrada en identificar las causas y motivaciones de esta problemática en España, junto con la identificación de propuestas de solución y posibles mejoras desde la perspectiva de las empresas.

Lo cierto es que estas altas tasas de litigiosidad exceden del ámbito estrictamente jurídico, llegando a afectar, especialmente, a la **viabilidad de múltiples empresas de nuestro país**, que ven notablemente mermadas sus posibilidades de resolución de conflictos de una manera ágil y efectiva, implicando un alto coste desde un punto de vista económico y temporal. La consecuencia final de esta situación es un **efecto reductor de la inversión, del crecimiento económico o de la creación de empleo**.

Ante la necesidad de buscar una mayor seguridad jurídica e implementar herramientas que permitan frenar la litigiosidad tributaria, durante los últimos tiempos se está retomando, con más interés que nunca, el debate sobre la **necesaria búsqueda de soluciones alternativas que posibiliten atenuar los efectos perniciosos que produce el retraso de resolución de determinados conflictos en un tiempo razonable**.

Ese es el motivo por el cual informes como el que ha llevado a cabo el IEE, con expertos de primer nivel y con el asesoramiento, apoyo y patrocinio de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE SERVICIOS AVANZADOS A EMPRESAS (AESAE), ADADE, FUNDACIÓN ADADE, IURISPREEN, ACCOUNTAX MADRID y FUNDACIÓN LAFER, son fundamentales para **sentar las bases que nos permitan identificar las principales causas, implicaciones y consecuencias de la litigiosidad tributaria en nuestro país**, sin olvidar el abanico de posibilidades y de posibles soluciones que se pueden instrumentar para paliar esta situación.

No en vano, **las cifras actuales de litigiosidad permiten corroborar que el actual sistema fiscal en España no es eficaz**. En este sentido, es preciso subrayar que la litigiosidad tributaria en España ha experimentado un incremento notable acreditado en los últimos años, ya que, según datos de los tribunales económico-administrativos, **las reclamaciones han aumentado un 32% desde 2019, pasando de 180.916, en 2019, a 239.177 en 2023**. Este incremento refleja una creciente conflictividad entre los contribuyentes y la Administración tributaria, lo que genera, como ya se ha indicado, una importante preocupación tanto en el ámbito económico como en el jurídico.

No cabe duda de que las empresas precisan de unas condiciones de seguridad jurídica mínimas que, hoy en día, no se dan, y que deberían garantizar el poder operar con cierta certeza y garantía. Ello nos lleva a pensar sobre la urgencia de implementar un conjunto de **medidas alternativas que favorezcan una resolución ágil de conflictos con la Administración tributaria y que den rendida respuesta a los imprescindibles principios de eficacia, simplificación y seguridad jurídica**.



La eficacia de estas posibles alternativas de resolución de la conflictividad tributaria viene dada, fundamentalmente, por la idoneidad de **acortar los plazos de resolución de recursos** (administrativos y judiciales), ya que, en la actualidad, son extremadamente largos, llegando a superar, en alguna ocasión, los diez años, lo que hace más perentoria la necesidad de instrumentar mecanismos tendentes a una resolución temprana de los conflictos.

A diferencia de otros países europeos, **España carece de mecanismos alternativos realmente efectivos para la resolución de conflictos fiscales, como es el caso de la mediación o el arbitraje**. La implementación de servicios de mediación en otros ámbitos ha demostrado ser eficaz en la resolución de conflictos de menor gravedad, reduciendo la carga de trabajo de los tribunales. La ausencia de estos mecanismos en el ámbito tributario contribuye al aumento de la litigiosidad.

La Administración tributaria no debe ser ajena a las tendencias que en el ámbito judicial se están siguiendo en la actualidad, como es el caso de la reciente promulgación de la **Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia**, que introduce importantes novedades en el ámbito de la **mediación**, consolidándola como un pilar fundamental para mejorar la eficiencia y accesibilidad del sistema judicial español. En un contexto de creciente litigiosidad y saturación de los tribunales, la ley busca promover soluciones consensuadas entre las partes, alineándose con las mejores prácticas internacionales.

1. Factores que contribuyen a la litigiosidad tributaria en España

La motivación para que seamos testigos de la notable litigiosidad en el ámbito tributario podría ser múltiple, pero merece la pena detenerse en las causas y circunstancias más relevantes.

En este sentido, uno de los principales factores que contribuyen a esta circunstancia es la constatación de que **contamos con una normativa especialmente compleja, heterogénea, de difícil interpretación y sujeta a una variabilidad continuada**. Ciertamente, genera una notable inseguridad para el contribuyente disponer de una normativa fiscal española que, con carácter general, es de difícil comprensión y aplicación.

Por otro lado, cabe decir que, en ocasiones, **el contribuyente no solo se enfrenta a una normativa de carácter ambiguo, sino que también sufre las consecuencias del solapamiento entre Administraciones** (estatal, autonómica o local), circunstancia que motiva una mayor confusión y dificulta, significativamente, su aplicación.

Esta situación genera **incertidumbre entre los contribuyentes y puede conducir a errores involuntarios o a interpretaciones divergentes** que desembocan, desafortunadamente, en litigios.

Además, **la falta de claridad en la normativa fiscal también hace más propicia la evasión fiscal, que, en España, se estima en alrededor de 59.515 millones de euros**, según un estudio de técnicos del Ministerio de Hacienda.



Por su parte, debemos tener en consideración que **la ausencia de criterios interpretativos uniformes, por parte de la Administración tributaria y los órganos judiciales, provoca resoluciones contradictorias, incrementando, aún más, la inseguridad jurídica**. Esta disparidad en la interpretación de las normas fiscales **obliga a los contribuyentes a recurrir, finalmente, a la vía judicial para defender sus intereses**, saturando los tribunales y prolongando la resolución de los conflictos.

Otros factores que pueden favorecer el aumento de la litigiosidad vienen dados por los **sistemas de incentivos dentro de la Administración tributaria, que pueden estar orientados a maximizar la recaudación a corto plazo**, lo que podría llevar a actuaciones más agresivas por parte de los inspectores fiscales. Esta actitud puede generar conflictos innecesarios y aumentar la litigiosidad, afectando negativamente la relación entre la Administración y los contribuyentes.

2. Diagnóstico y posibles soluciones que plantean los expertos

De acuerdo con la importante labor de análisis y estudio que ha llevado a cabo el plantel de autores del informe que hemos impulsado junto con el IEE, **es importante profundizar, primeramente, en el origen de la litigiosidad, la inseguridad jurídica a la que nos enfrentamos y la necesaria búsqueda de soluciones, fundamentalmente desde una perspectiva empresarial**.

En este sentido, ante la complejidad normativa que ya se ha mencionado, el profesor **José Manuel Tejerizo López** destaca que **la excesiva litigiosidad** no solo es un problema en sí misma, sino que **también refleja deficiencias estructurales en el sistema fiscal español**, motivo por el cual propone **mejorar la calidad legislativa** y simplificar el sistema de recursos para reducir la conflictividad. Por su parte, **Miguel Ángel Martínez Lago** enfatiza que **la inseguridad jurídica y la inestabilidad normativa son factores clave que incrementan la litigiosidad**, criticando el lenguaje oscuro y complejo de las normas fiscales, que dificulta su comprensión y aplicación.

Argumentos igualmente coincidentes con los manifestados por **Juan Martín Queralt**, que **denuncia el abuso de conceptos jurídicos indeterminados**, lo que genera inseguridad y aumenta, por ende, la litigiosidad. En este marco, aboga por una **mayor claridad y precisión en la redacción de las normas fiscales**.

También resulta especialmente reseñable la conclusión que alcanza **Luis Manuel Alonso González** señalando que **la falta de responsabilidad de la Administración en sus actos puede generar litigios innecesarios**, motivo por el cual coincidimos en su observación de ser **imperiosa la necesidad de introducir mecanismos de arbitraje y conciliación** para resolver conflictos de manera más eficiente.

La implementación de **medidas alternativas de resolución de conflictos, como la mediación y el arbitraje**, también es defendida por **Germán Orón Moratal**. Por su parte, **Fernando Serrano Antón** pone el énfasis en cómo **otros países han implementado soluciones para reducir la**



litigiosidad, destacando la importancia de la seguridad jurídica y la predictibilidad del sistema fiscal. Por ejemplo, menciona que países como Francia o Italia han implementado sistemas de resolución de disputas más eficientes que España.

Asimismo, son especialmente interesantes las aportaciones de **Alberto Prieto de León**, que **examina la relación entre la litigiosidad tributaria y el delito de defraudación fiscal**, criticando el uso excesivo de sanciones y la falta de proporcionalidad en su aplicación; y de **Felipe Rufino Laffitte**, que **profundiza en los efectos de la falta de actualización de los valores catastrales** en una mayor litigiosidad en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3. Propuestas para reducir la litigiosidad tributaria

Merece la pena detenerse en las posibles soluciones desde la perspectiva empresarial que señala **Valentín Pich Rosell**, presidente del Consejo General de Economistas, que propone **medidas orientadas a mejorar la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes**, con el objetivo de reducir la litigiosidad fiscal. Entre sus propuestas destacan las siguientes:

- **Fomento de la cooperación y transparencia:** promover una relación más colaborativa entre la Administración y las empresas, basada en la confianza y el intercambio de información.
- **Implementación de códigos de buenas prácticas:** establecer directrices claras que guíen la conducta tanto de la Administración como de los contribuyentes, reduciendo, así, la posibilidad de conflictos.
- **Formación y capacitación:** mejorar la formación de los funcionarios tributarios y de los profesionales del sector privado para garantizar una aplicación más uniforme y justa de las normas fiscales.

Estas iniciativas buscan crear **un entorno fiscal más predecible y equitativo**, lo que podría disminuir la necesidad de recurrir a litigios.

Por otro lado, para **Begoña García-Rozado González** la **reducción de la litigiosidad debería ser un objetivo preferencial en el ámbito de la fiscalidad**. Existen diversas vías de mejora para conseguir este objetivo. En el ámbito de la legalidad, quizá lo más relevante sea la utilización de procedimientos ya establecidos para la aprobación de normativa tributaria relevante, **mejorando la transparencia**. La interpretación debe reforzarse intensamente en nuestro país, de manera que permita **acortar los plazos fijados legalmente** y haciendo cumplir dichos plazos.

De igual manera, la **rapidez en la resolución jurisdiccional de controversias** resulta necesaria para reducir el ambiente de litigiosidad y evitar que los problemas tengan un crecimiento exponencial en el tiempo. Por último, la reducción de la litigiosidad requiere de un **mayor desarrollo de mecanismos de relación cooperativa**, como punto de encuentro entre una Administración moderna y un contribuyente ejemplar.



Ahora bien, también son reseñables las reformas que, según **Gabriel Doménech Pascual**, se podrían introducir en la estructura procesal y organizativa del sistema tributario, sugiriendo reformas para hacerlo más eficiente y menos propenso a generar litigios. Entre sus propuestas se encuentran las que siguen:

- **Revisión de los procedimientos administrativos:** simplificar y agilizar los procesos para que sean más accesibles y menos burocráticos.
- **Descentralización de competencias:** delegar ciertas funciones a niveles administrativos más cercanos al contribuyente para mejorar la eficiencia y la respuesta a las necesidades específicas.
- **Evaluación y mejora continua:** establecer mecanismos de retroalimentación que permitan identificar áreas de mejora en la gestión tributaria y aplicar las correcciones necesarias.

Indudablemente estas reformas podrían contribuir a una gestión más eficaz del sistema tributario, reduciendo alguna de las causas que llevan a la litigiosidad.

Por su parte, **Jesús Rodríguez Márquez** aboga por una estrategia de **cooperación entre la Administración y los contribuyentes** para minimizar los conflictos fiscales. Según este autor, fomentar una **cultura de colaboración** podría reducir, significativamente, la necesidad de litigios al abordar los problemas antes de que se conviertan en disputas formales.

Sin embargo, más allá de las soluciones desde una perspectiva empresarial o en la estructura organizativa de nuestro sistema tributario, es imperiosa, como venimos señalando, la **necesidad de introducir el arbitraje como mecanismo alternativo para la resolución de conflictos fiscales en España**, tal y como señala **César García Novoa**, en aras de una mayor rapidez y eficiencia, poniendo el foco en el arbitraje. En este sentido, **el arbitraje puede ofrecer soluciones más rápidas que los procedimientos judiciales tradicionales**, aliviando la carga de los tribunales. Además, los árbitros especializados en materia tributaria pueden proporcionar **decisiones más informadas y ajustadas a la complejidad de las cuestiones fiscales**. Todo ello sin olvidar que el arbitraje es un proceso voluntario y, generalmente, confidencial, lo que **puede ser atractivo para las empresas que buscan resolver disputas sin publicidad**.

De cualquier modo, no debemos obviar que la implementación del arbitraje tributario requeriría reformas legales y un cambio cultural en la forma en que se perciben y manejan los conflictos fiscales en España.

Ante estos escenarios, debemos tener en consideración el entorno actual en el que nos movemos, donde la **digitalización** desempeña un papel fundamental para mejorar la productividad y efectividad general en el ámbito jurídico, aspecto en el que también se centra el informe impulsado junto con el IEE. En esta línea, **Javier Galán Ruiz** analiza cómo **la adopción de tecnologías digitales puede influir en la reducción de la litigiosidad tributaria**, reduciendo errores humanos y aumentando la eficiencia en la gestión de las obligaciones fiscales. Igualmente, **las plataformas digitales pueden facilitar a los contribuyentes el acceso a información relevante**



y **actualizada**, mejorando la comprensión y el cumplimiento de sus obligaciones. Todo ello sin olvidar que la utilización de *big data* y herramientas analíticas puede ayudar a identificar patrones de riesgo y áreas problemáticas, permitiendo una intervención temprana antes de que surjan.

Seguir avanzando en este tipo de soluciones también debería repercutir, de alguna manera, en una menor litigiosidad tributaria, sin perjuicio de impulsar la implementación de otros mecanismos de resolución de conflictos y que detallaremos a continuación.

4. Mecanismos alternativos de resolución de conflictos fiscales

A tenor de lo expuesto, consideramos que **es el momento de buscar mecanismos que ahorren tiempo y los costes que suponen judicializar los conflictos tributarios y, de manera añadida, evitar la notable carga de trabajo que actualmente se acumula en los tribunales**. Indudablemente, en estos mecanismos de resolución de conflictos se deben cumplir tres condiciones fundamentales para que sean válidos: debe ser a través de una solución **eficiente, ágil e imparcial**.

A continuación, se analizan algunos de estos mecanismos posibles:

a) Mediación

La mediación es un proceso voluntario en el cual un tercero neutral, el mediador, facilita la comunicación entre las partes para que ellas mismas alcancen un acuerdo mutuamente satisfactorio. En España, la mediación en asuntos civiles y mercantiles está regulada por la **Ley 5/2012, de 6 de julio**, que incorpora la Directiva 2008/52/CE del Parlamento Europeo y del Consejo. Esta ley establece un **marco general para la mediación**, aunque su aplicación en el ámbito tributario es limitada.

Las principales ventajas que aporta la mediación se resumen en las siguientes:

- **Voluntariedad**: las partes deciden libremente someterse al proceso, lo que suele aumentar el compromiso con el acuerdo alcanzado.
- **Confidencialidad**: el proceso es privado, lo que protege la información sensible de las partes involucradas.
- **Rapidez y economía**: suele ser más rápido y menos costoso que un proceso judicial tradicional.

En lo que respecta a su posible aplicación en el ámbito tributario, debemos subrayar, primeramente, que **este sistema, si bien ya se ha utilizado con éxito en otros ámbitos, su implementación en el contexto tributario español es aún incipiente**. La complejidad técnica de las disputas fiscales y la necesidad de garantizar la legalidad en la recaudación de impuestos son desafíos que deben abordarse para su adopción efectiva.



b) Arbitraje

El arbitraje es un mecanismo en el cual las partes en conflicto acuerdan someter su disputa a la decisión de un tercero imparcial, el árbitro, cuya resolución, denominada laudo, es vinculante y de obligado cumplimiento. Este proceso es reconocido por su **celeridad y flexibilidad**. Entre sus ventajas son destacables las siguientes:

- **Especialización:** los árbitros suelen ser expertos en la materia objeto del conflicto, lo que puede conducir a decisiones más informadas.
- **Flexibilidad:** las partes pueden acordar las reglas del procedimiento, adaptándolo a sus necesidades específicas.
- **Finalidad:** el laudo arbitral es definitivo y no suele ser objeto de apelación, lo que otorga certeza y rapidez en la resolución.

En España, el uso del arbitraje en materia tributaria es limitado. La naturaleza pública de los ingresos fiscales y la necesidad de preservar el interés general plantean retos para su implementación.

Sin embargo, **ya son muchos los expertos que abogan por su introducción en áreas específicas para reducir la litigiosidad.** Además, debemos enfatizar la realidad de que los mecanismos de mediación y arbitraje que se vienen implementando en los países de nuestro entorno están demostrando su validez.

c) Conciliación

La conciliación es un procedimiento en el cual un tercero neutral ayuda a las partes a alcanzar un acuerdo, proponiendo soluciones que puedan satisfacer a ambas. En España, la conciliación está regulada en diversos ámbitos, como el laboral y el civil. En el contexto tributario su aplicación es menos frecuente, pero **podría considerarse como una herramienta para resolver disputas de menor complejidad.** En este caso, cabe citar las siguientes ventajas en su aplicación:

- **Simplicidad:** es un proceso menos formal que el judicial, lo que facilita la participación de las partes.
- **Celeridad:** permite una resolución más rápida de las disputas.
- **Reducción de costes:** al evitar un proceso judicial, se disminuyen los gastos asociados.

La conciliación podría ser útil en conflictos tributarios menores o en casos donde la interpretación de la norma no sea compleja. No obstante, su implementación requeriría, también, ajustes normativos y la capacitación de profesionales especializados en materia fiscal.



d) Acuerdos Previos sobre Precios Anticipados de Transferencia (APA)

Los APA son acuerdos entre la Administración tributaria y los contribuyentes que determinan, con anticipación, los criterios para la valoración de operaciones entre partes vinculadas. Estos acuerdos buscan **proporcionar seguridad jurídica y evitar futuros conflictos en materia de precios de transferencia**. Entre sus ventajas, cabe señalar las siguientes:

- **Seguridad jurídica:** las empresas conocen de antemano cómo serán valoradas sus operaciones vinculadas.
- **Prevención de conflictos:** al acordar previamente los criterios de valoración, se reducen las posibilidades de disputas futuras.
- **Relación cooperativa:** fomenta una relación más colaborativa entre la Administración y los contribuyentes.

En España, los APA están regulados y se utilizan como herramienta para gestionar la fiscalidad de las operaciones entre partes vinculadas. Su uso ha sido valorado positivamente por empresas y autoridades fiscales, aunque su tramitación puede ser compleja y requiere recursos especializados.

5. Marco jurídico actual y posibles reformas

Además de las ventajas referenciadas que puede suponer la implementación de mecanismos alternativos de resolución de conflictos fiscales, debemos incidir en que **este tipo de medidas alternativas están extendidas en un número considerable de países**, lo cual debería suponer un estímulo para que el legislador tributario español introduzca una serie de modificaciones que posibiliten contemplar un conjunto de medidas alternativas de resolución de conflictos tendentes a garantizar una resolución más ágil, siempre bajo la premisa de una máxima seguridad jurídica.

Es cierto que **la Administración tributaria española ha implementado algunas tímidas reformas con el objetivo de reducir la litigiosidad y mejorar la eficiencia en la gestión fiscal**. Es el caso de la **Ley 34/2015 de 21 de septiembre, que introdujo modificaciones en la Ley General Tributaria** con el objetivo de **reforzar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad**. Entre las medidas adoptadas se encuentran estas:

- **Regulación más precisa:** se buscó una redacción más clara y sistemática de los procedimientos tributarios para evitar interpretaciones ambiguas que pudieran derivar en conflictos.
- **Prevención del fraude fiscal:** se implementaron incentivos para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, con el fin de reducir la evasión y, consecuentemente, la litigiosidad asociada.
- **Eficacia administrativa:** se mejoraron los recursos disponibles para la Administración, optimizando su capacidad de gestión y respuesta.



Paralelamente, cabe recordar que la Agencia Tributaria cuenta con un **Plan Estratégico para el período 2024-2027**, que incluye algunas medidas destinadas a mejorar la eficiencia y reducir la conflictividad. Entre las iniciativas destacan las siguientes:

- **Transformación digital:** se están implementando tecnologías avanzadas para automatizar procesos y mejorar la gestión de datos, lo que facilita una detección más eficiente de riesgos y una respuesta más ágil a las consultas de los contribuyentes.
- **Asistencia integral al contribuyente:** se ha desarrollado un nuevo modelo de asistencia que incluye la modernización de los canales de comunicación y la provisión de herramientas digitales para facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.
- **Formación y capacitación:** se están llevando a cabo programas de formación para el personal de la Agencia, con el objetivo de mejorar la calidad del servicio y la relación con los contribuyentes.

Sin embargo, **las medidas o iniciativas introducidas en los últimos tiempos son, claramente, insuficientes** y, por ello, sería precisa una nueva reforma de la Ley General Tributaria.

Con el objetivo de disminuir la carga de los tribunales y ofrecer soluciones más rápidas y menos costosas, **se deberían promover, activamente, mecanismos alternativos de resolución de conflictos, como la mediación y el arbitraje**. Estos métodos permiten a las partes resolver sus diferencias de manera más flexible y adaptada a sus necesidades, lo que puede contribuir a reducir la litigiosidad en materia tributaria.

En este ámbito, por ejemplo, **deberían tener cabida todos los actos y actuaciones administrativas susceptibles de ser recurridos ante los tribunales económico-administrativos, así como los actos de gestión, inspección, recaudación y sancionadores de las Administraciones autonómicas y locales**, pudiendo ser sometidos a la decisión de los órganos de arbitraje tributario.

De esta manera, en los supuestos que oportunamente estableciera la Ley General Tributaria, **la resolución ágil del conflicto resultará esencial para dar rendida respuesta al principio de eficacia**, que es uno de los pilares sobre los que se asienta el régimen jurídico de la Administración en España y queda reconocido en nuestra Constitución, en su artículo 103.1.

6. Conclusiones y recomendaciones

La litigiosidad tributaria en España es un fenómeno complejo que afecta tanto a la Administración como a los contribuyentes. Se han dado algunos pasos tímidos para abordar este problema, pero aún existen áreas que requieren máxima atención y una clara mejora.

Por ello, **es urgente que la Administración tributaria española cuente con mecanismos normalizados de solución de conflictos**, sin obligar al contribuyente a los efectos y consecuencias que conlleva judicializar un conflicto. En definitiva, **la Administración tributaria y el propio sistema**



judicial debe considerar apremiante el reconocimiento de sistemas alternativos capaces de actuar para una resolución eficaz y rápida de determinados conflictos de carácter tributario.

Que esto es posible y puede funcionar bien en beneficio de los contribuyentes, de la Administración tributaria y de la Justicia, se demuestra por **los países de nuestro entorno**, donde se viene implementando con un notable éxito.

Estas medidas alternativas de resolución de los conflictos tributarios, junto con la puesta en marcha de otras líneas de actuación que hagan más eficaz y eficiente a la Administración tributaria, posibilitarán resolver adecuadamente una situación preocupante y que no debe demorarse más en el tiempo.

Así, a modo de recapitulación, las **principales recomendaciones** que se deberían plantear para una eficaz reducción de la litigiosidad tributaria serían las siguientes:

- **Promoción de mecanismos alternativos de resolución de conflictos:** la **mediación** y el **arbitraje** pueden ser herramientas efectivas para resolver disputas fiscales de manera más ágil y menos costosa, aliviando la carga de los tribunales.
- **Fomento de la transparencia y la seguridad jurídica:** La **claridad** en la redacción de las normas fiscales y la estabilidad normativa son fundamentales para reducir las interpretaciones divergentes que pueden conducir a litigios.
- **Fortalecimiento de la relación cooperativa entre la Administración y los contribuyentes:** fomentar una **cultura de colaboración y confianza mutua** puede prevenir conflictos y promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.
- **Continuación de la transformación digital:** la **digitalización** de los procesos tributarios debe seguir avanzando para mejorar la **eficiencia**, la **transparencia** y la **satisfacción de los contribuyentes**, lo que favorecerá la reducción de la litigiosidad.

La implementación efectiva de estas recomendaciones requiere de un **compromiso continuo por parte de todos los actores involucrados en el sistema tributario español**. Solo a través de esfuerzos conjuntos se podrá lograr un entorno fiscal más justo, eficiente y con menor conflictividad.

Estamos convencidos de que **este informe será una pieza fundamental para profundizar en el debate sobre el incremento de la litigiosidad fiscal en España y para ayudar en la búsqueda de soluciones operativas y normativas** no solo para su disminución, sino para implementar, en el corto plazo, nuevos mecanismos de resolución de conflictos que garanticen, con la misma intensidad, la agilidad y la seguridad jurídica del contribuyente. Esperamos que también contribuya a eliminar o reducir «los celos y los miedos» que la Administración tributaria pueda tener ante estos nuevos mecanismos legales que pretendemos, humildemente, colaborar a impulsar de manera activa.



I.
EL PROBLEMA DE LA LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN ESPAÑA.
ANÁLISIS JURÍDICO Y DE DERECHO COMPARADO

La litigiosidad tributaria en España. Una visión general*

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ

Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)

RESUMEN

Según entienden todos los operadores jurídicos, la litigiosidad tributaria ha alcanzado en España unos niveles tan elevados que parece conveniente estudiar algunas medidas que palién esta situación en la medida de lo posible.

En este trabajo se intenta averiguar el alcance de tal litigiosidad, se pasa revista a las causas que la han provocado, se resume el sistema actual de resolución de las controversias en esta materia, con una mención expresa a lo que sucede en otros países de nuestro entorno, y se sugieren algunas medidas que podrían adoptarse a corto, medio y largo plazo para revertir la situación actual.



* Este trabajo ha sido publicado en Italia en la *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*. Existen algunas diferencias, sobre todo cuando se trata de explicar el sistema italiano de los recursos tributarios y de incluir algunas aclaraciones que hemos considerado necesarias para que se comprenda mejor nuestra argumentación.

Introducción

La aplicación del Derecho, e incluso su misma creación, no es más que el intento de resolver, por vías pacíficas, los conflictos entre intereses contrapuestos (ya lo expuso Ihering en el siglo XIX mucho mejor que nosotros). Por tanto, la litigiosidad está ínsita en la naturaleza misma del Derecho, por lo que el problema no está en ella misma, que es imposible de evitar, sino en procurar que se mantenga en unos niveles razonables, lo que se debe conseguir estableciendo unos cauces lo más eficientes posibles.

Todo esto es aplicable a nuestra rama jurídica aquí y ahora. Desde hace mucho tiempo es un lugar común afirmar que la litigiosidad tributaria en nuestro país es excesiva y, partiendo de este aserto, se han propuesto muchas fórmulas para reducirla¹. En las líneas que siguen vamos a realizar unas reflexiones generales sobre esta cuestión, sin pretender, en modo alguno, agotarla.

Antes de entrar en materia, es conveniente hacer unas consideraciones previas para centrar nuestro análisis.

La primera de ellas es **delimitar nuestro objeto de examen**. Como resulta evidente, las controversias, como todas las de carácter jurídico, se pueden plantear en muchas fases de la aplicación de los tributos. Así:

1. Pueden serlo **en el momento de la aprobación de las normas tributarias**, tanto sustantivas como procedimentales. Las leyes y reglamentos son susceptibles de ser discutidos y lo son en la práctica. Por ejemplo, las leyes pueden ser impugnadas por ser consideradas inconstitucionales o contrarias al ordenamiento comunitario.
2. **Las controversias se pueden plantear, también, durante los procedimientos de aplicación de los tributos** y lo son de manera habitual. Esto se aprecia, sobre todo, en los procedimientos de control del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios llevados a cabo por los órganos tributarios.
3. **Las controversias se pueden plantear, en fin, una vez que la Administración tributaria ha tomado una decisión o, por decirlo de manera más precisa, ha dictado un acto definitivo**. En este caso, los interesados tienen la posibilidad de discutir las decisiones administrativas adoptadas a través de los recursos previstos en la legislación vigente. Esta es la litigiosidad que nos interesa en estos momentos y a la que, por tanto, dedicaremos nuestra atención.

Y la segunda consideración tiene que ver con el **íter que, en nuestra opinión, debe seguirse para analizar la litigiosidad tributaria**. Así, debe hacerse referencia de manera consecutiva a las siguientes cuestiones:

¹ La bibliografía sobre el asunto es muy extensa y no tiene sentido que la mencionemos expresamente porque siempre sería incompleta. Como muestra baste citar a CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.) (2015), *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, ePraxis, Madrid; y a LAGO MONTERO, J. M. (Dir.) (2018), *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Thomson Reuters Aranzadi.



1. En primer lugar hay que averiguar si tal litigiosidad, inevitable según hemos señalado, ha alcanzado unos niveles tales en España que se hace necesario **revisar el sistema actual** para mantenerla en unos niveles razonables.
2. Si aceptamos que la litigiosidad tributaria en España es excesiva, **es preciso analizar, en segundo término, sus causas** porque resulta posible que, si se actuase sobre ellas, el problema si no desapareciera por completo, al menos podría minimizarse.
3. En tercer lugar **es oportuno hacer un repaso crítico del sistema actual de resolución de las controversias tributarias**, para lo que será útil también hacer una breve referencia a lo que ocurre en otros ordenamientos jurídicos que nos son próximos.
4. Para terminar haremos mención **algunas propuestas de solución del problema de la litigiosidad tributaria**, teniendo siempre presente que lo que proponamos nunca será «el bálsamo de Fierabrás» quijotesco.

1. Alcance de la litigiosidad

Hablar de la litigiosidad tributaria supone dar por hecho que existe, pero ¿es esto cierto?

Se han realizado algunos intentos para cuantificar las controversias en materia tributaria, pero las conclusiones a las que se llegan no dejan de ser conjeturas y estimaciones, principalmente por la ausencia de estadísticas públicas completas. Con todo, **hay que distinguir entre las controversias en la vía administrativa y las que se ventilan en sede judicial.**

Como veremos más adelante, las controversias tributarias en la **vía administrativa** se examinan y resuelven por la AEAT (recursos de reposición) y por los Tribunales Económico-Administrativos (TEAS) que son órganos del Ministerio de Hacienda.

Por lo que se refiere a los primeros, no existe rastro alguno en las Memorias de la AEAT. En estas se cuantifican las cantidades ingresadas en periodo voluntario y las que se exigen después de una intervención de control², pero no se dice nada de las que son objeto de recurso.

Mejor información se obtiene de las Memorias de los TEAS que realiza el Tribunal Central. Según la del año 2022, última que se conoce a la hora de redactar estas líneas, en los últimos cinco años se han interpuesto una media de algo más de 200.000 reclamaciones anuales, siendo el año de mayor conflictividad el último año examinado, con más de 230.000 reclamaciones. La Memoria destaca que, anualmente, se resuelven más reclamaciones que las que se interponen, lo que debería provocar una disminución paulatina de las reclamaciones por resolver, pero, en todo caso, se echa en falta una referencia al importe total de las cantidades que se discuten³.

² Estas son calificadas en las Memorias como cantidades que proceden del control del fraude tributario y aduanero. Es posible aceptar que buena parte de tales cantidades deriven de comportamientos fraudulentos, pero parece evidente que algunas solo se ingresan después de que se comprueben diferencias en la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

³ Recientemente se ha mencionado la cifra de 40.000 millones de euros, pero no se ha identificado la fuente contrastada de la que se ha obtenido esta cifra.



Se ofrece, sin embargo, un dato relevante. Según la Memoria, el 37,09% de las reclamaciones resueltas en el año 2022 lo fueron en sentido estimatorio, total o parcialmente. Aunque no se dice expresamente, del contexto se desprende que los responsables de los TEAS se muestran satisfechos de su trabajo, pero hay una lectura menos optimista. El hecho de que algo más un tercio de las reclamaciones se fallen a favor de los obligados hace pensar que la AEAT aplica las normas tributarias de una manera un tanto sesgada. La eficiencia de una Administración se mide, también, por el hecho de que sus decisiones son confirmadas en un alto grado y este no parece ser el caso.

Menos información existe en el **ámbito judicial**. Ni la Memoria del Tribunal Supremo ni la de los Tribunales Superiores de Justicia ofrecen datos que puedan dar una idea del alcance de las controversias tributarias. En todas ellas se dan los datos de las Salas de lo Contencioso-Administrativo, pero no aparecen desglosadas por conceptos, por lo que es imposible saber cuáles corresponden a asuntos tributarios.

Hay algunas maneras indirectas que permiten solo atisbar el alcance de la litigiosidad tributaria, pero sin que los datos obtenidos puedan servir para realizar afirmaciones mínimamente válidas. Así, en la base de datos del Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), y como correspondientes a 2022, aparecen 286, 949 y 4.910 sentencias de las Salas de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia, respectivamente, en las que, de manera directa o indirecta, se han tomado en consideración impuestos estatales. Si tomamos en cuenta el año 2023, estas cifras se convierten en 635, 696 y 5.334. Con estos datos es imposible saber si una simple alusión al término «tributo» hace referencia a un asunto propiamente tributario o no⁴.

Ahora bien, más allá de los datos que pueda arrojar un estudio mucho más detallado, absolutamente necesario si se quiere abordar con seriedad el tema que nos ocupa, está la sensación que tienen los operadores jurídicos: los jueces y tribunales, los profesionales de la abogacía y la doctrina. Todos, aunque sea de manera intuitiva, creen que **la litigiosidad tributaria es alta en nuestro país y que deberían adoptarse medidas para atenuarla**.

2. Causas de la litigiosidad

Dejando de lado consideraciones de carácter subjetivo, ya que no podemos saber cuál es la intención de los litigantes en materia tributaria más allá de la intención de minimizar el tributo a satisfacer, en nuestra opinión **son cuatro las causas objetivas que explican el alto nivel de conflictividad tributaria: la escasa calidad jurídica de las normas tributarias, la enorme confusión que existe entre las normas tributarias *stricto sensu* y las disposiciones, actuaciones y resoluciones que las interpretan, la exigencia cuasi objetiva de sanciones tributarias y el**

⁴ En la Memoria del TS del año 2022 se dice que la Sala de lo Contencioso-Administrativo dictó 1.938 sentencias. Poniendo en relación este dato con el que se ofrece en el texto, con muchísima cautela se podría decir que los asuntos tributarios supusieron el 14,75% de los tratados por la Sala.



complejo sistema de recursos en materia tributaria que conoce nuestro ordenamiento, lo que provoca el efecto, posiblemente no querido, de eternizar las controversias en nuestra materia.

Dejando esta última cuestión para más adelante, haremos alguna reflexión sobre las tres primeras causas.

La primera causa de la litigiosidad tributaria, aunque sea remota, es la poco cuidada técnica legislativa⁵. Con menos excepciones de las que sería de desear, **las normas tributarias son confusas, reiterativas y asistemáticas**, y no es necesario insistir mucho en ello porque tales defectos son tan evidentes que saltan a la vista⁶.

Tan grave, o incluso más, es la **deficiencia sistemática de las leyes tributarias**, algo habitual también en otros ordenamientos tributarios⁷. El problema es que, en nuestro Derecho, hemos retrocedido. Los textos refundidos de los diversos impuestos que se aprobaron a raíz de la reforma de tributaria de 1964 contenían normas de una cierta tosquedad sustantiva, pero eran de una simplicidad sistemática ejemplar. Se podía, y todavía se puede, recordar el orden en que aparecían recogidos los institutos definidores de cada impuesto: hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos, base imponible, base liquidable, deuda tributaria y gestión. Solo aparecía, y desgraciadamente sigue apareciendo, como nota disonante, la colocación sistemática del periodo impositivo (cuando existía) y del devengo, constitutivos ambos del aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible, que en los Textos refundidos aparecía siempre separado de los demás aspectos (el material y el espacial).

Hoy día, y sin que se sepa la razón, **cada ley impositiva tiene un orden sistemático diferente**. No es momento ni lugar para hacer un análisis completo de los textos reguladores de los impuestos, pero no me resisto a mencionar las leyes de los tres impuestos más importantes de nuestro sistema tributario. En el **IRPF**, el primero de ellos, la simple búsqueda de los componentes de la base imponible resulta dificultosa en extremo [en principio, parece que se regula en los artículos 17 a 39, pero enseguida nos damos cuenta de que debemos tener en cuenta también las normas contenidas en los artículos 40 a 43 (Reglas especiales de valoración) y en el Título X (artículos 85 a 95) que lleva por rúbrica, equívoca donde las haya, de «Regímenes especiales»].

⁵ Vid. ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A. (2023), «Las malas leyes», en *De iure mercato. Libro homenaje al Prof. Dr. h. c. Alberto Ber-kowitz Rodríguez-Cano*, Tirant Lo Blanc, Valencia, pp. 176 y ss., quien afirma que, actualmente, las leyes son de mala calidad, que el fenómeno no es exclusivo de nuestro Derecho y añade:

«El fenómeno de la falta de calidad de las leyes es de tal intensidad que en los últimos años ha saltado por encima de las fronteras de los estudiosos del Derecho, hasta llegar a la opinión pública, a veces utilizando los medios comunicación como "arma arrojadiza" contra los sucesivos Gobiernos».

⁶ Esta cuestión fue tratada por mí con más detalle en la Conferencia de clausura del XXX Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Pamplona, 16 de noviembre de 2013, que llevaba el título: «La seguridad jurídica en crisis (Una visión general en el ámbito tributario)». La conferencia se publicó con el título «L'incertezza giuridica nel diritto tributario», en la *Rivista Diritto Tributario Internazionale*, 2014 (1), pp. 48-97.

⁷ No nos debe consolar el hecho de que este defecto existe, incluso agravado, en el Derecho comparado. Así, el *Code general d'impôts* francés o el *Codice generale delle imposte* italiano son de una lectura casi imposible por la enorme cantidad de artículos multiplicados (ter, quater, etc.) y las interpolaciones casi infinitas. Lo curioso es que, al menos, el Derecho italiano conoce la técnica de los Decretos legislativos, que podrían servir para aprobar textos refundidos cuando los textos de origen se convirtieran en malas copias de la novela de James Joyce *Finnegans Wake*.



En cuanto al **Impuesto sobre Sociedades**, la regulación de la base imponible (Título IV) es manifiestamente mejorable hasta el punto de que, por ejemplo, la rúbrica de algún capítulo no se compadece con el contenido. Ni el artículo 12 (amortizaciones), ni el 13 (reglas de valoración) ni el 14 (gastos no deducibles) regulan, en sentido estricto, límites de los gastos deducibles.

En fin, no hay explicación posible para el hecho de que, en la Ley del **IVA**, por ejemplo, los sujetos pasivos (artículos 84 a 89) se regulan entre la base imponible (artículos 78 a 77) y los tipos impositivos (artículos 90 y 91)⁸.

Y donde la sistemática jurídica brilla por su ausencia es en las leyes que podríamos denominar *pantributarias*, puesto que modifican las reguladoras de muchos impuestos, e incluso las normas aplicables a todos ellos contenidas en la LGT.

Y, por último, cabe referirse a **la brevedad temporal de las leyes tributarias**, a veces insoportable. No hace falta insistir en algo que es sobradamente conocido. Muchas leyes tributarias tienen una vida tan corta que es imposible que llegue a fijarse un criterio homogéneo de interpretación. Cuando se ha llegado a un cierto consenso sobre su significado, ya se han derogado y el trabajo de los juristas debe comenzar de nuevo.

No hace falta esforzarse mucho para entender que **el breve periodo de vigencia de ciertas normas tributarias introduce un grado de confusión** en la determinación del ordenamiento aplicable a un caso concreto, lo que resulta incompatible con el deseo loable de limitar las controversias tributarias.

La **segunda causa de la litigiosidad es la confusión existente entre las normas tributarias y las disposiciones, actuaciones y resoluciones que las interpretan**⁹. El conjunto de reglas tributarias (y de momento utilizo un término muy ambiguo) es casi inabarcable. Podemos considerar un lugar común decir que **no es posible conocer cuáles son las que están vigentes en un momento determinado**. No me cabe la menor duda de que esta circunstancia, que es innegable, conlleva una falta de respeto al principio de seguridad jurídica, lo que propicia la litigiosidad.

Con todo, el problema se centra no solo en averiguar qué es lo que resulta aplicable en un caso concreto dentro de un laberinto de disposiciones de todo rango y condición dictadas por los órganos de la Administración del Estado, sino también por otro tipo de entes a los que nuestro ordenamiento reconoce personalidad jurídica propia, entre los que destaca la AEAT.

⁸ Es cierto que las Directivas de la UE, en particular la Sexta Directiva IVA y la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que la sustituyó, no son un prodigio de perfección sistemática, pero hay que tener en cuenta que pretenden establecer unas reglas que después deben transponerse a 27 ordenamientos distintos, cada uno con una tradición jurídica en algunas ocasiones centenaria, y que la transposición a los ordenamientos internos debe ser de su contenido material y no de la forma.

⁹ Ya nos hemos ocupado de la cuestión en «L'incertezza giuridica nel diritto tributario (la situazione spagnola)» en *Rivista de Diritto Tributario Internazionale*, 2014 (1), pp. 45 y ss. También en MARTÍN QUERALT, J. y OTROS (2024), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 35.ª edición, Tecnos, *op. cit.*, Madrid, pp. 177 y ss. Lo que sigue es una versión abreviada y actualizada de lo allí escrito.



Y, además, la cosa se complica por dos razones. Así:

1. Desde la perspectiva del respeto al principio de seguridad jurídica, **el concepto de norma jurídica, dogmáticamente claro, ha sido enturbiado con frecuencia en la práctica**, porque con el ropaje externo de una Circular, Instrucción, Resolución, Acuerdo, etc., y sin que la misma aspirara a dejar de serlo, al menos formalmente, la interpretación normativa contenida en el documento en cuestión se ha publicado con la solemnidad de una norma y ha alcanzado una gran difusión, afectando de lleno a las relaciones jurídicas entabladas entre los obligados tributarios y los órganos administrativos, que son, en puridad, los únicos vinculados por la Circular, Instrucción, etc.¹⁰
2. Tales disposiciones a las que, insistimos, hay que negar carácter de norma jurídica, se dictan por una **excesiva diversidad de órganos con carácter vinculante para distintos órganos y dependencias según los casos**: el Ministro de Hacienda (artículo 12.3 LGT, el Director General de Tributos (artículos 12.3 y 88.5 LGT) provocando, con ello, un solapamiento indeseable entre las normas interpretativas y las contestaciones a las consultas tributarias¹¹, la Comisión consultiva para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 159 LGT) o el TEAC (artículo 239.8 LGT).

Este conjunto de normas, reglas de aplicación e interpretación, contestaciones a supuestos concretos, notas, comunicados, etc., introduce una situación de inseguridad jurídica¹² que, desde la perspectiva que nos interesa, no cabe duda de que propicia las controversias tributarias.

Por último, **otra causa de la litigiosidad tributaria es la imposición de sanciones con carácter casi automático por parte de la Administración tributaria.**

Es cierto que la LGT exige que, para la existencia de una infracción tributaria, es necesaria la concurrencia de dolo o culpa, con cualquier grado de negligencia, pero también lo es que, en la práctica, existe un automatismo administrativo que conlleva iniciar los expedientes sancionadores prescindiendo de los elementos fácticos o jurídicos que se hayan apreciado en la tramitación del procedimiento de comprobación previo, lo que desvirtúa la necesaria apreciación de la concurrencia del elemento intencional hasta casi hacerla desaparecer, convirtiendo, así, la imposición de sanciones en una reacción del ordenamiento que se produce, prácticamente,

¹⁰ A esta confusión contribuyen, en no poca medida, las Notas y Comunicados que, bajo la denominación de Criterios de carácter general en la aplicación de los tributos, hace públicos la Administración tributaria con más frecuencia de la deseada. Este tipo de escritos, a los que no cabe reconocer valor normativo alguno, no tienen fecha ni están suscritos por alguna autoridad o cargo público. Por todo ello, y a pesar de que se indica que no tienen carácter vinculante, deberían desaparecer por la confusión que puede plantear en los contribuyentes.

¹¹ Por ello, las disposiciones interpretativas del Director general pueden ser calificadas como contestaciones dictadas *in abstracto*, es decir, sin que sea necesaria una intervención de los administrados y sin que lo que se interpreta se refiera a un caso concreto. *Vid.* MARTÍN QUERALT, J. y OTROS, *Curso...*, *op. cit.*, p. 178.

¹² La propia AEAT es consciente de ello. Así, en el Código de Buenas Prácticas Tributarias (a que luego nos referiremos) se dice que:

«La Agencia Tributaria procurará (véase la indefinición del término) que en sus actuaciones se tengan en cuenta los precedentes administrativos y velará por que la interpretación de las normas se respete la unidad de criterio de la Administración Tributaria».



de forma objetiva, asociándose a cualquier comportamiento cuyo resultado haya sido dejar de ingresar todo o parte de una deuda tributaria¹³.

3. Régimen vigente de resolución de controversias

3.1. La situación en España

Como acabamos de señalar, **una de las causas de la litigiosidad tributaria es el sistema de reclamaciones y recursos que existe en nuestro sistema tributario**. Aunque es suficientemente conocido, conviene decir algo sobre ello, aunque, por razones de simplificación, solo examinaremos el sistema aplicable a los tributos gestionados por el Estado¹⁴.

En España existen **dos tipos de recursos tributarios: los planteados ante y resueltos por la propia Administración, y los recursos jurisdiccionales**.

A cada uno de estos recursos voy a dedicar unas líneas, no sin antes indicar que, dada la complejidad del sistema, solo haré referencia a los tributos estatales.

Parece claro que las controversias tributarias donde deben dirimirse es ante los órganos judiciales, pero antes, como indica expresamente el artículo 25,1 de la Ley 29/1998, de 13 julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA), tales controversias deben haber sido planteadas en vía administrativa hasta agotar los procedimientos previstos en la ley¹⁵.

Ahora bien, aun aceptando que la regla del agotamiento previo de la **vía administrativa** puede ser razonable, lo que parece claro es que los argumentos esgrimidos en su defensa solo son plausibles si se dan tres condiciones: que el sistema de recursos administrativos sea simple; que los recursos mismos sean de tramitación sencilla; y, en fin, que sean resueltos con rapidez. Pues bien, los recursos administrativos en materia tributaria no cumplen ninguna de estas tres condiciones. Así:

1. El sistema resulta muy complejo y los mecanismos de atenuación arbitrados legalmente han sido insuficientes para evitarlo.
2. Tampoco puede decirse que los costes sean pequeños porque, si bien es cierto que los recursos administrativos en materia tributaria son gratuitos, también lo son los recursos judiciales y, sobre todo, porque, dada la complejidad de las normas tributarias, los interesados deben buscar casi siempre la ayuda de expertos, lo que supone incurrir, necesariamente, en costes.

¹³ Esta frase es reproducción de lo que se dice en MARTÍN QUERALT, J. y OTROS, *Curso...*, op. cit., pág. 641.

¹⁴ Lo que sigue es un resumen actualizado de mi trabajo «Algunas reflexiones sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria», en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, n.º 141 (2009), pp. 5-42.

¹⁵ La exigencia del agotamiento previo de la vía administrativa cuenta con el apoyo explícito de nuestro Tribunal Constitucional. Podemos citar, por todas, la STC 275/2005, de 7 de noviembre (recurso de amparo 5704/2000).



3. Y, en fin, tampoco la Administración tributaria es especialmente diligente (por utilizar una expresión benevolente) a la hora de resolver los recursos.

Dicho esto, podemos explicar, brevemente, la estructura el sistema español de los **recursos administrativos en materia tributaria**.

En primer lugar, nos encontramos con el **recurso de reposición** (artículos 222 y siguientes LGT), que es de carácter potestativo y que, como en el resto de la Administración estatal, tiene una tramitación muy sencilla y se resuelve por el mismo órgano que dictó el acto tributario que se recurre. Posiblemente la última circunstancia es la que explica que su uso sea cada vez más escaso.

En segundo término, y una vez resuelto el recurso de reposición, naturalmente en contra de las pretensiones de los interesados, o no interpuesto previamente, existen en España, desde hace un siglo, unos recursos propios y exclusivos de nuestra materia. Son las **reclamaciones económico-administrativas**, cuyas características más relevantes son que su tramitación y resolución se encomienda a órganos propios y específicos, diferentes, por tanto, de los que dictan los actos objeto de recurso, y que sus decisiones, en multitud de supuestos, pueden ser recurridas, paradójicamente, por ciertos órganos directivos de la misma organización de la Hacienda Pública española de la que forman parte los órganos que resuelven las reclamaciones (por ejemplo, el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda)¹⁶.

Los órganos a los que se encomienda la función de resolver estas reclamaciones son los Tribunales Económico-Administrativos (TEAS), de los que existe uno central (TEAC) con competencia en toda España y con sede en Madrid; 17 Territoriales (TEAR), uno por cada comunidad autónoma; y dos Locales (TEAL), con competencia, cada uno de ellos, en las ciudades de Ceuta y Melilla.

A los efectos que ahora interesa hay que señalar que **la tramitación de las reclamaciones se lleva a cabo a imagen y semejanza de los procesos judiciales** (interposición sin necesidad de fundamentar las pretensiones, escrito de alegaciones similar al de demanda, existencia de un periodo probatorio, resoluciones con un formato similar a las sentencias, etc.).

La igualdad se acentúa si tenemos en cuenta que la LGT contempla los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina, ambos competencia del TEAC, y que no son otra cosa que un calco de los recursos de casación para la unificación

¹⁶ Con carácter general, ni la Ley de la Función Pública ni la LJCA reconocen a los funcionarios públicos legitimación alguna para recurrir los actos de la Administración pública de la que forman parte [artículos 4.1.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre (ya citada), *a contrario sensu*, y 20.a) LJCA], salvo, naturalmente, que tales actos afecten directamente a derechos o intereses legítimos personales.



de doctrina y en interés de ley que estuvieron vigentes hasta la modificación de la LJCA por medio de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio¹⁷.

Ahora bien, a pesar de las apariencias esto no significa que los TEAS deban ser considerados, desde un punto de vista constitucional, verdaderos órganos jurisdiccionales, sino que forman parte de la Administración de la Hacienda Pública del Estado. En particular, hay que destacar que sus miembros son funcionarios públicos estatales sometidos al régimen estatutario común, sin estar dotados de la inamovilidad e independencia de que gozan constitucionalmente los jueces y tribunales (artículo 117.2 CE)¹⁸.

Ya hemos indicado que, salvado el escollo de los recursos administrativos, las controversias en materia tributaria se resuelven, en último término, en sede judicial.

Como es de sobra conocido, las cuestiones tributarias (como todas aquellas en las que intervienen las Administraciones públicas) se encomiendan al conocimiento de un orden judicial propio que es la **Jurisdicción Contencioso-Administrativa**. Así, la competencia para conocer de los asuntos que afectan a los tributos del Estado corresponde a los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ), de los que existe uno en cada comunidad autónoma y la Audiencia Nacional (AN) cuando el asunto hubiera sido conocido por el TEAC (en segunda o en única instancia). Como culminación del sistema, contra las sentencias dictadas por esos tribunales cabe interponer recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Ahora bien, debemos destacar algunos extremos:

1. El recurso, que está configurado como extraordinario, tiene por objeto determinar la interpretación de la norma ante asuntos que tienen un interés general o, como dice la Ley, resolver los asuntos en los que exista «*interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia*».
2. Aunque los interesados deben argumentar sobre el interés casacional, es el propio TS el que decide si este interés existe antes de estudiar un asunto. Por tanto, en el recurso de casación hay dos fases procesales: la primera de admisión y la segunda, si se admite el recurso, de formalización.

3.2. Breve referencia al Derecho comparado

La organización de la justicia y la determinación del ámbito de actuación material de los distintos jueces y tribunales es uno de los rasgos más característicos de la diferenciación de los ordenamientos nacionales.

¹⁷ El paralelismo se acentuaba en los recursos ante el TEAC para la unificación de doctrina y de casación en interés de ley mientras este existió. En ambos, solo interviene una parte, la Administración pública, sin que lo haga el interesado, aunque su situación jurídica no se ve alterada por la decisión del órgano competente (hoy día solo el TEAC). Una crítica del recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina puede verse en mi trabajo «*Algunas reflexiones...*», *op. cit.*

¹⁸ La diferencia con los verdaderos tribunales de justicia se puede observar, también, en la imposibilidad de que los TEAS puedan plantear cuestiones de prejudicialidad ante el TJUE como señaló la sentencia de 21 de enero de 2020 (Asunto C-274/14, *Banco Santander, SA*).



Esto se puede predicar respecto de los sistemas que existen para resolver las controversias en materia tributaria. Por no alargar excesivamente estas líneas examinaremos, de manera sintética, los ordenamientos de Francia, Italia y el Reino Unido, que, a pesar de las diferencias que presentan entre ellos, tienen una característica común que les aparta de manera radical del sistema español: **en ninguno de ellos existen recursos previos suscitados y resueltos por órganos de la Administración tributaria, ni de manera obligatoria ni de forma potestativa.**

3.2.1. Francia

El sistema de recursos en materia tributaria se modificó de manera sustancial por medio de la Ley n.º 87/1127, de 31 de diciembre de 1987, relativa a la reforma del contencioso-administrativo, que sigue vigente, aunque con innumerables modificaciones.

En Francia, **los asuntos tributarios se sustancian ante los Tribunales Administrativos que forman parte de lo que, en nuestro derecho, serían los Tribunales contencioso-administrativos.** Así, la organización judicial francesa¹⁹, en lo que nos interesa, puede resumirse del modo siguiente:

a. Los Tribunales Administrativos

Constituyen la primera instancia en materia tributaria²⁰. Cada tribunal tiene jurisdicción sobre tres o cuatro departamentos. En la actualidad hay 42 tribunales administrativos, cada uno de los cuales tiene de 1 a 18 salas.

Como en España, al final de la audiencia, el tribunal podrá anular la decisión administrativa, modificarla o rechazar el recurso.

b. Los Tribunales Administrativos de Apelación

Las sentencias dictadas por los Tribunales Administrativos pueden ser recurridas, con algunas excepciones, apeladas ante un Tribunal Administrativo de Apelación, de los que existen nueve.

Cada tribunal está presidido por un Consejero de Estado y cuenta con entre dos y nueve salas especializadas (urbanismo, fiscalidad, economía, contratación pública, etc.). Cada cámara está compuesta por un presidente, un consejero presidente, relatores y un relator público, siempre

¹⁹ Las normas procesales se contienen en el Libro de procedimientos tributarios [*Livre des procédures fiscales* (LPF)] que es uno de los códigos asociados al Código general de los impuestos (*Code général des impôts*). Fue aprobado por diversos decretos de 15 de septiembre de 1981 y entró en vigor el 1 de enero de 1982. Desde entonces ha sufrido numerosísimas modificaciones.

²⁰ Por razones históricas, en las cuales no resulta útil entrar ahora, las cuestiones relativas a ciertos tributos, como los Impuestos de registro de la propiedad, sobre el timbre y sobre el patrimonio inmobiliario (establecido por la ley n.º 2017-1837 de 30 diciembre de 2017, de presupuestos para 2018), así como las tasas de registro, se sustancian ante la jurisdicción civil ordinaria.



en número impar de jueces administrativos asistidos por una secretaría. No obstante, algunos casos son juzgados por un solo magistrado.

Estos tribunales examinan los elementos sustanciales del litigio y verifican que, en la primera sentencia, no existan errores de Derecho.

c. El Consejo de Estado

El Consejo de Estado es el tribunal supremo del orden administrativo, aunque debemos advertir que, puesto que también tiene competencias consultivas (como nuestro organismo homónimo), las decisiones judiciales se sustancian ante la Sección de litigios que es quien juzga los conflictos entre los ciudadanos y la administración (nuestro equivalente es la Sala Tercera del Tribunal Supremo). La Sección de litigios está compuesta por 10 Salas, de las que la octava y la novena se ocupan, entre otros asuntos, de los referidos a la fiscalidad.

El Consejo de Estado vela por la conformidad de las decisiones de los tribunales administrativos. No vuelve a juzgar la disputa, sino que verifica la aplicación de la ley y la ausencia de irregularidades procesales.

Puede desestimar el recurso o anular la decisión judicial. Si anula la decisión, devuelve el asunto al órgano jurisdiccional que ya se haya pronunciado sobre él o a un órgano jurisdiccional de la misma naturaleza. No obstante, y de modo excepcional, puede decidir volver a juzgar el caso por sí mismo.

3.2.2. Italia

Existe una jurisdicción exclusivamente tributaria que tiene por objeto resolver las controversias que se refieren a los tributos de todo tipo y denominación estatales, regionales y locales²¹.

Los órganos de la justicia tributaria fueron profundamente reformados por la Ley de 31 de agosto de 2022 n.º 130, modificada por el Decreto Ley de 29 de diciembre de 2022 n.º 198, posteriormente convertido con algunas modificaciones en la Ley de 24 de febrero de 2023, n.º 14. De acuerdo con estas disposiciones, el nuevo sistema entró en vigor el día 1 de enero de 2023.

La principal reforma consistió en transformar las Comisiones tributarias, que existían desde los años 30 del pasado siglo, en Tribunales de Justicia Tributarios (*Corti di Giustizia Tributarie*).

²¹ Ahora bien, corresponde a la justicia ordinaria civil y no a la tributaria las cuestiones referidas a la exigencia de los tributos en vía de apremio y algunas cuestiones referidas a los tributos sobre la propiedad inmobiliaria.

Por otro lado, Los recursos en materia tributaria se rigen por las disposiciones del proceso tributario aprobado por el Decreto Legislativo, de 31 de diciembre de 1.192 n.º 546, que ha sufrido numerosas modificaciones posteriores, las últimas introducidas por la Ley de 31 de agosto de 2022 n.º 130. El Código procesal civil tiene la consideración de norma supletoria.



Las características comunes de los órganos que entienden y resuelven los recursos en materia tributaria (salvo el Tribunal de Casación) a los efectos que nos interesa son las siguientes:

1. Son verdaderos tribunales de justicia creados al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria VI de la Constitución, aunque a efectos funcionales y de organización dependen del Departamento de la Justicia Tributaria que es uno de los seis que conforman el Ministerio de Economía y Hacienda²².
2. El órgano de gobierno es el Consejo de la Presidencia de la Justicia Tributaria²³.
3. Los miembros de los Tribunales de Justicia Tributarios se nombran previa superación de un examen propio y de un periodo de formación y tienen la consideración de funcionarios públicos²⁴.

Con estas precisiones, la organización italiana en lo que nos concierne puede resumirse del modo siguiente:

a. Tribunales de Justicia Tributaria de primera instancia (*Corti di Giustizia Tributarie di primo grado*)

Son los encargados de resolver los recursos contra las decisiones de la Administración tributaria, sin que sea necesario interponer previamente recurso o reclamación previa alguna.

Existe un Tribunal de este tipo en cada una de las capitales de provincia, con un Presidente y un número de secciones adecuado al número medio de los recursos que debe atender²⁵.

El colegio que entiende de cada recurso está presidido por el Presidente o Vicepresidente de sección y dos miembros, aunque los asuntos con cuantía de hasta 3.000 euros son juzgados por un solo miembro.

b. Tribunales de Justicia Tributaria de apelación (*Corti di Giustizia Tributarie di secondo grado*)

Son los encargados de resolver los recursos de apelación contra las sentencias dictadas por los Tribunales de primera instancia²⁶

²² Esto ha sido criticado por toda la doctrina que ha defendido, de manera generalizada, su inclusión en el Ministerio de Justicia.

²³ Dicho de otro modo, los Tribunales Tributarios no están bajo la tutela y vigilancia del *Consiglio Superiore della Magistratura* previsto en el artículo 140 de la Constitución italiana.

²⁴ Como curiosidad, el cese de los miembros de los Tribunales de Justicia Tributarios se puede producir, entre otras razones, por no participar en tres sesiones consecutivas sin motivo justificado. También resulta peculiar que los jueces tributarios tengan, además de una retribución fija, otra variable en función de los recursos resueltos, aunque con un tope anual: no pueden percibir más de 72.000 euros brutos al año.

²⁵ Por ejemplo, en Roma existen 68 secciones y en Milán 50.

²⁶ Como regla para tener en cuenta, hay que señalar que los apelantes pueden pedir la suspensión de la ejecutividad de la sentencia previa si de esta se pudiera derivar un daño grave e irreparable, suspensión que puede estar subordinada a la exigencia de una garantía.



Existe un Tribunal de este tipo en cada una de las capitales de regiones y en las provincias autónomas de Trento y Bolzano, con Presidente y un número de secciones adecuado al número medio de los recursos que debe atender²⁷.

El colegio que entiende de cada recurso está presidido por el Presidente o Vicepresidente de sección y dos miembros.

c. Tribunal Supremo (*Corte Suprema di Cassazione*)

El Tribunal Supremo de Casación está en la cima de la jurisdicción ordinaria y entre las principales funciones que le atribuye la ley fundamental del sistema judicial n.º 12, de 30 de enero de 1941, n.º 12 (art. 65) está la de garantizar «*la exacta observancia y la interpretación uniforme de la ley, la unidad del derecho nacional objetivo, el respeto de los límites de las diferentes jurisdicciones*».

El Tribunal Supremo tiene una misión esencialmente nomofiláctica y unificadora, encaminada a garantizar la certeza en la interpretación de la ley (además de dictar sentencias de tercer grado), por lo que, al menos en principio, las disposiciones vigentes no le permiten entrar en los hechos de un caso excepto cuando resulten de los documentos ya existentes las fases previas de los procesos y solo en la medida en que sea necesario conocerlos para motivar un recurso ante el propio Tribunal.

El Tribunal tiene dos Salas, una de lo Civil y otra de lo Penal. La primera tiene cinco secciones (compuestas por cinco jueces cada una) de las que la quinta (creada por el Decreto de 19 de junio de 1999, n.º 61) conoce de los recursos interpuestos contra las sentencias dictadas por los Tribunales de Justicia Tributarios de apelación, sin que sea necesario solicitar permiso alguno para interponer el recurso.

Los recursos en materia tributaria deben fundarse en alguno de los motivos previstos en los apartados 1 al 5 del 360, primer párrafo, del Código procesal civil.

Cuando el Tribunal estima un recurso de casación tiene la facultad-deber no solo de anular la decisión del juez de primera instancia, sino también de enunciar el principio de derecho que debe cumplir la disposición impugnada: principio que el juez remitente no podrá incumplir al reexaminar los hechos relativos al caso.

²⁷ Por ejemplo, en Lombardía existen 68 secciones y en Lazio 50.



3.2.3. El Reino Unido

Una vez que la Administración tributaria (*His Majesty Revenue & Customs*, HMRC) dicta un acto con o sin alegaciones²⁸ de los obligados tributarios, las controversias se dirimen, íntegramente, ante tribunales de justicia

El sistema judicial británico sufrió un proceso de transformación radical a finales de la primera década de este siglo (entre los años 2007 y 2009), lo que supuso la desaparición de multitud de tribunales específicos. Salvo lo que digamos más adelante respecto del Tribunal Supremo (*United Kingdom Supreme Court*), existen una serie de características comunes para los demás tribunales que, para lo que nos interesa, son las siguientes:

1. Se distinguen entre las salas de lo civil y de lo penal. Los asuntos tributarios se tratan siempre en las salas de lo civil.
2. Dentro de las salas de lo civil hay algunas que solo tratan de asuntos tributarios²⁹.
3. Los Tribunales están servidos por Jueces o por otros expertos en Derecho³⁰.
4. En la primera instancia interviene un solo juez, mientras que en instancias sucesivas interviene un Colegio judicial, tres o cinco según los casos.
5. Siempre existe una vista oral. Está institucionalizada la existencia de las vistas a distancia.
6. Salvo en la primera instancia, es necesaria la asistencia de abogado que siempre está asistido por expertos³¹.
7. Las sentencias dictadas por un Colegio expresan la opinión del juez ponente. Los demás jueces se limitan a aceptar su opinión sin más o a manifestar su discrepancia en unas cuantas líneas. El recurso es estimado o rechazado por la unanimidad o la mayoría de los jueces³².
8. Para poder apelar las sentencias desfavorables es necesario pedir autorización al Tribunal juzgador. La concesión de la autorización es vinculante para el tribunal superior. Si se rechaza la solicitud, esta puede ser reiterada ante el Tribunal superior que puede concederla. Su rechazo supone la finalización del proceso.

Dicho lo anterior, la organización judicial británica en lo que nos concierne puede resumirse del modo siguiente:

²⁸ En el Derecho británico se indica que, en algunos casos, los obligados tributarios pueden «apelar» a la Administración tributaria. Tales apelaciones no son tales, en sentido estricto, sino que cumplen el mismo papel que nuestras alegaciones, por ejemplo, en los supuestos de actas de disconformidad.

²⁹ Para hacernos una idea, es como si las funciones de la Sección segunda de la Sala Tercera de nuestro Tribunal Supremo se hubieran extendido a todos los tribunales.

³⁰ Los primeros trabajan permanentemente y son conocidos como jueces asalariados, mientras que los segundos, que trabajan a tiempo parcial, son conocidos como jueces pagados por honorarios.

³¹ Como es de sobra conocido, en el Derecho inglés solo los abogados denominados *Barrister* pueden intervenir en los juicios. Suelen estar asistidos por abogados expertos denominados *Solicitors*. En algunas de las sentencias que hemos consultado, el *Solicitor* era un despacho multinacional que también tiene presencia en España.

³² Las sentencias de los últimos años dictadas por los tribunales británicos se pueden consultar incluso en español en la página <https://caselaw.nationalarchives.gov.uk>



a. Sala de lo Fiscal del Tribunal Administrativo (*First-Tier Tribunal. Tax Chamber*)³³

Actualmente, el tribunal está integrado por siete salas, estructuradas en torno a áreas temáticas. Las salas pueden dividirse en secciones, reflejando las jurisdicciones heredadas de los tribunales que se fusionaron en el Tribunal de Primera Instancia (hasta 20).

Constituido por un solo juez, es el tribunal responsable de atender los recursos sobre la mayor parte de las decisiones adoptadas por la Administración tributaria.

Ya hemos señalado que, ante una sentencia desfavorable, los interesados deben pedir permiso para apelar. Ante esto, el Tribunal de Primera Instancia puede tomar la decisión de reconsiderar su sentencia³⁴.

b. Tribunal Superior de Justicia. Cámara de Hacienda y Cancillería (*High Court Chancery Division*)³⁵

Una de las cuatro Salas del Tribunal Superior tiene la responsabilidad de tramitar las apelaciones de ciertas decisiones tomadas por el Tribunal Administrativo en materia tributaria.

Las sentencias se resuelven por un tribunal constituido por tres jueces.

c. Sala Civil del Tribunal de Apelaciones (*Court of Appeal. Civil Division*)

El Tribunal de Apelaciones es el tribunal más alto dentro de los Tribunales Superiores de Inglaterra y Gales, y se divide en dos salas, la penal y la civil. Tiene su sede en los Tribunales Reales de Justicia de Londres.

Para lo que nos interesa, y teniendo en cuenta que solo estamos dando una visión general de los recursos en materia tributaria, hay que señalar que no resulta claro el reparto de competencias tributarias entre el Tribunal de Apelaciones y el Tribunal Superior³⁶. En principio, dentro de la Sala Civil se encuentra la denominada lista de ingresos. Esta lista incluye las reclamaciones que involucran cuestiones de principio importantes en las que es parte la Administración tributaria y que han sido examinadas antes por los tribunales precedentes.

³³ Se rigen por las normas de procedimiento aprobadas en 13 de febrero de 2009 que entraron en vigor el 1 de abril de 2009, aunque han sufrido numerosas modificaciones posteriores.

³⁴ Algo parecido sucede en nuestro Derecho. Al presentar una reclamación económico-administrativa, el órgano gestor puede reconsiderar su decisión (artículo 235.3, segundo párrafo LGT).

³⁵ Este Tribunal se rige por las normas de procedimiento aprobadas en 15 de octubre de 2008 que entraron en vigor el 3 de noviembre de 2008, aunque desde el primero de octubre de 2024 las reglas procedimentales serán las mismas que las del Tribunal de Apelación.

³⁶ En algunas de las sentencias que hemos examinado se apelaba contra una sentencia del Tribunal de Primera Instancia, mientras que, en otras, habían intervenido sucesivamente el Tribunal de Primera Instancia y el Tribunal Superior.



d. El Tribunal Supremo (*United Kingdom Supreme Court*)

La Ley de Reforma Constitucional de 2005 previó la creación de un Tribunal Supremo para el Reino Unido que inició sus actividades en octubre de 2009. De este modo se separó completamente del poder legislativo³⁷. Así pues, es un órgano del Reino Unido, jurídicamente separado de los tribunales de Inglaterra y Gales, ya que también es el Tribunal Supremo de Escocia e Irlanda del Norte.

En definitiva, es el tribunal de apelación final para todos los casos civiles del Reino Unido.

Aunque el Tribunal Supremo británico reúne, de alguna manera, los rasgos de un tribunal supremo ordinario y de un Tribunal Constitucional, como el estadounidense, para nuestro objeto de examen hay que señalar que, desde un punto de vista procedimental, se comporta como nuestro Tribunal Supremo. Así:

1. Un «Comité de Apelaciones» de tres jueces decide si concede permiso para apelar o no. El permiso se concede con extrema moderación, por lo general solo para casos que involucran cuestiones jurídicas discutibles de importancia pública general, esto es, solo interviene en casos de la mayor importancia pública y constitucional.
2. Solo se ocupa de cuestiones de derecho, sin que, en ningún caso, se tengan en cuenta los aspectos fácticos de los asuntos de que trata.

4. Propuestas de reforma

Constituye una temeridad ofrecer, en unas pocas líneas, algunas propuestas detalladas para resolver, o al menos limitar, la conflictividad tributaria. Solo podemos apuntar algunas ideas y este es el único propósito de lo que sigue.

Es necesario distinguir entre propuestas que guardan relación con las causas de la litigiosidad y las que afectan al sistema mismo de reclamaciones y recursos tributarios actualmente vigente.

Respecto de las **causas de la conflictividad tributaria**, nuestras propuestas son claras y no necesitan de la modificación de ley alguna:

1. **Las normas tributarias deben ser aprobadas, con escasísimas excepciones, después de un estudio profundo que debe abarcar tanto las cuestiones jurídicas como los aspectos económicos.** Esto solo se puede hacer a través de **proyectos de ley que deben contar con estudios previos lo más detallados posibles, con un periodo de información pública que no sea un mero expediente formal, con una memoria económica que no se limite a realizar**

³⁷ Hasta el año 2009, los 12 jueces más antiguos (los *Lords of Appeal in Ordinary* o *Law Lords*, como se los llamaba frecuentemente) formaban parte de la Cámara de los Lores, lo que significaba que, en la práctica, esta Cámara era la última instancia judicial para todo el Reino Unido en asuntos civiles (y, por tanto, tributarios).



afirmaciones retóricas y con los informes del mayor número posible de órganos independientes, en especial del Consejo de Estado. Esto no resulta posible si las normas tributarias se aprueban mediante proposiciones de ley, enmiendas parlamentarias o acudiendo al fácil recurso del Real Decreto-ley, desgraciadamente tan habitual en los últimos años.

2. **La Administración tributaria debe dejar de ver al contribuyente como un enemigo para considerarle como un ciudadano que, en términos generales, cumple de buena fe con sus obligaciones tributarias de manera correcta, intentando desentrañar, en muchas ocasiones, normas de difícil interpretación.** La imposición de sanciones debe ser la excepción en los supuestos de regularización tributaria y no su consecuencia necesaria, como sucede hoy día.

No podemos ignorar que la AEAT, consciente del problema de la litigiosidad tributaria, ha intentado encauzar el problema a través de una fórmula peculiar consistente en la aprobación (aunque no se sabe cuándo y por quién)³⁸ de un **Código de Buenas Prácticas Tributarias**.

En principio la idea parece loable, pero una lectura del Código produce una gran desilusión. Está lleno de vaguedades (se procurará, se posibilitará, se valorará, etc.), de lugares comunes (como la referencia tópica a una «*relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las entidades/instituciones públicas que lo suscriban*») y de compromisos que producen perplejidad porque no hacen sino referencia a obligaciones que ya está contempladas en las normas vigentes, sin que sea necesario alardear de que se cumplen³⁹.

No es de extrañar, por ello, que el Código no haya suscitado un gran entusiasmo y que no haya contribuido especialmente a reducir la litigiosidad tributaria⁴⁰.

En cuanto a las **sugerencias sobre el actual sistema de recursos tributarios** las hay que pueden ser adoptadas sin alterar el marco normativo vigente y las hay en las que tal marco debe ser modificado en todo o en parte.

³⁸ La última versión que conocemos tiene fecha de 11 de octubre de 2024, pero del contexto se desprende que corresponde a la actualización de las adhesiones. Como decimos en el texto, no consta en ningún sitio ni la fecha de aprobación del Código ni el órgano que lo hizo.

³⁹ No nos resistimos a citar dos ejemplos que no dejan de producir asombro:

1) Se señala que la AEAT comunicará, en el trámite de audiencia del procedimiento de inspección, los hechos que influyan en la eventual propuesta de regularización y los conceptos esenciales a regularizar. Aparte de reconocer, de manera implícita, que antes no se precisaban estos extremos, lo cierto es que, sin ellos, el trámite de audiencia deviene inútil y superfluo, por mucho reconocimiento constitucional que tenga.

2) Se dice, también, que la AEAT incorporará, en los actos en que se base la propuesta de regularización, una valoración de las alegaciones del contribuyente. Es decir, si se ha entendido bien el compromiso, antes de la aprobación del Código estas alegaciones simplemente se ignoraban.

⁴⁰ Hay un buen número de entidades y corporaciones adheridas al Código, pero no aparecen entre ellas colectivos tan importantes como los Colegios de Abogados, la CEOE o la principal asociación privada de profesionales tributarios (la Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF). Entre las sociedades solo se encuentran adheridas algunas estatales puras o mixtas (es verdad que son las más importantes).



Entre las *primeras* hay una evidente: **los órganos que resuelven las controversias tributarias deben ser dotados de más medios personales y materiales**⁴¹.

Pero, y con esto entramos en las *segundas sugerencias*, **es el propio sistema vigente de recursos en materia tributaria el que está en cuestión**. Su principal problema es la **tardanza que provoca su estructura a la hora de resolver, de manera definitiva, las controversias derivadas, consecuencia, en buena parte, de la descompensación que existe entre las instancias administrativas y las judiciales**. Así, un obligado tributario tiene hasta cinco oportunidades para exponer su postura ante la Administración tributaria: alegaciones en el trámite de audiencia, alegaciones frente a un acta de disconformidad, recurso de reposición, reclamación económico-administrativa ante el TEAR y recurso de apelación ante el TEAC. Y solo puede fundamentar su opinión una sola vez ante un órgano judicial, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia competente o de la Audiencia Nacional, puesto que el recurso de casación es un recurso extraordinario que solo se puede interponer en contadas ocasiones.

El sistema no resulta razonable ni eficaz, sobre todo porque, como ya he expuesto en algunas ocasiones, **en muchísimos supuestos nos quedamos sin saber cuál es la interpretación correcta de las complejas normas tributarias**⁴².

Alguna parte de la doctrina no desdeñable ha abogado por acudir al arbitraje como medio para resolver las controversias tributarias. Podría ser una solución para cuestiones de escasa cuantía, y, para ello, podría encomendarse la tarea a los órganos de defensa del contribuyente, que actualmente realizan actuaciones de escasa transcendencia práctica⁴³.

Ahora bien, **el arbitraje**, salvo que solo sea sobre cuestiones de hecho y por tanto de equidad, **tiene el inconveniente de que debería ser sometido, en último término, al conocimiento de los tribunales de justicia porque otra cosa supondría la vulneración del principio de tutela judicial efectiva**. Y entonces dejaría de ser un sistema sencillo de resolución de controversias tributarias.

La mejor solución sería unificar los recursos tributarios, tanto administrativos como judiciales, en una sola secuencia, aunque no se nos escapa la complejidad que conllevaría abordar una reforma de este calado.

⁴¹ Para demostrar la necesidad de ello solo es necesario ofrecer algunos datos incontestables. Más arriba hemos examinado, de manera sucinta, el sistema de justicia tributaria en Italia. Pues bien, según disponen las normas aprobadas en 2022, Roma dispone de una plantilla de 272 jueces de primera instancia y Milán de 200. Y para los tribunales de apelaciones la plantilla es de 272 jueces para el Tribunal de segunda instancia de Lombardía y 200 para el de Roma. La comparación con el número de miembros de los nuestros Tribunales Económico-Administrativos y de los jueces de lo Contencioso-Administrativos que se ocupan de las cuestiones tributarias es sonrojante.

⁴² Ello es debido a la limitación del acceso al Tribunal Supremo consecuencia de la reforma del recurso de casación aprobada en el año 2015.

⁴³ Ya han existido en España procedimientos de resolución de controversias similares al arbitraje. Las decisiones de los Jurados Tributarios que existieron hasta el año 1980 (fueron suprimidos por la Ley 34/1980, de 21 de junio, sobre reforma del procedimiento tributario) no eran otra cosa que laudos arbitrales de equidad.



Hemos hecho alusión a los **sistemas** para resolver las controversias tributarias que rigen **en algunos países de nuestro entorno** (Francia, Italia y el Reino Unido). Ello no se ha hecho con un afán de erudición, lo que sería absurdo e inútil, sino para comprobar si alguno de estos sistemas podría ser trasladado al Derecho español, aunque no fuese de manera mimética.

Todos los sistemas examinados prescinden absolutamente de los recursos en vía administrativa. Una vez que la Administración tributaria adopta una decisión, sobre todo cuando liquida el tributo, los obligados tributarios acuden a instancias judiciales. Con ello, **el asunto se convierte, desde el primer momento, en una contienda en la que las partes concernidas se encuentran en plano de igualdad.** La previa existencia necesaria de los recursos administrativos no es una exigencia constitucional, sino que es una creación puramente legal, lo que significa que, del mismo modo que existe, podría desaparecer a través de una ley ordinaria⁴⁴. Aplicar esta idea a nuestro ordenamiento no deja de ser tentadora.

Una vez resuelto este problema se plantearían muchos otros:

1. El primero de ellos sería **determinar ante cuántas instancias deberían plantearse las controversias tributarias.** Los ejemplos comparados examinados ofrecen dos soluciones: **En Francia y en Italia existen dos instancias ordinarias y una extraordinaria, mientras que, en el Reino Unido, hay cuatro,** y, además, hasta llegar a la última, asimismo extraordinaria, las tres precedentes solo se aplican en Inglaterra y Gales. En nuestra opinión, **la solución de las tres instancias parece la más razonable.** Además, es la que ya existe con carácter general en los procesos civiles, penales y en buena parte de los contencioso-administrativos.
2. El segundo es **quién debería ostentar la potestad de decir la última palabra.** Este problema ya está solucionado. En todos los sistemas comparados examinados la última instancia es el **Tribunal Supremo.** Además, con mayores o menores especialidades, los Tribunales Supremos solo se ocupan de cuestiones de Derecho que, además, revistan una importancia general. Lo mismo sucede en España y así debería seguir siendo. Si acaso, pudiera ser conveniente dotar a la Sección de la Sala Tercera de nuestro Tribunal Supremo de más magistrados.
3. El tercer problema, y el y más complejo, sería determinar **qué órganos deberían ocuparse de los recursos tributarios y qué naturaleza deberían tener sus miembros.** En todos los ordenamientos comparados examinados **solo intervienen jueces y tribunales de justicia** (administrativos en Francia, civiles en el Reino Unido, con algunas excepciones, y exclusivamente tributarios en Italia).

¿Cómo trasladar esto a nuestro ordenamiento?

A fuer de ser maximalista, **nuestra postura sería establecer, dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa, unos tribunales de primera instancia y otros de apelación específicamente tributarios.** De los primeros, existiría uno en cada provincia y de los segundos uno en

⁴⁴ Con más detalle se examina esta cuestión en «Algunas reflexiones...», *op. cit.*



cada comunidad autónoma. Las sentencias de estos últimos podrían ser recurridas en casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Somos conscientes de que esto supondría una revolución con pocas posibilidades de prosperar a corto e incluso a medio plazo. Por ello se podría (y subrayo el condicional) seguir el ejemplo de Italia que ha tardado varias décadas en llegar a la situación actual⁴⁵.

En España podrían realizarse aproximaciones sucesivas al desiderátum final separando, paulatinamente, los TEAS de la tutela de la Administración tributaria hasta que dejasen de ser parte de ella total y absolutamente. Pasos importantes en este camino serían, por ejemplo, permitir el acceso a los TEAS a personas ajenas a los cuerpos de la AEAT como podrían ser los jueces, los profesores de universidad o los abogados, nombrados, todos ellos, a través de concursos abiertos, como ha sucedido en Italia hasta el año 2022, o declarar la inamovilidad de sus miembros. Así configurados, los TEAS podrían ser el embrión de los futuros jueces y tribunales contenciosos para lo tributario.

Ahora bien, sin perder de vista la consecución del sistema sugerido, esto es, una jurisdicción exclusivamente tributaria como en Italia, **el sistema vigente debería ser objeto de reformas profundas.** Así.⁴⁶

- a. **Debería abandonarse, como regla general, la exigencia del agotamiento de la vía administrativa como presupuesto necesario para acudir a los Tribunales de Justicia.** Los escasos supuestos que se permiten en las normas (los recursos directos contra las disposiciones generales, etc.) deberían ampliarse de manera generosa.
- b. **Debería simplificarse el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas,** abandonando el mimetismo con los procesos judiciales que existe actualmente.
- c. **Debería desaparecer la legitimación que tienen algunos órganos administrativos para recurrir ciertas Resoluciones de los TEAR.** Esta regla, inhabitual en el mundo administrativo, no tiene una justificación racional porque la discrepancia de la Administración tributaria con las decisiones de los TEAR debería ser resuelta de otro modo (declaración de lesividad de la resolución, modificación de las propias normas reguladoras de los tributos, acatamiento puro y simple de los pronunciamientos de los TEAS, etc.).
- d. **Debería acabarse con la doble instancia en las reclamaciones-administrativas,** lo que exigiría redefinir el campo competencial de los TEAS, sobre todo del TEAC.
- e. **Deberían desaparecer los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina.** Los objetivos que persiguen estos recursos se alcanzan respetando, sin más, lo dispuesto en el artículo 239.8 LGT.

⁴⁵ Las Comisiones tributarias, inicialmente de Primer grado, de Segundo grado y Central, fueron creadas en 1937 y durante mucho tiempo sus decisiones podían ser recurridas, con ciertas especialidades, ante los Tribunales de justicia civiles ordinarios.

⁴⁶ Lo que sigue ya fue apuntado por mí en «Algunas reflexiones...», *op. cit.*, aunque ahora lo allí dicho se ha desarrollado algo más.



En fin, ya hemos señalado que, en materia tributaria, la vía judicial está restringida a un solo recurso. Sabemos, perfectamente, que la doble instancia solo es exigible constitucionalmente en la jurisdicción penal, pero debería estudiarse la posibilidad de introducir una segunda instancia en la jurisdicción contencioso-administrativa para los casos de trascendencia económica relevante.

Esto podría conseguirse, sin alterar de manera radical el sistema actual, **ampliando las competencias de los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo para que conociesen los recursos contra las resoluciones del TEAC. La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional se convertiría, entonces, en la Sala de apelación en la materia tributaria.**

5. Conclusiones

Todo lo anterior puede resumirse en algunas *conclusiones*.

La *primera* de ellas es que **todos los operadores jurídicos (jueces y tribunales, profesionales de la abogacía y doctrina) consideran, aunque sea de forma intuitiva, que la litigiosidad tributaria es alta en nuestro país y que deberían adoptarse medidas para disminuirla.** Lo cierto es, sin embargo, que **esta intuición no se encuentra fundamentada, hasta el momento, en datos objetivos**, que son imposibles de obtener con las estadísticas oficiales de las que se dispone.

La *segunda* conclusión es que **tal litigiosidad, dejando de lado consideraciones de carácter subjetivo que no son contrastables, tienen tres causas objetivas:**

1. La **escasa calidad jurídica de las normas tributarias**. Las normas tributarias son, más veces de lo deseable, **confusas, reiterativas y asistemáticas**. Así, el uso del lenguaje es mejorable; las leyes tributarias son deficientes desde un punto de vista sistemático y, en muchas ocasiones, tienen una vida efímera.
2. La **imposición de sanciones casi con carácter automático por parte de la Administración tributaria**. Solo recientemente, y a través de sentencias de tribunales de instancia, que todavía no han cuajado en una jurisprudencia consolidada, se ha empezado a contemplar el «derecho al error» de los obligados tributarios. No es aventurado pensar que, si se aceptase con mayor frecuencia esta «excusa absolutoria», disminuirían, de manera apreciable, las reclamaciones y recursos tributarios.
3. El **complejo sistema de recursos en materia tributaria que conoce nuestro ordenamiento**, lo que provoca el efecto, posiblemente no querido, de eternizar las controversias en nuestra materia.

La *tercera* conclusión deriva de lo que se acaba de señalar. **El sistema vigente de resolución de controversias está basado en la necesidad de agotar la vía administrativa de recursos para poder acudir a los tribunales de justicia.** Aunque se aceptase esta regla, de la que discrepamos, no parece razonable un sistema que permite a los obligados tributarios disponer de hasta



cinco oportunidades para expresar su opinión ante la Administración tributaria, mientras que solo se dispone de un solo recurso ordinario en sede judicial.

La *cuarta* conclusión es que, **para resolver los problemas y disfunciones del sistema de resolución de las controversias tributarias, puede ser útil examinar algunos modelos de Derecho comparado**. Se han examinado brevemente los **sistemas francés, italiano y británico**. De tal examen se desprende lo siguiente:

1. **Todos los sistemas examinados prescinden, absolutamente, de los recursos en vía administrativa**. Ante un acto de la Administración tributaria, los obligados tributarios tienen expedita la vía judicial.
2. **En dos de los sistemas (Francia e Italia) existen dos instancias ordinarias y una extraordinaria, mientras que, en el Reino Unido, hay cuatro** antes de llegar a una última, asimismo extraordinaria.
3. **En dos de los sistemas son competentes los tribunales de justicia ordinarios, los administrativos en Francia y los civiles en el Reino Unido. En Italia existe una jurisdicción propia especial**.
4. **En todos los casos la última instancia es el Tribunal Supremo**, funciones que, para el ámbito administrativo, cumple en Francia el Consejo de Estado.

Y la *quinta* conclusión hace referencia a las **propuestas de reforma**.

Por lo que se refiere a las **causas de la litigiosidad tributaria**, las propuestas que defendemos pueden resumirse así:

1. **Las normas tributarias deben ser aprobadas después de un estudio detallado que debe abarcar tanto las cuestiones jurídicas como los aspectos económicos**. Esto solo se puede hacer a través de proyectos de ley, y no con proposiciones de ley o reales decretos-leyes.
2. **Es necesario terminar con la confusión que existe entre las normas jurídicas, en sentido estricto, y las reglas de interpretación y aplicación de ellas**. También debe simplificarse el régimen de estas últimas, tanto desde el punto de vista subjetivo (quién puede citar criterios interpretativos) como de la perspectiva de su alcance (qué carácter tienen y a quiénes vinculan).
3. **La imposición de sanciones debe ser la excepción en los supuestos de regularización tributaria** y no su consecuencia necesaria.

En cuanto al **sistema de resolución de las controversias tributarias**, una solución radical, con pocas posibilidades de implementarse a corto y medio plazo, sería **sustituir el actual por la creación, dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa, de unos tribunales de primera instancia y otros de apelación específicamente tributarios, para terminar con el recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo**.



Lo que sí podría realizarse es una aproximación paulatina a este estadio final, por ejemplo, separando, paulatinamente, los TEAS de la tutela de la Administración tributaria. Pasos importantes serían permitir el acceso a los TEAS a personas ajenas a los cuerpos de tal Administración, tales como jueces, profesores de universidad y abogados a través de concursos abiertos, o declarar la inamovilidad de sus miembros.

Sin perder de vista la consecución del sistema sugerido, **el sistema vigente debería ser objeto de reformas profundas**. Así:

1. **Debería abandonarse, como regla general, la exigencia del agotamiento de la vía administrativa como presupuesto necesario para acudir a los tribunales de justicia.**
2. **Debería simplificarse el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas.**
3. **Debería desaparecer la legitimación que tienen algunos órganos administrativos para recurrir las resoluciones de los TEAR.**
4. **Debería acabarse con la doble instancia en las reclamaciones-administrativas.**
5. **Deberían desaparecer los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina.**

Finalmente, **debería estudiarse la posibilidad de introducir una segunda instancia en la jurisdicción contencioso-administrativa para los casos de trascendencia económica relevante.**



Sobre la litigiosidad tributaria: ¿habrá paz para los contribuyentes?

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

RESUMEN

La litigiosidad no es algo que se limite al ámbito tributario ni que se dé solamente en nuestro país. Más bien se trata de un fenómeno global, que preocupa a organizaciones internacionales y que se presenta en la mayoría de los sistemas fiscales. Sin embargo, frente a exitosas experiencias que se han dado en otros ordenamientos, favoreciendo la reducción de conflictos entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes, en España no parece que se puedan atisbar mejoras inmediatas. Este trabajo adopta una perspectiva jurídica sobre el alto grado de litigiosidad en el ámbito tributario en España, siguiendo los pasos de otros muchos estudios que se han dado antes sobre el mismo objeto y proponiendo alternativas que contribuyan a mejorar las relaciones entre la Administración y los contribuyentes.



Introducción

El *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*, elaborado por el Gobierno de España, recogió, dentro del componente 27, la reducción de la litigiosidad en materia tributaria con la misma significación que la lucha contra el fraude fiscal¹. **Falta pasar de las palabras a los hechos para que los objetivos de reducción de la conflictividad, fomento del cumplimiento cooperativo y mejora de la seguridad jurídica sean una realidad.** Pero no parece que quepa hacerse grandes ilusiones en lo que resta de 2024, año en que los tribunales económico-administrativos cumplen centenario², ni con lo que puede dar de sí la XV Legislatura.

La litigiosidad en materia tributaria ha sido ampliamente analizada en los últimos años³ y los comentaristas que se han afanado en su tratamiento ilustran del **crecimiento de la conflictividad que suscita la aplicación de los tributos y el impacto que ello tiene** —por los créditos en disputa, perdidos o pendientes de resolución judicial, frente a los obligados tributarios— **en la cobertura de las necesidades de financiación que han de afrontar las distintas Administraciones**⁴.

Este trabajo responde a la invitación recibida de los responsables del *Instituto de Estudios Económicos*, que me pidieron realizar una breve reflexión de la conflictividad tributaria desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario. Cumpló el encargo con la sola intención de reseñar el esfuerzo que otros autores realizaron antes, **denunciando las diversas causas que generan esa conflictividad, sobre todo desde el punto de vista de principios como el de seguridad jurídica**, tantas y tantas veces pospuesto en claro perjuicio de los contribuyentes.

1. Pleitos tengas y los ganas

Aunque la litigiosidad o conflictividad que suscita la aplicación de los tributos no debería entenderse como una anormalidad o patología del ordenamiento jurídico, viene a poner de manifiesto que **el sistema fiscal y las relaciones entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes son manifiestamente mejorables**. Otra cosa es que pueda surgir, en la actualidad, una ventana de oportunidad para realizar reformas que tengan un amplio respaldo parlamentario y que promuevan la paz y la seguridad jurídica que merecen los obligados tributarios.

El aumento de la litigiosidad tributaria puede entenderse como síntoma de una mayor concienciación de los ciudadanos sobre sus derechos y la disposición a defenderlos ante los

¹ Parece que el redactor del Plan estuvo atento a la consideración que se hacía por JUAN LOZANO, 2014, de reducir el fraude y la litigiosidad tributaria como objetivos simultáneos.

² RUIZ TOLEDANO, 2023; GARCÍA FRÍAS, 2024.

³ Entre las últimas iniciativas surgidas para tratar este fenómeno merece citarse la Jornada organizada por GEOE, AESAE y CEPYME sobre «La Litigiosidad Tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización», celebrada en Madrid, el 16 de febrero de 2024, cuyo desarrollo es accesible [en línea](#). También la Jornada del mismo título que organizaron la Fundación Impuestos y Competitividad junto a la Sección de Derecho Tributario del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid y la Escuela de Práctica Jurídica de la UCM, el 24 de octubre de 2023, asimismo [en línea](#).

⁴ Entre otros, GARCÍA, 2012 y JUAN LOZANO, 2014.



tribunales⁵, pero también de **una insatisfacción con el sistema fiscal y el modelo de relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias⁶**.

Entre las causas que, habitualmente, se indican para explicar la litigiosidad tributaria en España estarían la **complejidad del sistema fiscal y su propensión a la optimización y/o el fraude**, además de una **inadecuada actitud de la Administración y la propia mecánica del sistema, basada en las autoliquidaciones masivas⁷**. Gran parte de esa complejidad se debe a **la constante modificación de que es objeto nuestro ordenamiento tributario**, a la vez que a la falta de claridad de las normas y los deficientes procesos seguidos en su aprobación⁸.

Aunque no abundan los informes de *política fiscal* realizados por juristas, se pueden encontrar trabajos de hace ya tres lustros que analizaron, precisamente, esas relaciones entre la Administración y los contribuyentes, alertando del abultado número de pleitos y el dilatado tiempo de espera en cada instancia para obtener una resolución, como elementos que generan desazón y muestran, a las claras, la ineficiencia de un sistema que, al final, acaba dando la razón, en todo o en parte, a los contribuyentes en más de la mitad de los casos. Entonces se aludía al «lenguaje esotérico y oscuro» empleado en nuestro ordenamiento tributario, resultado de «una mezcla atropellada del lenguaje técnico del Derecho, la economía y la contabilidad; así como la inestabilidad de la normativa que lo integra, cuyos frecuentes cambios obedecen muchas veces a necesidades de «propaganda electoral que utiliza la oscuridad del lenguaje técnico tributario para ocultar la vaciedad»⁹. También se decía que el sistema de autoliquidación, tal y como se introdujo en España, provoca un número indeseable de conflictos entre la Administración y los administrados, cuya única vía de solución pasa por recorrer la vía económico-administrativa primero y la contencioso-administrativa después. Ello propicia el alejamiento y creciente conflictividad entre la Administración y los contribuyentes, pertrechados de asesores en búsqueda del imaginario gril donde se sirve la ley más favorable para los clientes que pueden remunerar sus servicios.

Más recientemente se insiste en estas o parecidas ideas, al considerar que el modelo de autoliquidación traslada una carga excesiva a los contribuyentes mientras que la todopoderosa

⁵ Vid. ALONSO GONZÁLEZ *et al.*, 2014, p. 15. También SOLER ROCH, 2004, quien advertía que la expresión «conflictividad jurisdiccional» encierra algo que debería entenderse como normal en el funcionamiento de cualquier ordenamiento jurídico y no como una patología del sistema.

⁶ Precisamente sobre la percepción ciudadana de la relación con la Administración tributaria, el barómetro fiscal de 2022, encargado por el Instituto de Estudios Fiscales, daba un aprobado a la claridad de los documentos de la Agencia Tributaria que reciben los ciudadanos, que sobre todo valoraban la identificación del procedimiento y el sentimiento de preocupación que les genera recibir una notificación de Hacienda. Y, en cuanto a la posibilidad de acudir a un asesor fiscal, el 67% de los encuestados contestó que no lo hacía y, al preguntar por los motivos, el 56% respondió que no lo necesitaban, mientras que el 35% dijo no poder asumir su coste (en DÍAZ MURIEL, 2024).

⁷ Entre otros, ALONSO GONZÁLEZ *et al.*, 2014, pp. 19 y ss.

⁸ GÓMEZ-OLANO *et al.*, 2018, p. 7, indicaba como elementos generadores de la inseguridad jurídica que señalan las empresas y la propia Administración, la compleja y poco clara legislación, los frecuentes cambios que sufre y la retroactividad de las normas, así como los prolongados procesos judiciales.

⁹ FERREIRO LAPATZA *et al.*, 2005, donde se indicaba –frente a las abundantes consideraciones «normativas» sobre el sistema de tributos, sobre el «deber ser» que se realizan por la literatura económica– que «el Derecho tributario debiera acentuar quizás su vertiente de ciencia social “normativa” proponiendo medidas de política fiscal –de política jurídico-fiscal– que pueden ser tan necesarias y significativas como las propuestas económicas para alcanzar los fines de un sistema tributario que cumpla con las cuatro reglas smithianas de la imposición: economía, certeza, comodidad y justicia».



Administración se limita a ejercer un papel de *policía fiscal*, lo que, combinado con la complejidad normativa y dureza del sistema sancionador, provoca que simples errores puedan resultar castigados. Por otro lado, contribuye a la insatisfacción de los contribuyentes la **hiperregulación, complejidad y constantes cambios de las normas tributarias**; dificultando, muchas veces, la comprensión y el cumplimiento por parte de los ciudadanos; una **hiperregulación en la que también influyen los distintos órdenes estatal, autonómico y local**; la **proliferación de regímenes fiscales, beneficios fiscales y conceptos jurídicos indeterminados, generando confusión e inseguridad jurídica**¹⁰.

Esa inseguridad constituye una de las principales causas de la litigiosidad en el ámbito tributario. Y uno y otro fenómeno perjudican las perspectivas económicas de ciudadanos, profesionales y empresas. En la «*Declaración de Granada*» de 18 de mayo de 2018, que suscribieron varios catedráticos de Derecho Financiero, se aludía a la inseguridad jurídica como consecuencia de diversos factores, como el abandono de los conceptos dogmáticos sobre los que se asentó el nacimiento de dicha disciplina; la **utilización de conceptos imprecisos y el ensanchamiento ilimitado de obligaciones y deberes con poco o nada que ver con el principio de capacidad económica**; la **multiplicidad de órdenes jurisdiccionales** (Tribunales Superiores de Justicia, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo), acrecentada por la **doctrina emanada de los tribunales económico-administrativos**.

La doctrina ha puesto de relieve la actual degradación y degeneración de las leyes, causada por varias causas, como la **crisis de los parlamentos** —hoy en día, la intervención parlamentaria no es más que una participación formal, sin contenido político real—, la **presión de los intereses corporativos en el proceso de creación de normas y la integración europea**, que ha priorizado la eficacia sobre la calidad democrática y ha abocado a una legislación caótica y fragmentaria (también un frecuente y excesivo «reglamentismo» en preceptos legales), que no expresa reglas generales y estables, recurriendo, muchas veces, a disposiciones enrevesadas y temporales, a caballo de leyes de presupuestos y de acompañamiento, o por medio de decretos-leyes que no siempre cumplen el requisito de urgencia, pero dibujan la clara primacía del Ejecutivo sobre el Legislativo. Todo ello dificulta la certeza y estabilidad jurídica, esenciales para que pueda darse el principio de seguridad jurídica con el correlato de confianza legítima¹¹.

Una exhaustiva valoración de la falta de seguridad jurídica en el ámbito tributario se ha realizado por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), señalando como principales

¹⁰ Entre otros: JUAN LOZANO, 2014; ALONSO GONZÁLEZ *et al.*, 2014, quien mencionaba los datos de una encuesta del IEB, 2013, p. 8, en la que aparecía que el 87% de los profesionales de la fiscalidad consideraba que la complejidad del sistema se había ido acentuando en los últimos años; ESPEJO POYATO y GARCÍA NOVOA, 2015, pp. 25-26, y de este último autor en solitario, 2019, p. 14. Además, PASTOR PRIETO y MARÍN-BARNUEVO, 2005, señalan las diferencias de la actuación administrativa; la duración de los procedimientos de revisión; la estructura de los incentivos que permite a los operadores considerar rentable la impugnación de actos tributarios; la deficiente calidad de las resoluciones; la ausencia de una regla de vencimiento y el inadecuado diseño institucional.

¹¹ CHECA GONZÁLEZ, 2020, pp. 165 y ss. El autor concluye señalando que los evidentes defectos apuntados en las normas jurídicas originan un considerable aumento de los litigios en la órbita tributaria, sobre todo en la esfera económico-administrativa, y origina otros problemas graves como un considerable retraso en resolver, perdiendo eficacia la doctrina jurisprudencial, y, por otra parte, una pérdida de calidad de las sentencias de nuestros Tribunales (*ibid.*, pp. 200-203).



focos de incertidumbre¹²: (i) Las **modificaciones cortoplacistas de la política fiscal**, o mejor, del *activismo fiscal* que ha perseguido la reducción del déficit público a toda costa y que se concreta, con frecuencia, en disposiciones retroactivas y urgentes. (ii) La **progresiva pérdida de calidad del proceso legislativo**, dando lugar a una amalgama de normas cada vez menos claras, más complejas y/o imprecisas con permanentes modificaciones y abusando de los decretos-leyes y reglamentos del poder ejecutivo. (iii) La **inadecuada aplicación de las normas tributarias**, consecuencia de dispares criterios entre órganos de la Agencia Tributaria, la Dirección General de Tributos (DGT) y de los propios inspectores actuarios. (iv) La **necesidad de mejorar las prácticas en la relación cooperativa de la Administración y los contribuyentes**. (v) La **complejidad de las obligaciones tributarias de información y documentación**, que elevan la presión fiscal, la carga de trabajo y el aumento de costes para los obligados tributarios. (vi) La **ausencia de instrumentos legales de revisión previos a la realización de los hechos imponibles** o a la presentación de las correspondientes declaraciones tributarias. (vii) La **falta de agilidad del sistema**, constatada en la contestación de consultas por la DGT y en la resolución de reclamaciones por los tribunales económico-administrativos. (viii) La **evolución en la interpretación administrativa de las distintas medidas contempladas por nuestro ordenamiento jurídico** para cuestionar el abuso del Derecho o los «negocios anómalos» en materia tributaria.

En ese mismo informe de la AEDAF se sistematizaban, en varios apartados, las **propuestas formuladas para reducir la inseguridad jurídica**; unas orientadas a **mitigar las modificaciones de la política fiscal**; otras para **mejorar la calidad del proceso legislativo**¹³ y también las **tendientes a favorecer una mejor aplicación de las normas tributarias**¹⁴.

¹² Más ampliamente *vid.* GÓMEZ-OLANO *et al.*, 2018, pp. 12-25.

¹³ Se indican, en este punto, medidas para prohibir o limitar la retroactividad de las normas (según el grado que tenga), introduciendo el pronunciamiento del Consejo de Estado (o de un órgano consultivo independiente) sobre los posibles efectos retroactivos de normas. También de medidas como la aprobación de una ley estatal de unidad de mercado en materia tributaria; creación de un órgano consultivo, independiente de las Cámaras parlamentarias, que velaría por la calidad del proceso legislativo en materia tributaria; planificación adecuada de las modificaciones normativas y armonización de las disposiciones sobre obligaciones formales aprobadas por las distintas Administraciones tributarias (GÓMEZ-OLANO *et al.*, 2018, pp. 27-29). Pese a la bondad de algunas propuestas, resulta ingenuo pensar que la calidad del proceso legislativo dependa de un órgano al margen de las Cámaras. Como recuerda CHECA GONZÁLEZ, 2020, p. 199, nuestro Tribunal Constitucional no ha sido muy receptivo a la hora de exigir el cumplimiento de una buena técnica normativa. Y, por ejemplo, la STC 136/2011, de 13 de septiembre, FFJJ 3 y 9, señaló que «el juicio de constitucionalidad que corresponde hacer a este Tribunal "no lo es de técnica legislativa" [SSTC 109/1987, de 29 de junio, FJ 3 c); y 195/1996, de 28 de noviembre, FJ 4], ni de "perfección técnica de las leyes" (SSTC 226/1993, de 8 de julio, FJ 4), pues nuestro control "nada tiene que ver con su depuración técnica" (SSTC 226/1993, de 8 de julio, FJ 5; y 195/1996, de 28 de noviembre, FJ 4); de ahí que considere que «n[o] puede aceptarse que la Constitución imponga soluciones únicas y exclusivas "suprimiendo por entero la libertad de configuración del legislador" [STC 226/1993, de 8 de julio, FJ 4; y en el mismo sentido, STC 225/1998, de 25 de noviembre, FJ 2 A)]».

¹⁴ Entre otras, se señalan en este ámbito medidas encaminadas a un uso más extensivo de la facultad de la DGT para sentar criterios interpretativos; creación de un organismo dependiente de la AEAT, responsable de homogeneizar criterios de actuación de los funcionarios de Hacienda; otorgar carácter vinculante a las conclusiones alcanzadas en previas comprobaciones tributarias; regulación de acuerdos previos de tributación; separación de funciones en expedientes sancionadores; intervención de unidades especializadas de la AEAT en áreas especialmente complejas; reforma del procedimiento sancionador; publicación obligatoria de todas las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y del Consejo para la Defensa del Contribuyente; eliminación de la responsabilidad, solidaria o subsidiaria, por sanciones imputadas al deudor principal; supresión de la retroacción de actuaciones por parte de la Administración en determinadas circunstancias, aparte de otras modificaciones propuestas en relación con procedimientos sancionadores sobre hechos ya juzgados, recuperación de ayudas de Estado, impugnación de medidas cautelares y publicación de los listados de deudores tributarios morosos (*ibid.*, pp. 30-34).



2. Más vale mala avenencia que buena sentencia

En la literatura jurídica es constante acompañar la consideración de la conflictividad fiscal con la búsqueda y sugerencia de medidas alternativas para su evitación o reducción¹⁵. Antes de que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria fuese aprobada, se habían considerado ya las alternativas convencionales en el Derecho Tributario, teniendo en cuenta las experiencias comparadas y la vigencia de los principios de legalidad e indisponibilidad¹⁶; un objeto de estudio que promovió la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, al incorporar, en sus artículos 88 y 107.2, las figuras de los acuerdos, pactos, convenios o contratos entre la Administración y los interesados como sustitutivos del tradicional acto administrativo unilateral para el ejercicio de potestades administrativas, así como de la posibilidad de escoger, en lugar de los recursos administrativos, otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje¹⁷.

Paradójicamente, esas previsiones –que aparecieron al calor de un discurso que alababa la bondad de una «nueva cultura administrativa» y que sirvió para engendrar a la propia Agencia Tributaria por medio de una ley de Presupuestos (!)– pasaron a incorporarse, sin pena ni gloria en cuanto a su significado práctico concreto, a la actual redacción de los artículos 86 y 112.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

La introducción de mecanismos de *Alternative Dispute Resolution* (ADR) en el ámbito tributario podría potenciar el cumplimiento de las obligaciones de buena administración y generar mayor confianza en los contribuyentes¹⁸, como ha sucedido en otros ordenamientos jurídicos

¹⁵ Merece citarse la monografía de GONZÁLEZ-CUÉLLAR (1998) sobre la terminación transaccional de los procedimientos tributarios.

¹⁶ PONT MESTRES *et al.*, 2003. Precisamente, sobre esto advertía ZORNOZA PÉREZ, 1996, p. 167, considerando que la creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificulta, cada vez en mayor medida, que toda la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley y que la aplicación de las leyes no puede concebirse como un proceso mecánico, pues es habitual el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y las cuestiones de calificación dan lugar a dudas que difícilmente admiten soluciones unívocas. También FALCÓN Y TELLA, 1998, p. 5, opinaba que los citados principios no impedían la entrada de técnicas convencionales y que el problema era que esa técnica estuviese bien diseñada, pues no se trata de que la Administración pueda apartarse de los criterios legales, sino de posibilitar que llegue a acuerdos con los administrados en aras de la seguridad jurídica. La Comisión que redactó un informe sobre el borrador del anteproyecto de LGT, hecho público en enero de 2003, en relación con las actas con acuerdo señalaba que se daba respuesta a una de las demandas del Informe de otra Comisión de 2001 y que con la regulación de fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios no se vulneraban los principios de legalidad e indisponibilidad de la obligación tributaria.

¹⁷ Cabe indicar que el propio centro de investigación del Ministerio de Hacienda, el Instituto de Estudios Fiscales, organizó un seminario internacional que daría lugar a un libro colectivo sobre Convención y arbitraje en el Derecho tributario que se publicó en 1996 (CREMADES SCHULZ y ZORNOZA PÉREZ, 2023, p. 65).

¹⁸ PONCE SOLÉ, 2015, considera que se cambiaría el paradigma dominante por inercia histórica en el ámbito tributario, al intentar prevenir el conflicto o, una vez surgido, gestionarlo en vía administrativa para acortarlo y resolverlo de modo alternativo a la vía judicial o, llegando a esta, obtener una resolución rápida y eficaz.



cos¹⁹, aunque las relaciones cooperativas parecen haberse ideado para los grandes contribuyentes y no para las pequeñas y medianas empresas²⁰.

En el informe de la AEDAF que citábamos antes, se proponen diversas medidas orientadas a mejorar la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, así como a la agilización de nuestro sistema tributario²¹, pero destacan las referidas a la **resolución de conflictos y litigios tributarios**, donde se propone **introducir instrumentos de revisión previa de las posiciones tributarias de los contribuyentes con un relativo nivel de incertidumbre, así como la posibilidad de mediación, el arbitraje y la conciliación en materia tributaria, además de la propuesta de creación de juzgados y secciones dentro de los tribunales de justicia, con competencia exclusiva para la instrucción y enjuiciamiento de asuntos tributarios, amén de reorientar los órganos económico-administrativos con la inclusión como miembros de los mismos de expertos ajenos a la Administración**²².

A toda esa batería de recomendaciones cabría añadir las meditadas **medidas para la agilización de la litigación contencioso-administrativa para acortar los tiempos de resolución, homogeneizar los criterios de aplicación y otorgar fuerza vinculante a los pronunciamientos interpretativos del ordenamiento jurídico, y el recurso contencioso-administrativo *per saltum***, en casos de ilegalidad de reglamentos, de inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto de aplicación de los tributos, o cuando se invoque la vulneración del Derecho de la Unión Europea²³.

¹⁹ En relación con el Derecho comparado, FERREIRO LAPATZA *et al.*, 2005, analizan las soluciones convencionales ofrecidas en EE. UU., Francia, Alemania, Italia y el Reino Unido. ROMERO FLOR, 2011, pp. 40-50, se ocupa también de las experiencias comparadas al referirse a las actas con acuerdo. Los sistemas alternativos son estudiados ampliamente por los autores que participan en CHICO DE LA CÁMARA *et al.*, 2015, pp. 73 y ss., analizando los casos de Alemania, Brasil, Francia, Holanda, Italia, Portugal, el Reino Unido, Sudáfrica y Estados Unidos. La mayoría de estos sistemas se tratan también en el anexo de Derecho Comparado que acompaña al informe de ALONSO GONZÁLEZ *et al.*, 2014, pp. 67 y ss. Sobre el sistema del «horizontal monitoring» de los Países Bajos, *vid.* SONETTI, 2019, pp. 59 y ss., destacando que extienda su aplicación a las pequeñas y medianas empresas desde 2007.

²⁰ Como es sabido, desde el año 2008 se impulsó un modelo de relación cooperativa entre la Administración tributaria y los contribuyentes a través del Foro de Grandes Empresas y la suscripción de un Código de Buenas Prácticas Tributarias entre las empresas y la Administración (GÓMEZ-OLANO *et al.*, 2018, p. 20). ESPEJO POYATO y GARCÍA NOVOA, 2015, pp. 48-49, señalan que las relaciones de especial cooperación son apropiadas para los grandes contribuyentes, debido a su número reducido, los importes en juego y su mayor capacidad para cuestionar las decisiones de la administración tributaria. Se trata, en definitiva, de relaciones privilegiadas, siguiendo las recomendaciones de la OCDE. Para los citados autores, un «contribuyente normal» no debería necesitar un mediador, pues la obligación de la Administración tributaria pasa por aplicar de forma objetiva, el ordenamiento y alejarse de cualquier tentación de pretender, recaudar el mayor importe de los contribuyentes (*ibid.*, p. 57). Por su parte, SONETTI, 2019, pp. 41 y 56 se plantea la posibilidad de adhesión a los programas de cumplimiento cooperativo por parte de las pequeñas y medianas empresas, que constituyen una parte fundamental de los tejidos productivos de los países de la OCDE, advirtiendo que casi siempre han sido excluidas y que las políticas dirigidas a impulsar el cumplimiento de las pymes, se ha fundado, casi exclusivamente, sobre la previsión de regímenes fiscales preferenciales, medidas de simplificación contable o declarativas, extensiones y recomendaciones de adoptar códigos éticos o normas de autor y reglamentación (p. 46).

²¹ *Vid.* GÓMEZ-OLANO *et al.*, 2018, pp. 34-36, aludiendo a la formalización del cumplimiento cooperativo en normas de Derecho positivo y no solamente como *soft law* (también GÓMEZ-OLANO *et al.*, 2017); la segmentación de contribuyentes en función del nivel de riesgo, extendiendo el modelo regulado por el Código Aduanero de la Unión para el operador económico autorizado; la creación de un comité de expertos para simplificar el sistema tributario y aligerar las cargas fiscales indirectas y la creación de una ventanilla única para presentar declaraciones tributarias.

²² GÓMEZ-OLANO *et al.*, 2018, pp. 37-38.

²³ HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO y GONZÁLEZ MARTÍNEZ, 2023, p. 135 y ss.



Con todo, **habrá que ser cautelosos con las 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»²⁴.

Referencias bibliográficas

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *et al.* (2014): *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado*, Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, Barcelona.

CREMADES SCHULZ, M. y ZORNOZA PÉREZ, J. (2023): «Mediación en los procedimientos de aplicación de los tributos», en *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.

CHECA GONZÁLEZ, C. (2020): «La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera», en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, n.º 36/2020.

CHICO DE LA CÁMARA, P. *et al.* (2015): *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, ePraxis, Madrid.

DÍAZ MURIEL, C. (2024): «¿Qué piensan los ciudadanos cuándo se relacionan con la Administración tributaria?»; en *Blog fiscal de Crónica Tributaria*, 7 de febrero de 2024.

ESPEJO POYATO, I. y GARCÍA NOVOA, C. (2015): «La conflictividad tributaria y medios para combatirla», en *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje* (P. Chico de la Cámara, dir.), ePraxis, Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R. (1998): «Los acuerdos previos con la Administración en las operaciones entre partes vinculadas; posibilidad de recurso», en *Quincena Fiscal*, n.º 17.

²⁴ PASTOR PRIETO y MARÍN-BARNUEVO, 2005.



- FERREIRO LAPATZA, J. J. *et al.* (2005): *La justicia tributaria en España. (Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos)*, Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA, J. C. (2012): «Reflexiones sobre la litigiosidad tributaria», en *Cinco Días*, 4 de julio de 2012.
- GARCÍA FRÍAS, M.^a A. (2024): «Feliz centenario. Cien años de la creación de los Tribunales Económico-administrativos», en *Taxlandia, Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 8 de octubre de 2024.
- GARCÍA NOVOA, C. (2019): «La conflictividad en los delitos y en las infracciones tributarias», en *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria* (Varios autores), VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, n.º 11/2019.
- GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, D. *et al.* (2017): *La relación cooperativa en España: propuestas para un modelo de éxito*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- (2018): *Inseguridad jurídica en España: situación actual y propuestas para el futuro*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a L. (1998): *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, Colex, Madrid.
- HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. y GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M.^a T. (2023): «Medidas para la agilización de la litigación contencioso-administrativa. En particular, el recurso *per saltum* en el ámbito tributario», en *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
- INSTITUTO D'ECONOMIA DE BARCELONA (2013): *Reforma fiscal*, IEB Report 2/2013.
- JUAN LOZANO, A. M.^a (2014): «Sobre la reducción del fraude y la litigiosidad tributaria como objetivos simultáneos: invitación al estudio y diálogo a la vista de la reforma de la LGT», en *El derecho.com*, 21 de abril de 2014.
- PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2005): *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PONCE SOLÉ, J. (2015): «Las vías administrativas de recurso a debate: experiencias en el ámbito de la tributación», Borrador preparado para el XI Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo, Zaragoza, 5 y 6 de febrero de 2016.
- PONT MESTRES, M. *et al.* (2003): *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid.



- ROMERO FLOR, L. M. (2011): «Soluciones alternativas tendentes a la disminución de la litigiosidad tributaria: las actas con acuerdo y el Derecho comparado», en *Crónica Tributaria* (Boletín de Actualidad), n.º 3/2011.
- RUIZ TOLEDANO, J. I. (2023): «Los Tribunales Económico-Administrativos ante su centenario en 2024», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 487.
- SOLER ROCH, M.^a T. (2004): «Prólogo» al libro *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria* (Y. Martínez Muñoz), Marcial Pons, Madrid.
- SONETTI, E. (2019): «Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 434/2019.
- VARIOS AUTORES (2019): *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, n.º 11/2019.
- (2023): *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
- ZORNOZA PÉREZ, J. (1996): «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?: Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales», en *Crónica Tributaria*, n.º 77.



Una reflexión sobre el problema de la litigiosidad tributaria desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

RESUMEN

La litigiosidad tributaria en España ha alcanzado cifras insostenibles sin que se advierta ninguna acción decidida a contrarrestarla. Sus principales efectos perniciosos consisten en pérdidas económicas (deuda no cobrada) y un insoslayable volumen de asuntos en los que Hacienda pierde. Por consiguiente, en términos cuantitativos y cualitativos se trata de una cuestión que requiere solución siguiendo el ejemplo de la amplia extensión de los *alternative dispute resolution* (ADR) en el resto de los países del mundo.

También debe incidirse en causas genéticas, ligadas a la propia existencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), así como evitar la molesta sensación de irresponsabilidad que surge ante un desempeño tan poco ilusionante por parte de los órganos de Hacienda. Es una actuación que hunde sus raíces en el modelo de autotutela administrativa característica de nuestro sistema jurídico. Pese a hallarse consagrado en nuestro Ordenamiento, la realidad es que se hace un uso del mismo no tan justificado, por lo que se anima a explorar vías que limiten los poderes exorbitantes de la Administración a fin de evitar los excesos en su actuar.



Introducción

Abordar el problema de la litigiosidad fiscal en España no es fácil por la enorme amplitud de aspectos que abarca. Enlaza directamente con otras grandes materias, como el modelo de relaciones entre Hacienda y los ciudadanos y, en mi caso, con tratamientos previos (Alonso, 2014, 2017 y 2022), lo cual aconseja evitar repetirse. Aun así, es inevitable que el diagnóstico siga siendo el mismo y que el análisis de las causas y de las posibles soluciones vaya a reiterarse, al menos en lo fundamental. Lo inaplazable es conseguir que se comprenda la magnitud del problema y se tomen medidas para solventarlo. **España tiene un muy serio problema de litigiosidad fiscal que pone en evidencia un modelo de relaciones entre Hacienda y los contribuyentes caducado por ineficaz y por injusto. Es inexcusable situar a España en la senda del resto de los países del mundo para aligerar ese nivel de controversias y facilitar un sistema de resolución de conflictos ágil y justo, que permita allegar a las arcas públicas un mayor volumen de recursos sin tener que recurrir, incesantemente, al aumento de la presión fiscal.** Las causas últimas de esta situación residen en un engranaje jurídico que ampara un comportamiento irresponsable de la Hacienda Pública al punto que se siente cómoda en la situación actual y no muestra especial interés en cambiar de modelo.

1. Datos objetivos sobre la insostenibilidad del actual nivel de litigiosidad tributaria

Lo he dicho antes en distintas ocasiones y, desgraciadamente, tengo que repetirlo: **el sistema fiscal en España no es justo ni eficaz.** Distintos datos oficiales¹ lo corroboran:

- a. Pese a la tendencia al descenso del número de **reclamaciones económico-administrativas** presentadas, que tocó suelo en 2019 con 180.916, **los últimos años presentan una acusada tendencia al alza** hasta llegar, en 2023, a 239.177.
- b. **La media de litigios en los que el contribuyente obtiene la razón en la vía económico-administrativa** (estimaciones totales o parciales) **ronda el 40 por 100** según una serie que abarca ya bastantes años² conforme a las Memorias del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). De dichas Memorias se infiere que, **en los tribunales regionales, el índice de estimaciones es más alto que en el TEAC**, probablemente porque, en muchas ocasiones, este interviene ya como segunda instancia. Aquel porcentaje es más bajo en el año 2022: apenas alcanza el 37,09% de las reclamaciones presentadas frente a la más contundente cifra de desestimaciones, que se sitúa en un 50,94%. El porcentaje restante corresponde a un cajón de sastre (inadmisiónes, etc.) que nada aportan a la indagación en curso. Pero, en años anteriores, con un número significativamente inferior de reclamaciones presentadas, la cifra de estimaciones había sido más alta; en realidad, **se aprecia una inexplicable relación entre el aumento del número de reclamaciones y el descenso del porcentaje de estimaciones:**

¹ AEAT, 2022 y AEAT, 2023c.

² 44% en el decenio 2006-2015 (ALONSO, 2022, p. 273).



Año	N.º de reclamaciones	% de estimaciones
2019	180.916	45,36
2020	189.916	45,26
2021	212.796	44,28
2022	230.043	37,09

Los datos oficiales indican que **en el TEAC** (sin distinguir si actúa como primera o segunda instancia) **el nivel de estimaciones se reduce**. De tal manera, en 2021 se situaría en el 21,23%, aunque en años anteriores la proporción con las desestimaciones llegó a ser de 1 a 2 aproximadamente. De ello se deduce que **los Tribunales Económico Administrativos Regionales (TEAR) realizan una notable labor de filtro**, por más que sobre los tribunales económico-administrativos pese la calificación de no ser suficientemente «independientes» de la Administración (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Banco de Santander, asunto C-274/14)³.

Una porción de ese casi 63% de contribuyentes perdedores acudirán a la jurisdicción contencioso-administrativa en defensa de sus intereses. Si nos atenemos a los datos manejados por la AEAT (AEAT, 2024, p. 75), en 2022 las estimaciones, sumando las parciales y las totales, se situaron en un 37,09%⁴, si bien, para el período 2018/2021, la media es inferior: 30%. Sea como sea, a título de mera hipótesis, si de ese 62,91% de perdedores en vía económico-administrativa, el 39,7% consiguen darle la vuelta a su situación, el índice de victorias, abarcando ambas vías impugnatorias, llega al 62%. Aunque esto no es realmente así porque no todos los que vieron frustradas sus pretensiones ante un tribunal económico-administrativo (TEA) deciden acudir a la justicia ordinaria, **no deja de ser estimulante comprobar cómo el funcionamiento concatenado de dos o tres vías de impugnación contribuye a depurar intensamente el panorama de actos administrativos tributarios contrarios a derecho**.

Llama la atención la lectura que hace la AEAT de estos datos. Su Servicio de Auditoría Interna (SAI), al examinar los datos de 2022 (AEAT, 2023), concluye que, de un total de 17.134.730 actos administrativos emitidos, solo fueron impugnados ante los TEA 112.591, o sea, un 0,66%, de los cuales recayó estimación parcial en un 36,7% de los casos, lo cual equivale únicamente al 0,24% de actos anulados. El mismo ejercicio en sede de tribunales contenciosos arroja que solo un 0,03% de los actos administrativos fueron anulados. Ese triunfalismo implícito que destila esta interpretación de las cifras es como hacerse trampas al solitario: habría que ver qué porcentaje de los actos no impugnados es correcto porque tan erróneo es pretender extender la cifra de estimaciones al total de actos administrativos emitidos en busca de un índice de alcance general de los errores de la Administración, como lo contrario, blandir que todos los actos no recurridos son actos completamente ajustados a derecho.

³ Agudamente analizada por ROZAS, 2020, pp. 52 y ss.

⁴ CIJA, 2022, da otros datos para 2021 (p. 98).



- c. **Otro capítulo más que hay que abrir es de la deuda incobrada como consecuencia de estar siendo objeto de litigio.** En conjunto, en 2022, la deuda pendiente al final de dicho período se situaba en 40.421.220 millones de euros⁵, de los cuales 10.847 millones era deuda suspendida como consecuencia de recursos (AEAT, 2024, p. 70). Se aprecia una reducción importante desde 2015, cuando el período se abrió con una deuda pendiente de cobro de 50.225.890 millones de euros de los cuales 13.469.520 correspondían a deuda suspendida por recursos.
- d. También **contamos con cifras alentadoras en el apartado de economía sumergida.** Siempre se ha de tener en cuenta el menor rendimiento del sistema fiscal a causa de esta lacra. Pero un dato reciente hace pensar que, quizás, nos hallemos en el inicio de una línea de reducción de la economía sumergida a juzgar por el informe «Taxation of the Informal Economy in the EU» (Parlamento Europeo, 2022) que sitúa el porcentaje atribuible a España en un 15,8%. Estamos cerca de la media europea (17,3%), aunque a distancia, aún, de Alemania y del Reino Unido (10%).
- e. Cerraré este análisis numérico abordando un aspecto de las cuentas públicas al que antes no había prestado suficiente atención. Se trata de los **gastos asociados al cumplimiento de sentencias en las que la Hacienda Pública asume el rol perdedor y, en consecuencia, se ve obligada a devolver ingresos tributarios que habría cobrado previamente.** El Informe de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) «Opinión sobre Riesgos Fiscales» 1/2025⁶ sitúa en 12.145 millones de euros la suma de las indemnizaciones que ha de afrontar el Estado por sentencias judiciales adversas. En millones de euros, en el período 2014-2022, destacan los casos de las sentencias por el céntimo sanitario (1.671), las prestaciones de paternidad y maternidad en IRPF (1.371), las retenciones a fondos de inversión extranjeros (740), los pagos fraccionados en IS (433), el canon hidráulico (1.737), la plusvalía municipal (800), la compensación de bases imponibles negativas (1.317) o el Modelo 720 (250), sin movernos del ámbito tributario. Buena parte de este gasto se costea con el Fondo de Contingencia. Y entre las sentencias más recientes cabe citar el caso del IAE de los operadores de telefonía móvil (1.479), la devolución de IRPF a los mutualistas (1.700), la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 en materia de IS (1.200), y la anulación, por el TJUE, del tipo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (6.500)⁷. El colofón es el importe de los intereses de demora, que el SAI cifra en 797 millones de euros en 2022 (AEAT, 2023)⁸.

2. Causas, soluciones y resistencias

Sobre las causas de este enorme boquete en el funcionamiento del sistema que significa la litigiosidad tributaria se ha escrito prácticamente todo lo que había que decir. Argüir sobre la

⁵ Importe que sigue ascendiendo hasta 42.036 millones de euros en 2023 (AEAT, 2023b).

⁶ Capítulo 4.

⁷ Muy cautelosamente, la AIREF dice: «la experiencia de los últimos años evidencia que muchas sentencias desfavorables para el Estado han sido resultado de la vulneración de principios constitucionales o de directivas de la UE. Por ello, contar con un marco normativo sólido y transparente, alineado con estas normativas, podría reducir significativamente los riesgos fiscales asociados a futuras sentencias» (p. 147).

⁸ Y lo hace a regañadientes. El SAI aporta la cifra global de intereses y luego la reduce en los que atribuye a casos que podríamos considerar singulares como si existiera alguna razón para tal desglose (p. 27).



falta de calidad de las normas, su variabilidad en el tiempo, la necesidad de una jurisdicción especializada en lo tributario, la generación de altos niveles de inseguridad jurídica perjudicial tanto para el contribuyente nacional como para el inversor extranjero, entre otros muchos aspectos, es algo que ya se ha hecho por parte de muchos y con gran precisión. Aun así, da la impresión de que es como predicar en el desierto, pues la situación no parece que vaya a mejorar.

Acerca de las soluciones, a mi modo de ver, **la auténtica respuesta para descongestionar los mecanismos convencionales de resolución de conflictos solo puede venir por la vía de incorporar mecanismos no convencionales, los conocidos como ADR** (*alternative dispute resolution*). España es una isla a nivel mundial porque apenas tiene un único dispositivo de esta naturaleza, las actas con acuerdo, y desde que las instaurara la Ley General Tributaria (LGT) de 2003 en su art. 156 no se ha incorporado nada más al sistema de similar orientación. Por el contrario, en muchos otros países el progreso es constante (Gil Soriano, Adame Martínez) dentro de una auténtica constelación de instrumentos de la más variada índole (Alonso y Andrés, 2017) que, por extraño que parezca, no suscitan el menor interés en nuestros responsables fiscales.

La Hacienda Pública, por las razones que se van a exponer, **sigue instalada en la dialéctica acción/reacción en la que desempeña gustosamente la función de control y represión de lo que se viene a llamar fraude fiscal**. Frente a las dificultades que presenta lograr su disminución, se ha entregado entusiásticamente al fomento del cumplimiento voluntario⁹ —que incluiría el allanamiento ante Hacienda¹⁰— y a la promoción del cumplimiento cooperativo, de modo que, en ese aspecto al menos, no se puede negar que sus iniciativas se inscriben en las directrices que hoy rigen a nivel global las haciendas públicas modernas. Esta realidad, sin embargo, **no debe tapar el completo olvido por parte de nuestra Hacienda**, en comparación con el resto de las Haciendas del mundo entero, **en la dotación de medidas de solución de conflictos dirigidas a aminorar la litigiosidad tributaria y, con ello, asegurar menos costes directos e indirectos en la recaudación**. Y, a la vez que se avanza en efectividad, con toda seguridad, se reduciría la afrenta a la justicia tributaria que se desprende del análisis cualitativo de la situación actual que padecemos hoy en España.

Nuestra Hacienda Pública, como digo, **se encuentra cómoda en el panorama descrito y no parece dispuesta a implicarse en acometer un cambio profundo en el modelo de relaciones con los ciudadanos**. A título de muestra obsérvese las enormes rémoras con las que se topa en todas las haciendas (estatal y autonómicas) la implantación del derecho al error, un reconocimiento que llevaría aparejada la reducción de la imposición de sanciones con toda seguridad. Honestamente creo que **implantar mecanismos tales como el arbitraje, la conciliación o la mediación, en sus muy diversas variantes, como hacen el resto de los países, conllevaría la reducción de las deudas suspendidas y la recaudación efectiva crecería**, aunque el importe nominal de las deudas fuera rebajado. Es tan sencillo y atractivo que vale la pena intentarlo.

⁹ El aliciente que se ha llegado a articular es realmente exagerado: nos remitimos al régimen de recargos por declaración o autoliquidación extemporánea voluntaria conforme al art. 27 LGT salido de la Ley 11/2021.

¹⁰ La transacción es sencilla: si el contribuyente no recurre las sanciones su importe se reduce (Ley 11/2021).



Si el volumen de litigios que llegan a los tribunales, tanto administrativos como judiciales, disminuye porque se evita o se acorta el conflicto mediante el recurso a los ADR es, además, mucho más factible que los funcionarios a cargo de aquellos órganos puedan dedicar más tiempo para el estudio de los asuntos que lleguen a sus oficinas y acometan una deseable mejora en los índices de calidad en la resolución convencional de conflictos. Las cotas de heroísmo que desprenden las ratios de asuntos por ponente y el número de resoluciones que emite el órgano no bastan¹¹.

Incidimos en un aspecto olvidado por todos, absolutamente todos los responsables políticos que han encabezado los ministerios del ramo: **la falta de sensibilidad ante el porcentaje inaceptable de fracasos que arrastra la gestión tributaria, entendida en sentido amplio, a juzgar por el nivel de derrotas que sufre la Administración ante los tribunales y el coste económico que ello conlleva.** Es asombroso que no se calibre el enorme coste que tiene para Hacienda seguir invariablemente la senda actual: pérdidas millonarias en tribunales, elevadísimas indemnizaciones, ingentes sumas suspendidas mientras se tramitan los recursos... Un operador privado velando por su interés particular habría actuado de otro modo, evitando desastres de semejante alcance; o, llegado el caso, habría depurado responsabilidades. ¿Por qué no lo hace la Administración cuando vela por el interés público, el de todos nosotros? Pues, en parte, porque el Ordenamiento no se lo permite, de ahí la necesidad de flexibilizarlo. Pero, en parte también, porque carece de incentivos. Y ahí entramos en el examen de las resistencias al cambio, y no todas ellas dependen de la Administración.

¿Pueden cambiarse las reglas del juego y despejar el panorama para que sea posible pactar antes de llegar a la derrota asegurando niveles razonables de recaudación? Ahí topamos con posibles obstáculos de naturaleza dogmática. **Se alude a la rigidez del principio de legalidad tributaria y la reserva de ley, así como a la inveterada indisponibilidad del crédito tributario.** En la actualidad, los estudiosos ya han desmontado, con finura y precisión, estos argumentos recordando las vías abiertas en la legislación que admitirían abrazar distintos tipos de ADR en el ámbito tributario (García Novoa). La transacción, por ejemplo, en tanto forma de terminación convencional de los conflictos entre las Administraciones y terceros, tendría cabida en el art. 86 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común, así como en el art.77.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, donde también hay espacio para la conciliación. El arbitraje se puede empezar a encauzar con arreglo al art. 2.1 de la Ley 60/2003. Y en cuanto al temido principio de indisponibilidad en materia tributaria no son pocos los estudios que sugieren fórmulas para que el art. 18 de la LGT deje de ser una verdadera barrera. Al fin y al cabo, el precepto en cuestión lo que dice es que «el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa». En un país en el que el legislador se ha mostrado tan atrevido en los tiempos que corren casi ofenden tantas cautelas a la hora de hacer uso de ese poder de excepcionar que el propio legislador ha establecido.

¹¹ En 2022, en la jurisdicción contencioso-administrativa, la media de sentencias dictadas al año por un juez o magistrado se situaba en 179, casi una sentencia por día laborable. Cualquier mínimo conocedor del Derecho Tributario convendrá que es completamente imposible, de conformidad con esa ratio, analizar en profundidad los asuntos y preparar su resolución mediante sentencia.



Aunque las posibilidades existen en el plano jurídico encontramos otras piedras en el camino.

Una de ellas es la propia **viabilidad económica de la AEAT**. Es consecuencia inevitable de la regulación legal de la AEAT¹² donde se liga su financiación a la participación en las cuantías que liquida la propia Agencia como resultado de los procesos de comprobación tributaria. Semejante previsión no facilita un cambio de modelo, pero urge otro nuevo que se yerga sobre bases más neutrales. «La Agencia Tributaria se encuentra prisionera de un planteamiento condenado a replicarse, año tras año: es preciso inspeccionar y comprobar para liquidar y así garantizarse la propia subsistencia del ente» (Alonso y Andrés, 2017, p. 415).

Otro factor determinante de que no se suscite la necesidad de cambiar es que **el actual sistema garantiza una absoluta irresponsabilidad a la Hacienda Pública y sus servidores por las consecuencias que acarreen sus actos y decisiones**. La irresponsabilidad es la regla y no se conoce que derrotas clamorosas, que puedan comprometer los objetivos fiscales por las consecuencias económicas que acarreen, tengan repercusión alguna sobre la mente pensante que decidió seguir hasta el final. Al fin y al cabo, **si el funcionario que ocupa el órgano resulta siempre indemne, sea cual sea el resultado de sus decisiones, desde su estricto punto de vista subjetivo, el sistema no funciona nada mal**. Resulta sangrante que quien se lucra —en la medida que sea— de la labor comprobadora que acomete no sufra repercusión de ninguna clase cuando sus decisiones son desautorizadas por los tribunales de justicia y ponen de manifiesto una mala praxis.

Pero, si abstraemos de individualidades, lo cierto es que **el patrón de conducta de la Administración tributaria obedece a un esquema de funcionamiento consagrado por el Ordenamiento**: Hacienda actúa empoderada con los privilegios de autotutela declarativa y ejecutiva sin temer el cuestionamiento de sus actuaciones hasta que se llega a la fase de revisión, y, aún en esta, los datos indican que no corrige el rumbo dada la situación ventajosa en la que se encuentra, gane o pierda¹³.

Para comprender mejor de qué estamos hablando tenemos que remontarnos a la fase final del Antiguo Régimen, momento histórico en el que Administración y Tribunales participan de la misma sustancia soberana que el Monarca. La identidad de origen en una unidad indivisible de la soberanía encarnada en el Monarca se refleja en una identidad de rango y validez en las decisiones que emanan de una y de otros.

El advenimiento del Estado constitucional obligará a repensar la situación. El antecedente es el sistema anglosajón, donde el acto de la Administración no goza de ejecutoriedad en el

¹² Conforme al art. 103.Cinco de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, «La Agencia se financiará con cargo a los siguientes recursos: a) Las transferencias consignadas en los Presupuestos Generales del Estado. b) Un porcentaje de la recaudación que se derive de los actos de liquidación y de gestión recaudatoria o de otros actos administrativos acordados o dictados por la Agencia en el ámbito de la gestión tributaria que tiene encomendada cuya finalidad será la financiación de los mayores gastos de funcionamiento e inversiones que pudieran producirse como consecuencia de la actividad de la Agencia Estatal de Administración Tributaria».

¹³ Máxime cuanto las sentencias que declaran la responsabilidad patrimonial de la Administración son bien escasas y la condena en costas cuando pierde no parece que tenga efecto alguno.



sentido de que, quien lo incumpla, puede ser llevado ante el juez penal con la ventaja, sin embargo, de que allí el inculpado podrá defenderse sin limitaciones y demostrar judicialmente que el acto administrativo es ilegal: «ninguna obligación de cumplimiento dimana de los actos administrativos por el hecho de su procedencia subjetiva de la Administración, ninguna presunción de legalidad les beneficiaría»¹⁴. La Administración inglesa no dispone de poderes de oficio para imponer con su propia coacción la ejecución forzosa de los «actos desatendidos». Solo cabe la ejecución judicial de las pretensiones administrativas siguiendo los cauces civiles existentes y no solo los penales.

La instauración de la división de poderes con la Revolución Francesa no implica, sin embargo, un acercamiento al sistema anglosajón. Antes bien, la situación precedente se transforma garantizando la independencia de los jueces respecto del Poder Ejecutivo pero esa distancia ofrece interpretaciones más amplias de las que usualmente se hacen. Así, la susodicha «separación» implicaba la imposibilidad de que los jueces interfirieran en el funcionamiento de la Administración enjuiciándola: «las funciones judiciales son y han de permanecer siempre separadas de las funciones administrativas. Los jueces no podrán, bajo pena de prevaricación¹⁵, perturbar de cualquier manera las operaciones de los cuerpos administrativos, ni emplazar ante ellos a los administradores por razón de sus funciones» (Ley de 16-24 de agosto de 1790). En definitiva, de este modo se produjo una extensión del esquema absolutista al conferir a la Administración unos privilegios de los que no gozaba nadie más.

España se adscribe al sistema francés, a juzgar por la configuración inicial que da a la jurisdicción contencioso-administrativa, al menos hasta la Ley de 1956. La concepción inicial era de autocontrol administrativo en un proceso de jurisdiccionalización de los órganos encargados de tal control que se lleva a cabo a lo largo del siglo XIX. Será todo un progreso que la labor de control se haga recaer en órganos jurisdiccionales, pero las normas que rigen la labor de control seguirán impregnadas de excepcionalidad separándose ostensiblemente la Administración de las reglas comunes que rigen la relación del resto de sujetos con los jueces y tribunales. Así, se concibe ese control como una rendición a cuentas siempre *a posteriori* que deja hacer y deshacer al órgano administrativo autónomamente y sin «injerencias judiciales prohibidas».

La etapa actual se caracteriza por una verdadera jurisdicción contenciosa en manos de funcionarios judiciales independientes de la Administración. En palabras de García de Enterría y Fernández, «el actual recurso contencioso-administrativo supone un sometimiento efectivo a la Administración a un proceso y a una decisión verdaderamente jurisdiccionales»¹⁶. **En este marco adquiere todo su significado la autotutela administrativa y la presunción de legalidad del acto administrativo, y su extensión al campo de lo tributario. Se instaura el siguiente patrón: preservar un espacio libre de interferencias judiciales que es el de la autotutela administrativa.** «El juez debe respetar la realización íntegra (declarativa y ejecutiva) por la Administración de su potestad de autotutela; únicamente podrá intervenir cuando la autotutela declarativa

¹⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ, p. 464.

¹⁵ *Sic.*

¹⁶ P. 473.



esté ya producida y precisamente para verificar si la misma, considerada en su singularidad, se ajusta o no al derecho material aplicable»¹⁷. **Así se manifiesta el principio del acto previo, por un lado, y por otro, el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, limitado a la impugnación de la validez del acto administrativo ya producido y para revisar *ex post* su validez.** La decisión administrativa se beneficia de una «presunción de legalidad que la hace de cumplimiento necesario, sin necesidad de tener que obtener ninguna sentencia declarativa previa». «La decisión de la Administración vincula a la obediencia»¹⁸, y se beneficia de la autotutela ejecutiva, que abarca el uso de la coacción para garantizar su imposición. Pero, como la decisión administrativa goza de una presunción de legalidad *iuris tantum*, es susceptible de ser destruida en el proceso de revisión si se demuestra que no se ajusta a Derecho. Lo que sucede es que, para entonces, como regla general, ya ha desplegado sus efectos, evidencia última y definitiva del «formidable privilegio posicional de la Administración en sus relaciones con los administrados»¹⁹.

La autotutela se generaliza en las distintas leyes y solo si es objeto de excepción se requiere una manifestación expresa del legislador. Así sucedía con la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, y con la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, de 26 de julio de 1957, y ha sucedido, después, con la Ley 30/1992 y con la vigente Ley 39/2015. Por razón de espacio hay que obviar el análisis de los preceptos que, en cada una de las leyes, han venido a establecer, como regla general, la validez del acto administrativo y su ejecutoriedad desde el momento mismo de su dictado, pero sí conviene destacar que siempre se ha dejado la puerta abierta a un mandato legal de signo distinto²⁰. Así, con toda claridad, hoy, el art. 98.1.c) de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común, prevé como excepción a la inmediata ejecutividad del acto administrativo que «una disposición establezca lo contrario».

Trasladándonos al ámbito tributario hallamos el ejercicio del poder tributario en un plano concreto por parte de la Administración. Esta actúa sujeta a la legalidad en el desarrollo del poder-deber²¹ que tiene de asumir la actividad financiera, siendo al legislador a quien correspondería introducir cautelas y filtros dirigidos a moderar el ejercicio de la autotutela a fin de evitar excesos que constituyen el germen de litigios que pueden ser innecesarios.

En el mundo moderno es necesario justificar, suficientemente, esta situación tan desigual entre los ciudadanos y la Administración. Señalan al respecto García de Enterría y Fernández que «las técnicas de autotutela que hemos expuesto se justifican hoy (...) en la necesidad de que la Administración gestione con objetividad los intereses generales» (art. 103.1 de la Constitución)²²; son, pues, técnicas de gestión eficaz de los servicios públicos»²³. Así lo ha confirmado el Tribunal

¹⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, p. 475.

¹⁸ *Ibid.*, p. 477.

¹⁹ *Ibid.*, pp. 478 y 479.

²⁰ Artículos 101 y 102 de la Ley, de 17 de julio de 1958; artículos 56, 57.1 y 94 de la Ley, de 26 de noviembre de 1992; y artículos 38, 39, 98 y 99 de la Ley, de 1 de octubre de 2015.

²¹ FERREIRO LAPATZA, p. 98.

²² «La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

²³ GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, p. 486. También, CALVO, p. 24.



Constitucional desde su Sentencia 22/1984. Por ejemplo, en la Sentencia 148/1993 aseveró que «el privilegio de autotutela... no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el art. 103 de la CE». No podemos, sin embargo, contentarnos con simples proclamas cuando **de los datos recogidos en páginas precedentes surge la impresión de que la Administración tributaria no está haciendo el uso de sus poderosísimas potestades con arreglo a un razonable nivel de eficacia, tanto si se mira cuantitativa como cualitativamente**. Como cabría también decir, si la medida de la legalidad de sus actos lo constituye el interés público al que sirven y que los justifica (Sainz Moreno), cuando aquellos no son legales el interés público ha de tenerse por defraudado. Y, si la denominada presunción de legalidad de los actos administrativos, en general, «cobra pleno sentido en el supuesto de que la Administración actúe de forma habitual dentro de la legalidad» (González García), ¿qué hacemos cuando los datos son esquivos y la habitualidad de la legalidad no es tal? Todo ello se traduce en un interrogante: si la gestión no es suficientemente eficaz ¿decae la presunción²⁴ de legitimidad del actuar administrativo, respaldo último del funcionamiento del sistema?

3. Conclusiones

El problema de la litigiosidad fiscal en España es grave y no se aprecian signos de mejora. Por el contrario, el volumen de impugnaciones es alto y la deuda que deja de cobrarse a causa de su tramitación es igualmente elevada. Desde un punto de vista cualitativo es desazonador comprobar que, **al estimarse cerca de la mitad de las reclamaciones formuladas, queda al descubierto que la actuación de la Administración no es solo ineficaz sino, lo que es peor, es injusta con los ciudadanos.**

Solucionar esta situación es muy difícil, pero parece que **ayudaría sobremanera liberar a los tribunales administrativos y judiciales de tantos asuntos. Es posible reducir el número de conflictos y poner fin a muchos de los existentes si el Ordenamiento tributario español incorporar los ADR que se estimen más adecuados.** Hoy en día, los obstáculos dogmáticos pueden superarse a partir de la propia legalidad vigente. **El resultado supondría rebajar el colapso de los órganos convencionales de resolución de conflictos y permitir elevar la calidad de las resoluciones que se dicten.** En suma, buenas noticias tanto en el aspecto cuantitativo como en el cualitativo.

Si no se avanza es porque ni la Administración ni el legislador tienen interés. No les importa que España sea una excepción en el mundo entero. La AEAT, en realidad, encuentra en su función de control un auténtico *modus vivendi* al nutrirse de parte de lo que liquida. Sus funcionarios, en tanto que servidores públicos, parecen ajenos a las derrotas que se les inflige en los

²⁴ Nunca ha sido una presunción en sentido estricto. No existe un hecho del que se permita derivar una conclusión sino una atribución convencional de un determinado valor jurídico al acto administrativo a modo de convicción ético-jurídica fundamental asumida por toda una colectividad (DOMÉNECH PASCUAL, p. 1032). Por otro lado, CANO CAMPOS sitúa su origen histórico como sigue: «La presunción de validez, según parece, tendría su origen en el Derecho regio intermedio, donde se mantenía la *praesumptio pro se* de las decisiones del príncipe, y de ahí habría pasado a formar parte, ya con el constitucionalismo, de la denominada autotutela de la Administración».



tribunales. Este es un aspecto alarmante, al menos con los datos que circulan en estos mismos momentos. Si es cierto que los riesgos por procesos judiciales superan los 12.000 millones de euros esa es una suma excepcional, para hacernos una idea cercana al importe que el Estado trasvasaría adicionalmente a Cataluña²⁵ si el régimen de financiación singular se consuma²⁶. ¡Imaginémonos los apuros de nuestra Hacienda Pública si tuviera que cubrir todos estos frentes!

El déficit de eficacia resta legitimidad a nuestra Hacienda Pública para gozar, de modo pleni-potenciario, de las facultades de autotutela que hoy blande tanto en la faceta declarativa como en la ejecutiva. Como mínimo, está más que justificado analizar si es conveniente introducir mecanismos legales que moderen esas facultades si, de este modo, se consigue reducir el número de decisiones administrativas de riesgo y que finalmente son tumbadas por los tribunales. Conviene que el autor de los actos no se guíe por el automatismo, para lo cual conviene introducir oportunidades de reflexión.

Dado que, según reconoce la doctrina especializada, esas potestades de autotutela no suelen, en otros países europeos, gozar de tan amplio reconocimiento como en el nuestro²⁷, y la constatación de que la justificación constitucional última de las mismas, la eficacia en la gestión de los intereses generales, se encuentra en entredicho, habilitan a recapacitar sobre el estado de las cosas sin descartar, de antemano, la promoción de cambios de alcance, aunque sea en décadas venideras. La osadía de la propuesta viene respaldada por la situación a la que se ha llegado, que demanda soluciones sin mayor demora. Se trata, en definitiva, de **articular los medios legales precisos para evitar los excesos de la Administración en el ejercicio de sus potestades de autotutela y, de tal manera, contribuir a reducir el alto grado de litigiosidad tributaria que nos aqueja**.

Referencias bibliográficas

ADAME MARTÍNEZ, F. (2022): «Algunas ideas para la reforma de la justicia tributaria en España», *Taxlandia*, 22 de septiembre de 2022.

— (2024): «El arbitraje en materia tributaria en Portugal: un modelo a considerar de justicia rápida», *Taxlandia*, 13 de febrero de 2024.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2014): *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado*, Col.legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, Marzo.

²⁵ Tomamos la banda alta de la horquilla que ofrece Ángel DE LA FUENTE en «Las implicaciones financieras de un concierto catalán: algunos datos y cálculos orientativos», FEDEA, apunte 2024/21, agosto 2024.

²⁶ Y en línea con el presupuesto del Ministerio de Defensa en 2023 (12.825 millones de euros).

²⁷ CALVO ROJAS, E. (2024), p. 22, donde se remite a Muñoz Machado y a Baño León.



– (2022): «La reforma eternamente pendiente: el modelo de relación entre Hacienda y los ciudadanos», en *Libro Blanco para la reforma fiscal en España*, Instituto de Estudios Económicos, febrero.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (dirs.) (2017): *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado*, Marcial Pons.

CALVO ROJAS, E. (2024): «Autotutela ejecutiva de la Administración», *Revista de Administración Pública*, 223, enero-abril.

CANO CAMPOS, T. (2020): «La presunción de validez de los actos administrativos», *Revista Española de Administración Local y Autónoma*, n.º 14, octubre.

DOMÉNECH PASCUAL, G. (2010): «El principio de presunción de validez», en SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (dir.): *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, La Ley.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (2004): *Curso de Derecho Financiero Español. Volumen. I*, 24.ª edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

FUENTE, A. DE LA (2024): «Las implicaciones financieras de un concierto catalán: algunos datos y cálculos orientativos», FEDEA, apunte 2024/21, agosto.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R. (1988): *Curso de Derecho Administrativo I*, 4.ª edición, Civitas, Madrid.

GARCÍA NOVOA, C. (2018): «Conciliación, mediación y arbitraje al servicio de la reducción de la litigiosidad fiscal», en GIMÉNEZ-REYNA, E. y RUIZ GALLUD, S.: *El fraude fiscal en España*, AEDAF-Aranzadi.

GIL SORIANO, A. (2019): «Mecanismos extraordinarios de reducción de la conflictividad tributaria en vía económico-administrativa y judicial: la pace fiscal italiana», en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, Documento 11/2019, Instituto de Estudios Fiscales.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1982): Artículo 8 de la Ley General Tributaria, en AMORÓS RICA, N.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. EDERSA.

ROZAS VALDÉS, J. A. (2020): «La administración de la justicia tributaria en España», *Revista de Contabilidad y Tributación* n.º 452, noviembre.

SAINZ MORENO, F. (1977): «Sobre el interés público y la legalidad administrativa», *Revista de Administración Pública*, 82.



SANZ GÓMEZ, R. (2019): «Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma», en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, Documento 11/2019, Instituto de Estudios Fiscales.

Documentos

AIReF (Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal) (2025): «Opinión sobre riesgos fiscales», Opinión 1/25, 13 de marzo de 2025.

AEAT (2022): «Informe de la Inspección de los Servicios sobre la Evolución en 2021 de los indicadores incluidos en el Plan Estratégico 2020-2023», Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria, junio de 2022.

– (2023a): Informe 12/2023 de la inspección de los servicios sobre la evolución en 2022 de los indicadores incluidos en el plan estratégico 2020-2023, Servicio de Auditoría Interna (SAI), mayo de 2023.

– (2023b): Memoria Tribunales Económico-Administrativos 2023.

– (2023c): Memoria AEAT 2023.

– (2024): Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027, 31 de enero de 2024.

CENTRO DE INVESTIGACIÓN SOBRE JUSTICIA ADMINISTRATIVA (CIJA) (2022): «Informe sobre la Justicia Administrativa 2022».

PARLAMENTO EUROPEO (2022): «Taxation of the Informal Economy in the EU», noviembre 2022.



La litigiosidad tributaria desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario

JUAN MARTÍN QUERALT

Abogado

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

RESUMEN

Hace ya mucho tiempo que las relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria se caracterizan por la conflictividad. Son muchos los factores que fomentan el litigio. El primero de ellos es la radical vulneración del principio de seguridad jurídica y la consiguiente entronización de la inseguridad jurídica.

Nos encontramos ante un ordenamiento tributario caracterizado por una dispersión normativa plagada de presunciones normativas, conceptos jurídicos indeterminados, cláusulas antiabuso y regímenes fiscales especiales, carentes, por lo general, de la insuprimible Ley sobre la que asentar su existencia.

Los supuestos en los que la seguridad jurídica salta por los aires en el ámbito tributario están en el ánimo de todos y enriquecen su repertorio todos los días. De ello queda debida constancia en los fallos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que, de forma reiterada, ha venido condenando a España y obligando a devolver cantidades indebidamente ingresadas.

Existen sobradas razones para que, poniendo coto al frenesí recaudatorio, se predispongan, por parte de los poderes públicos, los remedios precisos para conseguir un objetivo que reputa esencial la sociedad española: restablecer el señorío del Derecho en el ámbito de la Administración tributaria.

Sobre el punto de partida hay generalizado consenso: respetar el principio de legalidad; devolver a las Cortes Generales lo que es propio de las Cortes y legislar de conformidad con las exigencias de los procedimientos legislativos.

En ese necesario restablecimiento de las bases esenciales de un Estado de Derecho debieran las Cortes Generales aprobar la Ley Orgánica del Derecho de Defensa, un derecho fundamental cuya aprobación esperamos desde el momento mismo en que se aprobó la vigente Constitución, derecho que, en materia tributaria, recaba una especial protección.



Hace ya mucho tiempo que las relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria se caracterizan por la conflictividad. Ciertamente que estas relaciones nunca fueron pacíficas. Pero no lo es menos que, en estos momentos, se ha agudizado esa conflictividad.

Repárese en dos datos que hablan por sí solos: 1) durante el período que va de 2019 a 2023 las reclamaciones en vía económico-administrativa contra la Hacienda Pública se han incrementado en un 32 por 100, pasando de 180.916 a 239.177; 2) Según ha hecho público la Fundación Hay Derecho, España es el país con más procedimientos abiertos de infracción por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea. Con 81 procedimientos, España está a la par de Bulgaria (81 casos) y por delante de Grecia (78) y Bélgica (77) según los datos relativos a 2023. En ese Informe se destaca la necesidad de preservar la independencia de los contrapesos al Poder y se constata la tendencia hacia la politización de las principales instituciones públicas, como es el caso del Tribunal Constitucional.

Son muchos los factores que fomentan el litigio. El primero de ellos es la **radical vulneración del principio de seguridad jurídica y la consiguiente entronización de la inseguridad jurídica.** La marginación de un elemento esencial sobre el que se asienta el Estado de Derecho tiene causas muy profundas.

De una parte, nos encontramos ante unos **procedimientos legislativos que, obviando los cauces tradicionales, desconocen sistemáticamente el parecer de órganos que, como el Consejo de Estado, el Consejo General del Poder Judicial, la Comisión General de Codificación o las mismas Comisiones del Congreso o del Senado, han tenido siempre un relevante papel en la elaboración de los textos legislativos.** Todo ello ha venido propiciado por la sustitución de los tradicionales Proyectos de Ley por Propositiones de Ley, exclusivamente atentas a dar satisfacción al parecer del Gobierno, sin parar mientes en el parecer que sobre el particular pudieran tener otras voces.

La pretensión de suprimir el parecer de órganos consultivos tiene un alto coste en los Tribunales. La marginación del parecer del Consejo de Estado ha propiciado que el Tribunal Supremo, en Sentencia de 20 de junio de 2024 –Ponente: Carlos Lesmes– haya anulado el R.D. 1012/2022, de 5 de diciembre, que estableció la estructura orgánica de la Abogacía General del Estado, por omitir el tradicional y preceptivo Informe del Consejo de Estado en la aprobación de la norma.

Este vaciamiento de las competencias atribuidas a órganos cuyo pronunciamiento siempre se ha tenido en cuenta en la elaboración de las normas ha incrementado los litigios, fruto de las deficiencias contenidas en los textos aprobados. Un ejemplo llamativo de estas deficiencias normativas se ha producido con la Ley Orgánica 2/2024, de 1 de agosto, de representación paritaria y presencia equilibrada de mujeres y hombres (BOE núm. 186, de 02/08/2024), en la que un inexplicable error, remedando lo acontecido con la Ley del sí es sí, propicia situaciones que van justamente en contra de lo que era la *ratio legis*, lo que ha obligado a la Ministra de Igualdad a pedir excusas por el error cometido, prometiendo su rectificación.



La desnaturalización del procedimiento legislativo es una clara muestra de la vulneración del art. 66.1 CE y del claro menosprecio de la soberanía popular representada por las Cortes Generales. Hecho que se acentúa con la **marginación de las Cortes Generales operada por la consolidación del Decreto-Ley**, pese a que, en no pocos casos, ni existe una «*extraordinaria y urgente necesidad*» ni se trata de «*disposiciones legislativas provisionales*», circunstancias ambas que exige la Constitución —ex art. 86.1— para que nazca válidamente una norma en la que el parecer del Gobierno sustituye lo que, en condiciones normales, debería ser el parecer de las Cortes Generales.

Este ninguneo a las Cortes Generales es una muestra adicional de un fenómeno que va mucho más allá y que pone de manifiesto el permanente deseo de domeñar instituciones esenciales del Estado. Los ejemplos están en el ánimo de todos: lo acontecido con el **Tribunal Constitucional**, reconvertido al parecer en Tribunal ordinario con facultades de casación: las designaciones de personas carentes de la necesaria relevancia profesional, como el nombramiento de la **Presidenta del Consejo de Estado**, lo que obligó a la Sala 3.^a del Tribunal Supremo a anular el mismo, por no reunir el requisito legal de «jurista de reconocido prestigio» exigido por el artículo 6 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado; la anulación, por la Sala 4.^a del mismo Tribunal Supremo —STS de 21 de noviembre de 2023—, por desviación de poder, del nombramiento de una Fiscal de Sala de la Fiscalía Togada del Tribunal Supremo. Materia en la que las cosas fueron más allá, al verse obligado el Tribunal Supremo a anular una Resolución del Fiscal General del Estado, de 20 de mayo de 2024, en la que la Fiscalía, al ejecutar la Sentencia, por su cuenta y riesgo, retrotraía sus efectos «a un momento del procedimiento administrativo anterior al establecido en el fallo de la sentencia», contraviniendo, así, el fallo del Supremo; el Fiscal General del Estado está a punto de ser investigado por delito de revelación de secretos... precisamente en materia fiscal, al propiciar la publicación de datos que, referidos a un presunto delito fiscal, debieran permanecer en el anonimato y a disposición solo del Juez de lo Penal y de las partes comparecientes en la causa.

Estamos, en suma, ante una **mutación constitucional** cuya consolidación reduce a la nada las bases sobre las que se asienta un Estado de Derecho. Esta mutación —concepto estudiado, entre otros muchos, por Laband y Jellinek— significa que prácticas parlamentarias, administrativas y judiciales, sin suponer formalmente un cambio constitucional, acaban por propiciar ese cambio.

Si ese es el mundo en que se acunan las disposiciones que rigen la ordenación jurídica del Estado, no es de extrañar que se haya entronizado la inseguridad jurídica y el principio de legalidad haya saltado por los aires. Y lo ha hecho, muy acusadamente, en una materia, la tributaria, que fue la que dio origen al nacimiento de los Parlamentos. En suma, **la quiebra de la seguridad jurídica, predicable de todo el ordenamiento jurídico, alcanza cotas insuperables cuando examinamos el ordenamiento tributario.**

Manuel Garzón, Magistrado que fue de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo, señalaba que «*la vulneración de las normas constitucionales tributarias de manera continuada, permanente y*



sistemática constituye un misil diario contra nuestro sistema de convivencia que no podemos seguir ignorando».

No hablaba a humo de pajas quien estaba obligado a sentenciar, a diario, la adecuación o no de las normas tributarias a las exigencias constitucionales. La situación ha ido a peor con el paso del tiempo. La razón es muy clara: **no parecen tener límite las ansias recaudatorias de una Administración tributaria a quien el aparato estatal demanda de continuos fondos con los que financiar tanto servicios públicos esenciales como otras finalidades** que nada tienen que ver con el bien común y solo encuentran asidero en la aspiración de quienes pretenden perpetuarse en el poder, sea cual sea el precio que haya que pagarse por ello.

Nos encontramos, así, ante **un ordenamiento tributario caracterizado por una dispersión normativa plagada de presunciones normativas, conceptos jurídicos indeterminados, cláusulas antiabuso y regímenes fiscales especiales, carentes, por lo general, de la insuprimible Ley sobre la que asentar su existencia.**

La situación, por lo demás, no nace hoy. Viene de antiguo. Un ejemplo evidente de esa radical quiebra de la seguridad jurídica lo constituye la amnistía fiscal promovida por el Ministro Montoro en 2012 y regulada —es un decir— por la disposición final primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, que, a cambio de módica soldada, permitió regularizar rentas y patrimonios no declarados ni justificados, de origen nacional o extranjero, quebrando así, una vez más, el principio constitucional de igualdad. El Tribunal Constitucional —STC 73/2017, de 8 de junio— concluyó en la inconstitucionalidad de la medida por razones estrictamente formales —su inclusión en un Real Decreto-ley— aun cuando, abiertamente, dejó constancia de la vulneración de los principios constitucionales materiales a que debe responder un sistema tributario. Así, señaló en su FJ 5:

«En suma, la adopción de medidas que, en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE) (...). El objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular».

Y concluyó en el FJ 6 que:

«En conclusión, la medida (...) ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Al haberlo hecho así, es evidente que no puede introducirse



en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 CE; esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional...».

La quiebra de la seguridad jurídica encuentra el terreno abonado cuando es el propio contribuyente quien debe asumir, por su cuenta y riesgo, la aplicación de la normativa vigente.

Una normativa que ya ha generalizado *ad limitum* la aplicación, por parte del contribuyente, de las normas vigentes. Este donancredismo de la Administración tributaria se caracteriza porque **el contribuyente ni siquiera actúa a título de vicario**, puesto que no tiene las veces, poder y facultades de la Administración a quien sustituye en la aplicación de la norma. Una Administración que, en el mejor de los casos —y por supuesto previa cita— se limita bien a dar la llamada por respuesta, bien a incoar el procedimiento sancionador cuando, a su entender, el contribuyente no ha sido ortodoxo en la aplicación de la norma.

Un espectacular incremento de la litigiosidad se viene produciendo en los últimos años, con motivo de la aplicación de las previsiones normativas sobre derivación de la responsabilidad.

La Administración tributaria parece haber encontrado en este instituto la llave maestra que le permite el acceso a personas cuya capacidad contributiva es, en ocasiones, totalmente inexistente y cuya sujeción a las potestades de la Inspección tributaria se encuentra anclada en situaciones carentes del más mínimo sostén desde el punto de vista jurídico.

La situación es especialmente preocupante en aquellos casos en los que esa derivación de responsabilidad se asocia a la presunta comisión de un delito fiscal por parte de un tercero, cuya relación con quien se ve incurso en derivación de responsabilidad es, muchas veces, fruto de la fantasía.

En estos casos, además, se está produciendo una situación que sume en la más absoluta indefensión a aquel a quien se deriva responsabilidad. Es el caso, por ejemplo, de aquel a quien se deriva responsabilidad y se ve sujeto a unas medidas cautelares —pongamos por caso la no devolución del IVA a que tiene derecho— adoptadas por la Agencia Tributaria y sobre cuya legalidad tiene que pronunciarse el Juez de lo Penal competente sobre el presunto delito, que es el origen de esa derivación de responsabilidad a un tercero. Ocurre, con frecuencia, que el Juez de lo Penal, pese a la reiterada petición de que se pronuncie sobre las medidas cautelares que está tomando la AEAT, guarda silencio, pese a que la Ley General Tributaria —art. 81.9— exige que ratifique la medida cautelar adoptada por la AEAT o la levante. Este silencio judicial conduce a situaciones en las que el importe de la derivación de responsabilidad se eleva a una cuantía de 30.000 euros y la adopción de medidas cautelares propicia la retención de cantidades por importe de 200.000 euros. Ante el silencio del Juez de lo Penal y ante el automatismo actuar de la AEAT, que sigue reteniendo cautelarmente cantidades muy superiores al importe de lo que, caso de prosperar, sería exigible a quien está sujeto a esas medidas cautelares.

Otra materia que está generando un incremento de conflictos tiene su causa en la generalización de las notificaciones electrónicas, materia en la que han tenido que ser los Tribunales



de Justicia los que hayan puesto en sus justos términos los requisitos exigibles para que esas notificaciones puedan considerarse válidas y no sumen a sus destinatarios en la pérdida del derecho a la tutela judicial efectiva. Así ocurrió cuando se implantó este tipo de notificaciones, de forma que, incluso en los casos en los que la notificación se había practicado de forma defectuosa, el contribuyente se encontraba ante una situación que había adquirido firmeza, toda vez que la Administración entendía que los plazos para recurrir habían caducado en el momento en que el contribuyente accedía a esa notificación defectuosa. La situación había adquirido firmeza y nada podía hacerse. Una reviviscencia de esa situación se está produciendo hoy cuando, en el buzón electrónico de la AEAT, se incluyen comunicaciones a obligados tributarios residentes en territorio foral, comunicaciones que estos desconocen y que les sitúa en clara posición de indefensión, cuya única causa es la ausencia de coordinación entre las Administraciones.

Los supuestos en los que la seguridad jurídica salta por los aires en el ámbito tributario están en el ánimo de todos y enriquecen su repertorio todos los días. De ello queda debida constancia en los **fallos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea**, que, de forma reiterada, ha venido **condenando a España y obligando a devolver cantidades indebidamente ingresadas**. Es cierto que mucha suerte no nos acompaña en la defensa de los textos impugnados ante los Tribunales europeos. La causa hay que buscarla más en la inanidad jurídica de lo que se defiende que en la prestancia de quien tiene que asumir su defensa. En el ánimo de todos están no solo las sentencias condenatorias, sino también los contenciosos surgidos como consecuencia de las reticencias con las que la Administración, altanera y ensoberbecida en su poder, se resiste a cumplir con los mandatos judiciales y pone todos los artilugios a su alcance para obviar las exigencias asociadas a la responsabilidad patrimonial del Estado.

Un terreno en el que el conflicto ha alcanzado cotas impensables es el nacido como consecuencia de la ruptura del principio constitucional de igualdad. Hecho sobre el que, lamentablemente, habrá que pronunciarse en un futuro inmediato, caso de que se refleje en el BOE, lo que hoy parece estar preparándose como marco normativo de la Hacienda Pública de Cataluña.

Como podemos apreciar, **existen sobradas razones para que, poniendo coto al frenesí recaudatorio, se predispongan, por parte de los poderes públicos, los remedios precisos para conseguir un objetivo que reputa esencial la sociedad española: restablecer el señorío del Derecho en el ámbito de la Administración tributaria.**

Sobre el punto de partida hay generalizado consenso: **respetar el principio de legalidad; devolver a las Cortes Generales lo que es propio de las Cortes y legislar de conformidad con las exigencias de los procedimientos legislativos:** a) que informen los órganos consultivos; b) que las Comisiones legislativas actúen como tales y no como gregarias del Ejecutivo; c) que los Diputados ejerzan la función para la que fueron elegidos; d) que las proposiciones de Ley tornen a sus cauces y no sustituyan a los Proyectos de Ley; e) que el Decreto-ley sea lo que dice la Constitución que tiene que ser...



En la misma línea, **debiera iniciarse, de una vez por todas, la coordinación entre el Catastro y el Registro de la Propiedad**, terminando con una duplicidad descriptiva que genera, a diario, problemas que, no solo en materia fiscal, aumentan la desazón y rompen la más mínima exigencia de seguridad jurídica. El Catastro debe ser la base oficial que describa las fincas y el Registro de la Propiedad debe asentarse sobre esa base y no generar, por su cuenta y riesgo, otra paralela.

También sería aconsejable, dada la incuria técnica que acompaña la desmedrada legislación vigente, que **en la Comisión General de Codificación se diera mayor cabida a la materia tributaria**. Téngase en cuenta que esta Comisión, creada por Real Decreto de 19 de agosto de 1843, nació en un marco social y jurídico sustancialmente distinto del actual. Nació como órgano colegislador del Parlamento, compuesta por cuatro secciones —*Código civil; Código penal; procedimientos civiles, y procedimientos penales*—, en tanto que hoy tiene la consideración de órgano colegiado asesor de la Administración, en concreto del Ministro de Justicia y del Gobierno en las materias atribuidas a la competencia de aquel.

Los Estatutos hoy vigentes se aprobaron por Real Decreto 845/2015, de 28 de septiembre. En su artículo 3.5.^a le atribuye la función de «corrección técnica, de claridad del lenguaje jurídico y de estilo de los anteproyectos de disposiciones que le sea encomendada por el Ministro de Justicia». Estatutos que también fomentan la colaboración interministerial al permitir a la Comisión General de Codificación asumir sus funciones en las materias que sean de la competencia de otros Ministerios, cuando estos así lo soliciten.

Ya en 1995, una Comisión Especial que examinó la reforma del ordenamiento jurídico económico —creada por Resolución de la Subsecretaría de Presidencia, de 6 de noviembre de 1995 (BOE, de 9 de noviembre de 1995)—, concluyó en la conveniencia de constituir un órgano central en la Administración General del Estado, a partir de la Comisión General de Codificación, que abarque todas las competencias de la actividad legislativa del Estado, inicie un proceso de unificación y recodificación, especialmente en el ámbito del Derecho privado, y controle la técnica legislativa con carácter general.

Como en tantas ocasiones ocurre, bastaría que echáramos la vista atrás y recuperáramos lecciones de nuestro pasado. En el Discurso preliminar que acompañó a la Constitución de Cádiz ya se señalaba lo que tenía que ser la Ley:

«Los trámites de la discusión en los proyectos de Ley y materias graves van señalados con toda individualidad, para que, en ningún caso, ni bajo de ningún pretexto, puedan ser las Leyes y Decretos de las Cortes obra de la sorpresa, del calor y agitación de las pasiones, del espíritu de facción o parcialidad...».

Solo han pasado 212 años.



En ese necesario restablecimiento de las bases esenciales de un Estado de Derecho deberían las Cortes Generales aprobar la Ley Orgánica del Derecho de Defensa, un derecho fundamental cuya aprobación esperamos desde el momento mismo en que se aprobó la vigente Constitución, derecho que, en materia tributaria, recaba una especial protección. No ha habido un solo Gobierno que no prometiera su aprobación. No ha habido un solo Gobierno que cumpliera lo prometido.

Tampoco estaría de más que fueran las propias Administraciones públicas las que, en clara muestra de ejemplaridad, se exigieran a sí mismas cuanto exigen a la ciudadanía. Por ejemplo, la publicación del denominado **listado de deudores**, introducida en nuestro ordenamiento en 2015 por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, reforzada por la Ley Orgánica 10/2015, que regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, podría acompañarse, siquiera fuera por aquello de la igualdad de armas y en obsequio al principio de buena administración, por la **publicidad oficial –más allá de la dada por los medios de comunicación– de todas aquellas conductas que, asociadas con distintos tipos de corrupción, prevaricación o desviación de poder fueran imputables tanto a autoridades públicas como a funcionarios públicos, por supuesto siempre que mediara sentencia judicial que hubiera adquirido firmeza.** Así tendríamos dos listados: el de los deudores a la Hacienda Pública y el de autoridades y funcionarios... deudores con el ordenamiento jurídico.

Cuando constatamos la quiebra de la seguridad jurídica y el coetáneo resurgir de los litigios entre las Administraciones públicas y los contribuyentes, nos viene a la mente la lúcida reflexión que nos legó Adam Smith en «La riqueza de las naciones»:

«... La libertad de cada individuo, el sentimiento que tiene de su propia seguridad, depende de la administración imparcial de la justicia. Para que cada individuo se sienta perfectamente seguro de la posesión de todos los derechos que le pertenecen, no solo es necesario que los poderes judicial y ejecutivo estén separados, sino que sea el judicial todo lo independiente que pueda ser del ejecutivo».

Parece escrito hoy.



Una reflexión sobre la litigiosidad tributaria desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario y de derecho comparado

GERMÁN ORÓN MORATAL

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I de Castellón

RESUMEN

La litigiosidad en el ámbito tributario, conforme a los datos disponibles facilitados por las memorias del TEAC y de los tribunales de justicia, crece o se mantiene constante de un año a otro. Las sucesivas medidas legislativas, objetivamente, no la reducen, pero resulta ucrónico dónde pudiéramos estar si no se hubieran adoptado. En cualquier caso, ninguna medida se ha adoptado para la terminación convencional, salvo las actas con acuerdo y los acuerdos previos de valoración. Las últimas modificaciones en relación con las autoliquidaciones rectificativas impiden, o demoran, el acceso a la tutela judicial. Los ejemplos de derecho comparado no han motivado al legislador español, y ante tal pasividad, más que incidir en propuestas largamente planteadas en el tiempo, tanto como el que han sido ignoradas, aquí se propone un cambio de actitud en la tramitación de los procedimientos, y, en su caso, cambios normativos no imprescindibles de momento, que afectan a la «propuesta de resolución» y a los efectos que pudiera tener la posterior revisión sobre los incentivos obtenidos por «deuda defraudada descubierta».



Introducción

La **litigiosidad** es consecuencia de un conflicto previo no resuelto o persistente, que en el ámbito tributario se ve favorecida por circunstancias propias, aunque no siempre exclusivas, y que se produce tras la existencia de un acto administrativo definitivo, que goza de la presunción de legalidad. Presunción que debe destruir el interesado, por lo que, más que un derecho a recurrir, se trata de una **carga impuesta, precisamente, para tratar de desvirtuar la presunción de legalidad de que gozan los actos administrativos.**

Las circunstancias propias de la conflictividad tributaria se encuentran, entre otras, en la **complejidad de la propia materia tributaria y su carácter cambiante**, unido a una **normativa no siempre redactada de forma clara**, que permite, en exceso, la existencia de **interpretaciones distintas, con bases jurídicas razonadas y razonables**. Además del empleo de **conceptos jurídicos indeterminados** o también con sustrato económico.

Asimismo, en los distintos procedimientos de aplicación de los tributos se da un **personalismo o individualismo en su desarrollo**, que solo se ve matizado en el procedimiento inspector, en el que el actuario propone la resolución al Inspector Jefe. En el resto de los casos, el funcionario que inicia el procedimiento es quien lo termina, aplicando sus criterios interpretativos, cuando no han sido fijados o indicados por órganos superiores; y, en ambos casos, singularmente cuando se descubre fraude, o así se considera, incide de forma directa o indirecta en incentivos retributivos que, sin embargo, no se ven alterados cuando el resultado final, bien por ejecuciones infructuosas, o tras las oportunas revisiones administrativas o judiciales, no se corresponde con el del acto inicialmente dictado. Posiblemente, **que la estimación de recursos tuviera un efecto sobre los incentivos retributivos inicialmente habidos, pudiera influir en que no solo la litigiosidad fuese menor, sino también la conflictividad**, en la medida en que el funcionario responsable del procedimiento podría ser más sensible, cuando las haya, a otras interpretaciones con base jurídica razonable. Curiosamente, **la existencia de una interpretación razonable de la norma es relevante en el ámbito sancionador**, pues es tenida en cuenta para eximir de responsabilidad por infracciones tributarias (art. 179 de la Ley General Tributaria, LGT), pero, si no coincide con la de la Administración, ante la inexistencia de cauces para acercar posturas o posiciones, el conflicto interpretativo se eleva a litigio.

Por otro lado, no es menos cierto que **hay ocasiones en las que los contribuyentes hacen de la litigiosidad, incluso sin interpretación razonable, una bandera de enganche para retrasar el cumplimiento de obligaciones tributarias** si para entonces queda patrimonio. Igualmente, **hay ocasiones en las que la actuación de la Administración también tiene en cuenta las probabilidades de que los obligados tributarios no recurran los actos, deviniendo firmes, así como las posibilidades de estimación de los recursos y reclamaciones que puedan, finalmente, interponerse, sin que, por otro lado, deba llevar a cabo una provisión por los riesgos de que las reclamaciones sean estimadas y en un futuro se deba proceder a la devolución de importantes cantidades previamente ingresadas, más los correspondientes intereses.** Y así, por ejemplo, al margen de eventuales declaraciones de inconstitucionalidad o vulneración del derecho de la UE, encontramos casos de persistencia interpretativa, como en embargos de cuentas, donde



se ingresa el salario o pensión y nada más, sobre la exigibilidad de recargos del periodo ejecutivo a varios deudores de una misma deuda, la exigencia al trabajador de la acreditación de desplazamientos para justificar que lo satisfecho por el empresario debe ser tratado como dietas y gastos de desplazamiento..., que generan conflictos y litigios fácilmente evitables.

Por ello, entiendo que **la reducción de la litigiosidad tributaria es posible siempre que se den las circunstancias objetivas y subjetivas necesarias para que la conflictividad no persista y se resuelva antes de dictarse el acto que ponga fin al procedimiento**, como expondré más adelante. Entre las circunstancias objetivas no puede ignorarse que un estado elevado de crispación social, sobre todo vinculado a deficiencias de servicios públicos, es caldo de cultivo para el conflicto, como lo es una sociedad que va a la contra. Entre las subjetivas, una actitud amable y respetuosa por los implicados, también puede influir en el objetivo de reducir la conflictividad, y, por tanto, la litigiosidad, pues la serenidad en las actuaciones favorece el entendimiento, incluso sin existir medios alternativos de resolución de conflictos.

La pretensión de reducir la litigiosidad tributaria se ha convertido en un mantra en las exposiciones de motivos de las leyes que en materia tributaria se van aprobando si su contenido tiene alguna relación con esta realidad, y si la vigente LGT ya invocó, en 2003, el objetivo de «disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria», muchas posteriores también persisten en ello¹, mientras que la **Ley 13/2023, de 24 de mayo**, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no lo hace pero sí es la que **incorpora la normativa relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea**. Ahora bien, dicha invocación no es suficiente para ello, como la realidad demuestra, sin perjuicio de que no siempre las medidas adoptadas o aprobadas sean indicativas de que ese objetivo se pueda cumplir respetando los principios constitucionales, como puede ser el de la tutela judicial efectiva, como, en nuestra opinión, sucede con la regulación que se ha dado a las autoliquidaciones rectificativas.

Además, también hay que apuntar que el Gobierno de España, dentro del **Componente 27 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia**, expresamente incluye entre sus objetivos —dirigidos a la «modernización del sistema fiscal para un crecimiento inclusivo y sostenible»—, la reducción de la litigiosidad en materia tributaria², aunque se concreta en el texto en relación con la introducción del valor de referencia como sustituto del valor real, que tanta litigiosidad provocaba, y que se introdujo por la Ley 11/2021, de 9 de julio.

¹ Quizás no estén todas entre las enumeradas, pero sí se invoca, también, en las siguientes: Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal; Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude; Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014; Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden, directamente, en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

² Accesible en <https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/16062021-Componente27.pdf> (último acceso el 3 de septiembre de 2024).



Son numerosas las aportaciones doctrinales habidas hasta la fecha que han profundizado en la problemática de la litigiosidad tributaria, sobre todo tras la puerta abierta por la Ley 30/1992 que introdujo la **terminación convencional de procedimientos**, y que hoy se encuentra en el art. 86 de la Ley 39/2015, así como a partir de las experiencias en derecho comparado. Entre esas aportaciones debe indicarse la ilustrativa obra de Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005), o la más reciente obra dirigida por Lago Montero (2018) y también con propuestas de introducción de medidas alternativas para la solución de conflictos las obras colectivas publicadas por la Fundación Impuestos y Competitividad dirigidas por Chico de la Cámara (2015) y Uría Menéndez (2023). Por ser uno de los autores que inicialmente se preocupó de estas cuestiones, no podemos dejar de citar a Ferreiro Lapatza.

Sin embargo, el legislador español no ha incidido en ello, más allá de la ya preexistente tasación pericial contradictoria, y la incorporación de las actas con acuerdo en el procedimiento inspector (art. 155 LGT) y los acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT), acuerdos estos últimos que sí tienen un papel especialmente relevante en el Impuesto sobre sociedades, dado que la trascendencia que pudieron tener en los impuestos que gravan las transmisiones patrimoniales y, en concreto, de inmuebles, se ha visto superado por la «paz legal» del valor de referencia. En el Impuesto sobre Sociedades se proyecta en ámbitos como los planes especiales de amortización, de valoración de operaciones vinculadas, los de valoración previa de gastos de I+D a los efectos de aplicar las deducciones, o los planes de imputación específica de ingresos y gastos con criterios fiscales distintos al devengo.

No se ha seguido ejemplo alguno de países de nuestro entorno en los que sí existen cauces regulados para resolver conflictos para reducir la litigiosidad y de los que han dado debida cuenta, entre otros, Andrés Aucejo (2015); Espejo Poyato, García Novoa, Serrano Acitores, Rozas Valdés y Chico de la Cámara (2015); García Frías (2018); Malherbe (2018); Marchessou (2018); Di Pietro (2018); y Aguiar (2018).

Los poderes públicos españoles saben de su existencia, y proclaman el objetivo de reducir la litigiosidad, que en ocasiones lo hacen de raíz, como se pretende con el **valor de referencia**, que también es posible que acabe como la valoración objetiva que existía en el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aunque ahora sí cabe la posibilidad de discrepar y recurrir sin que la ley obligue, necesariamente, a aplicar dicho valor, pero, hoy por hoy, ningún movimiento hay de los que ofrecen los países de nuestro entorno que se reflejen en nuestro ordenamiento, sino más bien al contrario, como pasamos a exponer a continuación.

1. Conciliación con el obligado tributario: *Vade retro Satanás*

Hay un principio ético del comportamiento, según el cual se debe «tratar a los demás como querrías que te trataran a ti». Pues bien, no parece, en el ámbito que ocupa nuestra atención, que la Administración tributaria se aplique dicho principio, pues para conflictos con otras



Administraciones sí se acude a vías alternativas para la resolución de conflictos, tanto en el ámbito nacional, como en el internacional, y que únicamente esbozaremos por los límites de este trabajo.

Para la resolución de conflictos en relación con los puntos de conexión de los tributos cedidos a las comunidades autónomas, hay una previsión normativa específica en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (arts. 23 y 24), que atribuye a una Junta Arbitral la competencia para su resolución, y que se extiende a los conflictos que puedan plantearse entre Administraciones sobre la titularidad del rendimiento o de las competencias de gestión, inspección o recaudación, como consecuencia de la aplicación territorial de las normas o acuerdos de cesión de tributos a las comunidades autónomas, aunque también debe decirse que sus resoluciones son impugnables en vía contencioso-administrativa, por lo que no se excluye la litigiosidad. Teniendo las mismas características las Juntas Arbitrales previstas en el Concierto Económico con el País Vasco y en el Convenio con Navarra.

En el ámbito de la litigiosidad internacional, que es objeto de análisis en otro trabajo de esta publicación, del que también se ha ocupado, con otra perspectiva más amplia y profunda, Lago Montero (2018), encontramos el **procedimiento amistoso previsto en los Convenios para evitar la doble imposición**, procedimiento que se inicia a instancia del obligado tributario, como ejemplo de posibles acuerdos entre los Estados implicados, y que, de no producirse, puede concluir con un arbitraje.

Por otro lado está el **procedimiento amistoso previsto en la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo**, de 10 de octubre de 2017, relativa a los **mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea**, que se aprobó por las insuficiencias del Convenio de Arbitraje de la Unión, y en el que puede haber una Comisión consultiva o una Comisión de resolución alternativa de litigios, y las decisiones serán vinculantes para los Estados implicados, siempre que el afectado la acepte y no recurra ante los tribunales. Dicha Directiva se traspuso, en un primer momento, con medidas introducidas en el **Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero**, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas **directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores**; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales (que reconocía que el plazo había vencido en julio de 2019), y que después se ajustó con la Ley 13/2023 ya citada, que estableció un nuevo régimen y concretó el régimen transitorio de aplicación en una nueva Disposición transitoria tercera, introducida en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004.

Con todo ello queremos poner de relieve que **los procedimientos de conciliación no son imposibles en la resolución de conflictos en materia tributaria**, pues, en unos casos, es el propio Estado quien ha establecido esos cauces, mientras que, en otros, le vienen dados por normas de carácter internacional, Convenios suscritos, o por normas de la Unión Europea.



2. La litigiosidad y la rectificación de autoliquidaciones

La autoliquidación es un deber que recae sobre el obligado tributario, que comporta no solo declarar hechos, sino también aplicar el derecho, facilitando la recaudación tributaria sin que la Administración haya tenido que intervenir, y cuya implantación supuso un traslado a los particulares de la gestión tributaria.

La misma Ley 13/2023 citada modificó la LGT, y en su exposición motivos, que solo hace referencia expresa a los litigios fiscales de carácter internacional, se afirma que *«se establece un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones, regulando con esta finalidad la nueva figura de la autoliquidación rectificativa. Esta nueva figura sustituirá, en aquellos tributos en los que así se establezca, el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación. De esta forma, mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa el obligado tributario podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia del resultado de la misma, sin necesidad de esperar la resolución administrativa»*.

Del texto transcrito se constata la inexactitud de la primera parte, pues no se establece un sistema único, pues este solo se dará en los tributos que así se establezca, en los que la declaración complementaria y la solicitud de rectificación por considerar que la inicial presentada causa perjuicios, se equiparan en cuanto a que el obligado tributario no ha de esperar resolución administrativa dentro de un plazo fijado distinto de la prescripción, como sucede con la complementaria. Ahora, si la normativa del tributo lo establece, conforme al art. 120.3 y 4 LGT, debe presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad.

En estos casos, pues, el conflicto y la eventual litigiosidad se demorará hasta que la Administración comience actuaciones respecto de lo autoliquidado por el obligado, privando a este de provocar un acto expreso o presunto, que le permita acceder al derecho de defensa y tutela judicial efectiva, lo cual es de dudosa constitucionalidad como he razonado en otro lugar (Orón Moratal, 2024). Solo en los tributos que no esté establecida la aplicación de las autoliquidaciones rectificativas se podrá seguir acudiendo al régimen tradicional de instar la rectificación, y si no hay respuesta antes de los seis meses, considerar desestimada la pretensión de rectificación al cumplirse el plazo, pudiendo ya recurrir el acto presunto. Por tanto, **con el nuevo régimen la litigiosidad se corta de raíz, en tanto la Administración no haga o diga algo**. No parece que sea el modo más ortodoxo de reducir la litigiosidad, pero ante la imposibilidad de recurrir, el efecto es ese.

Los tributos en los que, en principio, es aplicable el régimen de las autoliquidaciones rectificativas, o lo será cuando se apruebe la Orden Ministerial pendiente, se encuentran en el **Real**



Decreto 117/2024, de 30 de enero, que en su extenso título³ no hace mención expresa a la modificación de la normativa de impuesto alguno. En su exposición de motivos añade alguna precisión que no está así expresada en la Ley, al afirmar que la nueva figura de la autoliquidación rectificativa se puede implantar «en aquellos tributos en que su normativa reglamentaria expresamente lo prevea», cuando la circunstancia de que sea reglamentaria no está así dicho en la Ley, que se refiere, únicamente, a la normativa propia del tributo (art. 120.4 LGT), lo que puede dar lugar en un futuro a recursos sobre el adecuado cauce normativo empleado para su regulación.

Ahora bien, se dispone que el tradicional sistema de rectificación de las autoliquidaciones también será el aplicable «*cuando el motivo de la rectificación alegado sea la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior*», y que, atendido al tenor de los distintos preceptos que se incluyen en los respectivos reglamentos de los impuestos afectados, se concreta en que lo alegado sea una vulneración, exclusivamente, de una «norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional». Pues bien, cuando en realidad con la rectificación de la autoliquidación se quiera cuestionar la legalidad, constitucionalidad o conformidad con el Derecho de la Unión, de una actuación que tiene cobertura en una norma legal (pues si la cobertura es reglamentaria ha de acudir a la rectificativa), que imperiosamente los órganos administrativos deben aplicar, se crea una litigiosidad innecesaria, pues como han señalado Huelin y González Martínez (2023): «*Todo recurso administrativo o económico-administrativo sustentado exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma legal que ampara el acto de aplicación de los tributos impugnado resultará manifiestamente inútil e ineficaz para obtener el resultado querido. Ante tal planteamiento, al órgano llamado a resolver la impugnación no le queda otra opción que desestimarla (o inadmitirla), al carecer de competencia para pronunciarse sobre los fundamentos de la pretensión o preguntar a quien sí puede hacerlo, incluso en el hipotético caso de que los comparta*»⁴.

Con lo cual, **las modificaciones introducidas por la ley 13/2023 y el Real Decreto que ha establecido la aplicación de las autoliquidaciones rectificativas, que lo es en los impuestos señeros del sistema tributario (IRPF IS, IVA, IIEE, entre otros), de forma torticera restringen la litigiosidad por impedir que haya un acto presunto, o demorar que exista un acto expreso para poder recurrir, vulnerando el principio de tutela judicial efectiva. Y, por otro lado, no impide la litigiosidad y conflictividad en la vía administrativa cuando se discute la constitucionalidad**

³ Es el RD 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

⁴ El TS en la sentencia de 21 de mayo de 2018 (rec. 113/2017), concluyó la innecesaria de agotar la vía administrativa para la interposición del recurso contencioso, razonando así: cuando «*se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo*».



o conformidad con el Derecho de la Unión, de normas legales o reglamentarias que dan cobertura a actuaciones que los órganos administrativos necesariamente han de confirmar su corrección.

3. Propuestas y alternativas para la reducción de la litigiosidad

No es lugar para reiterar los planteamientos que distintos autores han hecho, a lo largo de los últimos años, en relación con la litigiosidad y medidas para evitar su crecimiento con el establecimiento de vías alternativas para la resolución de conflictos. Ni para profundizar en la debilidad que tiene acudir a la indisponibilidad del crédito tributario para justificar la improcedencia de medidas de conciliación, o de transacción (García Novoa, 2023), sobre todo a la vista de la falta de receptividad de los titulares del poder normativo.

Pero aun siendo esos los destinatarios de la propuesta, también se incluyen como tales a los aplicadores del Derecho, pues pienso que puede añadirse alguna posibilidad, que no transita por el cauce de las medidas alternativas de solución de conflictos, que puede incidir en una actuación más razonable por parte de los implicados, y eso se puede dar en el seno del procedimiento administrativo, incluso como recomendación si no se llega a producir un cambio normativo, y **la sugerencia gira en torno a la «propuesta de resolución»** que existe, o puede existir en el seno de cada procedimiento.

En los procedimientos tributarios, y también en los sancionadores, está prevista la posibilidad de que, en el mismo momento en que se inicie o incoe un procedimiento, se le dé ya traslado al interesado de la propuesta de resolución (p. ej., art. 132 LGT en el procedimiento de verificación de datos, o el 137 LGT para comprobación limitada) o de imposición de sanción (art. 210.5 LGT), que en modo alguno es una forma amable de iniciar ningún procedimiento, incluso siendo el destinatario conocedor de sus irregularidades. Por muchos datos, incluso ciertos, que tenga la Administración, **la celeridad no debe prevalecer sobre ser oído antes de proponer la resolución**. También cabe que no haya trámite de audiencia, y sí de alegaciones posterior a la propuesta de resolución (art. 99.4 y 8 LGT).

En el procedimiento inspector, por sus propias circunstancias, las posibilidades de interaccionar las partes son mayores, donde, además, hay una propuesta de liquidación que debe ser ratificada o revisada por el superior, y, como apuntan Espejo Poyato y García Novoa (2015): *«La importancia de una actitud razonable y cooperativa por parte de la Administración tributaria no debe nunca subestimarse, a la hora de evitar conflictos. La mejor manera de evitar los conflictos tributarios es disponer de una Administración tributaria bien organizada, preparada y dirigida, lo que resulta particularmente aplicable a la función de inspección, donde un sistema de incentivos en base a “cuotas descubiertas” podría jugar un papel devastador si no se maneja adecuadamente».*

Por ello, **podría ser oportuno que la propuesta de resolución no se hiciera sin haber habido antes la oportunidad de alegar por los interesados en el trámite de audiencia, y que la resolución**



que finalmente se adopte dé respuesta razonada a todas las alegaciones en su caso formuladas, sobre todo cuando estas no sean aceptadas, **pues debe hacerse el esfuerzo de atender y responder adecuadamente a lo alegado, porque así, al menos, el afectado se siente escuchado, no ignorado.**

De ese modo, el órgano que dicta la resolución puede haber tenido presentes, con completitud, todos los razonamientos efectuados por los interesados. Incluso en los procesos judiciales, aunque suponga una mayor carga de trabajo para los órganos judiciales de primera instancia, podría introducirse la **propuesta de sentencia**, y, tras las alegaciones de las partes, que serían similares, si no coincidentes con las que se formularían en el eventual recurso, quizás se evitaran muchos de ellos. Siendo así en los procedimientos tributarios, ante futuras revisiones en vía administrativa o judicial, podría establecerse que los incentivos por cuotas descubiertas percibidos tuvieran un retorno vía deducción o compensación con sucesivos incentivos generados, pues ello puede incidir en que el funcionario u órgano responsable del procedimiento podría ser más sensible ante otras interpretaciones con base jurídica razonable.

Referencias bibliográficas

AGUIAR SOUSA, N. T. (2018): «El sistema de arbitraje tributario en Portugal», en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Aranzadi, pp. 459 y ss.

ANDRÉS AUCEJO, E. (2015): *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*, IEF, Madrid.

ESPEJO POYATO, I. y GARCÍA NOVOA, C. (2015): «La conflictividad tributaria y medios para combatirla», p. 32, en *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, dirigida por P. CHICO DE LA CÁMARA, Fundación Impuestos y Competitividad, epraxis.

ESPEJO POYATO, I., GARCÍA NOVOA, C., SERRANO ACITORES, A., ROZAS VALDÉS, J. A. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (2015): «Medidas de resolución de conflictos en el Derecho comparado», Capítulo III de la obra *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, dirigida por P. CHICO DE LA CÁMARA, Fundación Impuestos y Competitividad, epraxis.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (1996): «Arbitraje sobre relaciones tributarias», en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, coord. por Gabriel Elorriaga Pizarik, pp. 263 y ss.

— (2002): «Resolución extrajudicial de conflictos tributarios», en *QF*, N.º 3, pp. 9 y ss.

— (2003): «Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta», en *QF*, N.º 9, pp. 11 y ss.



– (2005): «La aplicación de los tributos: ¿confrontación o colaboración?», *Temas para el debate* N.º 131 (oct.), pp. 39 y ss.

GARCÍA FRÍAS, M.^a A. (2018): «La litigiosidad en la República Federal de Alemania. Su relación con las vías alternativas de resolución de conflictos», en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Aranzadi, pp. 411 y ss.

GARCÍA NOVOA, C. (2023): «Cuestión previa: ¿es la indisponibilidad un impedimento para la previsión legal de mecanismos para la prevención y resolución alternativa de conflictos tributarios?», pp. 25 y ss. en URÍA MENÉNDEZ, *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Fundación Impuestos y Competitividad.

HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. y GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M.^a T. (2023): «Medidas para la agilización de la litigación contencioso-tributaria. En particular, el recurso *per saltum* en el ámbito tributario», p. 145, en URÍA MENÉNDEZ, *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Fundación Impuestos y Competitividad.

LAGO MONTERO, J. M. (2018): *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Aranzadi.

– (2018): «La litigiosidad que preocupa en el ámbito internacional», en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Aranzadi, p. 381.

MALHERBE, J. (2018): «la conciliación fiscal en Bélgica», en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Aranzadi, pp. 423 y ss.

MARCHESSOU, P. (2018): «Técnicas reductoras de la litigiosidad fiscal en Francia», en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Aranzadi, pp. 429 y ss.

ORÓN MORATAL, G. (2024): «Aplicación de los tributos y límites al deber de colaboración de los obligados tributarios», en *La Ley General Tributaria: una visión crítica tras 20 años de aplicación*, Tirant lo Blanch.

PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2005): *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, IEF, Madrid.

PIETRO, A. DI (2018): «Técnicas reductoras de la litigiosidad fiscal en Italia», en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Aranzadi, pp. 447 y ss.

URÍA MENÉNDEZ (2023): *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Fundación Impuestos y Competitividad.



El tratamiento de la conflictividad tributaria en el ámbito internacional. Experiencias de otros países y buenas prácticas

FERNANDO SERRANO ANTÓN

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

RESUMEN

Es un lugar común en estos tiempos hablar de la litigiosidad creciente en materia tributaria. En este trabajo nos hemos centrado, fundamentalmente, en la problemática de la litigiosidad en el Derecho tributario internacional, poniendo el énfasis en las perversas consecuencias que el litigio produce en las inversiones, en el crecimiento económico y en el comercio internacional.

Una de las áreas donde se han identificado mayores dosis de litigiosidad ha sido, precisamente, en la interpretación y aplicación de las medidas antiabuso que afectan a operaciones internacionales. Es lógico que las normas tributarias mejor diseñadas y redactadas no sean capaces de anticipar cada nuevo producto, servicio o modelo empresarial, ni cada transacción o estructura ideada por los contribuyentes, en especial, aquellos de una naturaleza agresiva o que se encuentren en el área gris entre lo permitido y lo que no lo está, o entre el abuso y la elusión.

En este trabajo hemos realizado una diagnosis del estado de la litigiosidad en este ámbito fiscal internacional, y hemos propuesto algunas alternativas para resolver el conflicto de una forma más eficiente y eficaz, algunas de ellas basadas en experiencias internacionales y de Derecho comparado.



Introducción

La litigiosidad tributaria en el Derecho tributario internacional ha sido objeto de un cierto número de iniciativas internacionales, de seminarios y conferencias, de monografías y artículos en los últimos años, lo que pone de manifiesto la **reactividad de las Administraciones tributarias** en la actualidad al poner en tela de juicio conceptos, principios y prácticas tradicionales en el mundo fiscal que habían sido asumidas y eran confiables por los contribuyentes internacionales.

La **regularidad jurídica y la previsibilidad** en el comportamiento de los poderes públicos presuponen la posibilidad de conocimiento tanto de las normas que integran el Ordenamiento jurídico como de los actos de aplicación del mismo. La **seguridad jurídica** es, por consiguiente, un principio que tiene múltiples manifestaciones que se refuerzan recíprocamente¹.

La razón de este trabajo surge de la creciente **preocupación sobre la litigiosidad tributaria que atenaza a la fiscalidad en general y especialmente a la tributación internacional**. No debe insistirse en las consecuencias que el conflicto y el litigio supone en el comercio internacional y en la inversión.

Hay muchas razones que inciden en la citada preocupación, entre las que se pueden citar: la aparición y difusión de **nuevos modelos de negocio y el incremento en la internacionalización de las actividades empresariales**²; los esquemas de **planificación fiscal agresiva**³; las decisiones de **política fiscal tomadas por los Estados de forma unilateral y fragmentaria**; cierta **jurisprudencia no alienada con los estándares internacionales**; y, las **actualizaciones de las normas fiscales internacionales**, como las derivadas del Plan de Acción BEPS de la OCDE y las Directivas de la UE antiabuso (ATAD) que, siendo necesarias para mantener al día los sistemas fiscales en un medio altamente cambiante, introducen un factor de **inseguridad**⁴, sobre todo, en lo que se refiere a su aplicación.

¹ Véase GARCÍA NOVOA, C. (2000), *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, p. 43. Entendemos, en la misma línea, que la seguridad jurídica tiene una función limitadora, constituyendo una garantía para el contribuyente, siendo al Ordenamiento al que le debe ocupar la tarea de concretar las facultades otorgadas al contribuyente para obtener una reacción jurídica adecuada, permitiendo, así, la depuración de la normativa contraria a su contenido.

² Véase ZANGARI, E., CAIUMI, A. y HEMMELGARN, T. (2017), «Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses», *Taxation Papers, Taxation and Customs Union*, Working Paper núm. 67/2017, p. 9.

³ Véanse CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A. (2016), «Una aproximación al concepto de planificación fiscal agresiva utilizado en los trabajos de la OCDE», *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 394/2016, pp. 41-91. GIL GARCÍA, E. (2017), «Hacia una planificación sustantiva: ¿nuevo paradigma?», *Revista Contabilidad y Tributación* núm. 411/2017, p. 72.

⁴ Los trabajos acometidos a solicitud de los líderes del G20 para dar respuesta a los problemas BEPS se remiten al Plan de Acción BEPS del G20/OCDE del año 2013, que contempla 15 «acciones» para poner fin a la elusión fiscal internacional. Dicho Plan de Acción gira en torno a tres *pilares* o líneas de actuación fundamentales: dotar de coherencia a aquellas normas de Derecho interno que abordan actividades transfronterizas; reforzar las exigencias de *actividad sustancial* en los actuales estándares internacionales para así establecer la conexión entre los tributos y el lugar de realización de las actividades económicas y de creación de valor; y *mejorar la transparencia y seguridad jurídica para empresas y administraciones*. Véase OCDE (2013), «Plan de Acción sobre la Erosión de Bases Imponibles y Traslación de Beneficios», París, pp. 21-22. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#_Wehe2Wi0NPY#page1 (consultada el día 10 de septiembre de 2024).



En la era Post-BEPS en la que nos encontramos, con los loables esfuerzos realizados en la lucha contra la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva y con los avances obtenidos en la transparencia fiscal resulta fundamental también centrarse en la litigiosidad. La importancia de ofrecer **seguridad jurídica** a los contribuyentes supone, al mismo tiempo, apoyar el comercio internacional, la inversión transfronteriza y el crecimiento económico⁵ y también lo que la OCDE entrelaza con la denominada **moral tributaria**⁶.

1. El impacto de la litigiosidad en la fiscalidad internacional

La **seguridad jurídica en la fiscalidad** constituye un importante objetivo, razón por la cual los países toman medidas de diversa naturaleza, primero, para su consecución, y después, para garantizarla a los operadores económicos. Tras la búsqueda de claridad y simplicidad en la normativa tributaria y de congruencia en su aplicación, los países, normalmente, adoptan una serie de medidas limitadoras de su propia discrecionalidad, a la vez que tratan de ofrecer seguridad jurídica y eliminar la litigiosidad para seducir a los contribuyentes nacionales e internacionales. Así, es habitual encontrar, en las legislaciones de los distintos países, **regímenes de consultas tributarias, normativa sobre acuerdos previos de valoración (APAs) y, a veces, distintos sistemas de acuerdos fiscales entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes**. Asimismo, ofrecen *safe harbours*, también concluyen **convenios de doble imposición internacional**, se comprometen con los **estándares fiscales internacionales**, ofrecen **acuerdos de estabilidad fiscal**, firman **acuerdos de naturaleza fiscal regionales**; y hasta **delegan poderes a tribunales internacionales, comisiones arbitrales o incluso a autoridades fiscales**. Todo ello con un solo fin: **reducir la litigiosidad e incrementar la seguridad jurídica**.

La lucha contra la litigiosidad no solo precisa **calidad normativa**, sino también **calidad aplicativa**, en el sentido de que todos los operadores que participan en el proceso de aplicación de la norma adopten una posición consistente con los términos en que el legislador ha articulado la regulación aplicable⁷. Con estos mismos argumentos, no podemos estar más de acuerdo, con lo que señala la Fundación Impuestos y Competitividad, sobre la seguridad jurídica y el

⁵ La encuesta semestral *Consenso Fiscal*, elaborada por PwC, relativa al primer semestre de 2017, en lo que se refiere a la valoración actual de «la aplicación de los tributos en España en términos de seguridad jurídica», obtiene los siguientes datos: el 31% de los encuestados lo consideraba muy poco seguro, mientras que el 33% poco seguro. Sigue resultando llamativo que, a la pregunta sobre cómo «evolucionará la aplicación de los tributos en España el siguiente año», el 24% cree que disminuirá mucho la seguridad jurídica, y el 29% estima que empeorará «algo» la seguridad jurídica, a la vez que el 5% es el que considera que aumentará «algo» la seguridad jurídica. Véase www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/assets/consenso-fiscal-1s-2017.pdf (web consultada el día 10 de septiembre de 2024), p. 7.

⁶ IMF/OECD (2019), «2019 Progress Report on Tax Certainty», París. <https://web.archive.org/temp/2019-06-08/431354-g20-report-on-tax-certainty.htm> (web consultada el día 15 de septiembre de 2024).

⁷ Véanse IMF/OECD (2017), «OECD/IMF Report on Tax Certainty», París. www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf. IMF/OECD (2018), «OECD/IMF Report on Tax Certainty - 2018 Update», París. www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxcertainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf. IMF/OECD (2019), «Progress Report on Tax Certainty» <https://www.imf.org/external/np/fad/pct/pdf/Progress%20Report%20G20%20Tax%20Certainty%202019.pdf>. ZANGARI, E., CAIUMI, A. y HEMMELGARN, T. (2017), «Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses», Taxation Papers, *Taxation and Customs Union*, Working Paper núm. 67/2017.



litigio en la fiscalidad internacional, lo que nos permite alcanzar una serie de conclusiones sobre las que edificar este trabajo⁸:

«La calidad de los sistemas tributarios se mide cada vez en mayor medida por el grado de seguridad jurídica que ofrecen. De poco vale aprobar medidas fiscales destinadas a favorecer la actividad productiva y la creación de empleo si su capacidad para generar resultados reales queda reducida debido a la falta de confianza de los operadores económicos respecto de la posterior interpretación y aplicación efectiva de dichas medidas por parte de las autoridades y respecto de su mantenimiento estable en el tiempo. La seguridad jurídica tiene valor por sí misma al ser elemento central de un Estado de Derecho. Pero en materia tributaria es también clave para el logro de los principios tributarios básicos de competitividad, equidad y suficiencia. La vinculación de la seguridad jurídica con la competitividad es manifiesta. Las decisiones empresariales de inversión, contratación o financiación, incluyendo la primera y básica (emprender o no una nueva actividad económica), son en su mayor parte decisiones a largo plazo, que tienen muy presente el grado de confianza que el sistema tributario ofrezca. Además, la seguridad jurídica favorece la libre competencia y, por esa vía, la eficaz asignación de recursos. Los dos estudios más importantes a escala mundial que miden los determinantes de la competitividad de los países son el Informe de competitividad mundial y el Anuario de competitividad mundial, el primero desarrollado por el Foro Económico Mundial (WEF) y el segundo por el Instituto Internacional para el Desarrollo de la Capacidad de Gestión (IMD). En ambos estudios la confianza y estabilidad del sistema jurídico de cada país es uno de los aspectos básicos presente en todos los «pilares» de medición de la competitividad. La mejora de la seguridad jurídica también sirve a la equidad, porque ayuda a evitar tratamientos discriminatorios o injustificadamente desiguales a personas o empresas en situaciones objetivas asimilables. En cuanto al principio de suficiencia, a medio y largo plazo la capacidad recaudatoria de un sistema fundado en la seguridad jurídica siempre será mayor —al propiciar la creación de riqueza y el crecimiento de las bases tributarias— que la proporcionada por un sistema poco confiable y volátil».

2. Los motivos de litigiosidad en el Derecho tributario internacional

A continuación, analizaremos las distintas **razones que abonan la conflictividad en el ámbito tributario**, constatando su número y su variada naturaleza. Pasemos, sin ánimo de exhaustividad, a citarlas⁹:

- a. Las cuestiones internas y organizativas de la Administración tributaria pueden considerarse uno de los factores que más inciden en la litigiosidad en los sistemas fiscales, en particular,

⁸ Consúltense <http://www.fundacionic.com/la-seguridad-juridica-clave-para-mejorar-el-sistema/> (Web consultada el día 6 de septiembre de 2024).

⁹ Consúltense IMF/OECD (2017), Report for the G20 Finance Ministers, *Tax Certainty*, March, pp. 16-23. SERRANO ANTÓN, F. (2018), «Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS», *Revista de Contabilidad y Tributación* CEF, núm. 419/2018.



la burocracia en la aplicación del sistema fiscal, la complejidad de la redacción normativa, la frecuencia en los cambios legislativos de carácter fiscal, la desigualdad en la aplicación de los procedimientos tributarios, los cambios de criterio en la Administración tributaria, la falta de transparencia en la tramitación de los procedimientos tributarios y la publicación de las normas y actos con impacto en la esfera de los derechos y garantías de los contribuyentes.

- b. Las **distintas e incongruentes interpretaciones** en las que pueden incurrir las Administraciones tributarias de los diferentes países en la aplicación de los estándares fiscales internacionales.
- c. Algunos aspectos de los **mecanismos de resolución de litigios fiscales**, tanto administrativos como judiciales, entre los que se incluye la tardanza en su resolución.
- d. **Cada país debe tener un modelo fiscal claro que determine la política tributaria y la legislación que se apruebe**, sin cambios aleatorios ni oportunistas. Sin duda alguna, las decisiones fiscales de los gobiernos de forma oportunista o ventajista constituyen una de las causas que producen una mayor litigiosidad y los efectos más perversos sobre el comercio y la inversión internacional.

Frente a lo anterior deben operar una serie de instrumentos o mecanismos para poder mitigar los aspectos perversos de la falta de certeza jurídica, como el **diseño de una política tributaria enfocada a la seguridad jurídica, mediante la estabilidad y simplicidad**, y en contraposición a los cambios frecuentes e inesperados de la fiscalidad internacional, o su aplicación retroactiva. También es necesario **cambiar la política de la confrontación a la política de la prevención del litigio**, en cuya base se encuentre la inseguridad jurídica¹⁰.

Una de las áreas que se han identificado como estimuladoras del conflicto ha sido la **interpretación y aplicación de las medidas antiabuso que afectan a operaciones internacionales**. Es lógico que las normas tributarias mejor diseñadas y redactadas no sean capaces de anticipar cada nuevo producto, servicio o modelo empresarial, ni cada transacción o estructura ideada por los contribuyentes, en especial, aquellos de una naturaleza agresiva o que se encuentren en el área gris entre lo permitido y lo no permitido, o entre el abuso y la elusión. Las normas antiabuso, como premisa, son necesarias para luchar, precisamente, contra las prácticas de evasión y abuso, y proteger el Ordenamiento tributario. **Las medidas antiabuso pueden tomar distintas formas y el efecto sobre la conflictividad debe ser valorado muy cuidadosamente**. La elección por el legislador de una cláusula antiabuso poco apropiada, o mal redactada, o cuya aplicación sea arbitraria puede suponer una fuente de inseguridad jurídico-fiscal muy importante¹¹. Una cláusula general antiabuso puede ser eficaz en la reducción de la planificación fiscal agresiva, dado que su mera existencia produce un efecto disuasorio, dando lugar a la modificación de las conductas fiscales más agresivas de los contribuyentes, hacia otras más conservadoras. En todo caso, una cláusula general antiabuso generalmente es percibida como

¹⁰ IMF/OECD (2019), «2019 Progress Report on Tax Certainty», París. www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm (web consultada el día 15 de septiembre de 2024).

¹¹ Consúltense NAVARRO FERNÁNDEZ, G. (2014), «Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica», *Cinco Días*, edición del día 28 de abril de 2014. Noticia consultada en la web el día 12 de septiembre de 2024, www.cincodias.elpais.com/cincodias/2014/04/25/economia/1398436838_543666.html



un instrumento que incrementa potencialmente la conflictividad, ya que este tipo de cláusulas necesariamente se basa en una normativa genérica. Por eso, **se debe ser muy cauto en la selección del instrumento antiabuso, su diseño, su redacción normativa y su aplicación**¹².

La litigiosidad innata a las cláusulas antiabuso reside en el margen de apreciación que se permite al juzgador o aplicador de la norma para valorar si concurre o no su presupuesto aplicativo. Lo anterior se produce porque dicho presupuesto se construye en torno a **conceptos jurídicos indeterminados**, cuyo núcleo solo permite una decisión orientada hacia las circunstancias del caso concreto¹³.

En la actualidad, la interpretación y aplicación de las cláusulas del *Principal Purpose Test* y de limitación de beneficios, previstas ambas como estándares mínimos en el Convenio Multilateral BEPS, o la propia cláusula del beneficiario efectivo supone un incremento notable de la litigiosidad, así como un aumento de la inseguridad jurídica. Al mismo tiempo, **hay países ganadores y perdedores en términos de conflictividad**, dependiendo de la aplicación de las citadas cláusulas por los Estados, ya que aquellos países que apliquen de forma más clara y nítida dichas cláusulas serán más atractivos a las inversiones internacionales. No tenemos que insistir en la relación entre inversión empresarial internacional y litigiosidad. Cuanto mayor sea esta última, menor inversión se llevará a cabo.

Asimismo, **la jurisprudencia ha adolecido de falta de criterio a la hora de calificar los distintos comportamientos pretendidamente elusivos.** Los mismos comportamientos (por ejemplo, la interposición de sociedades) son calificados, en unas sentencias, como abuso de derecho; en otros, como simulación, o en otros, como fraude de ley; y, en ocasiones, simplemente se alude a la falta de motivo económico en el negocio o en la operación. Frente a esta tendencia generadora de litigiosidad se ha defendido la **codificación de los supuestos de elusión.** El ejemplo más evidente fue el introducido por la Ley de Reforma Sanitaria de Estados Unidos (*US Health Care and Education Reconciliation Act of 2010*), que codificó, por primera vez en EE. UU., una cláusula general antiabuso (*General Anti-Avoidance Rule*) muy desarrollada y sometida a un test para su objetiva aplicación, mediante la reforma del artículo 7701 del *Internal Revenue Code*¹⁴.

Otro de los factores que influyen en la litigiosidad radica en la **aplicación de las normas antiabuso y la falta de concreción de las consecuencias jurídicas.** Así, nos podemos encontrar con casos en que la aplicación de la cláusula de la norma antiabuso lleva a ignorar los efectos fiscales de

¹² Consúltase Grupo de Trabajo FIDE: «El proceso de elaboración de la normativa tributaria: situación actual y su necesaria evolución». En este documento se recomienda la conveniencia de crear un órgano consultivo formado por Letrados de las Cortes Generales que estudiase cada proyecto legal e hiciese sugerencias desde la óptica de la técnica legislativa; así como la valoración de la posibilidad de crear, en sede parlamentaria, un Comité Técnico revisor de textos normativos de naturaleza tributaria, formado o asesorado por expertos independientes. Se recomienda, también, que se cuente con reglas de técnica normativa más precisa y de uso vinculante para la Administración y también valorar la técnica de la regulación casuística. <https://thinkfide.com/>

¹³ Consúltase, EY Abogados (2015), *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, pp. 16 y 17.

¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M. y RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), «La codificación de la doctrina de la sustancia económica en Estados Unidos como nuevo modelo de norma general antiabuso: la tendencia hacia el sustancialismo», *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, septiembre I-II, p. 39.



un acto o negocio jurídico, o bien, alternativamente, a rechazar solo la aplicación de aquellas ventajas o beneficios fiscales para cuya obtención parecía estar diseñado. El aumento de las operaciones transfronterizas ha supuesto que la aplicación de las cláusulas antiabuso, previstas con un alcance excepcional, haya adquirido un estatus general. En definitiva, **las cláusulas antiabuso se han incluido en la legislación de diferentes países como instrumento de cumplimiento de su normativa tributaria interna, pero su uso masivo en operaciones realizadas en el marco de una economía globalizada debe compatibilizarse con la salvaguarda de la necesaria seguridad jurídica y la reducción de la litigiosidad**¹⁵.

3. Aspectos internacionales de la seguridad jurídica

El entorno empresarial actual se caracteriza por el **incremento de operaciones en distintas jurisdicciones, con una naturaleza muy amplia de modelos de negocio, que interactúan con distintos sistemas fiscales**. En este marco se constata el **incremento de la complejidad para las empresas, y también un nivel superior de compromiso y cooperación entre las Administraciones tributarias de los distintos países**. Así pues, dado que los sistemas tributarios tienen características distintas según los países, y sus interacciones no son gestionadas apropiadamente, **la conflictividad se ve incrementada tanto para los contribuyentes, como para las Administraciones tributarias**¹⁶.

Como es sabido, los **estándares fiscales internacionales** tienen, entre uno de sus objetivos, la consecución de la seguridad jurídica y se considera crucial para reforzar la predictibilidad en el sistema tributario internacional. Cuando no se adoptan los citados estándares mínimos, o cuando los estándares internacionales son incongruentes, o se efectúa una interpretación o ejecución de los mismos de forma inconsistente con el Plan de Acción BEPS, las Directrices de Precios de Transferencia o el Modelo de Convenio de la OCDE, etc., se da lugar a un aumento significativo de la litigiosidad en el sistema fiscal internacional.

La interacción entre normas tributarias y no tributarias y los Convenios de doble imposición internacional y otros acuerdos internacionales, como el actual Instrumento Multilateral BEPS, también puede crear vacíos legales e inconsistencias¹⁷. En este contexto, asimismo hay que examinar el valor normativo y los efectos que producen en la seguridad jurídica los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE) o de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones

¹⁵ Véase VAN WEEGHEL, S. (2010), «Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions», General Report, subject 1, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Roma, p. 46.

¹⁶ Consúltese IMF/OECD (2017), Report for the G20 Finance Ministers, *Tax Certainty*, March, p. 58.

¹⁷ Véase ZANGARI, E., CAIUMI, A. y HEMMELGARN, T. (2017), «Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses», Taxation Papers, *Taxation and Customs Union*, Working Paper núm. 67/2017, p. 9.



tributarias¹⁸. Por tanto, **la coordinación entre los tipos de normas y *soft lawes* fundamental a los efectos de evitar la conflictividad tributaria producida por la falta de la misma entre normas tributarias y no tributarias**¹⁹, así como en los casos de normas tributarias y los acuerdos bilaterales de inversión.

En el ámbito de la UE, la renta empresarial es gravada por los Estados miembros, pero el entorno económico actual es mucho más globalizado, móvil y digital, que el que inspiró los actuales sistemas fiscales. En este contexto, **las reglas actuales de la tributación de sociedades no parece que se hayan adaptado bien a este nuevo entorno**. Los modelos empresariales y las estructuras societarias son mucho más complejos, siendo posible todavía la traslación de beneficios. Además, **la divergencia de los impuestos sobre sociedades de los distintos Estados miembros ha permitido que la planificación fiscal agresiva haya florecido en las últimas décadas**. Frente a este marco, **la Comisión Europea ha avanzado en una agenda ambiciosa de Directivas antiabuso y propuestas de directivas para hacer el impuesto sobre sociedades más transparente, robustecer las normas contra la evasión fiscal y estimular el crecimiento**²⁰. La complejidad, a veces, tiene como efecto un incremento de la litigiosidad también en el marco de la UE.

4. Mecanismos para reforzar la seguridad jurídica en el ámbito de la fiscalidad

A continuación, trataremos de identificar los instrumentos y prácticas que mejor pueden alcanzar el objetivo de todo Ordenamiento en términos de seguridad jurídica y reducción de la litigiosidad, tanto en el ámbito nacional, como internacional. Para ello, partimos de la premisa de que **lo más beneficioso para todos radica en que la reducción o eliminación de la**

¹⁸ Véase la sentencia de la Audiencia Nacional (SAN), de 10 de julio de 2015, que se refiere a que el principio de seguridad jurídica debe prevalecer frente a lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en lo relativo a la atribución de beneficios al EP, por lo que no puede aceptarse la no deducibilidad de los intereses pagados por este a su casa central, argumentando que se trataba de retribución de capital propio de la sucursal. En esta Sentencia la AN entendió que «el artículo 7 del Convenio hispano-holandés no prevé expresamente una corrección sobre el resultado contable del EP fundamentada en la afectación de una parte del capital al obligado tributario, ni tampoco lo hacían los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE vigentes en los periodos impositivos sujetos a regulación. Por tanto, de no estimarse las pretensiones del sujeto, concluye el Tribunal, se atendería contra los principios de irretroactividad de las normas, confianza legítima y buena fe».

¹⁹ La falta de coordinación desde el punto de vista del sistema legal de fuentes ha sido puesta de manifiesto también por la STS de 21 de febrero de 2017 (núm. recurso: 2970/2015). La Administración tributaria apela a las Directrices de la OCDE a que se remiten los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE, según lo dispuesto en el artículo 3 de la LIS a cuyo tenor lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española (asimismo se refiere a la mención de las Directrices en la Exposición de Motivos de la LIS). Sin embargo, el Tribunal Supremo explica que «esta remisión al artículo 3 —en relación con el ámbito de aplicación espacial del TRLIS— vuelve a concretarse en las disposiciones normativas que, conforme a la Constitución, se hayan integrado en nuestro ordenamiento interno (tratados y convenios internacionales), sin que posean tal naturaleza normativa las directrices OCDE, que esta Sala ya ha declarado no son fuentes del Derecho ni, como tales, invocables en casación (así, la sentencia de 19 de octubre de 2016, dictada en el recurso de casación n.º 2558/2015). Menos aún, los métodos de valoración a precio de mercado que en tales recomendaciones o reglas se prevén y definen no pueden ser impuestos en el empleo de las potestades tributarias si no han sido asumidos por los Estados, en ejercicio de su soberanía, bien por disposición normativa interna o por convenio internacional».

²⁰ EUROPEAN COMMISSION (2016), *Building a fair, competitive and stable corporate tax system for the EU*, COM(2016) 862 final. EUROPEAN COMMISSION (2015), *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, COM(2015) 302 final. EUROPEAN COMMISSION (2016b), *Anti-Tax Avoidance Package: Next steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU*, COM(2016) 23 final.



incertidumbre jurídica deba realizarse de forma eficiente y en el menor plazo posible, y, si no resulta posible, entonces deben **establecerse mecanismos efectivos de resolución de los conflictos fiscales** que se produzcan. También partimos de la hipótesis que los mecanismos analizados, dado que se gestionan, fundamentalmente, por las Administraciones tributarias, necesitan una actitud favorecedora de estas para la erradicación de la incertidumbre jurídica. Asimismo, hay que tener en cuenta tres cuestiones: la primera, el **marco legal de cada país**, observándose una mayor inclinación a los procedimientos alternativos de resolución de conflictos en los países anglosajones; la segunda, **la seguridad jurídica tiene un límite en la legalidad que rige el Ordenamiento jurídico**²¹, y en tercer lugar, el momento post-BEPS en el que nos encontramos, en el que **la seguridad jurídica se encuentra entre las mayores inquietudes de los operadores jurídicos, sobre todo, por el uso de algunos conceptos jurídicos indeterminados**, como el de planificación fiscal agresiva, o la aplicación de las normas jurídicas derivadas de BEPS a esquemas fiscales previos al Plan de Acción. Entre los **instrumentos** que se encuentran en mejor situación para alcanzar el objetivo de reducir la conflictividad fiscal se encuentran los siguientes:

- **Debe reducirse la complejidad y aumentar la claridad de la normativa mejorando la política tributaria y la redacción de las normas.** Junto a la necesidad de poseer un **modelo fiscal de carácter nacional sin ambigüedades**, tiene que desarrollarse una **normativa fiscal sencilla**, que sea objeto de seguimiento en su aplicación, junto con **guías aplicativas suficientemente detalladas** y un sistema de ayuda y asistencia potenciado para los contribuyentes por parte de la Administración tributaria²².
- **Debe incrementarse la previsibilidad y la coherencia por parte de las Administraciones tributarias**, a través de la publicación de **interpretaciones técnicas y consultas tributarias en plazo razonable**, favoreciendo la labor de organizaciones internacionales de forma clara y transparente, sin olvidar la conformación y los requisitos legales de los sistemas jurídicos de cada país²³. El **compromiso de los contribuyentes**²⁴ y la **educación tributaria** pueden mejorar también la comprensión de la normativa y sus condiciones de aplicación²⁵.

²¹ GARCÍA NOVOA, C. (2000), *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob. cit., p. 124.

²² Consúltase el informe de la TAX FOUNDATION, realizado por PORMELEAU, K., HODGE, S. y WALCZAK, J. (2017), «International Tax Competitiveness 2017», en www.taxfoundation.org/2017-international-tax-competitiveness-index/ (web consultada el día 1 de septiembre de 2024). Según este informe, es llamativo que el tercer factor de competitividad empresarial sea la incertidumbre jurídico-fiscal.

²³ La reforma de la Ley General Tributaria (LGT), por obra de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha supuesto la modificación del artículo 12, para prever la existencia no solo de las órdenes ministeriales interpretativas sino de resoluciones interpretativas de la Dirección General de Tributos (DGT), que vincularán, asimismo, a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. En el futuro, si esas resoluciones cobran carta de naturaleza, deberá determinarse el papel que corresponde a las mismas y el que conserva la doctrina acumulada en las contestaciones a consultas tributarias. No deberían surgir especiales dificultades en esta coordinación, siendo, además, de esperar que la tramitación de estas resoluciones interpretativas generales se haga con intervención de los sectores afectados y oyendo las observaciones y sugerencias que se planteen.

²⁴ Véase DAUDE, C., GUTIÉRREZ, H. y MELGUIZO, A. (2012), «What drives Tax Morale?», OECD Development Centre, *Working Paper* N.º 315. LAGO PEÑAS, I. y S. (2010), «The determinants of tax morale in comparative perspective: Evidence from European countries», *European Journal of Political Economy*; Vol. 26, N.º 4/2010, pp. 441-453.

²⁵ Recientemente la Comisión Europea lanzó el portal TAXEDU, cuyos objetivos son contribuir a la educación de la juventud europea en materia tributaria; reducir la evasión fiscal y el fraude fiscal en Europa, presentando una información más detallada y educando a los ciudadanos del futuro; y hacer saber a los ciudadanos europeos qué servicios requieren, ineludiblemente, la recaudación de impuestos. Consúltase <https://taxedu.campaign.europa.eu/>



- **Los mecanismos efectivos de resolución de conflictos fiscales poseen un papel crucial en lo que se refiere a la conflictividad.** Estos mecanismos deben ser justos, razonables, independientes y accesibles para todos los contribuyentes, y efectivos en la resolución de conflictos en un periodo tiempo razonable. Y frente a esta proliferación de la conflictividad se han propuesto diversas medidas para combatirla. Empezando por los llamados **medios alternativos, como la transacción, la conciliación, la mediación y el arbitraje, e incluso una jurisdicción especializada en materia tributaria.**
- **La búsqueda de la seguridad jurídica y la reducción de la litigiosidad en la fiscalidad internacional es particularmente importante.** En este ámbito se pueden identificar una serie de **instrumentos** más específicos dirigidos a su consecución, como, por ejemplo:
 - **La prevención del conflicto, programas cooperativos de resolución de litigios, los acuerdos previos de valoración (APAs), el Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento de la OCDE (en adelante, ICAP), así como inspecciones conjuntas y simultáneas entre Administraciones tributarias.**
 - **La mejora en la efectividad y en el fortalecimiento de los procedimientos de resolución de conflictos fiscales internacionales,** como el procedimiento amistoso (MAP), incluyendo la aplicación completa del *minimum standard* de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS, y el uso del arbitraje bajo las condiciones previstas.
 - **La actualización de los Convenios para evitar la doble imposición internacional** a través de lo negociado y recogido por el Instrumento Multilateral BEPS, siempre que se publiquen sus resultados en forma de texto consolidado; o bien, como consecuencia de lo negociado bilateralmente por las autoridades competentes de dos países con total transparencia para los contribuyentes²⁶. Resulta fundamental, para alcanzar un mínimo estándar de seguridad jurídica, que, por parte de las autoridades competentes de los distintos países, se elabore una **versión consolidada de los convenios de doble imposición** firmados, sobre todo, cuando tras la firma de un Convenio de Doble Imposición (CDI) es modificado por protocolos, o por el propio Convenio Multilateral que ejecuta las acciones BEPS.
 - **Una mayor homogeneidad internacional en el campo de la aplicación de las retenciones a no residentes,** haciéndolas más efectivas y simplificadas con modelos de cumplimiento similares entre los países. Debe hacerse un esfuerzo también, por parte de las

²⁶ La SAN, de 17 de octubre de 2017 (recurso núm. 35/2016), tiene que ver con la denegación, por parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de una solicitud de información pública relativa al texto del intercambio de cartas relativo al Convenio de doble imposición suscrito con Luxemburgo, así como la documentación y antecedentes de los expedientes de su tramitación que figuraban en la Dirección General de Tributos. Documentos que eran conocidos en Luxemburgo, pero no eran públicos en España. Si bien esta sentencia tiene interés general, máxime lo tiene en el entorno de los hechos, relativo a la aplicación de los Convenios de doble imposición, por cuanto se trata de normas cuyo acuerdo se dilata —ya por naturaleza— a lo largo de muchos años y que, incluso una vez iniciada su negociación y aprobados los acuerdos, su simple publicación se materializa años más tarde. Ahora nos situamos en un entorno especial, el de la interpretación de un Convenio ya suscrito pero que requiere interpretación, viciado de los mismos incidentes procedimentales —no en vano estamos hablando de 17 años de papel en el cajón—, y en el aire el interés de los contribuyentes por conocer el contenido de la negociación. Y es que esa información puede ser trascendente a la hora de planificar operaciones económicas —recordemos que estamos hablando de Luxemburgo—, de evitar la imposición de sanciones —con base en las tensiones de negociación entre los Estados signatarios—. Lo que está claro es que la información es poderosa y permite anticiparse a las situaciones que se puedan presentar en la praxis y no puede esconderse a los contribuyentes, ni responder a lo que debe ser una buena práctica que debe mediar en las relaciones entre Administración y administrado.



Administraciones, **en el procedimiento de reconocimiento y concesión de los beneficios de un CDI**, haciéndolos más ágiles y con menores trabas burocráticas.

- **La necesidad de cooperación y coordinación en el desarrollo de un conjunto coherente de estándares fiscales de carácter internacional**, así como su congruente aplicación por parte de todos los países. El papel de las organizaciones internacionales resulta fundamental en este apartado. En estos momentos, la UE, la OCDE y Naciones Unidas podrían liderar este mecanismo de cooperación y coordinación de una forma inclusiva en pie de igualdad entre los países.

Llegados a este punto debemos **identificar los medios legales que dispone el contribuyente para poder ejecutar la aplicación efectiva del principio de seguridad jurídica** y gestionar, así, el riesgo fiscal internacional. Como se ha mencionado, existen distintos instrumentos legales en la fiscalidad internacional que aspiran a dotar de seguridad jurídica a situaciones fácticas a las que se enfrentan los contribuyentes en el mundo legal. El contribuyente se encuentra, pues, con algunas vías dispersas y específicas para alcanzar la seguridad jurídica y, en todas ellas, con un papel fundamental en manos de la Administración tributaria. En particular, se trata de las **consultas tributarias, APAs, ICAPs, procedimientos amistosos (en adelante, MAP) o los propios arbitrajes**. Los tres primeros instrumentos se encuentran en la fase previa o anterior al litigio, mientras que en los procedimientos amistosos y en el arbitraje, el conflicto legal ya se ha producido, luego tienen un carácter reactivo.

El modelo actual de aplicación de los tributos en España se está poniendo hoy en duda por las tendencias internacionales que propugnan un cumplimiento cooperativo, como sistema alternativo a la actual gestión de los tributos.

5. Tendencias en el Derecho comparado para reducir la litigiosidad

El Derecho comparado nos enseña que se ha ido evolucionando hacia una ordenación de la resolución de los conflictos en solo dos instancias, de distintas características, en las que siempre una es **administrativa** —no jurisdiccional— y con componentes de conciliación, mientras que la segunda, **judicial**, normalmente está especializada en la materia tributaria —a través de sus titulares, o de otros miembros que la complementan, como en el modelo británico— y se estructura en una primera fase de instancia y otra de apelación. En **Alemania** la jurisdicción equivalente a nuestro económico-administrativo se integró en el Poder judicial en 1968; en **Canadá**, en 1983, el Tribunal tributario sustituyó a las llamadas Comisiones tributarias (administrativas); en **Italia** ocurrió lo mismo en el 2000, pasando las llamadas *Commissione tributaria* a depender orgánicamente del *Consiglio Generale della Magistratura*, aun cuando funcionalmente sigan ligadas al Ministero delle Finanze; igualmente en **Portugal**, en 2003, la revisión administrativa pasó a ser voluntaria, con alguna excepción, y en 2010 se introdujo el arbitraje, que ha resultado ser muy exitoso; camino que ha seguido **Brasil**, aprobando el correspondiente proyecto de ley en 2024 que prevé el arbitraje tributario en determinados casos; también en el **Reino Unido**, en 2009, la jurisdicción administrativa de los *Commissioners* (General, Special,



VAT & Duties) se diluyó en la llamada *Tax Chamber*, estrictamente judicial, con un elevado nivel de especialización y dos cámaras.

Es significativo que, tanto en el caso italiano como en el británico, cuando la jurisdicción administrativa se transforma en órganos judiciales surge en el ámbito estrictamente administrativo —sin formato jurisdiccional— un recurso previo concebido para preparar, y prevenir, la judicialización del conflicto. Pero, sin funciones de creación de doctrina administrativa ni estructura de corte jurisdiccional, estrictamente gubernativo y con una eventual formalización, en el caso italiano, de mediación. Así las cosas, es en la fase previa, administrativa, en la que normalmente se insertan las fórmulas de mediación, arbitraje o conciliación²⁷. **Mecanismos que pueden resultar cruciales si se quiere reducir la litigiosidad** y la congelación de un volumen importante de dinero en los órganos jurisdiccionales, que es preciso movilizar, **así como evitar dilatados plazos a la espera de que los litigios se resuelvan**.

6. Conclusiones

La litigiosidad en el ámbito de la fiscalidad internacional es un mal endémico. Es por ello por lo que **las organizaciones internacionales y muchos países se encuentran trabajando en la reducción de la conflictividad** para así evitar los efectos dañinos que se producen sobre la inversión, el crecimiento y el comercio internacional.

Se han mostrado especialmente eficaces en la reducción de la litigiosidad algunos mecanismos en la fase de la prevención del conflicto, como son los programas cooperativos de resolución de litigios, los acuerdos previos de valoración (APAs), el Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento de la OCDE (en adelante, ICAP) o Ethaca en la UE, así como inspecciones conjuntas y simultáneas entre Administraciones tributarias.

Precisamente la constatación de la insoportable conflictividad en el Derecho comparado ha producido que, **en la OCDE, se haya trabajado en la mejora de la efectividad y en el fortalecimiento de los procedimientos de resolución de conflictos fiscales internacionales, como el procedimiento amistoso (MAP),** incluyendo la aplicación completa del *minimum standard* de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS, y el uso del arbitraje bajo las condiciones previstas.

Desde el punto de vista del Derecho comparado, y en el marco de la reducción de la litigiosidad, se ha observado que, cuando la jurisdicción administrativa se transforma en órganos judiciales, surge, en el ámbito estrictamente administrativo —sin formato jurisdiccional—, un recurso previo concebido para preparar, y prevenir, la judicialización del conflicto. Pero, sin funciones de creación de doctrina administrativa ni estructura de corte jurisdiccional, similar a una mediación. Así las cosas, **es en la fase previa, administrativa, en la que normalmente se insertan las fórmulas de mediación, arbitraje o conciliación.** Estas fórmulas deben ser previstas en el ordenamiento español para que nuestra competitividad internacional también mejore.

²⁷ ROZAS VALDÉS, J. A. (2019), «Conciliación y mediación judicial tributaria», *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11/2019, p. 36.



Litigiosidad tributaria y delito de defraudación contra la Hacienda Pública

ALBERTO PRIETO DE LEÓN

Abogado

Doctorando en Derecho, Gobierno y Políticas Públicas

Universidad Autónoma de Madrid

RESUMEN

El aforismo latino *summum ius, summa iniuria* —popularizado por Cicerón para indicar que la aplicación extrema de ley, sin atender a las circunstancias concretas, puede derivar en la máxima injusticia— cabría predicarlo en el contexto de las actuaciones de la Administración tributaria tendentes a la revisión del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes.

El control sobre el cumplimiento del deber contenido en el artículo 31 de la Constitución Española¹ (CE) puede dar lugar a situaciones con consecuencias irreparables si las facultades de comprobación e investigación conferidas a la citada Administración, a tal efecto, tornan en actuaciones que plantean dudas sobre su constitucionalidad. Las cautelas para que ello no ocurra deben incrementarse en caso de que, en el curso del procedimiento tributario, se detecten indicios sobre la comisión de un delito de defraudación contra la Hacienda Pública.

En este artículo se plantea un análisis crítico de la posición de desequilibrio que tiene el contribuyente frente a la Administración tributaria tanto en la investigación administrativa, tendente a obtener la información con trascendencia tributaria, como en el posterior procedimiento penal en el que se otorga mayor valor al criterio propuesto por los actuarios y peritos de Hacienda.

¹ Este artículo reza que «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».



Introducción

La importancia que, en el denominado «Estado del Bienestar», tiene la contribución al sostenimiento del gasto público fue destacada, hace muchos años, por el Tribunal Supremo al entender —desde el punto de vista de lo que podría denominarse «filosofía del sistema penal»— que el incumplimiento de dicho deber era un comportamiento incluido en el Derecho penal, ya que «solo así cobra su verdadera y alta significación este tipo de infracciones en cuanto expresión de grave insolidaridad»².

Nuestro Tribunal Constitucional manifestó, también en aquellos años, en su sentencia de 26 de noviembre de 1984, que «parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. (...) De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta».

Ahora bien, puede defenderse que —en esta materia concreta— el fin no justifica los medios. Recuérdese que, conforme al artículo 103.1 CE, la Administración pública debe actuar de forma objetiva bajo un «sometimiento pleno a la ley y al Derecho», lo cual excluye las prácticas que vulneren derechos de los contribuyentes bajo un único fin recaudatorio.

A ello debe añadirse que el carácter de *ultima ratio* del Derecho penal, impide que el mero incumplimiento de obligaciones tributarias pueda ostentar el carácter defraudatorio exigido en el artículo 305 del Código Penal, por lo que la divergencia interpretativa entre el contribuyente y la Administración tributaria no debería originar el inicio de un proceso encaminado al esclarecimiento de la comisión de un hecho delictivo que no concurre.

1. El procedimiento de inspección como origen de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública

La Administración tributaria, en su función de comprobación e investigación de toda circunstancia determinante de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas que le sean aplicables, tiene la facultad de calificar conforme a su criterio tales actos con independencia de la que le haya dado el obligado tributario³.

² STS 9824/1990, de 27 de diciembre, FJº Tercero. En el mismo sentido puede citarse el Voto Particular emitido en la referida sentencia por el Magistrado Excmo. Sr. D. Marino Barbero Santos al considerar lo siguiente: «Resulta innecesario subrayar la trascendencia que en el Estado Social y Democrático de Derecho tiene que los ciudadanos abonen los impuestos, que no defrauden al Fisco, ya que sólo contribuyendo a las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica es dable al Estado satisfacer las altas tareas que le corresponden. El incumplimiento de este deber, constitucionalmente reconocido (art. 31), merece reproche ético, social, y jurídico. Corresponde al sentir, corresponde al pensar de nuestra época que los comportamientos más graves sean merecedores asimismo de sanción penal. Más aún: de sanción penal severa».

³ Así viene establecido en el artículo 115 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).



No siendo el objeto de este trabajo profundizar en las facultades de la referida Administración, quiere insistirse en que, **además de comprobar e investigar los actos con trascendencia tributaria, debe interpretar y aplicar las normas para calificar jurídicamente y cuantificar la obligación tributaria.**

En el ejercicio de dicha tarea, puede apreciar la concurrencia de una **maniobra artificiosa, dolosa y mendaz del obligado tributario** tendente a ocultar, total o parcialmente, la obligación tributaria, lo cual podrá calificar como un presunto delito contra la Hacienda Pública si la cuota defraudada supera, en cada ejercicio e impuesto que sea materia de investigación, la cuantía de ciento veinte mil euros⁴.

El procedimiento tributario del que emergen la mayoría de las denuncias por delitos contra la Hacienda Pública es el **procedimiento de inspección**, ya que las facultades y potestades que se despliegan en este procedimiento⁵, el alcance de las actuaciones⁶ o la extensión de su plazo⁷, hacen de este procedimiento el hábil para realizar una investigación exhaustiva de la que puedan resultar indicios de comisión de un delito de defraudación contra la Hacienda Pública.

Cabe recordar que **la posibilidad de apreciar indicios delictivos para iniciar el proceso penal no puede realizarse una vez que se haya dictado la liquidación administrativa o la correspondiente sanción**, ya que la sentencia del Tribunal Supremo (3.ª) 1246/2019, de 25 de septiembre, anuló el apartado segundo del artículo 197.bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGA).

En ese caso –y conforme al Título VI de la LGT que fue introducido tras la reforma del año 2015⁸– la Administración tributaria podrá dictar una **liquidación diferenciada** en la que se relacionen los elementos que se encuentren vinculados con el posible delito y, cuando proceda, pasar directamente el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal sin practicar la liquidación⁹.

⁴ Para un correcto estudio de los elementos del tipo penal del delito de defraudación contra la Hacienda Pública véase BACIGALUPO SAGGESE, S. (2022), «Delitos contra la Hacienda Pública: fiscal, Seguridad Social y Subvenciones», Lefebvre, Madrid.

⁵ Reguladas en el artículo 142 de la LGT y en los artículos 171 a 173 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGA).

⁶ Previstas en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGA.

⁷ Establecido en el artículo 150 de la LGT y en el artículo 184 del RGA.

⁸ Dicho Título se introdujo por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Entre otros motivos, la referida reforma buscaba adaptarse a la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, y establecer un procedimiento administrativo que permitiera practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de estas aún en los supuestos en los que se iniciara la tramitación de un procedimiento penal.

⁹ Así viene establecido en los artículos 250 y 251 de la LGT.



Nótese que, en caso de que se dicte la liquidación vinculada a delito, el inicio del procedimiento penal no paralizará su ejecución —es decir, su cobro— sino que, admitida a trámite la denuncia o querrela, se iniciará el **período voluntario de ingreso** de la cantidad defraudada¹⁰.

El razonamiento que se ofreció en la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 fue que, de esta forma, se superaba «el diferente e injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quién se constituía en presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quién se configuraba como mero infractor administrativo, en relación con la obligación que atañía a éste último frente al primero de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo».

Una vez apuntado el contexto normativo —siquiera de forma somera, por límites de extensión de este trabajo— debemos acudir a los datos objetivos. Los expedientes derivados a delito se han ido reduciendo progresivamente hasta llegar a una cantidad más o menos estable —y no muy elevada— en los últimos años. Véase, en la siguiente tabla, la cantidad de denuncias por delito y su cuantía¹¹:

Año	Denuncias	Cuantía defraudada*
2011	1.014	909
2012	652	604,43
2013	578	412,38
2014	391	305,04
2015	341	442,66
2016	226	278,33
2017	225	327,83
2018	177	110,70
2019	177	256,80
2020	168	178,70
2021	179	156,31
2022	184	612,33

* Cantidades expresadas en millones de euros.

Los motivos de tal descenso pueden atender a multitud de razones. No obstante, debe tenerse en cuenta que la evolución de la recaudación total ha sido inversamente proporcional a la

¹⁰ Todo ello con arreglo a lo establecido en el artículo 253 de la LGT.

¹¹ Consúltese en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias.html>

presentación de denuncias por delito. Analícense los siguientes datos de manera contrastada con los anteriores¹²:

Año	Recaudación bruta*	Recaudación líquida*	Recaudación prevención fraude*
2011	209.909	161.760	9.210
2012	212.741	168.567	8.821
2013	219.761	168.847	8.168
2014	221.707	174.978	12.318
2015	227.535	182.009	15.664
2016	231.256	186.249	14.883
2017	240.688	193.951	14.729
2018	258.154	208.685	15.088
2019	266.724	212.808	15.714
2020	248.347	194.051	17.274
2021	275.781	223.385	16.896
2022	320.867	255.463	16.675

* Cantidades expresadas en millones de euros.

El incremento progresivo de la recaudación puede llevar a pensar, en contraste con la reducción de denuncias por delito, que, ante la eventual remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, los contribuyentes optan por alcanzar acuerdos en vía administrativa.

Tal aumento indiscriminado de la recaudación también lleva a cuestionarse si ello se debe a una **mayor eficacia en los procedimientos de aplicación de los tributos o si atiende a otros motivos más agresivos con los derechos de los ciudadanos**.

En los siguientes apartados se realizará un análisis crítico de ciertas actuaciones por las que **se deja al contribuyente en una posición de injustificado desequilibrio tanto en la investigación administrativa como en el posterior procedimiento penal**, lo cual podría justificar que, año tras año, la recaudación continúe aumentando.

2. Conflictividad entre la función recaudadora de la Administración y los derechos de los contribuyentes

Tal y como se ha apuntado anteriormente, lejos de cuestionar la importancia de la recaudación para garantizar el sostenimiento del gasto público, interesa analizar los medios a los que

¹² Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias.html>



—no en ocasiones aisladas— recurre la Inspección para *comprobar e investigar* el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como la facilidad con la que se *califica* como defraudación la elección de una opción fiscalmente más beneficiosa para el contribuyente.

Se parte, por tanto, de dos premisas: por un lado, el **interés de la Hacienda Pública en asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias** y, por otro, las **garantías constitucionales que amparan a los obligados tributarios** frente a las actuaciones de la Administración.

En este contexto, comenzamos planteando un problema de base: el *complemento de productividad* que disfrutaban los funcionarios que desempeñan funciones propias de la Inspección de los Tributos, que viene siendo público desde que el Juzgado Central Contencioso-Administrativo n.º 4 estimó, en su sentencia número 137/2022, de 22 de julio, el acceso a la información sobre las normas reguladoras y los criterios de aplicación del referido complemento.

Desde entonces, se han venido publicando anualmente Instrucciones del director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la distribución del complemento de productividad, en las que se concreta la aplicación práctica de los criterios, tramos, coeficientes y límites del baremo¹³.

La última disponible es la Instrucción 1/2023, de 14 de marzo de 2023¹⁴, que, en lo que aquí interesa, considera las «cuotas denunciadas de delito» a efectos del cálculo del coeficiente compuesto de efectividad. Es decir, **las cuotas contenidas en las liquidaciones vinculadas a delito pueden suponer un incentivo salarial para los inspectores** encargados de valorar si los hechos investigados presentan indicios de haberse cometido fraude fiscal.

Podría considerarse que ello invita a que **las denuncias por delito contra la Hacienda Pública no se reserven a los casos más graves** en los que, indiciariamente, se cumplan los elementos del tipo del delito regulado en el artículo 305 del Código Penal, sino que se pueda aplicar —con una ligereza no deseable— a la generalidad de los casos en los que el perjuicio para el Tesoro público haya superado los ciento veinte mil euros.

Máxime cuando —a diferencia de lo que ocurría antes de la reforma de 2015— desde el punto de vista recaudatorio no habrá ninguna diferencia respecto de un procedimiento administrativo, por dos motivos:

- **La liquidación vinculada al delito no será susceptible de impugnación en vía administrativa**, sino que corresponderá al Juez penal la determinación de la cuota defraudada. El control de la legalidad de ese acto administrativo por el Juez penal ha sido ampliamente criticado

¹³ Pueden leerse las «Reflexiones acerca de los incentivos previstos para los funcionarios públicos con funciones propias de la inspección de los tributos» publicadas por la propia Asociación Española de Asesores Fiscales en el siguiente enlace: <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/59206/reflexiones-sobre-los-incentivos-a-los-inspectores-de-hacienda>.

¹⁴ https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Agencia_tributaria/Gobierno_abierto/Transparencia/Instruc_Baremo_2023.PDF



por la doctrina, ya que, al no corresponderle por razón de la materia, cierto sector considera que ello vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24 de la CE¹⁵.

- **El inicio del procedimiento penal no paraliza la acción de cobro de la deuda tributaria** salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, acuerde medidas cautelares que suspendan las actuaciones de ejecución¹⁶.

Pues bien, esa motivación económica, que puede llegar a condicionar la objetividad con la que debe actuar la Administración, ha llevado a que, en ciertas ocasiones, **se hayan descuidado garantías constitucionales de los contribuyentes** con la finalidad de obtener datos relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Así, respecto de la conflictiva cuestión relativa a la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas, se pronunció la sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3.ª) 1231/2020, de 1 de octubre de 2020, afirmando que no «está de más especificar que la corazonada o presentimiento de la Administración de que, por tributar un contribuyente por debajo de la media del sector, le hace incurrir a éste en una especie de presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal, es un dato que por sí mismo no basta, ni para establecer una relación causal o esquema que desemboque en ese fraude –ni siquiera en la presunción de deberes incumplidos, que deberán ser esclarecidos a través del procedimiento correspondiente, con ulterior control judicial–, ni menos aún para anclar en tal circunstancia la necesidad de entrada en el domicilio para el cotejo de datos que respalden o desmientan la sospecha albergada por la Administración».

En igual sentido, la reciente sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3.ª) 1173/2024, de 2 de julio, entendió que los interrogatorios practicados con ocasión de una entrada y registro de la sede de una sociedad vulneró el artículo 24 de la CE, porque «el modo de operar de la Administración tributaria en el presente caso constituye una actuación sorpresiva, cuyo único objetivo imaginable es realizar el interrogatorio en una atmósfera intimidatoria y facilitar así la obtención de la información buscada; algo que debilita las posibilidades de defensa de quien está sometido a inspección tributaria». En los mismos términos se pronuncia la recientísima sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3.ª) 1438/2024, de 17 de septiembre.

Cabe citar, asimismo, que, bajo una posible intención represora del impago de los importes correspondientes a la liquidación vinculada a delito, todo contribuyente que actuara de esta

¹⁵ Este aspecto ha venido siendo objeto de crítica por la doctrina, por las posibles vulneraciones constitucionales que ello supone. En este sentido puede citarse, por todos PALAO TABOADA, C. (2015), «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de ley de modificación de la LGT», *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 167, pp. 45-73; MARTÍN QUERALT, J. (2016), «Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada al delito», *Carta Tributaria* n.º 11, pp. 20 y 21.

¹⁶ Dicho contenido viene regulado en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal tras la reforma realizada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. En coherencia con dicha reforma, se aprobó la ya mencionada Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que introdujo un nuevo Título VI (arts. 250 a 259), en el que, bajo el título de «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública», se reguló la actuación de la Administración en tales casos.



forma era sometido a una **injustificada exposición pública** al incluirse en la lista del artículo 95.bis de la LGT¹⁷.

La sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3.^a) 130/2023, de 2 de febrero, resolvió que la liquidación vinculada a delito no es —por su naturaleza jurídica— un acto idóneo para crear una deuda tributaria que permita incluir al deudor en dicha lista, ya que su publicación «colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia, que solo se puede destruir mediante sentencia judicial condenatoria firme, no antes, ni por quien no es juez; y, por otra, no son deudas fiscales propiamente dichas, pues su contrariedad a Derecho depende de los resultados del enjuiciamiento penal y su declaración de condena».

Concluye dicha sentencia que «en materia tan grave como la penal, la publicidad de los datos personales del condenado por delito contra la Hacienda Pública, en los casos mencionados por los artículos que los tipifican, requiere inexcusablemente la condena penal firme, lo que significa que, en ningún caso, podrán ser objeto de la menor publicidad los datos relativos a los contribuyentes sometidos a un proceso penal en tanto tal condena, en su caso, no tenga lugar».

Desde otra perspectiva —pero también expresiva del incesante deseo de recaudar lo máximo posible— quiere destacarse la elevada permeabilidad con la que se *filtran* los elementos defraudatorios que terminan por conformar la liquidación vinculada a delito. Es decir, la **elevada calificación de conductas defraudatorias** cuando, en muchos casos, el problema se limita a una diferencia de criterio interpretativo y, por lo tanto, susceptible de enjuiciamiento en el orden contencioso-administrativo.

En tales términos se pronunció —bajo lo que parece una *llamada de atención* a la Administración tributaria— el Tribunal Supremo (Sala 2.^a) en su reciente sentencia 785/2023, de 24 de octubre, en la que **delimitó los casos que deberían permanecer en la vía administrativa** y que, por el contrario, constituyen un amplio porcentaje de asuntos que llegan al proceso penal.

Por su claridad y precisión, se considera oportuno transcribir dos párrafos del fundamento jurídico segundo de la referida sentencia en los que el Alto Tribunal manifiesta —*obiter dicta*— lo siguiente:

«A la hora de definir la porción de injusto abarcable en el art. 305 del CP, entre la simple omisión de la declaración tributaria y la creación de un entramado societario para ocultar rentas existen situaciones intermedias que no deberían hacernos perder la referencia de que aquel precepto exige una conducta defraudatoria, sin cuya concurrencia el tipo subjetivo se desmorona y la estructura típica no ofrece ya un adecuado marco de subsunción. Conforme a esta idea, deberían considerarse atípicas aquellas acciones, ajenas a cualquier propósito de ocultación de rentas, en las que lo que está en juego no es la

¹⁷ Para mayor profundidad sobre esta materia, véase ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2023), «El listado de deudores tributarios morosos como medida preventiva contra el fraude fiscal. Una aproximación a su naturaleza jurídica», en la obra colectiva *Sobre la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Estudios en homenaje al Profesor Dr. D. Alejandro Menéndez Moreno*, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 221 a 244.



acreditación de una voluntad defraudatoria, sino una controversia jurídica entre la inspección de Hacienda y el contribuyente que entiende que el marco normativo vigente le permite una liquidación tributaria más beneficiosa. La discrepancia jurídica entre el contribuyente y la Hacienda Pública acerca del *cuánto* de la tributación no colma, desde luego, el tipo previsto en el art. 305 del CP. Cuando la liquidación presentada por el sujeto pasivo del impuesto hace aflorar en su integridad las ganancias obtenidas en cualquier actividad económica y ofrece a la Hacienda Pública una vía de tributación que los servicios de inspección consideran incorrecta, ese desencuentro interpretativo referido no al *qué*, sino al *cuánto*, no puede convertirse en el origen de un proceso penal. El delito fiscal no puede conocer una ficticia consumación sobrevenida asociada al momento en el que la divergencia interpretativa entre el contribuyente y los servicios de inspección se hace irreversible, no ofrece ya ningún punto de convergencia y el funcionario encargado del expediente administrativo decide judicializar esa discrepancia remitiendo lo actuado al Ministerio Fiscal»¹⁸.

De lo anterior puede extraerse la **importancia de que la Inspección valore si existe una certeza causal de los negocios jurídicos que han llevado al ahorro fiscal** —valorando no solo el ahorro económico del acto, sino la conducta anterior y posterior del contribuyente—, ya que, conforme a ello, podrá determinarse si, al menos indiciariamente, concurren los elementos del delito de defraudación contra la Hacienda Pública¹⁹.

Debe rechazarse, por lo tanto, que las facultades atribuidas legalmente a la Inspección puedan servir para priorizar conclusiones preconcebidas de los hechos frente a los argumentos ofrecidos por el contribuyente, para así evitar que se eleven a delito situaciones que únicamente podrían catalogarse como infracciones tributarias. En otro caso se originará —si es que todavía no se ha originado— una indeseable *hipertrofia cuantitativa*²⁰ del Derecho penal en esta materia.

3. La realidad de los procedimientos penales por el delito de defraudación contra la Hacienda Pública

3.1. Datos relativos a procedimientos por delito fiscal

Uno de los primeros problemas palpables derivados del hecho de que un contribuyente —ya sea persona física o jurídica— resulte investigado por la presunta comisión de un delito de defraudación contra la Hacienda Pública, es el **daño reputacional** —también conocido como «pena de banquillo»— que puede conllevar la posible implicación en un hecho de tales características.

¹⁸ El subrayado es nuestro.

¹⁹ La Resolución del TEAC de 20 de julio de 2017 (RG 4702/2014) establece, en el fundamento jurídico tercero, que «la Administración debe decidir sobre la gravedad de la conducta realizada, de forma que no es suficiente con que se exceda el importe fijado por el artículo 305 del Código Penal para que se aprecie la existencia de delito, sino que deberá concurrir una conducta intencional y deliberadamente dirigida al fraude respecto a la que pueda acreditarse un grado suficiente de gravedad».

²⁰ Tal expresión es utilizada en RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (1974), «Presente y Futuro del delito fiscal», Civitas, p. 27, Madrid.



No obstante, el mayor riesgo —y es lo que lleva a muchos contribuyentes a llegar a un acuerdo de conformidad para reducir la condena de la correspondiente sentencia condenatoria— es la penalidad del delito contra la Hacienda Pública.

Recuérdese que el tipo básico del artículo 305 del Código Penal prevé la pena de uno a cinco años de prisión y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, y la modalidad agravada regulada en el artículo 305.bis del mismo texto legal establece una pena de dos a seis años de prisión y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada.

Tal y como se ha indicado anteriormente, **la reducción de denuncias por delito puede guardar relación con el incremento progresivo de la recaudación**. No obstante, **la práctica totalidad de las denuncias se transforman en diligencias previas de investigación penal que, también de forma mayoritaria, finalizan en fase de juicio oral mediante sentencia**.

Véase, en la siguiente tabla, que el número de diligencias previas y de sentencias no escapa del número de denuncias indicadas anteriormente²¹:

Año	Número de diligencias previas	Número de sentencias
2011	552	157
2012	572	249
2013	549	299
2014	2.469	332
2015	441	416
2016	347	393
2017	303	2.427
2018	233	404
2019	197	494
2020	206	203
2021	208	257
2022	187	194
2023	157	139

²¹ Memorias de la Fiscalía General del Estado accesibles en: <https://www.fiscal.es/documentaci%C3%B3n>

A este respecto, interesa destacar ciertos datos precisos contenidos en la Memoria de la Fiscalía General del Estado del ejercicio 2023 en relación con **procedimientos penales por delitos contra la Hacienda Pública**²²:

- No consta que en 2023 ningún expediente remitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria al Ministerio Fiscal haya sido archivado sin judicializar.
- La cuantía de la deuda total denunciada –defraudada– en esos expedientes asciende a 849.524.167,20 euros, siendo la mayor de los últimos años.
- El número total de sentencias firmes dictadas en el año 2023 por delito contra la Hacienda Pública es de 139.
- Las sentencias condenatorias han sido 113, que representan el 81,29% sobre el total. De este total de sentencias condenatorias, el 31,86% lo ha sido por conformidad.
- El número de sentencias condenatorias por el delito contra la Hacienda Pública en las que se aplica la atenuante por dilaciones indebidas es muy superior al que se aplica en el resto de los delitos.

Dado el indudable protagonismo que viene teniendo –y que tendrá– el delito contra la Hacienda Pública dentro los delitos económicos, **es de esperar que la cuantía de deudas denunciadas siga aumentando, que el Ministerio Fiscal continúe judicializando la totalidad de expedientes que recibe** –por su cercanía al criterio de la Administración– **y que la conformidad siga asumiendo un papel fundamental en las sentencias condenatorias** por el desgaste –económico y personal– que supone aguantar la *lucha judicial* contra la Agencia Tributaria.

El único remedio eficaz frente a dicha situación es que el procedimiento penal se reserve para los hechos más graves en los que, realmente, concurren indicios suficientes como para otorgar una calificación delictiva a la conducta del contribuyente, y no se utilice para canalizar los casos en los que este no considera llegar a un acuerdo de pago conforme el criterio del funcionario correspondiente.

3.2. La posición de desventaja del investigado frente a la acusación en los procedimientos por delitos de defraudación contra la Hacienda Pública

Las dificultades para el contribuyente no se limitan al procedimiento de inspección, sino que, cuando su condición pasa a ser la de investigado por la presunta comisión de un delito de

²² Páginas 973 y 974 de la Memoria de la Fiscalía General del Estado, del año 2023, accesible en el siguiente enlace: <https://www.fiscal.es/documents/20142/0/MEMFIS24.pdf/4da03486-28ef-1a1b-f515-9d09f38cb3a6?t=1725444696399>.

En las Memorias de la Fiscalía General del Estado de ejercicios anteriores puede leerse, en todas ellas, la dificultad para recopilar la evolución de la delincuencia en materia del delito contra la Hacienda Pública. Así, por todas, puede citarse la Memoria del ejercicio 2022, que refiere, en la página 954, que «Resulta complicado proporcionar cifras exactas sobre la actividad jurisdiccional del Ministerio Fiscal en la materia. Por un lado, por las carencias y falta de uniformidad de los registros informáticos. Por otro, por lo ya referido respecto a que las competencias por delito de las distintas secciones no son coincidentes».



defraudación contra la Hacienda Pública, se mantiene cierto **desequilibrio entre acusación y defensa**.

Como se ha indicado anteriormente, la prejudicialidad penal para la determinación de la «cuota defraudada»²³ **sitúa en el Juez penal la competencia para calificar y cuantificar los hechos objeto de análisis conforme a una interpretación y aplicación conjunta de la ley tributaria y la penal**. Así, el hecho de que el Juez penal tenga que asumir funciones que no le son propias por razón de la materia, unido a la ingente producción normativa en el orden tributario, dificulta la tarea de enjuiciamiento y, por lo tanto, el aseguramiento de la *iura novit curia*.

Tal contexto invita —pero no habilita— a que **el Juez penal acoja, en la mayoría de los casos, el criterio de los funcionarios de Hacienda que intervienen en la investigación administrativa y en la emisión del correspondiente acto de liquidación o del informe de delito**, ya que, posteriormente, son llamados al procedimiento como peritos para ratificar sus propias consideraciones.

Si bien la problemática a este respecto es muy amplia, uno de los óbices fundamentales que se deben superar en el procedimiento penal es el **reconocimiento de los referidos funcionarios como peritos imparciales que sirven con objetividad a los intereses generales**²⁴, ya que, en muchas ocasiones, se ha trasladado su criterio —de forma mimética y acrítica— a la sentencia condenatoria. Máxime cuando, en la práctica, la imparcialidad de los peritos de parte —cuya aportación es esencial en la mayoría de los delitos económicos— siempre se pone en tela de juicio.

Existe una segunda línea jurisprudencial ya veterana —y que, por desgracia, no ha tenido continuidad— **en contra de considerar a los funcionarios de la Administración tributaria como peritos en el procedimiento penal**²⁵ por entender, en síntesis, lo siguiente:

- Si bien estos funcionarios acuden al procedimiento a sostener el criterio técnico contenido en la liquidación o en el informe de delito, la propia norma jurídica y los criterios interpretativos para su aplicación son materias que se encuentran fuera del ámbito de la pericia.
- No es lógico que la práctica de la prueba pericial se produzca por los mismos que formaron parte del equipo investigador y, por lo tanto, integran la versión del denunciante.
- Los aspectos objetivos de su imparcialidad pueden ponerse en duda cuando pertenecen a un cuerpo de funcionarios dependientes, no tanto de la Administración pública de forma genérica, sino en concreto de aquella que se presenta como perjudicada en la causa.

²³ El artículo 254.1 de la LGT establece que corresponde «al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley».

²⁴ Por todas, SSTS (2.ª) 20/2001, de 28 marzo (FJ 4.º) y 494/2014, de 18 de junio (FJ 2.º).

²⁵ SSTS (2.ª) 38/2005, de 28 de enero (FJ 1.º), Ponente: D. Enrique Bacigalupo; 13/2006, de 20 de enero (FJ 1.º), Ponente: D. Enrique Bacigalupo; Voto particular de José Manuel Maza Martín en la STS (2.ª) 463/2008, de 23 de junio; STS (2.ª) 725/2020, de 3 de marzo de 2021 (FJ 45.º).



- En definitiva, **no se pone en duda que los funcionarios de la Administración tributaria pueden acudir al procedimiento, pero nunca en la condición de peritos, sino tan solo en la de meros testigos** que relatan al Tribunal los datos, contables o de otro tipo, con trascendencia para el enjuiciamiento.

Los últimos pronunciamientos jurisprudenciales parecen seguir manteniendo la consideración de peritos de los funcionarios de la Agencia Tributaria, si bien precisan que la presencia del informe pericial de parte es «más que saludable desde la perspectiva del derecho al proceso con todas las garantías» y aclaran que no puede concluirse el carácter típico de la conducta imputada a través de la censurable transcripción de los dictámenes emitidos por los peritos de la Administración en la sentencia²⁶.

En el ámbito contencioso-administrativo la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha dado un paso más, ya que, a pesar de reconocer que los funcionarios al servicio de la Administración tributaria pueden actuar como peritos en el procedimiento, rechaza que sus informes puedan gozar de una mayor objetividad e imparcialidad por cuanto «quien es parte no es imparcial»²⁷.

Así, se afirmó que «el funcionario inserto en la estructura jerárquica de la Administración activa está manifiestamente en situación de dependencia», por lo que no pueden considerarse terceros independientes.

Tales consideraciones pueden trasladarse, *mutatis mutandis*, al procedimiento penal. Además, a la hora de valorar su imparcialidad no solo habrá que considerar su **dependencia funcional, sino también los complementos retributivos** que obtienen tales funcionarios conforme a lo que se ha desarrollado anteriormente.

El foco habrá que ponerlo, por lo tanto, en la **trascendencia de los referidos pronunciamientos y en valorar si, en la práctica, comienzan a analizarse desde la misma distancia tanto el informe emitido por el funcionario correspondiente como el realizado por el perito propuesto por la defensa**. Esta será la única vía para garantizar un escrupuloso respeto al derecho a un proceso con todas las garantías previsto en el artículo 24.2 de la CE.

Por último, y a mayor abundamiento, debe dejarse citado —ya que su desarrollo exigiría la realización de otro trabajo independiente— que, **incluso en el caso de que quedara probado que el sujeto pasivo delegó el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en un tercero experto en la materia, también se le podrá atribuir responsabilidad penal**.

El Alto Tribunal²⁸, partiendo de una configuración del delito fiscal que prescindía de su consideración como delito de incumplimiento de deber para considerarlo como un delito especial

²⁶ En tales términos se pronuncia, por todas, la STS (2.ª) 951/2023, de 21 de diciembre (FJ 3.º), y la STS 700/2016, de 9 de septiembre (FJ 2.º).

²⁷ STS (3.ª) 202/2022, de 17 de febrero (FJ 6.º). También en la STS (3.ª) 207/2023, de 21 de febrero (FJ 5.º) en la que se planteaban las exigencias del deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial.

²⁸ Tal criterio se desarrolló en la STS (2.ª) 374/2017, de 24 de mayo (FJ 2.º).



de dominio, no solo originó la **posible autoría del asesor fiscal** en caso de que la conducta dolosa le fuera plenamente imputable y no concurriese en el sujeto pasivo²⁹ —a pesar de la naturaleza jurídica de este delito como *especial propio*—, sino que vino a afirmar que «tal dominio del devenir delictivo no desaparece (...) por delegar actuaciones en otros sujetos, si conserva la competencia para recabar la información de su cumplimiento por el delegado y si puede revocar la delegación».

Parece evidente que, con el objetivo de que un hecho presuntamente constitutivo de delito contra la Hacienda Pública no quede impune, **la atribución de la responsabilidad penal se ha extendido a situaciones de dudosa legalidad.**

Por todo lo anterior, es claro que **la posición del contribuyente no solo queda erosionada por ciertas actuaciones del procedimiento administrativo de investigación por la práctica de actuaciones que chocan con sus derechos, sino que, en el procedimiento penal, también encontrará dificultades para hacer valer su postura.**

4. Conclusiones

De todo lo manifestado anteriormente, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- El procedimiento de inspección del que derivan la gran mayoría de denuncias por delito otorga unas facultades de investigación tan amplias que, en muchos casos, chocan con los derechos de los contribuyentes al emplearse bajo una mera finalidad recaudatoria.
- La reducción en los últimos años del número de denuncias por delito de defraudación contra la Hacienda Pública debe ponerse en contraste con un progresivo aumento de la recaudación, lo cual puede llevar a pensar que, ante la eventual remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, los contribuyentes optan por alcanzar acuerdos en vía administrativa ante el escenario que se les plantea en el procedimiento penal.
- Los datos disponibles sobre diligencias previas y sentencias muestran que el delito de defraudación contra la Hacienda Pública no tiene un carácter residual en el orden penal, lo cual obliga a revisar el desequilibrio entre la acusación y la defensa que ha venido caracterizando su enjuiciamiento por una mayor cercanía al criterio de los funcionarios que, en contra de autorizadas opiniones, acuden como peritos al acto del juicio oral.
- En definitiva, la defensa y preservación de la eficacia del sistema fiscal no debería hacerse con medios exorbitantes o que planteen dudas de inconstitucionalidad.

²⁹ Véase, por todos, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2020), «La responsabilidad penal del asesor fiscal», en la obra común de CANCIO MELIÁ, M., MARAVER GÓMEZ, M. y FAKHOURI GÓMEZ, Y., *Libro homenaje al profesor Dr. Agustín Jorge Barreiro*, Universidad Autónoma de Madrid.



La litigiosidad en el ámbito de la tributación local: el desajuste entre los valores catastrales y los valores de mercado inmobiliarios en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles

FELIPE RUFINO LAFFITTE

Presidente - Consejero Delegado
Impuestalia

RESUMEN

La tributación local, donde el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) constituye su figura más importante, es especialmente compleja por la profusa normativa aplicable y su constante actualización, por la complejidad de sus cálculos, así como por la diversidad de entes con competencias, y que, a nuestro entender, requieren de un esfuerzo suplementario de la Administración para clarificarlos, de forma que los contribuyentes incrementen la confianza en sus ayuntamientos, tan cercanos y necesarios para su día a día.

En estas reflexiones con relación al IBI debería acometerse, con urgencia, tanto la actualización de las Ponencias de Valores en vigor con fecha anterior a 2014, que permita normalizar los valores catastrales y la antigüedad de los inmuebles, como la de los inmuebles no residenciales definiéndose un marco que evite la subjetividad actual. Con ello se dotaría de transparencia al tributo y, como exponemos en este artículo, evitarían la creciente, y «callada», carga fiscal que soportan los contribuyentes.



Introducción

La tributación local constituye un elemento muy importante dentro de nuestro sistema fiscal al alcanzar en las corporaciones locales, a través de sus distintas figuras impositivas, una recaudación próxima a 25.000 millones de euros anuales, una cifra similar a la recaudación total por el Impuesto sobre Sociedades en el territorio común.

Los impuestos locales están regulados por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el **Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL)**, norma de carácter estatal, que ofrece un cierto grado de autonomía a las corporaciones locales, al posibilitarles fijar distintos niveles de tributación dentro del marco mínimo fijado por la normativa estatal.

De acuerdo con el informe del Instituto de Estudios Económicos de abril de 2023, *La competitividad fiscal de las entidades locales y de las comunidades autónomas*¹, **el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) constituye la figura más importante del sistema tributario español para las entidades locales desde el punto de vista recaudatorio, al suponer, en el año 2020, un 67% del total de la recaudación**, y en él centraremos nuestro estudio y propuestas de mejora para mitigar la litigiosidad en la tributación local. Otros impuestos relevantes en términos de recaudación total municipal son el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que supuso un 11% del total; el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que supuso un 10,8%; el Impuesto sobre Actividades Económicas, que supuso un 7,5%, y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras que supuso un 4,2%.

Además de por su recaudación, **el IBI destaca sobremanera por su impacto en el ámbito empresarial, su litigiosidad y el número de contribuyentes afectados por el mismo**, que se configura como un tributo directo, real, obligatorio y periódico, que grava el valor de la titularidad y otros derechos reales sobre bienes inmuebles localizados en el municipio que recauda el tributo.

Así, el artículo 61 TRLRHL establece, como hecho imponible del IBI, «la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- De un derecho real de superficie.
- De un derecho real de usufructo.
- Del derecho de propiedad».

Artículos posteriores del TRLRHL establecen las exenciones, los sujetos pasivos, la base imponible (constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará

¹ <https://www.ieemadrid.es/sites/ceoe-iee/files/content/file/2025/02/05/31/opiabril23.pdf>



y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del **Catastro Inmobiliario**), la base liquidable, las reducciones y la cuota íntegra y líquida.

1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El **Catastro Inmobiliario** se rige por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, y es un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda en el que **se describen los bienes inmuebles urbanos, de características especiales y rústicos**, según las **directrices emanadas de la Ponencia de Valores** de cada municipio. El País Vasco y Navarra se rigen por su propio marco normativo.

La cuota tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles se obtiene multiplicando la base imponible derivada del **valor catastral** calculado según las características del inmueble incluidas en el Catastro Inmobiliario, por el tipo impositivo que establece cada ayuntamiento para cada uso correspondiente.

El **valor catastral** de los inmuebles:

- Se fija tomando como referencia el **valor de mercado**, sin que, en ningún caso, pueda exceder de este.
- Se calcula a través de un **procedimiento reglado**, que constituye el sistema de valoración catastral.
- **Está integrado por el valor del suelo y el de las construcciones**, y es corregido en función de las características particulares del inmueble incluidas en el Catastro Inmobiliario.
- En los bienes inmuebles con precios de venta limitado administrativamente, no podrá, en ningún caso, superar dicho precio.

Ha de atenderse que la valoración catastral está basada en la real descripción del inmueble, y, a tal respecto, establece el art. 2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, que el Catastro está al servicio de los principios de generalidad, justicia tributaria y asignación equitativa de los recursos públicos, en aplicación del art. 31 de la Constitución española.

Estos principios, en muchas ocasiones, presentan desviaciones, al verse afectados **los valores catastrales por valoraciones que no se ajustan a la realidad del mercado inmobiliario**.

Surgen, así, diversas problemáticas, entre las cuales destacamos dos como elementos de alto impacto económico que contribuyen a que se produzca, por un lado, un **desajuste entre la realidad inmobiliaria y el valor catastral de los bienes inmuebles**; y, por otro, la **incomprensión de la exacción del tributo por los contribuyentes**. Veamos en detalle ambos elementos:

- la antigüedad de las Ponencias de valores;



- la imprecisión en las definiciones de las categorías constructivas.

1.1. La antigüedad de las Ponencias de Valores municipales

Las **Ponencias de Valores totales** recogen los criterios, módulos de valoración y demás elementos precisos para llevar a cabo la **determinación del valor catastral de cada bien inmueble de un municipio**, con la finalidad de homogeneizarlos y referenciarlos **uniformemente con los valores de mercado** a una fecha determinada. Las Ponencias de Valores parciales son el proceso mediante el cual se lleva a cabo una valoración singularizada de inmuebles de una misma clase de alguna o varias zonas, polígonos discontinuos o fincas, o de inmuebles con características constructivas similares.

Son aprobadas por el Director General del Catastro, previo informe del ayuntamiento correspondiente, publicándose el acuerdo de aprobación en la Sede Electrónica del Catastro. Los valores catastrales resultantes de estos procedimientos se notifican individualmente a los titulares catastrales y tendrán efectividad el día 1 de enero del año siguiente.

El cálculo de los valores catastrales de los bienes inmuebles se realiza mediante los procedimientos de valoración colectiva de carácter general (PVCCG) que determinan —a la fecha de publicación de la ponencia— un nuevo valor catastral para la totalidad de los bienes inmuebles urbanos y rústicos que cuenten con construcción del municipio correspondiente.

Los PVCCG se inician previa manifestación del interés por el ayuntamiento correspondiente, tras haber transcurrido el plazo legal establecido al efecto y como consecuencia de alguna de las siguientes causas:

- La aprobación, revisión, modificación o desarrollo del planeamiento urbanístico.
- La alteración del mercado inmobiliario que dé lugar a una desviación significativa de la referenciación de los valores catastrales respecto a los valores de mercado.
- Cuando han transcurrido, al menos, cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento y, **en todo caso, a partir de los diez años** desde dicha fecha (*Nótese las dudas de interpretación que plantea esta definición, ya que parece advertir la obligatoriedad de actualizarse a los diez años, algo que como veremos, no viene ocurriendo en muchos municipios*).

Por aplicación del artículo 23 del RDL 1/2004, y con la finalidad de que los valores resultantes no superen su valor de mercado, se reducen los valores obtenidos multiplicándolos por un coeficiente de referencia al mercado, fijado en 0,5 para bienes inmuebles urbanos.

Al tener las Ponencias de Valor una vigencia mínima de 5 años, con el transcurso del tiempo el valor catastral obtenido como una foto fija a la fecha de la publicación de la ponencia se va desacoplando paulatinamente respecto a la realidad inmobiliaria y sus valores de mercado.



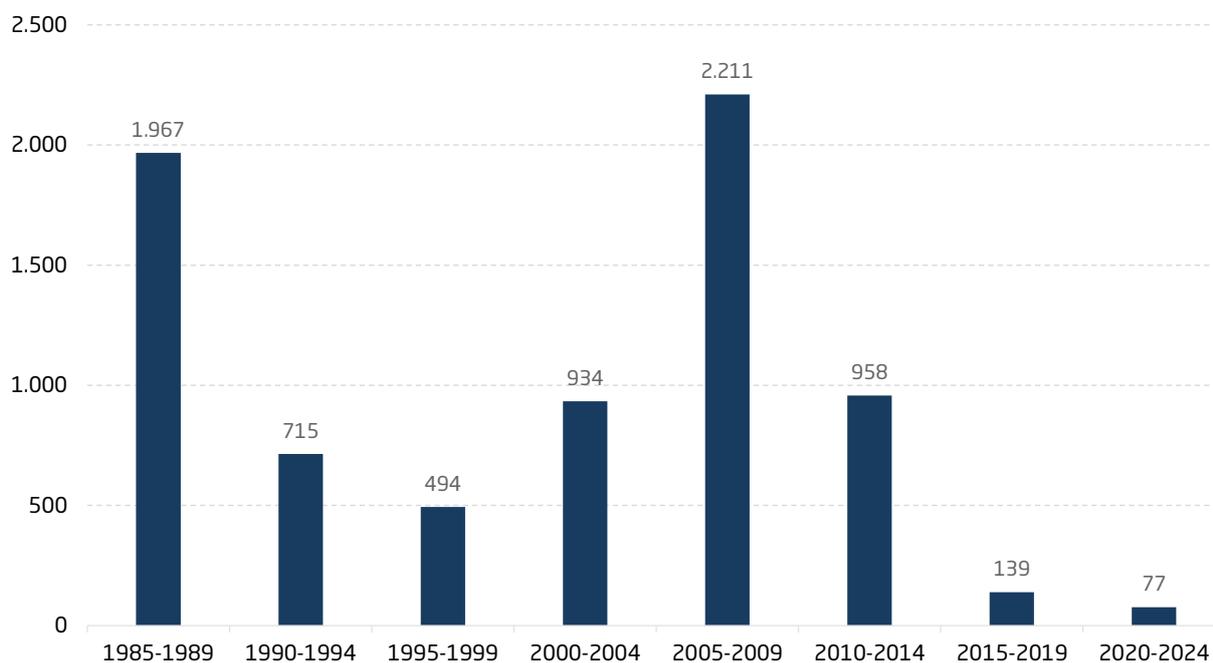
Como veremos, este efecto se produce masivamente, dado que son muchos los municipios cuyas Ponencias de Valor total han quedado desactualizadas en el tiempo tras cumplir más de 10 años de vigencia, e incluso más de 20 años. Así, tenemos algunos ejemplos significativos de municipios relevantes en el conjunto nacional:

Municipio	Año de publicación de la Ponencia de Valores
Cáceres	1994
León	1995
Valencia	1997
Sevilla	2000
Tarragona	2000

Como indicábamos, estas desactualizaciones no son casos aislados. En el Gráfico 1 se muestra el número de Ponencias de Valores totales vigentes aprobadas en distintos intervalos de años.

GRÁFICO 1

Número de Ponencias totales según su fecha de aprobación



Fuente: Sede Electrónica del Catastro - Inicio (sedecatastro.gob.es)

Como se observa, es **en el periodo 2005 y 2009 donde se aprobaron más ponencias totales**, 2.211, teniendo una **antigüedad media de 17 años**. Además, se comprueba que aún están vigentes 1.967 ponencias aprobadas en los años 80 y 1.245 ponencias aprobadas en los años 90; es decir, con una **antigüedad entre 40 y 30 años**.

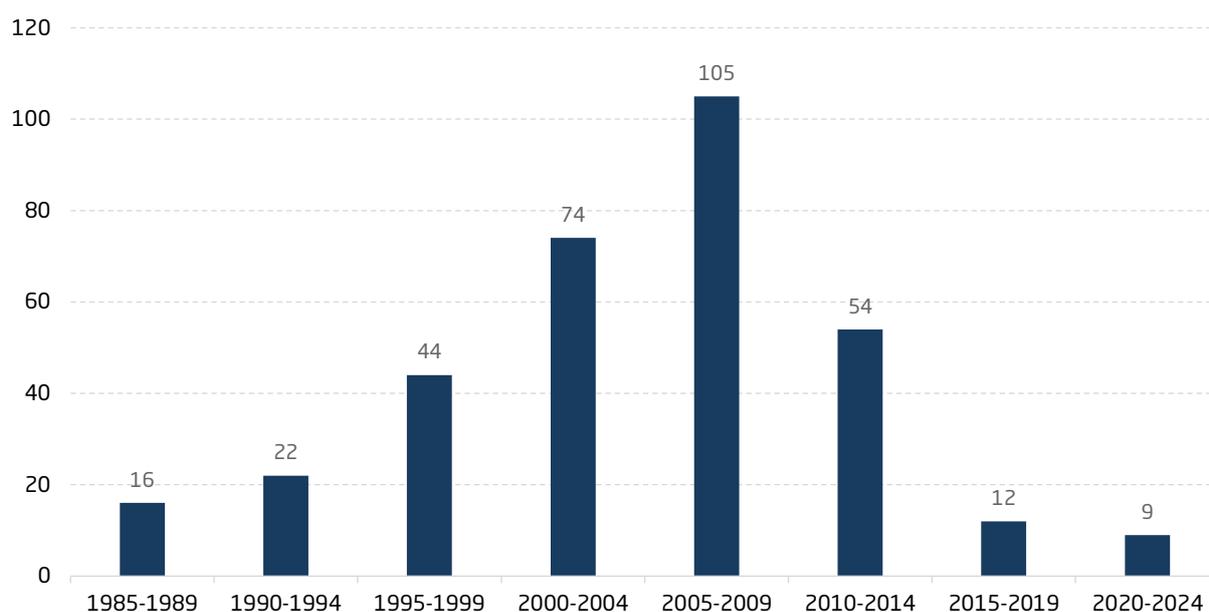


También destaca sobremanera la poca actividad municipal para actualizar las Ponencias antiguas, dado que en el periodo 2015-2024 solamente 216 municipios las actualizaron.

Si focalizamos el análisis respecto a los municipios con más de 20.000 habitantes, observamos un comportamiento similar en cuanto a la falta de actualización de las Ponencias.

GRÁFICO 2

Número de Ponencias totales según su fecha de aprobación en municipios mayores de 20.000 habitantes



Fuente: Sede Electrónica del Catastro - Inicio (sedecatastro.gob.es)

Con unas pequeñas operaciones aritméticas, observamos que:

- El 46,4% de los municipios (periodo 1985-2004) aún tienen Ponencias vigentes con una antigüedad entre 20 y 40 años.
- El 77,6% de los municipios (periodo 1985-2009) aún tienen Ponencias vigentes con una antigüedad superior a 15 años.
- El 87,7% de los municipios (periodo 1985-2014) aún tienen Ponencias vigentes con una antigüedad superior a 10 años.
- Solo 21 municipios (periodo 2015-2024), menor a 9 años.

Esta desactualización de las Ponencias trae consigo el desajuste creciente entre los valores de mercado y catastrales.

Como veremos, la Administración intenta corregir este desajuste actuando a través del coeficiente corrector incluido en los Presupuestos Generales del Estado (PGE), si bien no actúa sobre la

antigüedad de los inmuebles, creando un doble efecto que provoca un incremento no menor en la carga fiscal que soportan los contribuyentes y, adicionalmente, falta de transparencia.

i. El ajuste anual de los valores catastrales al valor de mercado, por la aplicación de coeficientes publicados anualmente en los PGE, no actualiza correctamente los valores catastrales

Una de las principales **consecuencias de la existencia de Ponencias totales tan antiguas es la desvinculación de los valores catastrales obtenidos en el año de publicación de la ponencia municipal respecto de los valores de mercado a lo largo del tiempo de vigencia de dicha ponencia.**

Dado que es una obviedad que los valores de mercado obtenidos en las Ponencias de Valor no se mantienen inalterados a lo largo de los años, el art. 32 del RDL 1/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario (TRLRJI), indica lo siguiente:

«Artículo 32. Actualización de valores catastrales. 1. Las leyes de presupuestos generales del Estado (PGE) podrán actualizar los valores catastrales por aplicación de coeficientes (...)».

Esta actualización a través de los PGE posibilita a los municipios adecuar anualmente los valores catastrales obtenidos en la ponencia a través de dicho coeficiente, evitando, con ello, la correcta fiscalidad de los contribuyentes por el transcurso del tiempo.

Si bien no es adecuada dicha actualización, dado que los coeficientes determinados en los sucesivos PGE no responden a la evolución del mercado inmobiliario a lo largo de los años, cuestión que puede observarse, claramente, al compararlos con los datos medios de los valores de vivienda que publica el INE².

Si tomamos como ejemplo el municipio de Cáceres y obtenemos los coeficientes correctores publicados por los PGE en los distintos años, se observa que:

² No existen series históricas oficiales de datos de otras tipologías de inmuebles con suficiente profundidad.



CUADRO 1

El municipio de Cáceres y los coeficientes correctores publicados por los PGE en los distintos años

Ejercicio	Coefficiente de actualización
2023	1
2022	1
2021	1
2020	1
2019	1
2018	1
2017	1
2016	1,1
2015	1
2014	1
2013	1
2012	1
2011	1
2010	1,01
2009	1,02
2008	1,02
2007	1,02
2006	1,02
2005	1,02
2004	1,02
2003	1,02
2002	1,02
2001	1,02
2000	1,02
1999	1,018
1998	1,021
1997	1,026
1996	1,035
1995	1

Fuente: Sede Electrónica del Catastro — Inicio (sedecatastro.gob.es)

- Desde el año de la publicación de la ponencia de valores total (1995), **no se han reflejado coeficientes reductores**, ni siquiera en los años de caídas generalizadas e intensas de los valores inmobiliarios (2009-2013).
- Si obtenemos la actualización de los valores catastrales por los PGE en el **periodo 1995-2023, el incremento asciende al 49,47%**.
- El incremento en el **periodo 2005-2023 asciende al 25,12%**.

Si comparamos la evolución desde el año 2005 al 2023 respecto del **Valor tasado medio de vivienda libre en el municipio de Cáceres**, según los datos publicados por el INE que se inician en el año 2005 (*la vivienda como termómetro para largos periodos de tiempo respecto a la evolución del mercado inmobiliario*), **vemos que la evolución ha sido del -4,4%**.

CUADRO 2

Valor tasado medio de vivienda libre en el municipio de Cáceres

Periodo	Valor medio €/m ²
Primer trimestre de 2005	1.296,3
Primer trimestre de 2024	1.238,8
% evolución	-4,4%

Fuente: <https://apps.fomento.gob.es/BoletinOnline2/?nivel=2&orden=35000000>

En conclusión, en el municipio de Cáceres, en el periodo 2005-2023, **la actualización de los valores catastrales** a través de los PGE **supuso un incremento del +25,1%**; y, por otro lado, **el valor medio de la vivienda se redujo un -4,4%**.

Otro caso podría ser el municipio de Tarragona, donde, en el periodo 2005-2023, **la actualización de los valores catastrales** por los PGE supuso un **incremento del +16,6%**, mientras que **el valor medio de la vivienda se redujo un -12,6%**.

A sensu contrario, en el caso de **Lleida**, la actualización de los valores catastrales por los PGE en el **periodo 2007-2023 se decrementa al -35,6%**, y el valor medio de la vivienda al **-42,4%**.

Como estos casos, podríamos aportar otros muchos donde se aprecia que **la aplicación de coeficientes, desde el año de aprobación de la ponencia, a través de los PGE para actualizar los valores catastrales no adecua la fiscalidad a la realidad inmobiliaria, y en no pocos casos puede incrementarla**.

Por ello, podemos afirmar que **el sistema de actualización fijado por el art. 32 del RDL 1/2004**, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario (TRLRHL), **que se justifica sobre la base de una mayor justicia fiscal, está provocando, precisamente, lo contrario, desequilibrio fiscal y falta de coherencia**.



ii. Desactualización de la antigüedad de los inmuebles

El **valor catastral**, determinado objetivamente a través de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, se encuentra integrado por el **valor del suelo más el valor de la construcción**.

Para depreciar el valor de la construcción por el transcurso de los años (antigüedad), la Norma 13 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana establece el coeficiente «H», que reduce el valor de la construcción: «(...) *El periodo de antigüedad se expresará en **años completos transcurridos desde la fecha de su construcción, reconstrucción o rehabilitación integral, hasta el 1 de enero del año siguiente al de la aprobación de la ponencia de valores***» (la *negrita es nuestra*).

Y se desarrolla, a continuación, su cálculo (coeficiente «H»).

«Se aplicará un coeficiente que pondere la antigüedad de la construcción, teniendo en cuenta el uso predominante del edificio, y la calidad constructiva, de acuerdo con los datos obrantes en el Catastro. Dicho coeficiente se obtendrá mediante la utilización de la tabla que figura en la Norma 13 del RD 1020/1993».

A efectos del cálculo del valor catastral y del tributo, esto significa que los inmuebles del municipio deprecian el coste de su construcción según los años transcurridos entre su construcción/reconstrucción hasta la entrada en vigor de la ponencia; es decir, mantienen inalterada su antigüedad desde la publicación de la ponencia vigente hasta la siguiente ponencia. Así, en el caso concreto de Cáceres, **los inmuebles construidos en el año 1995** (año de publicación de la ponencia), y todos los inmuebles construidos con posterioridad, **son considerados, año tras año, como inmuebles nuevos**, y así seguirá de forma indefinida hasta la aprobación de una nueva ponencia.

Al no reconocer la norma la depreciación por antigüedad provoca un desacoplamiento del valor catastral respecto al valor de mercado, y, al sustraer de su cálculo la antigüedad real del inmueble, se produce un incremento, año tras año, de la carga fiscal que soporta el contribuyente.

Esta paradoja hace que **la valoración catastral no refleje la realidad de mercado de los inmuebles del municipio**, pues no cabe duda de que no vale igual un inmueble construido ahora que otro construido hace muchos años.

Como ejemplo, se expone un edificio industrial uso 2, de categoría 2, construido en el año 2000 en un municipio cuya ponencia de valores tuvo efectos desde 01/01/2003. En este edificio, para el cálculo de su valor catastral en el año 2024, se le está aplicando al valor de la construcción, un coeficiente de depreciación por antigüedad de 1,00; sin embargo, el edificio tiene una antigüedad real de 24 años, por lo que debería tener aplicado un coeficiente de depreciación por antigüedad de 0,75.



CUADRO 3

Cuadro de coeficiente «H»

T Años Completos	H								
	Uso 1º			Uso 2º			Uso 3º		
	Categorías			Categorías			Categorías		
	1-2	3-4 5-6	7-8-9	1-2	3-4 5-6	7-8-9	1-2	3-4 5-6	7-8-9
0-4	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
5-9	0,93	0,92	0,90	0,93	0,91	0,89	0,92	0,90	0,88
10-14	0,87	0,85	0,82	0,86	0,84	0,80	0,84	0,82	0,78
15-19	0,82	0,79	0,74	0,80	0,77	0,72	0,78	0,74	0,69
20-24	0,77	0,73	0,67	0,75	0,70	0,64	0,72	0,67	0,61
25-29	0,72	0,68	0,61	0,70	0,65	0,58	0,67	0,61	0,54
30-34	0,68	0,63	0,56	0,65	0,60	0,53	0,62	0,56	0,49
35-39	0,64	0,59	0,51	0,61	0,56	0,48	0,58	0,51	0,44
40-44	0,61	0,55	0,47	0,57	0,52	0,44	0,54	0,47	0,39
45-49	0,58	0,52	0,43	0,54	0,48	0,40	0,50	0,43	0,35
50-54	0,55	0,49	0,40	0,51	0,45	0,37	0,47	0,40	0,32
55-59	0,52	0,46	0,37	0,48	0,42	0,34	0,44	0,37	0,29
60-64	0,49	0,43	0,34	0,45	0,39	0,31	0,41	0,34	0,26
65-69	0,47	0,41	0,32	0,43	0,37	0,29	0,39	0,32	0,24
70-74	0,45	0,39	0,30	0,41	0,35	0,27	0,37	0,30	0,22
75-79	0,43	0,37	0,28	0,39	0,33	0,25	0,35	0,28	0,20
80-84	0,41	0,35	0,26	0,37	0,31	0,23	0,33	0,26	0,19
85-89	0,40	0,33	0,25	0,36	0,29	0,21	0,31	0,25	0,18
90-más	0,39	0,32	0,24	0,35	0,28	0,20	0,30	0,24	0,17

A efectos prácticos, si su valor catastral, en el año de publicación de la ponencia, es de 450.000 €, donde el suelo es de 150.000 € y la construcción es de 300.000 €, en el año 2024 debería tener un valor catastral de la construcción de 225.000 € y su valor catastral total de 375.000 € (una reducción no aplicada del 17% del valor catastral y del correspondiente tributo).

Es tan evidente este efecto que comprobamos que la Administración, a los efectos de la determinación de los valores de referencia aplicables a inmuebles urbanos residenciales, garajes y fincas rústicas sin construcción, que sirven de base para el cálculo de los Impuestos de transmisiones patrimoniales, actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones, usando las mismas técnicas de valoración catastral y refiriéndose expresamente a ellas la Circular 04.01/2021, de 9 de septiembre, corrige esta situación y sí atiende anualmente a la antigüedad real del inmueble, al establecer, en su Disposición séptima, «*criterios y reglas de cálculo específicas para la valoración de las construcciones*»:

«(...) Para valorar las construcciones se utilizará el valor de reposición, calculando su coste actual, entendido por tal el señalado en la Norma 12 del RD 1020/1993, teniendo en cuenta uso, calidad, **depreciándose** cuando proceda, por aplicación de los coeficientes correctores correspondientes, **en función de la antigüedad y el estado de conservación**».

Con arreglo a esta evidencia, es obvio que **el sistema de cálculo de la antigüedad basado en la fecha de publicación de la ponencia lleva a resultados económicos que no se ajustan a la realidad del inmueble**, y por ello no es aplicado en otros impuestos como el ITP, AJD o SyD.

iii. Falta de transparencia en los cálculos de Ponencias anteriores al año 2005

Adicionalmente, **las Ponencias de Valor totales publicadas con anterioridad al año 2005 no están informatizadas y disponibles en la web del Catastro como sí lo están las publicadas en los años posteriores**, lo cual implica una notable falta de accesibilidad y transparencia al desconocerse los distintos apartados que la componen, entre otros: criterios de valoración, mapas de valores, callejeros y demás información necesaria para el cálculo del valor catastral. Toda esta información se ha de solicitar al Catastro inmueble a inmueble por un precio administrativo, que, según qué casos, lo hace inviable para los contribuyentes particulares, dificultando, en términos de transparencia, costes y tiempo, que los titulares catastrales de bienes inmuebles ubicados en estos municipios puedan comprobar sus inmuebles en las mismas condiciones que los ubicados en municipios con Ponencias publicadas con posterioridad a 2005 (recordemos que existen 4.146 Ponencias de Valor total publicadas con anterioridad al año 2005).

Adicionalmente, con el paso de los años se publican órdenes y circulares encaminadas a valoraciones catastrales más ajustadas y reales. Uno de los ejemplos es la Circular 04.04/09/P, de 29 de enero de 2009, sobre la aplicación del coeficiente de gastos y beneficios en la valoración por unitario del suelo.

En muchos casos, estas órdenes y circulares no se aplican en Ponencias anteriores a 2005, privando a los contribuyentes de consideraciones esenciales para una valoración catastral más justa y acorde con la realidad de los bienes inmuebles.

Conclusión: la desactualización de las Ponencias de Valores totales y la «adecuación» de los valores catastrales a los valores de mercado por coeficientes a través de los PGE, la incorrecta y errónea aplicación de la antigüedad en los cálculos del tributo, y la falta de información accesible en la Ponencias anteriores a 2005 son factores que suponen un incremento de la carga fiscal que soportan los contribuyentes, evidenciando una falta de transparencia y un incremento de la litigiosidad que conlleva una exacción del impuesto, en muchos casos, excesivo y alejado de la realidad inmobiliaria.

1.2. Indeterminación en las categorías constructivas

La **categoría constructiva** se recoge en el cuadro de la Norma 20 del RD 1020/1993, y es un coeficiente que **se aplica al módulo básico de construcción del municipio para diferenciar las características y calidades constructivas de los diferentes inmuebles de la misma tipología dentro del mismo municipio.**

Una mejor calidad constructiva supone un mayor valor de la construcción al aplicarse coeficientes superiores, estableciéndose un amplio rango entre la mejor –categoría 1– y la peor –categoría 9–. (Ejemplos de uso residencial e industrial, y de *2.1.1 fabricación en una planta*).



CUADRO DE COEFICIENTES DEL VALOR DE LAS CONSTRUCCIONES

USO	TIPOLOGÍAS CONSTRUCTIVAS			CATEGORÍA								
	CLASE	MODALIDAD		1	2	3	4	5	6	7	8	9
1 RESIDENCIAL RESIDENCIAL	1.1 VIVIENDAS COLECTIVAS de CARÁCTER URBANO	1.1.1 EDIFICACIÓN ABIERTA		1,65	1,40	1,20	1,05	0,95	0,85	0,75	0,65	0,55
		1.1.2 EN MANZANA CERRADA 1.1.2 EN MANZANA CERRADA		1,60	1,35	1,15	1,00	0,90	0,80	0,70	0,60	0,50
		1.1.3 GARAGES, TRASTEROS Y LOCALES EN ESTRUCTURA		0,80	0,70	0,62	0,53	0,46	0,40	0,30	0,26	0,20
	1.2 VIV. UNIFAMILIARES de CARÁCTER URBANO	1.2.1 EDIFICACIÓN AISLADA O PAREADA		2,15	1,80	1,45	1,25	1,10	1,00	0,90	0,80	0,70
		1.2.2 EN LINEA O MANZANA CERRADA EN LINEA O MANZANA CERRADA		2,00	1,65	1,35	1,15	1,05	0,95	0,85	0,75	0,65
		1.2.3 GARAGES Y PORCHES EN PLANTA BAJA GARAGES Y PORCHES EN PLANTA BAJA		0,90	0,85	0,75	0,65	0,60	0,55	0,45	0,40	0,35
	1.3 EDIFICACIÓN RURAL	1.3.1 USO EXCLUSIVO DE VIVIENDA USO EXCLUSIVO DE VIVIENDA		1,35	1,20	1,05	0,90	0,80	0,70	0,60	0,50	0,40
		1.3.2 ANEXOS ANEXOS		0,70	0,60	0,50	0,45	0,40	0,35	0,30	0,25	0,20
	2 INDUSTRIAL INDUSTRIAL	2.1 NAVES DE FABRICACIÓN Y ALMACENAMIENTO	2.1.1 FABRICACIÓN EN UNA PLANTA FABRICACIÓN EN UNA PLANTA		1,05	0,90	0,75	0,60	0,50	0,45	0,40	0,37
2.1.2 FABRICACIÓN EN VARIAS PLANTAS FABRICACIÓN EN VARIAS PLANTAS				1,15	1,00	0,85	0,70	0,60	0,55	0,52	0,50	0,40
2.1.3 ALMACENAMIENTO ALMACENAMIENTO				0,85	0,70	0,60	0,50	0,45	0,35	0,30	0,25	0,20
2.2 GARAGES Y APARCAMIENTOS APARCAMIENTOS		2.2.1 GARAJES		1,15	1,00	0,85	0,70	0,60	0,50	0,40	0,30	0,20
		2.2.2 APARCAMIENTOS APARCAMIENTOS		0,60	0,50	0,45	0,40	0,35	0,30	0,20	0,10	0,05
2.3 SERVICIOS DE TRANSPORTE		2.3.1 ESTACIONES DE SERVICIO ESTACIONES DE SERVICIO		1,80	1,60	1,40	1,25	1,20	1,10	1,00	0,90	0,80
		2.3.2 ESTACIONES ESTACIONES		2,55	2,25	2,00	1,80	1,60	1,40	1,25	1,10	1,00

La categoría debe identificarse con la calidad de la construcción material, esto es, con las propiedades inherentes que permiten juzgar su valor. Se refiere exclusivamente a la construcción, a los materiales y sistemas constructivos empleados, sin considerar la ubicación dentro del polígono de valor definido por la Ponencia de Valores.

El Real Decreto 1020/1993 establece que «las Gerencias Territoriales del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria elaborarán **un catálogo de edificios y construcciones de carácter urbano** de su ámbito territorial de acuerdo con la Norma 22.3 del RD 1020/93, coordinado por la Junta Técnica Territorial correspondiente, en concordancia con las tipologías establecidas en el cuadro de coeficientes del valor de las construcciones (...)».

Así, para conformar el catálogo, se eligen unos edificios representativos de cada tipología y categoría, y publican su fotografía en dicho documento. Posteriormente, se compara cada inmueble del municipio con los ejemplos de inmuebles de cada tipología y categoría. A través de dicha comparación fotográfica, se identifican cuáles de los ejemplos contienen los materiales y sistemas constructivos más similares a los empleados en el inmueble a categorizar, procedimiento que se repite en todos los inmuebles del municipio. Como puede deducirse fácilmente, este sistema de asignación es, a todas luces, insuficiente y arbitrario.

Al ser una mera comprobación fotográfica (en algunos catálogos más recientes sí se describen someramente los materiales de construcción), los distintos catálogos municipales no permiten identificar inequívocamente a qué categoría corresponde cada inmueble. Adicionalmente,



dado que los materiales y sistemas constructivos mejoran a lo largo del tiempo, los catálogos quedan desfasados rápidamente, no produciéndose la necesaria actualización de los mismos y de las categorías aplicables a cada inmueble hasta la publicación de una nueva ponencia.

La indeterminación surge tanto por una falta de transparencia en la publicación de dichos catálogos como por la escasa información que estos ofrecen.

El efecto económico no es menor, puesto que la categoría incide en el **valor de la construcción**, que se conforma a través de **multiplicar el Módulo Básico de Construcción (MBC) existente en el municipio por el coeficiente expresado en el cuadro** de la Norma 20 del RD 1020/1993. A mayor categoría corresponde mayor valor catastral de la construcción.

Se puede realizar una comparativa económica de las diferencias entre la asignación de diferentes categorías. Por ejemplo, en la tipología constructiva *2.1 Naves de fabricación y almacenamiento, 2.1.1 Fabricación en una planta*, la Norma 20 del RD 1020/1993 asigna un coeficiente de 1,05 para la categoría 1 y un coeficiente de 0,35 para la categoría 9, estableciendo un rango que oscila un 200%.

TIPOLOGÍAS CONSTRUCTIVAS			CATEGORÍA								
USO	CLASE	MODALIDAD	1	2	3	4	5	6	7	8	9
		2.1.1 FABRICACIÓN EN UNA PLANTA FABRICACIÓN EN UNA PLANTA	1,05	0,90	0,75	0,60	0,50	0,45	0,40	0,37	0,35

De igual manera, **la diferencia entre asignar una categoría o su inmediatamente superior/inferior, puede alcanzar una diferencia del 25% del valor de las construcciones**, lo cual es económicamente relevante en edificaciones de cierta envergadura.

Categoría	Coeficiente Norma 20	Incremento valor categoría %	
		Categoría (n+1/n)-1	Categoría (n/Cat. 9)-1
9	0,35		
8	0,37	5,71%	5,71%
7	0,40	8,11%	14,29%
6	0,45	12,50%	28,57%
5	0,50	11,11%	42,86%
4	0,60	20,00%	71,43%
3	0,75	25,00%	114,29%
2	0,90	20,00%	157,14%
1	1,05	16,67%	200,00%



Adicionalmente, en algunos municipios la categoría 1 es dividida en 3 subcategorías, 1A, 1B y 1C, que incrementan sensiblemente estas diferencias, al existir un aumento del 50% entre la categoría 1 y la categoría 1A.

Por tanto, **este efecto, que es relevante económicamente en inmuebles destinados a una actividad empresarial, es calculado con no pocas dosis de subjetividad y está desactualizado respecto a la realidad inmobiliaria, manifestando falta de transparencia que induce a elevar la litigiosidad por parte del contribuyente.** Además, genera varias **problemáticas** que afectan tanto a los propietarios como a la Administración pública, entre la cuales podríamos destacar las siguientes:

- **Los propietarios no entienden las razones para incluir su propiedad en una categoría u otra**, lo que dificulta la comprensión del impuesto, creando ambigüedad por parte de la Administración.
- **Desigualdad en las valoraciones en inmuebles similares al no disponer de una guía clara**, ya que diferentes técnicos catastrales pueden asignar diferentes categorías a propiedades con diferencias constructivas poco significativas.
- **La falta de transparencia puede inducir desconfianza por parte de los propietarios en las instituciones públicas**, dando lugar a una percepción de injusticia y/o arbitrariedad en las valoraciones.

En definitiva, la ausencia de un sistema unificado y objetivo para clasificar los inmuebles en función de su categoría constructiva y su desactualización a lo largo del tiempo, por la evolución de los sistemas constructivos, produce efectos económicos de difícil justificación, confusión en los contribuyentes respecto a la exacción del impuesto, que en muchos casos es excesivo y alejado de la realidad inmobiliaria. Y, debido al alto valor que alcanzan los inmuebles dedicados a una actividad económica, esta situación influye notablemente en la actividad empresarial.

2. Propuestas de mejora en la tributación municipal

Adicionalmente a lo expuesto en los puntos anteriores, la existencia de otros factores, que también influyen en el desajuste del valor catastral respecto a la realidad inmobiliaria, parece indicar la **necesaria actualización normativa y clarificación del cálculo del valor catastral y del tributo**, a fin de reducir la litigiosidad actual en el ámbito de la tributación local.

Es notorio, evidente y todavía insuficiente, el esfuerzo de clarificación que se está realizando desde todas las partes afectadas para unificar y adecuar a la realidad inmobiliaria todo el proceso de obtención de los valores catastrales y la exacción del tributo, si bien, a nuestro entender, creemos que **lo más eficaz para paliar estas situaciones descritas sería actuar en este orden:**



1. La **actualización periódica en un periodo máximo de 10 años, de las Ponencias de Valor** de todos los municipios.
2. La **publicación de un catálogo de edificios que identifique, de forma homogénea y precisa, las distintas categorías de las construcciones.**
3. La **rápida actualización de las Ponencias anteriores al año 2005** y su publicación en la web del Catastro.

En este sentido, traemos el ejemplo de la Diputación Foral de Vizcaya, que ha realizado el procedimiento de actualización de datos catastrales para todos sus municipios sin superar los 10 años previstos por la normativa catastral, especificando, además, las características de cada categoría constructiva (Muy Buena, Buena, Normal, Baja), lo que proporciona una base más clara y objetiva para la categorización de las propiedades.

No obstante, dado que la implantación de dichas medidas en el corto plazo en todo el territorio común requeriría de un notable esfuerzo por parte de todos los agentes implicados, como medidas paliativas temporales, **estimamos conveniente aplicar las siguientes medidas en los municipios con Ponencias totales con más de 10 años de antigüedad**, y mientras no se actualicen:

1. Establecer **coeficientes que ajusten los valores catastrales adecuadamente a la evolución de los valores inmobiliarios** reflejados en las estadísticas oficiales.
2. **Bonificación del impuesto en inmuebles propiedad de empresas con pérdidas** para no sobrecargar, con impuestos desajustados a la realidad inmobiliaria, a empresas que atraviesan dificultades económicas favoreciendo el mantenimiento del empleo.
3. **Establecer una bonificación relevante del impuesto para los bienes inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas**, incluidos los de características especiales, para favorecer su implantación dentro del término municipal con la consiguiente creación de empleo.

3. Sobre Impuestalia

Impuestalia fue constituida en el año 2011 –www.impuestalia.com y <https://impuestalia.net/wp-content/uploads/2023/10/Dossier.pdf>– y desde nuestros inicios **nos dedicamos en exclusividad a la revisión de los valores catastrales, a la optimización de los tributos asociados a la tenencia** (IBI básicamente) **y a la trasmisión de los bienes inmuebles** (Plusvalías e ITP).

Nuestro sistema de trabajo es a éxito, es decir, estudiamos inicialmente los inmuebles sin gasto alguno para el cliente, y solo se devengan nuestros honorarios si conseguimos que el cliente ahorre en su factura del tributo correspondiente.

Entre **nuestros hitos** más relevantes está la **Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021**, de 26 de octubre de 2021, **declarando nulo e inconstitucional el sistema de cálculo de la Plusvalía Municipal**, así como otras resoluciones en **IBI** de alto impacto económico, que suponen a



nuestros clientes un **ahorro anual superior a 50 mills. de euros, con unas devoluciones por ingresos indebidos superiores a 14 mills. de euros.**

4. Normativa básica de aplicación

La valoración catastral en nuestro país, salvo el País Vasco y Navarra, se rige, principalmente, por la siguiente **normativa**:

- **Real Decreto Legislativo 2/2004**, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>
- **Real Decreto Legislativo 1/2004**, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4163>
- **Real Decreto 417/2006**, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2006/04/07/417/con>
- **Real Decreto 1020/1993**, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1993-19265>
- **Circular 12.04/04**, de 15 de diciembre, sobre Ponencias de Valores. <https://www.catastro.hacienda.gob.es/documentos/12042004.pdf>
- **Circular 04.04/09/P**, de 29 de enero de 2009, sobre la aplicación del coeficiente de gastos y beneficios en la valoración por unitario del suelo de los bienes inmuebles urbanos. https://www.catastro.hacienda.gob.es/documentos/04042009_P.pdf
- **Circular 03.04/18/P**, de 6 de febrero, sobre grabación de datos catastrales en los expedientes de incorporación de bienes inmuebles o de alteración de sus características. <https://www.catastro.hacienda.gob.es/documentos/03042018.pdf>



**II.
PROPUESTAS DE SOLUCIÓN Y MEJORA
FRENTE AL PROBLEMA
DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA**

Propuestas de solución y mejora de la litigiosidad tributaria desde la perspectiva de las empresas en España

VALENTÍN PICH ROSELL

Presidente

Consejo General de Economistas de España

RESUMEN

En España existe demasiada complejidad en el sistema fiscal. La evolución de la litigiosidad tributaria en España muestra un aumento sostenido en el número de reclamaciones, en el importe de la deuda impugnada y en los plazos de resolución. Estos datos sugieren que el sistema tributario español genera más conflictos que en otros países de la Unión Europea. Para reducir esta litigiosidad sería necesario simplificar el sistema fiscal, mejorar la seguridad jurídica y agilizar los procedimientos administrativos y judiciales.

La normativa fiscal en España se caracteriza por su alta complejidad y por estar en constante evolución. La frecuencia con la que se modifican las leyes y los reglamentos fiscales genera incertidumbre tanto en los contribuyentes como en los asesores fiscales. En nuestro país la organización política y territorial produce que no se pueda hablar de un solo sistema tributario sino de tres: el estatal, autonómico y local.

La inseguridad jurídica es uno de los principales factores que incrementa la litigiosidad fiscal en España. La falta de claridad en ciertas disposiciones fiscales, sumada a la diversidad de criterios aplicados por los tribunales y la AEAT, genera dudas e incertidumbre sobre la correcta interpretación de la normativa. El uso excesivo de cláusulas generales o términos indeterminados en la redacción de las leyes fiscales también contribuye a la inseguridad jurídica.

Las discrepancias entre los contribuyentes y la AEAT en cuanto a la valoración de bienes y derechos son otra fuente habitual de conflictos. Los procedimientos de inspección se perciben como demasiado gravosos. Los plazos de prescripción y la interpretación de los tiempos administrativos son otra causa habitual de litigiosidad fiscal.

Sería deseable un marco normativo claro y accesible, simplificando la normativa tributaria, reduciendo la dispersión normativa y concentrando las leyes fiscales en un solo cuerpo normativo. Es importante que las Administraciones públicas trabajen en asegurar una mayor estabilidad de las normas.

Se propone agilizar el proceso de resolución de consultas vinculantes y ampliar los supuestos en los que las empresas puedan solicitar este tipo de consultas. Sería útil que la Administración tributaria publicara guías interpretativas claras sobre la aplicación de las normas fiscales en diferentes sectores empresariales.



Introducción

La litigiosidad tributaria, conflictos que surgen entre los contribuyentes y la Administración tributaria suele desembocar, en no pocas ocasiones, en procedimientos judiciales. Es un tema nada baladí y relevante tanto para las empresas como para las Administraciones tributarias. **En España existe demasiada complejidad en el sistema fiscal.** Desde el Consejo General de Economistas de España lo hemos puesto en evidencia en varias ocasiones, y es que existen cerca de mil impactos fiscales distribuidos entre las normas estatales y las autonómicas, por lo que los frecuentes cambios normativos generan un entorno que favorece la proliferación de conflictos tributarios.

Por un lado, **la complejidad tributaria es la causa de que los ciudadanos tengan que acudir a los tribunales para dirimir las discrepancias**, y esta situación no solo genera costes elevados para las empresas, en términos de tiempo y recursos, sino que también afecta a la relación entre el sector empresarial y las Administraciones públicas.

Por otro lado, **uno de los principales puntos de fricción entre las empresas y las Administraciones es la falta de comunicación en los procedimientos de gestión e inspección.** Las empresas, y el resto de los ciudadanos, en muchos casos, consideran que se pueden resolver los conflictos tributarios con solo una llamada o una visita al funcionario, pero la práctica es que, sobre todo en los procedimientos de gestión, es tarea prácticamente imposible. Hay que apostar por la tecnología y la digitalización, pero siempre que exista un equilibrio razonable. No toda relación entre Administración y administrado debe de realizarse por medios digitales.

En definitiva, **las pequeñas y medianas empresas** (pymes), prácticamente el 98% del tejido empresarial español, **son especialmente vulnerables a la litigiosidad tributaria debido a la falta de recursos y conocimientos especializados para enfrentarse a las obligaciones fiscales.** Y es que las pymes, a menudo, cometen errores no por voluntad propia, sino por desconocimiento de las complejas normativas fiscales.

1. Datos sobre la evolución de la litigiosidad tributaria en España

A continuación, facilitaremos los datos referentes a la litigiosidad tributaria, en concreto los relacionados con las **reclamaciones** interpuestas ante la Administración tributaria.

En **2022**, los Tribunales Económico-Administrativos regionales y central (TEAR y TEAC) recibieron cerca de **219.000 reclamaciones**.

El Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) son los responsables de la mayor parte del importe económico en litigio. En 2022, el IVA representó, aproximadamente, el 45% del total de la deuda impugnada, con 7.200 millones de euros, mientras que el Impuesto sobre Sociedades representó un 30%, con más de 4.800 millones de euros.



Aproximadamente el 70% de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos fueron favorables a la Administración, mientras que un 30% beneficiaron a los contribuyentes. Este porcentaje se ha mantenido estable en la última década, con algunas variaciones en función del tipo de impuesto y de la región autonómica. Por ejemplo, en algunas comunidades autónomas, como Cataluña y Madrid, las resoluciones favorables a los contribuyentes pueden superar el 35%.

Si realizamos la comparativa a nivel comunitario, resulta que, **en 2022, en España se registraron alrededor de 460 reclamaciones económico-administrativas por cada 100.000 habitantes, mientras que la media de la Unión Europea se situó en torno a 300 reclamaciones por cada 100.000 habitantes.** En comparación, países como **Alemania y Francia** presentan **tasas de litigiosidad más bajas**, con 260 y 280 reclamaciones por cada 100.000 habitantes, respectivamente. Este dato sugiere que **el sistema tributario español genera más conflictos que en otros países europeos.**

Otros datos para considerar es que **España se encuentra entre los países con mayor duración en la resolución de litigios, con un promedio de 18 a 24 meses.** En cambio, **en la Unión Europea la duración media para resolver disputas tributarias varía considerablemente.** Por ejemplo, en **Alemania**, el tiempo promedio de resolución de un litigio tributario es de, aproximadamente, 9 a 12 meses, mientras que en los **Países Bajos** es de 8 a 10 meses. Solo **Italia** presenta tiempos más largos, con una media que supera los 30 meses en algunos casos (Memoria Anual TEAC).

En conclusión, **la evolución de la litigiosidad tributaria en España muestra un aumento sostenido en el número de reclamaciones, en el importe de la deuda impugnada y en los plazos de resolución.** Estos datos sugieren que **el sistema tributario español genera más conflictos que en otros países de la Unión Europea, tanto en términos absolutos como relativos.** Para reducir esta litigiosidad sería necesario **simplificar el sistema fiscal, mejorar la seguridad jurídica y agilizar los procedimientos administrativos y judiciales.**

2. Principales factores que incrementan la litigiosidad fiscal en España

La litigiosidad fiscal en España ha aumentado en los últimos años debido a una serie de factores que afectan tanto a los contribuyentes como a la Administración tributaria. Entre otros:

a. Complejidad normativa

Como ya ha quedado dicho, **la normativa fiscal en España se caracteriza por su alta complejidad y por estar en constante evolución.** La frecuencia con la que se modifican las leyes y los reglamentos fiscales genera **incertidumbre tanto en los contribuyentes como en los asesores fiscales**, quienes se enfrentan a dificultades para mantenerse al día con las últimas reformas. Durante el año en curso pocas medidas se han aprobado, es la excepción que confirma la regla general.



Además, **en nuestro país la organización política y territorial produce que no se pueda hablar de un solo sistema tributario sino de tres: el estatal, el autonómico y el local.** Esta situación produce que existan muchas normas tributarias de distinto rango (leyes, reglamentos, órdenes ministeriales, resoluciones administrativas, etc.), lo que incrementa la posibilidad de que existan interpretaciones contradictorias. En muchos casos, esta complejidad normativa da lugar a discrepancias entre la interpretación que hace la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) y la que realizan los contribuyentes.

b. Inseguridad jurídica

La inseguridad jurídica es otro de los principales factores que incrementa la litigiosidad fiscal en España. La falta de claridad en ciertas disposiciones fiscales, sumada a la diversidad de criterios aplicados por los tribunales y la AEAT, genera dudas e incertidumbre sobre la correcta interpretación de la normativa.

Por ejemplo, en materia de deducciones o incentivos fiscales, es frecuente que surjan discrepancias sobre los requisitos que deben cumplirse o la documentación necesaria para acreditar su correcta aplicación. Estas situaciones pueden llevar a que la AEAT adopte una postura más estricta, imponiendo liquidaciones y sanciones que los contribuyentes, posteriormente, impugnan en los tribunales. Todos conocemos las controversias que surgen cuando la Administración no aprecia motivo económico válido en las operaciones de reestructuración empresarial, o la problemática para reducir la factura fiscal por la transmisión de la empresa familiar, a los efectos de aplicar las reducciones fiscales.

El uso excesivo de cláusulas generales o términos indeterminados en la redacción de las leyes fiscales también contribuye a la inseguridad jurídica. Conceptos como «valor normal de mercado» son interpretables, lo que genera una amplia variedad de opiniones que, a menudo, desembocan en litigios.

c. Criterios de valoración y estimación por parte de la AEAT

Las discrepancias entre los contribuyentes y la AEAT en cuanto a la valoración de bienes y derechos son otra fuente habitual de conflictos. Los contribuyentes suelen cuestionar los métodos de valoración utilizados por la Administración tributaria, especialmente en operaciones inmobiliarias o en la valoración de participaciones empresariales.

Por un lado, no tiene mucho sentido que unos tributos utilicen el valor catastral para determinar la base imponible de los inmuebles, como el IBI o el de plusvalía municipal, para otros impuestos, como el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o el de Sucesiones y Donaciones, se utilice el valor de referencia, ambos determinados por la Dirección General del Catastro, y para la venta de inmuebles en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas se utilice la contraprestación de la operación inmobiliaria.



Por otro lado, la AEAT puede aplicar las operaciones vinculadas entre sociedades de un mismo grupo, donde puede considerar que los precios pactados entre las empresas no se ajustan al «valor de mercado», lo que suele desencadenar revisiones y ajustes tributarios que generan una alta litigiosidad.

d. Uso excesivo de inspecciones y sanciones

En ocasiones, **los procedimientos de inspección se perciben como demasiado gravosos, tanto en términos de tiempo como de recursos económicos**. En muchos casos, las inspecciones concluyen con liquidaciones complementarias y sanciones que los contribuyentes consideran desproporcionadas, lo que los impulsa a acudir a los tribunales para defender sus derechos.

El uso de sanciones como herramienta de disuasión es cuestionado, pero, en ocasiones, en lugar de promover el cumplimiento voluntario, esta estrategia puede fomentar una actitud más defensiva por parte de los contribuyentes, quienes optan por litigar en lugar de asumir las sanciones impuestas.

e. Prescripción y plazos administrativos

Los plazos de prescripción y la interpretación de los tiempos administrativos son otra causa habitual de litigiosidad fiscal. La normativa fiscal establece plazos de prescripción para las deudas tributarias, pero, a menudo, existen discrepancias sobre cuándo se inicia el cómputo de estos plazos o si ciertos actos administrativos interrumpen el mismo.

3. Conflictos en materia de tributos específicos

Además de los factores generales mencionados, la litigiosidad fiscal en España se ve acentuada por conflictos específicos relacionados con determinados impuestos. A continuación, destacamos los principales impuestos que generan un mayor número de litigios:

El Impuesto sobre el Valor Añadido es una fuente de conflictos fiscales debido a la complejidad de sus normas, su casuística y la amplia variedad de operaciones gravadas. Entre los problemas más frecuentes en este ámbito destaca la deducción de las cuotas soportadas, donde muchas empresas y autónomos encuentran dificultades para justificar la deducción del IVA soportado en sus operaciones. La AEAT puede rechazar la deducción si considera que no se cumplen los requisitos o si sospecha que las facturas no reflejan operaciones reales, generando numerosos litigios.

Otro aspecto son las reglas de localización de las operaciones; la globalización de las actividades empresariales ha hecho que las reglas de localización del IVA sean un tema conflictivo.



La determinación del lugar donde se debe tributar una operación puede generar desacuerdos entre los contribuyentes y la Administración tributaria.

Finalmente, **en cuanto a la aplicación de los tipos de gravámenes se producen situaciones contradictorias**; por ejemplo, no tiene sentido que se aplique el tipo superreducido del 4% a los servicios de teleasistencia, de ayuda a domicilio (atención a las necesidades del hogar y cuidados personales), de centro de día y de noche y de atención residencial, únicamente cuando se presten en plazas concertadas; y, sin embargo, cuando estos servicios se prestan en régimen privado no concertado no resulta de aplicación el tipo superreducido sino que se aplica el tipo del 10%.

En el Impuesto sobre Sociedades los conflictos suelen centrarse en cuestiones relacionadas con la deducción de gastos y la aplicación de incentivos fiscales, como son las deducciones empresariales. Las empresas suelen enfrentarse a litigios cuando la AEAT cuestiona la deducción de ciertos gastos financieros, especialmente en operaciones de reestructuración empresarial o en la financiación de grupos de sociedades.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los principales problemas que generan litigios son los relacionados con la calificación de las rentas y las exenciones. Un ejemplo es la exención por reinversión en vivienda habitual donde las disputas surgen cuando los contribuyentes alegan la exención por la reinversión en vivienda habitual, pero la AEAT cuestiona si se han cumplido todos los requisitos para su aplicación.



4. Propuestas

A continuación, planteamos algunas propuestas de mejora, enfocadas en distintos aspectos del sistema tributario español.

a. Simplificación normativa

Como ya hemos visto, uno de los principales factores que contribuyen a la alta litigiosidad tributaria en España es la complejidad y volatilidad del marco normativo. La legislación fiscal en España está compuesta por un conjunto de normas dispersas y, a menudo, cambiantes, lo que dificulta su comprensión y aplicación por parte de las empresas.

Sería deseable un marco normativo claro y accesible, simplificando la normativa tributaria, reduciendo la dispersión normativa y concentrando las leyes fiscales en un solo cuerpo normativo; muchas comunidades autónomas tienen la normativa dispersada y no en texto refundido, lo que complica su aplicación por desconocimiento. Esto ayudaría a las empresas a entender y cumplir con sus obligaciones fiscales de manera más eficiente. Es necesario, de manera inmediata, afrontar la reforma del sistema de financiación autonómica y local.

b. Estabilidad regulatoria

Las constantes modificaciones en la legislación fiscal generan incertidumbre para las empresas e inseguridad jurídica. **Es importante que las Administraciones públicas trabajen en asegurar una mayor estabilidad de las normas, limitando los cambios normativos y, cuando estos sean inevitables, implementándolos con suficiente antelación para permitir que las empresas puedan adaptar sus estrategias fiscales y operativas sin verse abrumadas por la incertidumbre.** De esta forma, se reducirían los posibles errores en la aplicación de las normas y, en consecuencia, el número de litigios.

La ambigüedad en la interpretación de las leyes fiscales es otro factor clave que genera conflictos entre las empresas y las Administraciones tributarias. Las empresas, a menudo, se enfrentan a situaciones en las que una norma puede interpretarse de distintas maneras, lo que las expone a riesgos fiscales y posibles sanciones en caso de que su interpretación no coincida con la de la Administración.

c. Fortalecimiento de la figura de la consulta vinculante

El mecanismo de la consulta vinculante es una herramienta muy útil para que las empresas puedan aclarar dudas sobre la aplicación de una norma fiscal antes de que se genere un conflicto. Sin embargo, el proceso actual a menudo es lento y no siempre aborda de manera suficiente la complejidad de los casos planteados.

Se propone, por tanto, agilizar el proceso de resolución de consultas vinculantes y ampliar los supuestos en los que las empresas puedan solicitar este tipo de consultas, de modo que tengan mayor seguridad jurídica al tomar decisiones fiscales.

d. Creación de guías interpretativas y resolución de conflictos

Además de las consultas vinculantes, **sería útil que la Administración tributaria publicara, de forma regular, guías interpretativas claras sobre la aplicación de las normas fiscales en diferentes sectores empresariales.**

Estas guías, basadas en la jurisprudencia y en criterios administrativos consolidados, permitirían reducir la litigiosidad al ofrecer una referencia clara y compartida tanto para la Administración como para los contribuyentes.

La figura del pleito testigo podría aplicarse en el ámbito tributario.



e. Fomento de acuerdos de colaboración entre empresas y la Administración

Se podría crear un sistema de acuerdos preventivos entre la Administración tributaria y las empresas, en el que se fomente el cumplimiento voluntario a cambio de una mayor seguridad jurídica y un menor riesgo de inspecciones. Esto podría basarse en modelos ya implementados en otros países, como el programa «Horizontal Monitoring» en los Países Bajos, en el que las empresas acuerdan, con la Administración, un marco de cumplimiento preventivo y, a cambio, obtienen beneficios como la reducción de sanciones y una mayor predictibilidad en la aplicación de la normativa.

f. Simplificación de los procedimientos para pymes

La simplificación de los procedimientos fiscales aplicables a las pymes, así como la introducción de incentivos fiscales para aquellas que mantengan un buen comportamiento tributario, podría contribuir a reducir la litigiosidad en este sector. Una especie de carnet por puntos.

5. Conclusiones

Uno de los problemas fundamentales que venimos observando es la complejidad normativa del sistema tributario español, caracterizado por cambios frecuentes y una gran dispersión de leyes entre diferentes niveles administrativos (estatal, autonómico y local). Esta situación genera confusión e incertidumbre, especialmente para las pequeñas y medianas empresas (pymes), que no siempre cuentan con los recursos necesarios para manejar adecuadamente sus obligaciones fiscales.

También resalta la inseguridad jurídica como un factor clave que genera conflictos. Las empresas se enfrentan a interpretaciones ambiguas de las leyes fiscales, y la falta de claridad en las disposiciones, unida a la diversidad de criterios aplicados por la AEAT y los tribunales, exacerba la litigiosidad. Además, las discrepancias en criterios de valoración, como en la tasación de bienes inmuebles o participaciones empresariales, y el uso frecuente de inspecciones y sanciones generan tensiones que a menudo derivan en litigios.

Impuestos específicos, como el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades, son responsables de gran parte de los conflictos fiscales, debido a la complejidad en la deducción de los gastos, las normas de localización de operaciones y la aplicación de incentivos fiscales.

Para mitigar estos problemas, se sugieren varias propuestas de mejora. Entre ellas, destaca la simplificación y estabilización normativa, que permitiría a las empresas manejar, con mayor claridad, sus obligaciones fiscales, y el fortalecimiento de mecanismos preventivos como la consulta vinculante, que permitiría a las empresas resolver dudas antes de que surjan conflictos. También proponemos la creación de guías interpretativas para reducir las discrepancias



en la aplicación de las normas y la adopción de medios alternativos de resolución de conflictos, como la mediación y el arbitraje, con el fin de evitar procesos judiciales largos y costosos.

Otras medidas propuestas incluyen **mejorar la transparencia en los procedimientos de inspección y la creación de un sistema de alertas tempranas que permita a las empresas identificar y corregir errores antes de que se les impongan sanciones**. Estas soluciones buscan reducir los costes de los conflictos fiscales, mejorar la relación entre empresas y Administración, y fomentar un entorno de mayor seguridad jurídica.

La reducción de la litigiosidad tributaria en España requiere de una combinación de simplificación normativa, seguridad jurídica y medios alternativos de resolución de conflictos para reducir los conflictos fiscales y fortalecer la confianza entre el sector empresarial y las Administraciones tributarias, promoviendo un clima de mayor colaboración y cumplimiento voluntario.

En conclusión, **es fundamental avanzar hacia un modelo simplificado de normas tributarias que elimine la incertidumbre y garantice la seguridad jurídica**. No obstante, debido a la actual fragmentación del Parlamento en España, el deseo de implementar cambios no siempre se traduce en acción, a pesar de la voluntad existente; la coyuntura política hace que su realización sea un desafío.

Referencias bibliográficas

CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA (2024): «Barómetro económico. 1.º semestre».

– (2024): «Factura fiscal de los hogares españoles».

– (2024): «Panorama de fiscalidad autonómica y foral».

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, TEAC (2023): «Memoria anual 2023».

TRIGO PORTELA, J., SEMUR CORREA, A., OTERO MORENO, M., BLANCO GARCÍA-LOMAS J. J., ALMAGRO CORDÓN, P. y GARCÍA ECHEVARRÍA, S. (2014): *Situación actual y retos de futuro de las pymes españolas*, Colección Estudios, Instituto de Estudios Económicos.



Una reflexión del problema de la litigiosidad tributaria desde el punto de vista económico y empresarial. Posibles propuestas y alternativas para su mejora

BEGOÑA GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ

Directora Global de Fiscalidad
Iberdrola

Inspectora de Hacienda del Estado (exc.)

RESUMEN

La reducción de la litigiosidad debería ser un objetivo preferencial en el ámbito de la fiscalidad. Existen diversas vías de mejora para conseguir este objetivo.

En el ámbito de la legalidad, quizá lo más relevante sea la utilización de procedimientos ya establecidos para la aprobación de normativa tributaria relevante, mejorando la transparencia. La interpretación debe reforzarse intensamente en nuestro país, de manera que permita acortar los plazos fijados legalmente y haciendo cumplir dichos plazos.

De igual manera, la rapidez en la resolución jurisdiccional de controversias resulta necesaria para reducir el ambiente de litigiosidad y evitar que los problemas tengan un crecimiento exponencial en el tiempo. Por último, la reducción de la litigiosidad requiere de un mayor desarrollo de mecanismos de relación cooperativa, como punto de encuentro entre una Administración moderna y un contribuyente ejemplar.



Introducción

La litigiosidad tributaria ha sido, es y será un elemento consustancial en la relación entre contribuyentes y Administraciones tributarias. **Un elevado nivel de litigiosidad tributaria no resulta deseable**, ni desde el punto de vista empresarial, ni desde el punto de vista de la Administración tributaria. En este sentido, **una Administración tributaria moderna debe apostar por el cumplimiento voluntario y la resolución apriorística de las controversias**, anticipando, en la medida de lo posible, cualquier interpretación que pudiera ser dudosa. Asimismo, **un contribuyente ejemplar debiera garantizar el cumplimiento razonable de las normas tributarias**, evitar cualquier comportamiento fiscalmente agresivo y buscar el acercamiento a la Administración tributaria con el objeto de minimizar las controversias.

Ambos conceptos, **Administración tributaria moderna y contribuyente ejemplar, tienen un punto de encuentro en la relación cooperativa** que, conjuntamente con la inexcusable seguridad jurídica, constituyen los elementos esenciales para construir el caldo de cultivo tributario de la inversión y el crecimiento empresarial sostenible, que garanticen la competitividad de un país.

El análisis de la litigiosidad tributaria se centra, aquí, en aquellos supuestos en los que la **interpretación razonable de la norma no es única**, lo que **deviene en situaciones de incertidumbre** que requieren de la seguridad jurídica necesaria. Quedan excluidos del análisis los supuestos de incumplimiento flagrante de la norma, que solo merecen el máximo rechazo.

1. Diagnóstico de la situación actual en España

La litigiosidad tributaria en España es muy alta. Las estadísticas publicadas en relación con la evolución de las reclamaciones en los Tribunales Económico-Administrativos reflejan más de 230.000 reclamaciones en 2022, lo que supone un promedio de 630 reclamaciones diarias. Por su parte, de acuerdo con los datos facilitados por la Asociación Española de Asesores Fiscales¹ (AEDAF), la cifra total de controversias, tanto ante la Administración como ante la Justicia, se estima en un importe que podría oscilar entre los 25.000 y los 30.000 millones de euros.

Si bien no existen más datos oficiales sobre litigiosidad tributaria, lo cierto es que esta es la apreciación en diversos ámbitos cuyo origen se encuentra tanto en las cifras como en la duración de los procedimientos de resolución de controversias. Adicionalmente, **existe una concienciación generalizada de que la litigiosidad es un problema clave en el ámbito empresarial y tiene un alto coste**, no solo económico por los elevados importes en litigio, sino también reputacional. La empresa, en general, y la gran empresa, en particular, quieren evitar o minimizar sus riesgos a través de la **seguridad jurídica**, y conjugada con sus intereses económicos, sobre la base del **principio de buena administración**. Así, cuando una empresa considera que existen argumentos suficientes que, razonablemente, permiten minorar la carga tributaria

¹ <https://www.aedaf.es/Plataforma/Propuestas%20para%20una%20reforma%20fiscal%20REV.pdf>



tiene la obligación de hacer valer su interpretación con el objeto de garantizar a sus accionistas la mayor eficiencia posible, en este caso en el ámbito tributario.

Por tanto, **los conceptos de litigiosidad y seguridad jurídica están intrínsecamente unidos, de manera que cuanto mayor es la segunda menor será la primera**, y viceversa. Sobre esta cuestión, el Tribunal Constitucional ha señalado que:

Los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8).

La **seguridad jurídica**, como elemento clave para evitar el litigio, requiere de (i) **claridad en la elaboración de las normas** y (ii) **celeridad en su interpretación**, y por supuesto, **en la resolución de conflictos**, debiendo destacarse los siguientes elementos:

- a. **Elaboración de las normas tributarias.** Las normas tributarias deben ser **claras** y tramitarse en un proceso suficientemente **transparente**. La claridad de la norma se ve extremadamente enriquecida con procesos de **información pública** que permiten recibir observaciones de diferentes ámbitos, siendo hoy en día imprescindibles estos procesos para garantizar no solo la claridad sino también la intervención de los diferentes agentes económicos en la elaboración de las normas dentro de una democracia avanzada que permiten garantizar la transparencia de la norma. El acceso a las **memorias económicas**, a los **informes de los diferentes organismos intervinientes en la tramitación**, la **tramitación de las normas en un proceso legislativo participado por las dos Cámaras, Congreso y Senado**, y la **intervención de los destinatarios de las mismas** permiten garantizar una elaboración adecuada de la norma. Por ello, la utilización de los trámites de información pública y de la figura del **proyecto de Ley** es necesaria. Por el contrario, **el abuso del Real Decreto-ley para introducir cambios normativos no es lo deseable**, debiendo huirse de este instrumento legal relegado solo para supuestos de extraordinaria y urgente necesidad. De la misma manera, la introducción de cambios sustanciales en los textos tributarios a través de figuras diferentes que no cumplen con la deseada transparencia debería no producirse.



No se debe olvidar que existe un **robusto proceso de elaboración normativa en España** que debe seguirse, especialmente, cuando se producen modificaciones tributarias que afectan a elementos esenciales en la configuración de los impuestos.

- b. **Estabilidad de las normas tributarias. Los constantes cambios normativos conllevan una alta litigiosidad**, las normas no se consolidan en el tiempo con las debidas garantías y es difícil que se puedan interpretar adecuadamente en plazo. Esta estabilidad es un objetivo ineludible de cualquier reforma tributaria, en este sentido, por ejemplo, en el Libro Blanco para la Reforma Tributaria de 2022, se señalaba lo siguiente respecto de la posible reforma del Impuesto sobre Sociedades:

Por lo tanto, en opinión del Comité, toda eventual reforma de la imposición societaria debería tener entre sus objetivos la permanencia de los principales componentes del tributo en un horizonte temporal amplio, con el objetivo de garantizar la seguridad jurídica y reducir la incertidumbre económica de los agentes económicos. Al mismo tiempo, en el diseño de las posibles medidas de esta reforma deben evitarse tanto la aplicación retroactiva de las medidas como el posible efecto retrospectivo de las mismas. Estas consideraciones son particularmente relevantes en un contexto macroeconómico de recuperación con una elevada incertidumbre, en el que proporcionar una mayor estabilidad normativa al IS contribuiría a reducir las distorsiones empresariales sobre la inversión y el empleo, con efectos positivos en el crecimiento económico a medio y largo plazo.

El mantenimiento del *statu quo*, mediante el uso de **normas transitorias** que, ante cualquier cambio normativo, conserven, sin embargo, la redacción previa para las inversiones ya realizadas resulta, cuando menos, necesario para evitar la huida de inversores por falta de credibilidad del legislador español.

- c. **Interpretación normativa.** Obviamente, aun cuando el proceso legislativo sea adecuado, lo cierto es que es muy difícil que la norma prevea todas y cada una de las casuísticas de aplicación, generando supuestos de incertidumbre interpretativa.

Por ello **resulta imprescindible un procedimiento ágil que garantice obtener una contestación de la interpretación normativa en un plazo corto de tiempo.** En España, esta interpretación se obtiene, en un primer momento, de la Dirección General de Tributos, que debería estar dotada de la estructura necesaria para agilizar la contestación a las consultas tributarias. La actividad económica no se paraliza porque exista una interpretación administrativa pendiente de contestación. Si la contestación a la consulta no se obtiene en el plazo requerido por la empresa, se deberá tomar una decisión con ausencia de interpretación, lo que reduce, considerablemente, el valor de las consultas tributarias. No olvidemos que **la consulta tributaria tiene valor no solo por su contenido, sino porque se obtiene en un plazo corto de tiempo, el necesario para no paralizar la actividad económica.** De no obtenerse en plazo, pierde gran parte, si no todo, su valor. En este sentido, es muy útil analizar los plazos que existen en otros países en materia de contestación a consultas que, además, se cumplen.

- d. **Resoluciones de litigios en vía administrativa y contencioso-administrativa.** Por último, resulta imprescindible tener unos tribunales administrativos y contencioso-administrativos que sean ágiles en la resolución de controversias. La litigiosidad en una jurisdicción



no solo se mide por el número de recursos pendientes sino el tiempo de su resolución. Hay controversias que tardan más de 10 años en resolverse y eso no solo crea una imagen de litigiosidad alta, sino que incrementa exponencialmente el tamaño de la controversia.

2. Propuestas de mejora para una mayor seguridad jurídica y evitación de los litigios tributarios

Todos los sistemas son susceptibles de mejora y, bajo esta premisa, a continuación se recoge un conjunto de **propuestas que podrían redundar en la mejora de la seguridad jurídica tributaria y en la reducción de los litigios.**

2.1. Ámbito legislativo

a. Posibilidad de crear una comisión u organismo independiente que intervenga en la elaboración de las normas tributarias

Técnicamente, la elaboración de las normas tributarias (proyectos de Ley), con carácter general, tienen su origen en el Ministerio de Hacienda, y más concretamente, en la **Dirección General de Tributos** que, de acuerdo con el Real Decreto 206/2024, de 27 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda, es el **centro encargado de efectuar las propuestas y la elaboración de la normativa del régimen tributario general.**

Al margen de este Centro Directivo, del que debe resaltarse su alta capacidad técnica, **quizás fuese deseable la creación de una comisión u organismo formado por expertos tributarios que participe, con protagonismo, en la elaboración de las normas tributarias.** La existencia de este consejo asesor, o comisión consultiva, **añadiría una visión más práctica de la realidad económica y de cómo podrían afrontar las empresas los cambios tributarios en proyecto.**

Debería ser una **comisión técnica que gozara de la máxima independencia** en la que tendrían cabida, exclusivamente, **fiscalistas de reconocido prestigio** (en particular, del ámbito empresarial y de la propia asesoría tributaria). Por supuesto, tendría un carácter meramente consultivo. Un ejemplo de lo anterior es el denominado «Joint Committee of Taxation» de los Estados Unidos.

Sin perjuicio de lo anterior, debería fomentarse, en mayor medida, la **colaboración empresarial en el proceso de elaboración de las normas**, en especial, mediante la participación de **las asociaciones empresariales y colegios profesionales.**

b. Regímenes transitorios garantizados

Como se ha comentado anteriormente, **es imprescindible garantizar que las inversiones ya realizadas o comprometidas mantengan el régimen fiscal existente ante un posible cambio**



normativo gravoso. El cuidado exquisito de los regímenes transitorios es una demanda, cuando quizá no se les ha dado la importancia suficiente.

2.2. Ámbito interpretativo

Actualmente la interpretación normativa descansa, *a priori*, esencialmente, en la **consulta tributaria** que tiene una regulación clara, al tener unos determinados plazos de resolución (seis meses desde su presentación) y unos efectos vinculantes precisos para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante². No obstante, no es el único elemento interpretativo disponible, existiendo otros, como son las **Resoluciones de la Dirección General de Tributos** o del **Ministerio de Hacienda** o las **consultas que determinadas empresas pueden plantear en el seno del Foro de Grandes Empresas**.

A posteriori, obviamente, las **resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos** y las **sentencias de los Tribunales Contencioso-Administrativos** permiten generar la doctrina y jurisprudencia necesaria para obtener seguridad jurídica que permite corregir actuaciones recurrentes sobre las que ya existe una opinión definitiva.

a. Consultas tributarias

Respecto de las consultas tributarias y sus plazos de resolución, lógicamente, la propuesta no puede ser otra que la de **abreviar el tiempo de respuesta**³. En este sentido, el propio Libro Blanco sobre la reforma tributaria de 2022, solicitaba que los plazos se redujeran a tres meses, señalando:

El Comité entiende que ha de aspirarse a recortar de forma significativa el plazo para contestar a las consultas planteadas, pues de lo contrario éstas no podrán cumplir la función de asistencia al contribuyente que las justifica y que resulta inviable si dicha resolución no se produce en un plazo breve, que, como recomendación general, no debería superar los tres meses.

A esta solicitud del Libro Blanco de 2022, debería añadirse la **necesidad de que ese plazo se cumpla**. De nada sirve que la Ley establezca un plazo de resolución si, en la práctica, el mismo carece de efecto alguno y se incumple de forma más que habitual, quizá porque no se le da la relevancia debida en dotar de medios al organismo responsable de su contestación.

² Además, los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y las circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

³ En este sentido, una petición habitual para ello es que se refuercen los medios materiales de este Centro Directivo.



En materia del **carácter vinculante de las consultas tributarias**, la norma también es clara y en los mismos términos se han manifestado tanto los Tribunales Económico-Administrativos como el Tribunal Supremo.

No obstante, hay supuestos concretos en los que, a pesar de haberse obtenido una consulta tributaria favorable, el órgano de comprobación considere que debe desvincularse del criterio fijado en la consulta por entender que no hay identidad entre los hechos reflejados en la misma y la realidad. De producirse esta situación, sería más que deseable que la propia Dirección General de Tributos tuviera que valorar, de nuevo con carácter vinculante, (i) si realmente ha existido esa falta de identidad de hechos entre lo consultado y la realidad objeto de comprobación, y (ii) de existir dicha falta de identidad, si ello supondría un cambio en el criterio interpretativo inicialmente emitido. Esto, sin duda, redundaría en favor de los efectos vinculantes de las mismas y de la seguridad jurídica, así como en la reducción de la litigiosidad.

b. Resoluciones administrativas

Existe una figura poco utilizada en la práctica y que, sin embargo, ha tenido una enorme validez y eficacia en la reducción de la conflictividad cuando se ha utilizado: la **Resolución del Ministerio de Hacienda**. Sobre todo en aquellos supuestos en los que se aprueben normas relevantes, **se debería potenciar la labor interpretativa de Hacienda a través de Resoluciones que aborden y aclaren aquellas cuestiones que puedan resultar más conflictivas**. Sin duda, la colaboración empresarial para plantear las dudas interpretativas resultaría muy importante para que dichas Resoluciones «acierten» en dar la requerida seguridad jurídica.

c. Otras figuras tributarias

Finalmente, dentro de estas propuestas encaminadas a mejorar la seguridad jurídica en el terreno de la interpretación, podría avanzarse, en mayor medida, en nuevos ámbitos que ya existen, por ejemplo, en el de las **Diputaciones forales**; las propuestas previas de valoración constituyen un ejemplo de seguridad jurídica que va más allá de las propias consultas tributarias y permiten validar una determinada operación, incluso en el terreno cuantitativo.

En este sentido, es muy ilustrativa la regulación contenida en el *DECRETO FORAL 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión*, en cuyo preámbulo se indica lo siguiente:

En el ámbito de la colaboración entre la Administración tributaria y los obligados para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la nueva Norma Foral General Tributaria ha reforzado mecanismos tradicionales como las consultas, ampliando sus efectos vinculantes respecto a terceros, y ha introducido otros novedosos en orden a reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes, como las propuestas previas de tributación



*a través de las que se permite que los obligados tributarios planteen a la Administración el conocimiento previo de determinadas operaciones de especial complejidad, **determinando sus efectos en la cuantificación de la deuda tributaria con carácter vinculante.***

2.3. Cambios de criterio

Una cuestión que está sin desarrollar en el ámbito normativo español es el **efecto de los cambios de criterio**, lo cual genera una litigiosidad *a posteriori* carente de sentido.

La ausencia de regulación clara y precisa de los efectos de los cambios de interpretación o criterio de los distintos pronunciamientos tributarios, tanto administrativos (consultas y resoluciones del Tribunal económico-administrativo Central) como judiciales (Tribunal Supremo) debería verse superada por el **principio de confianza legítima**. Si bien este principio ya se viene aplicando en cada vez más ocasiones en el ámbito jurisdiccional, **su inclusión explícita en la norma daría una buena cobertura a la seguridad jurídica.**

Otra propuesta que podría redundar en una mayor seguridad jurídica al generar una estabilidad normativa mayor, ya anticipada parcialmente con anterioridad, sería **establecer que, ante determinados cambios normativos de especial relevancia, se pudiera permitir a los contribuyentes la opción de (i) mantener durante un plazo razonable el régimen anterior (normalmente si el cambio normativo es más gravoso) o la de (ii) aplicar el nuevo régimen (si la norma es más beneficiosa para el contribuyente)**⁴.

Finalmente, y como alternativa o complemento de lo anterior, **sería deseable que los cambios normativos se conocieran con la suficiente antelación y/o que hubiera periodos transitorios antes de su entrada en vigor**, con el objeto de que las empresas puedan adaptar su operativa a los mismos.

2.4. Reforzamiento de la relación cooperativa

La relación cooperativa entre la Administración tributaria y las empresas es un objetivo ineludible dado que es crucial para la reducción de la litigiosidad. Sin duda, se han producido cambios interesantes en este terreno, pero **existe un cierto consenso respecto a la necesidad de dar un nuevo impulso a la relación cooperativa**. Asimismo, esta relación cooperativa puede diferir en función del tipo de contribuyente, ya que no puede ser igual respecto de aquel contribuyente en el que el cumplimiento tributario forma parte de su Política fiscal y de su Sistema de Gobernanza, respecto de aquel que le da igual o incluso no desea o no quiere cumplir.

⁴ En similar sentido, por parte de AEDAF se ha propuesto lo siguiente:

En el marco normativo, exigencia del mantenimiento del statu quo en materia fiscal cuando se realizan inversiones que tienen impacto a futuro. Ello exigiría establecer una norma que pusiera de manifiesto que los cambios legales afectan exclusivamente a las inversiones realizadas en el futuro, pero no con carácter retroactivo.



Obviamente, la relación cooperativa toma, como punto de partida, el **contribuyente que tiene la voluntad de hacer lo correcto**, por lo que resulta imprescindible que la Administración tributaria le facilite el cumplimiento.

Las **grandes empresas**, por sus propias características, demandan un sistema de control diferente al resto. Se trata de sociedades cotizadas, lo que les supone, *per se*, estar **sometidas a unos controles muy superiores a los del resto de empresas**: auditoría externa, CNMV, grupos de interés que las revisan sistemáticamente, organismos públicos que regulan su actividad, etc. Todo ello conlleva una serie de garantías que, en ocasiones, deberían valer a la Administración tributaria para someter a estas entidades a un sistema de control diferente. Adicionalmente, una parte de estas empresas presenta el Informe de Transparencia y la documentación de precios de transferencia de forma voluntaria a la Administración, elementos que deberían ponerse en valor a la hora de determinar cómo son las comprobaciones frente a las empresas. No se trata de una situación privilegiada, sino de **tratar de forma diferente a los que son diferentes**. Además, estas empresas suelen tener ya aprobada, por sus Consejos de Administración, una **Política Fiscal que determina las líneas básicas de su comportamiento fiscal y les exige ser fiscalmente responsables**. Se trata, en definitiva, de **empresas que quieren participar, identificar y comunicar sus posiciones relevantes de manera sincera, que manifiestan los valores éticos y morales de su Consejo de Administración** y, con esa perspectiva, la Administración tributaria debería tener un elenco de medidas que permitan una adecuada contraprestación a ese posicionamiento empresarial. Asimismo, **existe derecho comparado respecto a los mecanismos de relación cooperativa**, con fórmulas objetivas que permiten diferenciar o segmentar diferentes tipos de contribuyente.

A título enunciativo, podrían destacarse las siguientes **posibilidades de mejora**, todas ellas dirigidas a minorar la litigiosidad y eliminar la eventual sanción del comportamiento empresarial, y que tratan de rebalancear los mecanismos de control **hacia fórmulas de supervisión apriorísticas, buscando mecanismos menos punitivos y más preventivos**:

- **Comunicación recurrente con la Administración tributaria** en relación con cuestiones relevantes fiscalmente. Como ejemplo, el «Customer Relationship Manager» británico, que es un funcionario designado, de primera mano, para conocer los aspectos relevantes de la empresa.
- **Desarrollo de la relación cooperativa y sus efectos**. En este sentido, sería altamente positivo que, en relación con el denominado «informe de transparencia fiscal» para empresas adheridas al código de buenas prácticas tributarias, se desarrollaran, de manera expresa, sus efectos, dado que las empresas entregan una información tributaria a la AEAT sobre los aspectos más importantes de su actividad económica con efectos tributarios, con el objeto de «propiciar un temprano conocimiento de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales» de las empresas.
- **Validación de los marcos de control de riesgos fiscales** establecidos por las empresas.



- **Posibilidad de que haya una cierta segmentación de contribuyentes por perfil de riesgos fiscales⁵.** Uno de los objetivos de esta segmentación podría ser que, para determinados operadores económicos, existieran instrumentos que mejoraran la certeza fiscal de las operaciones en proyecto, de tal forma que las mismas se validaran por la Administración tributaria con carácter previo a su realización. En este sentido, algunos países han dado pasos muy relevantes en este terreno como, por ejemplo, el Reino Unido o Australia.
- En esta misma línea de participación y cooperación empresarial, y para que exista una mayor relación de bilateralidad, **debería reducirse para las empresas «colaboradoras» la comprobación de áreas de menor riesgo.**

Australia es uno de los países más avanzados en relación cooperativa y ha desarrollado una figura muy interesante, el Contrato Anual de Cumplimiento (ACA). Este es un acuerdo voluntario entre la Australian Taxation Office (ATO) y las grandes empresas que abarca uno o más impuestos. El Acuerdo Anual de Cumplimiento se basa en dos conceptos claves: 1) que la gran empresa ha puesto en práctica procesos de buen gobierno; y 2) que está dispuesta a operar dentro de un marco de relaciones transparentes y abiertas y a comunicar, de manera abierta y veraz, todos los grandes riesgos fiscales en un entorno de tiempo real.

2.5. Nuevas vías de mediación y arbitraje

El **terreno de la mediación y el arbitraje**, hablando del crédito público, no siempre es bien recibido. Sin embargo, ante la dificultad de encontrar buenas soluciones para ambas partes en unos plazos adecuados, este terreno puede resultar mucho más beneficioso que esperar a su resolución en un largo y a veces costoso litigio, máxime, en aquellos supuestos que son muy específicos. Pues bien, **algunas propuestas que podrían mejorar la reducción de litigios** serían las siguientes:

En sede administrativa, se puede incrementar el ámbito de aplicación de las actas con acuerdo. Dicho tipo de actas, conforme a los datos facilitados por la Administración tributaria, están funcionando adecuadamente y creciendo de manera sustancial en el tiempo; por tanto, **si en los ámbitos específicos en los que ya pueden firmarse estas actas están funcionando adecuadamente, cabría explorar nuevos campos en los que pudieran ser de aplicación.**

En el ámbito económico-administrativo no existe la posibilidad de llegar a ningún tipo de acuerdo, a diferencia de lo que ocurre en el contencioso donde sí es posible. En consecuencia, **también se podría analizar la posibilidad de llegar a acuerdos en sede económico-administrativa.**

Y una tercera medida, sin duda la más ambiciosa, sería la de **crear alguna institución u organismo que pudiera mediar entre contribuyente y Administración antes de llegar a los**

⁵ En la Unión Europea existen dos ejemplos: por un lado, en el ámbito aduanero, el operador económico autorizado; y, por otro, todavía en estudio, el sujeto certificado de IVA.



Tribunales (Económico-Administrativos o Judiciales). Dos ejemplos de este tipo de organismos son los que se encuentran en Portugal y en México. En concreto, La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente mexicano (PRODECON), parecido a nuestro Consejo de Defensa del Contribuyente, tiene facultades de participación en los procedimientos de comprobación a través de los acuerdos conclusivos, con la finalidad de resolver, de forma anticipada y consensuada, controversias.

2.6. Minoración de los plazos de los litigios e implantación de tribunales especializados

Resulta imprescindible que se reduzcan los plazos de resolución de controversias. Ya se ha señalado que el tiempo que en España dura una controversia en tribunales, hasta obtener una sentencia firme, puede superar los 10 años, lo que incrementa exponencialmente la controversia de forma indeseada y afecta directamente a la seguridad jurídica. Para ello, **podrían barajarse soluciones como el establecimiento del pleito testigo o el planteamiento de una cuestión prejudicial directamente ante el Tribunal Supremo.** En determinados supuestos que afecten a un gran número de contribuyentes, la espera de un considerable número de años hasta que se pronuncie el Tribunal Supremo no beneficia a ninguno de los dos actores (ni al resto de los contribuyentes). La Administración estará regularizando con el consiguiente riesgo de devolver lo liquidado con el coste de los intereses de demora, y los contribuyentes tendrán que soportar la regularización con su coste financiero y de apoyo legal. A partir de aquí, para aquellos casos de especial trascendencia o relevancia, **se podría establecer la posibilidad de que, desde el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), o desde la Audiencia Nacional o los Tribunales Superiores de Justicia, se pudiera elevar una cuestión prejudicial al Tribunal Supremo,** con el fin de evitar, de esta forma, que los plazos se extiendan de una manera que se antoja demasiado costosa.

Una segunda propuesta, muy reiterada desde el sector tributario, es **que haya una especialización judicial y se creen tribunales específicos en el ámbito tributario, con la debida dotación de medios materiales y humanos.** Siendo una materia tan conflictiva y de tanto impacto económico, resulta extraño que no haya una especialización judicial que, sin duda, redundaría en una mayor calidad de las sentencias, en una reducción de los plazos de resolución (en 2023, la duración media de los asuntos tributarios en las Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de justicia fue de más de 19 meses⁶) y en una mejora, al fin y al cabo, de la seguridad jurídica y cierre de los litigios.

Como alternativa a lo anterior, tal y como ha planteado, en alguna ocasión, la AEDAF, **se podrían reconvertir los Tribunales Económico-Administrativos en una primera instancia dentro del Poder Judicial,** tal y como ha ocurrido, por ejemplo, en Italia.

⁶ Fuente: Justicia dato a dato-Año 2023. Estadística judicial, página 105.

<https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/Estadistica-Judicial/Estadistica-por-temas/Actividad-de-los-organos-judiciales/Juzgados-y-Tribunales/Justicia-Dato-a-Dato/>



2.7. Convenios para evitar la doble imposición internacional

Como se ha venido reiterando, una de las variables básicas que las empresas valoran, de forma crucial, es la seguridad jurídica, máxime si lo que se pretende es invertir en un determinado país distinto del de residencia, por lo que **es determinante que con el país de destino se tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición (CDI)**.

España tiene una red importante de Convenios (más de cien) que asegura que tanto las inversiones nacionales en el extranjero como las extranjeras en España cuentan con ese plus de seguridad, básico para evitar posibles riesgos ante bruscos cambios fiscales y políticos. Con carácter general, en esa red de CDI se encuentran la mayoría de los países con los que se tienen relaciones económicas relevantes. Asimismo, es importante destacar el esfuerzo que se viene haciendo para ir renegociando aquellos Convenios de mayor peso y que se han quedado desfasados. No debemos olvidar que los Convenios de mayor peso suscritos por España se firmaron en la década de los 70 y 80, años en los que la posición española era muy distinta a la que tiene desde hace un par de décadas (país fuertemente inversor), lo que implicaba que tuviera que actualizarse o negociarse un nuevo Convenio. En este sentido, son muchos los ejemplos de Convenios renegociados, en especial, los de Francia, el Reino Unido, Alemania, China, México o Estados Unidos. En todos ellos, se han buscado vías para facilitar los intercambios empresariales, mejorando las normas y porcentajes que tratan de evitar la doble imposición.

Por el contrario, **todavía queda alguno que debería renegociarse**, como el de los Países Bajos o el de Italia (el primero lleva tiempo pendiente de ultimarse), ya que contienen un articulado muy desfasado (solo salvado por su pertenencia a la UE).

Indudablemente, la OCDE ha marcado la vida de los Convenios y las pautas que han seguido los mismos, debiendo destacarse, también, el marco «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS) que ha hecho que la mayor parte de nuestros Convenios ya se hayan modificado para dar cabida a los cambios introducidos por el Multilateral.

Dicho lo anterior, tan solo cabe hacer dos propuestas: por un lado, **que se implemente la vía del arbitraje en todos ellos**, elemento clave que debe resolver necesariamente cualquier disputa o litigio derivado del CDI; y, por otro, **que los procedimientos amistosos se sustancien en la práctica antes de que se lleven a cabo las posibles liquidaciones administrativas**.

3. Conclusiones

La **reducción de la litigiosidad**, entendida en un sentido amplio, es un **objetivo necesario para mejorar la competitividad de nuestro país**. Existe un **amplio margen en España para introducir mejoras en nuestro sistema tributario** que favorezcan esa reducción en todos los ámbitos, legislativo, interpretativo y jurisdiccional, si bien, quizá lo más relevante es la **anticipación en la seguridad jurídica, en la medida de lo posible, de las futuras controversias**.



La imposición de medidas basadas en principios, como la **confianza legítima** y la **buena administración**, permiten garantizar una Administración moderna que asuma que las empresas han decidido modificar sus Sistemas de Gobernanza para garantizar el cumplimiento fiscalmente responsable.

Referencias bibliográficas

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, AEDAF (2021): «Propuestas para una reforma fiscal», julio.

 <https://www.aedaf.es/Plataforma/Propuestas%20para%20una%20reforma%20fiscal%20REV.pdf>

COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid.

 https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD (2020): «Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada, noviembre.

 <https://static.fundacionic.com/2020/11/22115242/gobernanza-fiscal-una-aproximacion-equilibrada.pdf>

— (2014): «Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica en el ámbito de la reforma del sistema tributario español».

 <https://static.fundacionic.com/2014/03/22115323/informe-sobre-la-reforma-tributaria-2014.pdf>

OCDE (2013): *La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OCDE Publishing, París.

 https://www.oecd.org/es/publications/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es.html



Posibles remedios para la litigiosidad tributaria

GABRIEL DOMÉNECH PASCUAL

Catedrático de Derecho Administrativo
Universitat de València

RESUMEN

Tras señalar, someramente, por qué la litigiosidad tributaria constituye un problema desde el punto de vista del bienestar social, que por ello merece ser prevenida y reducida, el presente trabajo considera algunos de los remedios que se han propuesto o podrían proponerse a estos efectos. En él se enfatiza la necesidad de analizar las consecuencias reales que dichos remedios pueden tener, así como la de configurarlos de manera que los actores implicados tengan los incentivos adecuados para actuar de la manera más conveniente para los intereses generales, lo que no siempre se ha hecho.



1. La discordancia entre la utilidad privada y la utilidad social de litigar

La litigiosidad tributaria —especialmente, sus causas y sus posibles remedios; no tanto su alcance y su magnitud— ha recibido una gran atención doctrinal [*vid.*, entre otros, Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005); Alonso González (2014); Lago Montero (2018); García-Herrera Blanco (2019); VV. AA. (2023)]. Probablemente, ninguna otra comunidad de juristas académicos españoles haya dedicado tantas páginas a la litigiosidad en la concreta parcela del ordenamiento jurídico que constituye su objeto principal de análisis como la comunidad integrada por los tributaristas, lo que acaso podría tomarse como un indicio de que este problema es aquí singularmente grave.

Los litigios —tributarios o de cualquier otro tipo— no son, en sí mismos, necesariamente indeseables desde el punto de vista del bienestar social. Si lo fueran siempre, habría que suprimir enteramente la posibilidad de litigar.

Lo que sí cabe razonablemente pensar es que **algunos pleitos son socialmente indeseables, por cuanto sus costes son superiores a los beneficios que de ellos se derivan para la comunidad**. En tales casos, sería preferible, desde el punto de vista de los intereses generales, que no se pleiteara o que no se pleiteara de una determinada manera. Esta anomalía suele obedecer a que **existe una discordancia entre la utilidad privada y la utilidad social de pleitear como consecuencia de las externalidades generadas por esta actividad** [Shavell (1997 y 1999), Miceli (2012)].

Litigar conlleva, normalmente, significativos costes para cada uno de los litigantes, derivados de la inseguridad que el incierto resultado de los pleitos encierra, del tiempo que lleva su tramitación, de la necesidad de pagar abogados y procuradores, de presentar ciertas pruebas, etc. Pero esta decisión también arroja significativos costes sobre otros individuos:

En primer lugar, supone **perjuicios para la parte contraria**, que igualmente se verá afectada por semejante inseguridad, y necesitará dedicar tiempo, esfuerzo y dinero a defenderse, pagar los gastos de asistencia letrada y representación procesal, etc. Esta parte podrá luego recuperar estos gastos, si la contraria resulta condenada en costas. Pero debe notarse que no siempre se produce dicha condena, ni esta cubre, necesariamente, todos los costes que para la parte vencedora entraña el pleito, ni la parte condenada es siempre solvente y abona efectivamente las costas, etc.

En segundo lugar, **contribuye a congestionar el sistema judicial**. El tiempo, el esfuerzo y los medios materiales que varios agentes públicos —jueces, letrados, fiscales, auxiliares, etc.— han de invertir en la tramitación del proceso promovido por el actor no podrán ser dedicados a otros procesos ya iniciados o que podrían iniciarse en un futuro próximo. **La capacidad de trabajo de los tribunales es limitada**: si aumenta el número de asuntos que han de atender, tardarán más en resolverlos todos o podrán dedicar menos horas a preparar cada uno de ellos, o las dos cosas. **La congestión provocada por un litigante puede generar, por lo tanto, un incremento del tiempo necesario para resolver otros procedimientos, así como una disminución del acierto y la calidad de las resoluciones judiciales adoptadas**. Ello seguramente perjudicará:



i) a quienes son parte en esos procedimientos; ii) a quienes podrían serlo, pero no lo van a ser como consecuencia del efecto disuasorio o desalentador que suponen los retrasos y la incertidumbre generada por la escasa calidad de la Administración de Justicia; y iii) a otras personas que se podrían beneficiar si los tribunales sentaran puntualmente reglas jurisprudenciales claras, acertadas y bien fundamentadas, que mitiguen el riesgo de que se realicen conductas antijurídicas y surjan ciertos conflictos.

En tercer lugar, la iniciación de un proceso conlleva también un **coste para los contribuyentes**, que son los que sufragan el funcionamiento de la Administración de justicia.

La decisión de pleitear engendra, pues, múltiples externalidades negativas. Se produce una externalidad tal cuando la acción de un agente reduce el bienestar de otras personas, sin que aquel soporte el coste de la reducción. El coste marginal que para el agente tiene su actuación es, por lo tanto, inferior al coste marginal que esta conlleva para el conjunto de la sociedad. Al soportar solo una parte de los costes sociales que genera, dicho agente tenderá a elevar su nivel de actividad por encima del que sería socialmente deseable. Dichas externalidades provocan, pues, que los justiciables tiendan a litigar demasiado.

Por otro lado, **litigar puede resultar beneficioso no solo para la persona que litiga, sino también para otros individuos.**

En primer lugar, **para los afectados positivamente en sus derechos o intereses legítimos por la resolución del proceso.** Pensemos, por ejemplo, en una sentencia que anula una ordenanza fiscal ilegal. De la anulación se aprovechará no solo el actor, sino también todas las personas a las que, muy probablemente, se hubiera aplicado dicha norma de no haber sido anulada, así como otras que la aplicaron y que ahora van a poder obtener la devolución de los ingresos tributarios indebidamente pagados.

En segundo lugar, **la decisión que adopte el tribunal competente puede sentar una regla jurisprudencial, en virtud de la cual se aclare la interpretación y aplicación que hay que hacer del Derecho.** Esta regla puede reducir la inseguridad jurídica, garantizar que, a partir de ahora, se dé el mismo trato a los ciudadanos afectados y evitar los pleitos que hubieran surgido de no haberse establecido aquella.

En tercer lugar, **la decisión judicial que se adopte, aun cuando simplemente reitere una regla ya consolidada, puede producir, igualmente, un efecto general preventivo de ilegalidades y favorecedor de conductas beneficiosas para la comunidad.** Esa decisión permite visualizar a un conjunto más o menos amplio de personas que el Derecho se aplica efectivamente, que los tribunales protegen a quienes actúan dentro de sus márgenes y sancionan a los infractores.

En suma, la decisión de entablar un pleito también puede generar externalidades positivas. Se produce una externalidad tal cuando la acción de un agente incrementa el bienestar de otras personas, sin que aquel pueda obtener un precio por ello. La utilidad marginal que para este



individuo se deriva de su actuación es inferior a la utilidad marginal que esta implica para la sociedad. Al no ser recompensado por todos los beneficios que engendra, este sujeto tenderá a mantener su volumen de actividad por debajo del nivel socialmente óptimo.

Las referidas externalidades, ora positivas ora negativas, pueden provocar que exista una discordancia entre la utilidad privada y la utilidad social de litigar, de manera que los justiciables carezcan de los alicientes económicos adecuados para tomar en este punto la decisión más conveniente para el conjunto de los ciudadanos.

En determinadas ocasiones, las externalidades positivas del pleito superan a las negativas, de modo que la utilidad social de pleitear es superior a su utilidad privada, en cuyo caso cabe esperar que se pleitee demasiado poco desde la perspectiva del bienestar social. **En otros casos, sucede lo contrario. Las externalidades negativas exceden de las positivas**, de manera que los correspondientes pleitos proporcionan mayor utilidad a los litigantes que al conjunto de la sociedad y, en consecuencia, el volumen de la litigación tenderá a exceder el que sería socialmente óptimo.

Cabe, razonablemente, considerar que, **en materia tributaria**, ocurre normalmente esto último. Por lo general, **aquí se litiga excesivamente**, no demasiado poco. **Las externalidades negativas de los pleitos suelen ser superiores a sus externalidades positivas**, como consecuencia de varios **factores**, entre los cuales cabe destacar los siguientes:

En primer lugar, **los agentes públicos a los que se encomienda establecer o recaudar los tributos y los agentes públicos encargados de tomar la decisión de entablar los subsiguientes pleitos no internalizan –no sufren personalmente– todos los costes que para la sociedad entrañan estos litigios**. Los políticos que impulsan y aprueban una norma tributaria ilegal, por ejemplo, saben que esta puede reportarles, a corto y medio plazo, significativos beneficios inmediatos y, a largo plazo, escasos costes personales. En el caso de que los tribunales declaren luego su invalidez, las cantidades que en concepto de indemnización o devolución de ingresos indebidos habrá que satisfacer a los perjudicados, años más tarde, no saldrán de su bolsillo. Y, con un poco de suerte, el coste político que tengan que soportar por haber actuado ilegalmente será escaso o incluso inexistente, si para entonces han dejado de ejercer las correspondientes funciones públicas o incluso abandonado la vida política.

En segundo lugar, **los litigantes privados tampoco suelen internalizar plenamente todos los costes sociales derivados de entablar un pleito tributario**. El limitado alcance de la condena en costas y la práctica inexistencia de tasas judiciales propician este resultado.

En tercer lugar, **el ordenamiento jurídico español no ha previsto mecanismos de gestión eficiente de los pleitos masivos** –que son muy frecuentes en materia tributaria–, lo que propicia que la utilidad social de muchos de ellos sea negativa. Más adelante volveremos sobre estos puntos.



2. Mejorar el ordenamiento jurídico tributario y su aplicación

Se han propuesto **diversas estrategias para prevenir el surgimiento de conflictos entre la Administración y los contribuyentes en relación con la aplicación del ordenamiento jurídico tributario** y, de esa manera, evitar que tales conflictos lleguen a los tribunales. Estas estrategias son básicamente de **dos tipos**.

En primer lugar, **se postula adoptar medidas tendentes a mejorar la calidad del ordenamiento jurídico, a eliminar o, al menos, reducir aquellos defectos normativos que dan lugar a muchas controversias tributarias**: lagunas, antinomias, vaguedades e indeterminaciones normativas que generan inseguridad y propician que la Administración y los contribuyentes mantengan posiciones enfrentadas en relación con la interpretación y la aplicación de las disposiciones en cuestión, etc.

En segundo lugar, **se propone favorecer la cooperación entre la Administración y los contribuyentes en la liquidación y la recaudación de los tributos** (entre otros, Moreno González y Carrasco Parrilla, 2021). Aquí cabe mencionar, por poner algunos ejemplos: **la asistencia y la información que la Administración debería proporcionar a los contribuyentes** para facilitarles la autoliquidación de ciertos tributos y el cumplimiento de otras obligaciones; la **simplificación de los correspondientes procedimientos**; la **reducción de las cargas burocráticas** que se les imponen a los contribuyentes; la **participación que a estos debería darse en los procedimientos de adopción de ciertas decisiones administrativas** que afectan a sus intereses; el **fomento de los sistemas de autorregulación y cumplimiento normativo**, etc.

No voy a analizar aquí con detalle estas medidas. Tan solo señalaré que **no están exentas de inconvenientes**. Mejorar el ordenamiento jurídico tributario, por ejemplo, no es una tarea fácil. Requiere invertir considerables recursos en la realización de numerosas actividades dirigidas a preparar las normas en cuestión, así como en la adecuada configuración de las organizaciones que tramitan y participan en los correspondientes procedimientos. Además, las medidas que mejoran la calidad del ordenamiento jurídico en algunos aspectos pueden menoscabarla en otros y, a la postre, resultar contraproducentes. Por ejemplo, la sustitución de cláusulas generales y conceptos jurídicos indeterminados por reglas más concretas y detalladas puede incrementar el grado de certeza respecto de la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico tributario en algunos casos, pero seguramente eleva también la complejidad de este, la dificultad de conocerlo, la necesidad de que esas reglas sean aprobadas por autoridades administrativas cuya legitimidad democrática es menor que la del legislador y el riesgo de incurrir en contradicciones, olvidos y otras irregularidades. Adicionalmente, dicha sustitución disminuye la flexibilidad del ordenamiento jurídico frente a los cambios de circunstancias; dificulta que se dé una solución jurídica adecuada a los casos no específicamente previstos en las reglas correspondientes.



3. Mejorar la gestión de los conflictos tributarios

Otras medidas pretenden **gestionar de manera eficiente los conflictos entre la Administración y los contribuyentes**. En unos casos, se trata de prevenir que tales disputas lleguen a los tribunales. En otros, de que estos los resuelvan con el menor coste posible.

3.1. Remedios organizativos

Frecuentemente, se postula **incrementar los medios materiales y personales con los que cuenta la Administración de Justicia española**, con el fin de reducir la litigiosidad que esta padece. A este respecto, conviene hacer las siguientes observaciones (para más detalles, Mora Sanguinetti, 2022):

- Primera. En comparación con otros países de nuestro entorno, España no destaca especialmente, ni por abajo ni por arriba, en cuanto al **presupuesto** destinado al sistema judicial.
- Segunda. El **número de jueces per cápita** en España sí es bajo, en términos comparados.
- Tercera. Los datos empíricos disponibles muestran que **no hay una correlación entre el presupuesto dedicado a la Administración de justicia y la eficacia de esta**. En cambio, **sí parece que hay una correlación positiva entre la incorporación de nuevas tecnologías informáticas y dicha eficacia**. El número de jueces per cápita no es tan relevante.

Otras reformas organizativas no implican, necesariamente, un aumento del gasto público. Entre estas destaca la consistente en **incrementar la especialización judicial**. Algunos autores han propuesto la creación de una jurisdicción especializada en materia tributaria (García Novoa, 2019). Esta especialización reduce los costes marginales de la resolución de pleitos y, de resultas de ello, puede contribuir a acortar la duración de los procedimientos, incrementar el número de asuntos resueltos y mejorar el acierto, la calidad y la coherencia de las decisiones judiciales, pero no es inexorable que esto ocurra. Además, la especialización judicial puede generar varias consecuencias negativas: alejar a los justiciables de los tribunales, disminuir la flexibilidad del sistema judicial para absorber litigios, hacer más monótono el trabajo de los jueces, incrementar la complejidad del ordenamiento jurídico, el peligro de captura de los jueces por ciertos litigantes y el riesgo de activismo judicial, etc. (Doménech Pascual y Mora Sanguinetti, 2015). **No es ni mucho menos evidente que aumentar la especialización de los órganos jurisdiccionales encargados de resolver los pleitos tributarios vaya a arrojar resultados positivos en términos netos**.

En general, conviene señalar que **el incremento de la capacidad de la Administración de Justicia para resolver un mayor número de pleitos no tiene por qué reducir, a largo plazo, la litigiosidad y la congestión judicial**. Nótese que, en un primer momento, la ampliación de esta capacidad minorará, seguramente, la congestión judicial e incluso mejorará la calidad de las resoluciones judiciales y, por lo tanto, reducirá los costes y aumentará la utilidad que para los justiciables conlleva litigar. Pero esto último tenderá a elevar la litigiosidad. Propiciará que los



justiciables lleven a los tribunales conflictos que se hubieran resuelto extrajudicialmente si la congestión del sistema judicial y los costes de litigar hubieran sido mayores; y la calidad de la justicia, peor. De ahí que **el resultado final puede ser que el volumen de litigios se incremente y la congestión judicial se mantenga aproximadamente constante**. Un fenómeno similar se ha observado en relación con las carreteras: la ampliación de su capacidad provoca un aumento del tráfico y, por ello, no minora su congestión; para reducirla efectivamente hay que hacer pagar a los usuarios un precio por utilizarlas (Duranton y Turner, 2011).

3.2. Remedios procedimentales

Por razones parecidas a las que acaban de exponerse, las **reformas de los procedimientos** a través de los cuales se resuelven los conflictos entre la Administración y los contribuyentes probablemente no reducirán a largo plazo la litigiosidad y la congestión judicial, aunque sí **podrán minorar los costes sociales** que entraña dicha resolución, lo cual es un objetivo muy loable.

No voy a considerar aquí las **diversas propuestas de reforma** formuladas en relación con la denominada vía económico-administrativa, que los contribuyentes han de agotar, preceptivamente, antes de recabar la tutela judicial efectiva de sus derechos e intereses legítimos en materia tributaria [*vid.*, entre otros, Martínez Muñoz (2018) y Rozas Valdés (2020)]. Me voy a centrar en otros dos puntos.

3.2.1. Agregación y coordinación de pleitos conexos

La litigación tributaria tiene un carácter masivo con especial frecuencia. En numerosas ocasiones, se entablan decenas, cientos o incluso miles de pleitos en los que se formulan pretensiones similares, en relación con actuaciones administrativas entre las que existe una estrecha conexión. Sirva el ejemplo de los **miles de recursos contencioso-administrativos** que suele generar la anulación judicial de una ley tributaria por su disconformidad con la Constitución o con el Derecho de la Unión Europea. Los contribuyentes pretenden en estos recursos sustancialmente lo mismo: la indemnización por los daños sufridos o la devolución de los ingresos indebidamente pagados como consecuencia de la aplicación de la ley luego anulada.

La tramitación y la resolución de una masa de pleitos conexos deberían coordinarse de alguna manera por razones de igualdad y economía procesal: para evitar que los tribunales den una solución jurídica contradictoria a casos sustancialmente iguales y para reducir los costes de los correspondientes procedimientos. De hecho, nuestro ordenamiento jurídico prevé algunos **mecanismos de coordinación** a estos efectos.

- **Acumulación.** El artículo 34 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) establece que serán acumulables en un solo procedimiento y podrán resolverse en una sola sentencia las pretensiones que se deduzcan en relación con un mismo acto, disposición o actuación, así como las que se refieran a varios actos, disposiciones o actuaciones cuando



unos sean reproducción, confirmación o ejecución de otros o exista entre ellos cualquier otra conexión directa.

- **Pleito testigo.** De acuerdo con el artículo 37.2 LJCA, cuando ante un juez o tribunal estuviera pendiente una pluralidad de recursos con idéntico objeto, el órgano jurisdiccional, si no se hubiesen acumulado, tramitará uno o varios con carácter preferente previa audiencia de las partes por plazo común de cinco días, suspendiendo el curso de los demás, en el estado en que se encuentren, hasta que se dicte sentencia en los primeros.
- **Extensión de efectos.** El artículo 110 LJCA dispone que los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, a través de un procedimiento simplificado, cuando concurren determinadas circunstancias.

Estos mecanismos de coordinación, sin embargo, han fracasado estrepitosamente, por varias razones. La primera es que **varios de los actores que deberían utilizarlos no tienen los incentivos adecuados para ello.** Los jueces, por ejemplo, se han mostrado enormemente reticentes a acordar la acumulación de pleitos conexos. La explicación es bien sencilla. Una parte de sus retribuciones depende del número de resoluciones que dictan. Por ello, les sale más a cuenta resolver X casos mediante X sentencias que acumularlos y resolverlos todos mediante solo una, aunque los costes de procedimiento que para el Estado y los litigantes implica esta segunda alternativa sean mucho mayores. Además, cuantas más resoluciones dictan, menor es el riesgo que corren de sufrir inspecciones y sanciones disciplinarias (Doménech Pascual, 2009). Para evitar este efecto perverso de los baremos con arreglo a los cuales se evalúa el rendimiento de los jueces y se determinan sus retribuciones variables, los puntos otorgados por la resolución de X casos o recursos contencioso-administrativos debería ser independiente de si estos se acumulan o no. Ello daría a los jueces considerables incentivos para acumular recursos conexos, pues de esa manera podrían obtener un beneficio derivado del ahorro de tiempo y esfuerzo que implica su tramitación acumulada sin tener que soportar por ello un coste personal, en términos retributivos o de otro tipo.

Si el número de casos conexos es considerable, lo deseable, desde el punto de vista de la economía procesal y la mejor defensa de los intereses de los litigantes, es, muchas veces, que la defensa de los demandantes (o los demandados) sea asumida por un único letrado o grupo reducido de letrados que actúen de manera coordinada. Y, obviamente, los abogados implicados que probablemente se quedarían fuera de este reducido grupo no tienen aliciente económico alguno para llegar a esta solución, por lo que tenderán a evitarla, a pesar de que, muchas veces, es la más favorable para los intereses de sus clientes afectados.

Los justiciables, por su parte, muchas veces no acuden a los tribunales a pesar de tener razón. Los costes en que habrían de incurrir, a la vista de la legislación vigente, para litigar separadamente o para coordinarse con el objeto de litigar conjuntamente les disuaden frecuentemente de acudir a la vía judicial, especialmente cuando la cuantía del asunto es modesta.



En segundo lugar, **nuestra legislación no contempla mecanismos que permitan alcanzar, de manera relativamente eficaz y poco costosa, una agregación y coordinación lo suficientemente amplia e intensa de un gran número de pleitos contencioso-administrativos conexos**, salvando los obstáculos que a estos efectos representan los intereses frecuentemente contrapuestos de los implicados. Es prácticamente imposible, por ejemplo, que casi todos los contribuyentes afectados por una ley inconstitucional formulen sendas pretensiones ante los tribunales bajo una única dirección letrada y en un único procedimiento contencioso-administrativo, que se resuelva mediante una sola sentencia.

En el Derecho de los Estados Unidos de América sí existen, desde hace tiempo, mecanismos que permiten lograr, de manera relativamente satisfactoria, dicho resultado. Se trata de las llamadas *class actions* (acciones de clase), que el legislador estatal y el legislador de la Unión Europea han tratado de incorporar, desde hace un tiempo y de manera ciertamente tímida, a la litigación en materia de consumidores y usuarios. Creo que el funcionamiento de nuestra justicia administrativa mejoraría mucho si en ella pudieran ejercerse también, *mutatis mutandis*, estas acciones de clase. Ninguna razón hay para excluir de su ámbito de aplicación los abundantes casos de litigación masiva que surgen en materia contencioso-administrativa y, en particular, tributaria.

3.2.2. Medios alternativos de resolución de conflictos

Una de las propuestas estelares, que más atención y apoyo ha recibido por parte de la doctrina, dirigidas a reducir la litigiosidad en nuestro país consiste en **fomentar los medios alternativos al proceso de resolución de conflictos** (*Alternative Dispute Resolution, ADR*): mediación, conciliación, arbitraje, transacción, etc. [*vid.*, entre otros, Alonso González y Andrés Aucejo (2017) y Chico de la Cámara (2019)].

Para conseguir que las partes en conflicto decidan, voluntariamente, resolverlo mediante un ADR se requiere, obviamente, que todas ellas consideren que aquella es más atractiva que este, es decir, que los beneficios esperados que pueden obtener si utilizan dicha vía, deducidos los costes de procedimiento derivados de emplearla, son mayores que los beneficios esperados de acudir a los tribunales, menos los costes de litigar ante ellos. El problema es que, ahora mismo, resulta difícil que ello ocurra en España, al menos en materia tributaria, habida cuenta de las siguientes dos circunstancias:

En primer lugar, **los costes de litigación son aquí relativamente reducidos para demandantes y demandados**, como consecuencia de que la condena en costas suele tener un alcance limitado y de que, prácticamente, no existen tasas judiciales, a diferencia de lo que ocurre en casi todos los países de Europa.

En segundo lugar, **los costes marginales de litigar son especialmente reducidos para la gran mayoría de las Administraciones públicas**, máxime en asuntos de índole tributaria, en la



medida en que estas cuentan con servicios permanentemente encargados de pleitear en un gran número de casos similares y, como consecuencia de ello, el coste adicional que les supone entablar un nuevo pleito es bajo, especialmente si hacemos abstracción del coste derivado de una eventual condena en costas.

El legislador puede imponer a las partes la obligación de utilizar algún instrumento de ADR como condición previa para acudir a los tribunales. Este instrumento puede ser autocompositivo o heterocompositivo. En el primer caso, el conflicto se resuelve mediante un acuerdo entre las partes; es decir, estas solo están obligadas a intentar llegar a un pacto. Sirva como ejemplo la conciliación obligatoria en materia laboral. En el segundo caso, el conflicto se resuelve por un tercero, cuya decisión es vinculante para las partes, sin perjuicio de que estas puedan impugnarla ante los tribunales. Esto es lo que ocurre en materia administrativa y, en particular, tributaria, donde, por regla general, es obligado interponer una reclamación ante un órgano supuestamente independiente antes de poder recabar la tutela judicial efectiva.

La obligación de utilizar un ADR no parece fácilmente justificable. Si los beneficios esperados que las partes pueden obtener al utilizarlo exceden de sus costes, estas ya tenderán a emplearlo voluntariamente, sin necesidad de que el legislador les obligue a ello. Si, por el contrario, los referidos costes superan a los antedichos beneficios, su utilización puede ser socialmente ineficiente y su imposición puede obstaculizar y constituir una restricción desproporcionada del derecho a la tutela judicial efectiva. Por una razón análoga, **la mayoría de la doctrina española aboga por la supresión del carácter preceptivo de la vía económico-administrativa previa al acceso a los tribunales en materia tributaria** [por todos, Martínez Muñoz, 2018].

Ciertamente, **los intereses de las partes no están siempre perfectamente alineados con los de la sociedad.** La utilización de un medio de ADR puede ser socialmente conveniente a pesar de que, para las partes afectadas, sus costes son superiores a sus beneficios. La decisión de acudir a los tribunales genera, normalmente, una externalidad negativa, un coste social que los litigantes no soportan, lo que puede inducirles a escoger el proceso como medio para resolver su conflicto, pese a que el ADR es preferible desde el punto de vista del bienestar social. Sin embargo, este efecto negativo puede ser evitado o corregido, probablemente de manera más eficiente, a través de otros mecanismos distintos de la obligación de emplear un ADR. El Estado también puede desincentivar el litigio e incentivar el uso voluntario de un ADR reduciendo los costes que este conlleva para las partes (por ejemplo, sufragándolos total o parcialmente), así como incrementando los costes que para ellas implica acudir a los tribunales (por ejemplo, obligándolas a pagar tasas judiciales).

Además, como ya hemos visto, la decisión de litigar también puede generar externalidades positivas (por ejemplo, si el tribunal correspondiente acaba estableciendo una regla jurisprudencial que aclara lo dispuesto en una ley), lo que puede provocar que las partes no litiguen en casos en que sería socialmente deseable que lo hicieran. Este problema puede agravarse si se obliga a las personas en conflicto a utilizar obligatoriamente un ADR antes de recurrir a la vía judicial.



3.3. Remedios de precio

La manera, seguramente, más eficaz de reducir la litigiosidad y la congestión judicial a largo plazo consiste en incrementar el coste que para las personas en conflicto supone entablar un pleito. A estos efectos cabe utilizar, básicamente, dos instrumentos.

El primero es **imponer a (una o a varias de) las partes litigantes la obligación de pagar un tributo por litigar: las denominadas tasas judiciales.**

El segundo es la **condena en costas.** Finalizado un proceso, los considerables costes que su tramitación ha generado pueden ser redistribuidos con arreglo a diversos criterios. De acuerdo con la denominada regla «americana», cada litigante soporta sus gastos. De acuerdo con la regla del «vencimiento objetivo», el perdedor del pleito soporta los suyos y, además, los del vencedor, en virtud de la condena en costas. Estas dos reglas básicas pueden ser combinadas de distintos modos. Cabe, por ejemplo, que la condena en costas se limite a una parte de los gastos del vencedor o solo se produzca en determinadas circunstancias: si todas las pretensiones de una parte han sido estimadas plenamente, si el perdedor pleiteó con temeridad, si las cuestiones enjuiciadas no presentaban serias dudas de hecho o de derecho, etc.

Existe una abundante literatura acerca de los efectos que las tasas judiciales y las reglas de condena en costas pueden tener respecto de la conducta de los potenciales litigantes e incluso los jueces. Aquí interesa destacar lo siguiente:

La regla del vencimiento objetivo desincentiva que se formulen, ante los tribunales, pretensiones con escasas probabilidades de éxito y, correlativamente, incentiva que se formulen pretensiones con elevadas probabilidades de prosperar, aunque su cuantía sea escasa.

Esta regla también tiende a incrementar los recursos invertidos por las partes para tratar de ganar el pleito. Al aumentar la diferencia entre ganar y perder como consecuencia de la condena en costas, merecerá la pena incurrir en mayores gastos con el fin de elevar la probabilidad de vencer. Cabe pensar que este encarecimiento provocará una disminución de la litigiosidad. Si entablar un pleito cuesta más, los interesados pleitearán menos.

El criterio del vencimiento objetivo incentiva, asimismo, el cumplimiento de las normas jurídicas sustantivas, en la medida en que incrementa el coste esperado de violarlas, pues, a la sanción prevista para su infracción por el Derecho sustantivo, hay que añadir el pago de las costas procesales en el caso de que la infracción sea declarada por los tribunales.

Las tasas judiciales amplifican los efectos de la regla del vencimiento objetivo si se incluyen en las costas que soporta el perdedor del pleito. En cualquier caso, estos tributos encarecen la litigación y, en consecuencia, favorecen la utilización de medios alternativos de resolución de conflictos.



Se ha dicho que **el establecimiento de tasas judiciales cuya cuantía no depende de la capacidad económica de los litigantes sitúa a estos en una posición desigual ante la Justicia**: beneficia a los más pudientes, que pueden permitirse pagarlas con mayor facilidad, en detrimento de aquellos cuya capacidad económica es menor, sin llegar al umbral que da derecho a la asistencia jurídica gratuita, sobre los que las tasas ejercen una eficacia disuasoria más intensa (por todos, González López, 2013).

Debe notarse, sin embargo, que **las tasas también pueden producir efectos beneficiosos desde el punto de vista del principio de igualdad**: (i) al encarecer la litigación, las tasas judiciales tienden a reducir la congestión judicial, lo que beneficia, especialmente, a las personas que tienen menos capacidad económica para soportar los efectos negativos de esta congestión; (ii) si los más pudientes litigan con mayor frecuencia y por cantidades más elevadas que los menos pudientes, la inexistencia de tasas judiciales equivale a transferir recursos públicos de los segundos a los primeros; y (iii) el dinero recaudado puede destinarse a prestar servicios a los sectores más desfavorecidos de la población y, en particular, a mejorar el sistema de justicia gratuita.

Contamos con algunos estudios empíricos en los que se muestra que **la introducción en la jurisdicción contencioso-administrativa española de la regla del vencimiento objetivo (atenuado) y de las tasas judiciales produjo dos grandes resultados: (i) disminuyó el volumen de pleitos y la congestión judicial; y (ii) aumentó el porcentaje de casos ganados por los recurrentes**, siendo el aumento mayor en las provincias donde había menor congestión judicial [Martínez-Matute y Mora-Sanguinetti (2017) y Doménech-Pascual, Martínez-Matute y Mora Sanguinetti (2021)].

Los autores de los referidos estudios sugieren dos causas explicativas. En primer lugar, y como ya hemos visto, **la regla del vencimiento objetivo y las tasas judiciales: (i) disuaden de litigar a los justiciables cuyas pretensiones tienen escasas probabilidades de prosperar; y, además, (ii) al aumentar la cantidad de dinero que el pleito pone en juego, propician que los litigantes inviertan más recursos a fin de vencer, lo que encarece la litigación y, en consecuencia, tiende a reducir el número de casos en los que se pleitea.**

En segundo lugar, **los jueces suelen mostrar una cierta deferencia hacia las decisiones administrativas que revisan, con el fin de reducir el riesgo de dictar sentencias erróneas, cuando las Administraciones públicas están mejor situadas que ellos para resolver ciertos problemas**, a pesar de que esa deferencia incrementa el riesgo de que aquellas cometan ilegalidades. Pues bien, **al reducirse la litigiosidad, los jueces pueden dedicar más tiempo a estudiar cada caso sometido a su consideración**, por lo que no necesitan ser tan deferentes como antes para reducir el riesgo de cometer errores. En consecuencia, **la deferencia disminuye y la prevalencia de casos ganados por los recurrentes aumenta**. El hecho, que cabe razonablemente asumir, de que el tiempo dedicado a cada caso por los jueces mengüe a una tasa decreciente en función de su carga de trabajo explicaría por qué la regla del vencimiento objetivo tuvo mayor impacto sobre el porcentaje de éxito de los demandantes en las provincias donde la congestión judicial era menor.



En definitiva, **la regla del vencimiento objetivo y las tasas judiciales no solo redujeron la litigiosidad, evitando que se formularan y tramitaran recursos que, muy probablemente, hubieran sido desestimados, sino que también mejoró la calidad de las decisiones judiciales**, en beneficio, sobre todo, de los recurrentes, tanto de los actuales como de los potenciales. Los que fueron disuadidos de recurrir se ahorraron los costes de un pleito que probablemente hubieran perdido. Los que recurrieron se vieron favorecidos por un incremento de sus probabilidades de éxito. El resultado puede considerarse positivo.

Lamentablemente, **la Sentencia del Tribunal Constitucional 140/2016, de 21 de julio, declaró la inconstitucionalidad de casi todas las tasas judiciales a la sazón vigentes e hizo muy difícil que el legislador volviera a atreverse, en un futuro cercano, a introducir un régimen de tasas judiciales similar a los que se aplican en casi todos los países de Europa** (Doménech Pascual, 2017).

Referencias bibliográficas

- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (dir.) (2014): *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho comparado*, Col·legi de Gestors Administratius de Catalunya.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (dirs.) (2017): *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado*, Marcial Pons, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.) (2019): *Las medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR) en las distintas esferas del ordenamiento jurídico*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- DOMÉNECH PASCUAL, G. (2009): *Juzgar a destajo*, Civitas, Cizur Menor.
- (2017): «Las tasas judiciales a juicio», *InDret*, 1/2017.
- DOMÉNECH PASCUAL, G. y MORA-SANGUINETTI, J. S. (2015): «El mito de la especialización judicial», *InDret*, 1/2015.
- DOMÉNECH PASCUAL, G., MARTÍNEZ-MATUTE, M. y MORA-SANGUINETTI, J. S. (2021): «Do fee-shifting rules affect plaintiffs' win rates? A theoretical and empirical analysis», *International Review of Law and Economics*, 65.
- DURANTON, G. y TURNER, M. A. (2011): «The Fundamental Law of Road Congestion: Evidence from US Cities», *American Economic Review*, 101(6), pp. 2616-2652.
- GARCÍA NOVOA, C. (2019): «La conveniencia de una jurisdicción especializada en materia tributaria», *Nueva Fiscalidad*, 3, pp. 59-104.



- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (coord.) (2019): *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario «Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria»*, Instituto de Estudios Fiscales, *Documentos de Trabajo*, 11/2019.
- GONZÁLEZ LÓPEZ, J. J. (2013): «Tasas y tutela judicial efectiva», *Revista Vasca de Derecho Procesal y Arbitraje*, vol. 25, núm. 3, pp. 277-295.
- LAGO MONTERO, J. M. (dir.) (2018): *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Aranzadi, Cizur Menor.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2018): «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *Nueva Fiscalidad*, 2, pp. 177-204.
- MARTÍNEZ-MATUTE, M. y MORA-SANGUINETTI, J. S. (2017): «Un análisis económico de la jurisdicción contencioso-administrativa: el efecto del nuevo criterio de costas y las tasas judiciales», *Papeles de Economía Española*, 151, pp. 88-101.
- MICELI, T. J. (2012): «The social versus private incentive to sue», en CHRIS WILLIAM SANCHIRICO (ed.), *Encyclopedia of Law and Economics. Procedural Law and Economics*, Edward Elgar, Cheltenham, pp. 472-486.
- MORA-SANGUINETTI, J. S. (2020): «La litigación: externalidades e instrumentos para su racionalización. El caso español», *Información Comercial Española*, 915, pp. 39-51.
- (2022): *La factura de la injusticia. Sistema judicial, economía y prosperidad en España*, Tecnos, Madrid.
- MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P. J. (dirs.) (2021): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Aranzadi, Cizur Menor.
- PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2005): *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ROZAS VALDÉS, J. A. (2020): «La administración de la justicia tributaria en España», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 452, pp. 35-74.
- SHAVELL, S. (1997): «The Fundamental Divergence Between the Private and the Social Motive to Use the Legal System», *Journal of Legal Studies*, 26(2), pp. 575-612.
- (1999): «The Level of Litigation: Private Versus Social Optimality of Suit and of Settlement», *International Review of Law and Economics*, 19, pp. 99-115.
- VV. AA. (2023): *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.



Una reflexión acerca de la litigiosidad tributaria: la relación cooperativa como medio para reducirla

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario (exc.)

Abogado

Director de Práctica Tributaria de Ideo Legal

RESUMEN

En el presente trabajo analizamos la litigiosidad tributaria en España, así como de una de las herramientas que, en mayor medida, puede contribuir a su reducción, como es la relación cooperativa. Formulamos, al final, propuestas de reforma que permitan profundizar en esta nueva forma de relación entre Administración y contribuyentes con la finalidad última de reducir la conflictividad.



Introducción: la litigiosidad tributaria en España

La primera cuestión que debemos abordar a la hora de analizar posibles soluciones o medidas paliativas para el problema de la litigiosidad tributaria pasa por examinar su **dimensión**. En el caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), ya en el anterior Plan estratégico para el período 2020/2023 se incluyó un indicador para medir la conflictividad y su evolución.

De acuerdo con ello, **la litigiosidad se mide en términos absolutos y relativos**, en este último caso, mediante un cociente entre los actos que son objeto de recurso en vía administrativa (dicho recurso es requisito imprescindible, en la generalidad de los casos, para poder acudir luego a la vía judicial) y los actos administrativos dictados en cada período. En estos momentos, ya están disponibles los resultados para todo el período comprendido en el Plan, que arrojan algún dato interesante¹. Así, **en términos de conflictividad absoluta, el número de recursos anuales se sitúa, en el período, en una media de 310.000 anuales**, con algún repunte en 2019 –319.840– y 2021 (330.773). **En 2023, último ejercicio con información disponible, el número de recursos se sitúa en 305.010.**

En términos de conflictividad relativa los porcentajes son muy reducidos, ya que el indicador divide el número de recursos que acabamos de examinar entre el número de actos administrativos emitidos por la AEAT, que, como es sabido, son muy numerosos. El indicador, además, ha tenido una evolución positiva en el período, registrándose un 1,9 por ciento en 2019, que ha descendido hasta el 1,7 por ciento, en 2023.

La información relativa a este indicador no solo mide la dimensión de la litigiosidad, sino también sus resultados, en términos de **recursos** estimados, tanto en vía administrativa como judicial. En el primer caso, y en el ejercicio más reciente, 2023, **se han producido estimaciones totales o parciales en el 38,6 por ciento de los casos, mientras que las estimaciones, en vía contencioso-administrativa, se elevan hasta el 49,5 por ciento.**

Con estos datos, **el porcentaje de actos anulados de la AEAT en 2023, sobre el total de los emitidos, es muy reducido, ya que también es muy bajo el número de los recurridos**. En concreto, en este año han sido anulados, ya sea en vía administrativa como judicial, el 0,29 por ciento de los actos emitidos, en dicho período, por la AEAT.

Las cifras que acabamos de exponer revelan una litigiosidad tributaria mucho menor que la que se deriva de la intuición, sobre todo para los que nos dedicamos, profesionalmente, a la defensa de los intereses de los contribuyentes frente a la Administración tributaria. Por tanto, debemos felicitarnos, ya que los porcentajes de recursos se mantienen en cifras moderadas y, sobre todo, con una evolución estable y positiva.

¹ «Informe de la Inspección de los Servicios sobre la evolución en 2023 de los indicadores del Plan Estratégico 2020-2023». https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2020_2023/INFORME_DEFINITIVO_17_2024.pdf



Ahora bien, **tales resultados no nos deben llevar a minimizar el problema**. Sobre todo, porque el indicador de conflictividad relativa no ofrece una información con toda la calidad deseable, al limitarse a un cociente entre actos recurridos y actos administrativos dictados. Entre estos últimos, se producen muchos actos sin contenido económico, o con cuantías muy reducidas, que constituyen meras correcciones de pequeños errores padecidos por los contribuyentes. La situación ordinaria es que tales actos no sean susceptibles de recurso alguno, por lo que pueden ser no homogéneos los términos del cociente empleado, ya que la litigiosidad, según experiencia propia, se centra en las liquidaciones de cierta cuantía, en particular, las dictadas por los órganos de Inspección; en las sanciones de determinado importe; y, últimamente, en las derivaciones de responsabilidad. Es en estas situaciones en las que se discuten verdaderas cuestiones interpretativas complejas o asuntos que pueden calificarse de verdadero fraude fiscal.

Desde esta misma perspectiva, **el indicador no ofrece información sobre el volumen de deuda que está siendo objeto de recurso y sus resultados, lo que nos permitiría conocer la dimensión económica del problema, partiendo de su dato agregado**. La intuición nos dice que no se trata de una cifra menor, por lo que la eliminación o reducción de los conflictos debería tener un efecto relevante, tanto en la recaudación tributaria como en el dinero a disposición de empresas y particulares.

Finalmente, desde una perspectiva «micro», **debe tenerse en cuenta que cada empresa o ciudadano afectado por una actuación tributaria, contra la que decide interponer recurso, se sitúa en una posición muy complicada, dada la necesidad de garantizar la deuda y los excesivos plazos de resolución de los recursos**. En el caso particular de las empresas, esto supone, en muchos casos, una limitación de acceso al crédito —en caso de aportar garantía consistente en aval— que reduce su capacidad de inversión y de acometer nuevos proyectos.

Así las cosas, para finalizar esta introducción, podemos realizar tres afirmaciones que, pese a su apariencia, no son contradictorias entre sí, sino complementarias. En primer lugar, **en nuestro país, con la información disponible, se registran unos niveles de litigiosidad tributaria que podemos calificar como aceptables**, con una evolución estable y, es más, ligeramente positiva. En segundo lugar, **la situación real, en términos económicos generales y de funcionamiento de las empresas, posiblemente sea algo peor de lo que reflejan los indicadores disponibles**. Finalmente, sea como sea, **la reducción de la litigiosidad debe ser una prioridad para las Administraciones tributarias, dados sus efectos siempre negativos**. Así sucede en el caso de la AEAT, donde la misma introducción del indicador al que nos hemos referido en sus planes estratégicos pone de manifiesto que estamos ante una preocupación de primer orden.

Formuladas estas conclusiones, enlazamos con el objeto del presente trabajo, que no es otro que **el análisis de uno de los medios que puede servir al fin de reducir la conflictividad tributaria. Se trata de la denominada relación cooperativa, que actúa como instrumento preventivo, evitando el litigio o, al menos, adelantando su aparición, lo que proporciona seguridad a los contribuyentes**. Se trata de un instrumento que **se basa en la transparencia mutua entre Administración y obligados tributarios y, con ello, en la confianza**. Tiene su origen en los



países anglosajones y en los trabajos realizados por organismos internacionales, pero nuestro país ya ha dado avances en este sentido.

De acuerdo con estas ideas, vamos a exponer brevemente, en primer lugar, en qué consiste la relación cooperativa; para analizar, a continuación, cuál es su situación en nuestro país; y, finalmente, proponer algunas medidas de reforma.

1. La relación cooperativa en materia tributaria

La **relación cooperativa en materia tributaria** se construye por parte de una serie de trabajos de colaboración internacional, fundamentalmente impulsados, desde 2006, por el **Foro de Administración Tributaria** (*Forum of Tax Administration*) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE). Esta expresión se utiliza, básicamente, para referirse a **determinadas estrategias que distintas Administraciones tributarias han puesto en práctica para obtener, de las grandes organizaciones, una actitud más colaborativa, disminuir la litigiosidad e incrementar la recaudación**. También, se trata de un modelo gerencial llamado a incidir en todas las fases que escalonan el diseño y aplicación del Sistema tributario.

La **Asociación Fiscal Internacional** (*International Fiscal Association*) también ha producido trabajos relevantes al respecto, en particular el resultado del Seminario celebrado en su reunión de 2012 en Boston. Todos ellos presentan, como objetivo, construir una **relación de confianza entre las organizaciones y las Administraciones** a partir de determinados criterios: **conocimiento de los entornos negociales y de las necesidades empresariales en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias** (*comercial awareness*); **transparencia por ambas partes** (*openess*); **objetividad**, velando por el interés general; **la realización del Derecho y no por el puro interés administrativo** (*impartiality*); **discernir qué exigencias y políticas son idóneas, imprescindibles y adecuadas para lo que se pretende en términos de coste-beneficio** (*proportionality*); y, finalmente, **empatía y sensibilidad, ante las consecuencias que las actuaciones públicas tienen en la actividad empresarial** (*responsiveness*).

La relación cooperativa presenta manifestaciones propias en todas las fases de diseño y desarrollo del sistema tributario. En la de diseño, a través de **políticas de simplificación normativa**. En definitiva, establecer normas más sencillas, claras y transparentes, y con la finalidad de que sea posible interpretarlas, con mayor precisión, a partir de principios sólidos y generales.

Para la prevención del conflicto han de desarrollarse, también, **procedimientos encaminados a dotar de certidumbre al ordenamiento, clarificar su interpretación e implicar a sus destinatarios mediante sistemas eficaces de información y asistencia** (consultas, publicaciones y acuerdos previos).

La implantación de un modelo cooperativo comporta, para la Administración, cambios sustanciales en la asignación de sus recursos. En primer lugar, **ha de prepararse para ofrecer más**



y mejores servicios de información y asistencia. En segundo lugar, **evolucionar, en la ordenación de la función inspectora**, desde un modelo de análisis exhaustivo de estados contables, hacia otro en el que el énfasis se ponga en la **implantación y vigilancia de sistemas de control interno en las organizaciones** (*tax control framework*), así como en las actividades de investigación. Por último, **desarrollar instrumentos alternativos de resolución de conflictos**.

Como acabamos de analizar, **la denominada relación cooperativa se fundamenta en la confianza mutua entre Administración y contribuyentes**. Se cimienta sobre la transparencia de estos últimos, lo que permite a las Administraciones realizar una correcta segmentación de los mismos, reservando sus actuaciones inquisitivas para los de mayor riesgo. Y ello porque el propio sistema de identificación, prevención y mitigación de riesgos fiscales, implantado por las organizaciones, garantiza a la Administración un estándar mínimo de cumplimiento de sus obligaciones y, lo que es más importante, un conocimiento del desempeño de su función fiscal.

Las organizaciones, por su parte, se benefician de mecanismos implantados por las Administraciones para otorgarles mayor certeza en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Ello no descarta la existencia de conflictos entre ambas partes, pero no vendrán dados por ningún tipo de ocultación, sino por discrepancias interpretativas.

Este escenario solo puede lograrse si, como paso previo a que la Administración decida establecer una relación de carácter cooperativo, las organizaciones implanten sistemas eficaces de *compliance* tributario. Por tanto, una primera finalidad de estos últimos es servir de base para dicho establecimiento.

Pero sus utilidades van mucho más allá. Así, **constituye una poderosa herramienta para la mejora de la función fiscal de las organizaciones**. La elaboración de un mapa de riesgos y la implantación de medidas dirigidas a prevenirlos y mitigarlos constituye una oportunidad excepcional para analizar el comportamiento de dicha función. Por poner un ejemplo sencillo, existen departamentos, distintos del fiscal —p. ej., el de recursos humanos—, que adoptan decisiones en su ámbito, pero con una repercusión tributaria no controlada desde el que debería ser el órgano responsable.

2. La relación cooperativa en España

2.1. Marco normativo

El ordenamiento español no es ajeno a las técnicas de relación o cumplimiento cooperativo entre la Administración tributaria y los ciudadanos. En primer lugar, cuentan con fundamento en determinados preceptos de nuestra **Constitución**. Es el caso del art. 103.1, cuando señala que la Administración «*sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*». También del art. 105.a), a cuyo tenor, la ley regulará la «*audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones*



reconocidas por la ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten».

En este sentido, debe resaltarse que, en 2015, entraron en vigor reformas legales que colocan a España en la vanguardia del Buen Gobierno Corporativo de las organizaciones. En primer lugar, la de la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (en adelante, LGT), operada por la **Ley 34/2015, de 21 de septiembre**, que ha incorporado, en su art. 92.1, el principio de cumplimiento cooperativo. De conformidad con el mismo, los *«interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen»*. Por su parte, el núm. 2 del precepto, señala que *«en particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal»*.

En particular, cabe instrumentar esta colaboración social a través de **acuerdos de la Administración tributaria** con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales y, entre otros, en los siguientes aspectos (art. 92.3 de la LGT): realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios de comprobación de valores, relativos a la estimación, por referencia, a los que figuren en los Registros oficiales de carácter fiscal y precios medios en el mercado [art. 57.1.b) y c)]; campañas de información y difusión; simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias; asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación; presentación y remisión a la Administración de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria; subsanación de defectos; información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos y solicitud y obtención de certificados tributarios (arts. 99.3 y 117).

En segundo lugar, se incluyó, en el **Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio**, por el que se aprueba el **Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital** (en adelante, TR-LSC) y como gran novedad, el riesgo tributario como un componente más del sistema de gestión del riesgo en las sociedades cotizadas. Para ello se incrementa la responsabilidad de los miembros del consejo de administración, que no podrán, en ningún caso, alegar su ignorancia en esta materia.

Finalmente, la **Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, de modificación del Código Penal** (en adelante, CP), ha venido a incidir en el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas frente a determinados delitos, entre los que se encuentran los cometidos contra la Hacienda Pública. Ahora bien, la entidad queda exenta de responsabilidad si cuenta con un sistema de prevención, detección, vigilancia y control de riesgos penales, a través de un Manual de Cumplimiento Penal que se aplique de forma efectiva.



2.2. Información y asistencia: factor clave para la relación cooperativa

Como hemos señalado anteriormente, **la relación cooperativa exige que la Administración impulse sus sistemas de información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias**, al objeto de proporcionar la necesaria certeza a los contribuyentes.

Desde esta perspectiva, **el balance de la actuación de la AEAT en los últimos años es francamente positivo, desarrollando iniciativas que proporcionan una mayor y mejor asistencia a los obligados tributarios**. Podemos citar, en este sentido, la creación de las **Administraciones Digitales Integrales**, que prestan servicios de información y asistencia, incluso los más cualificados, para todo el territorio español y con un acceso multicanal, desde el telefónico a la celebración de «chats». También constituye una iniciativa muy positiva la **extensión de los borradores de declaraciones más allá del Impuesto sobre la Renta, alcanzando ya a los de IVA e Impuesto sobre Sociedades**. Siguiendo con la vía del ejemplo, la utilización de Inteligencia Artificial para el diseño de asistentes virtuales, como el que existe en el caso del IVA, supone una apuesta de futuro por una herramienta muy útil.

El proyecto más relevante en esta materia, sin embargo, se encuentra todavía en fase de construcción. Se trata de la creación de la **Base Única de Conocimiento**, que recogerá, ordenada sistemáticamente, todos los criterios existentes en materia tributaria, elaborados por la Dirección General de Tributos, el Tribunal Económico-Administrativo Central y el Tribunal Supremo.

Como puede observarse, **se trata de una propuesta muy relevante a la hora de proporcionar seguridad jurídica**, ya que, en la actualidad, no resulta fácil ni sencillo conocer cuál es el criterio aplicable en relación con las múltiples cuestiones dudosas que plantea la aplicación del sistema tributario.

Finalmente, en esta materia, **la figura que presenta un mayor margen de mejora es la de las consultas tributarias**. Ello viene motivado, en buena medida, por una falta de recursos a disposición de la Dirección General de Tributos, lo que provoca demoras excesivas en la emisión de criterio por parte del Centro directivo. Pero la principal falla del sistema de consultas español se encuentra en su propia configuración, donde todas las contestaciones se emiten sin una comprobación previa de los hechos, lo que determina que los órganos de aplicación de los tributos puedan, *a posteriori*, cuestionar aquellas por no acomodarse a los hechos comprobados por estos. Esta situación es fuente de inseguridad para los contribuyentes, a los que la formulación de consultas les garantiza, a lo sumo, la no imposición de sanciones, pero no la estabilidad de su situación tributaria.

2.3. La relación cooperativa en España: foros, códigos de buenas prácticas e informes de transparencia

El modelo español de relación cooperativa se basa en los distintos foros que se han ido creando en el seno de la AEAT, que son el de Grandes Empresas, el de Asociaciones y Colegios



Profesionales Tributarios, el de Pequeñas y Medianas Empresas, el de Federaciones y Asociaciones de Trabajadores Autónomos y el de Empresas, Instituciones y Entidades Públicas, este último, constituido en 2024².

Vamos a tomar como referencia, el **Foro de Grandes Empresas**, por ser el primero que comenzó su andadura y que, por ello, constituye el modelo seguido por los demás. En su seno se elaboró el **Código de Buenas Prácticas Tributarias** (en adelante, CBPT). El objetivo del CBPT es promover una **relación recíprocamente cooperativa entre la AEAT y las organizaciones que lo suscriban**, basada en los principios de **transparencia y confianza mutua**, que debe dar lugar a un desarrollo de la misma conforme a los principios de **buena fe y lealtad entre las partes**. Contiene recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración tributaria y las empresas, tendentes a mejorar el sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y en la confianza legítima, y la aplicación de políticas fiscales responsables con conocimiento del órgano de gobierno de la organización.

No obstante, la pieza clave del sistema español es, sin duda, el denominado **Informe de Transparencia**, que pueden presentar voluntariamente las empresas acogidas al CBPT. La idea que se persigue es que, a través de dicho Informe, **las empresas informen anualmente a la AEAT** —se presenta entre la aprobación de las cuentas anuales y los tres meses siguientes a la declaración del Impuesto sobre Sociedades— **del conjunto de su política y estrategia fiscal, así como de todos aquellos aspectos que puedan ser controvertidos y dar lugar a un litigio**.

Las empresas que presentan el Informe de Transparencia tienen, como ventaja, además de la reputacional, la de **poder entablar un proceso de discusión informal con la AEAT** en el que podrá, si resulta necesario, aclarar la información suministrada o aportar detalles adicionales sobre los criterios aplicados en su elaboración, favoreciendo una reducción de la inseguridad jurídica a la que podrían estar expuestas, así como la litigiosidad entre ambas partes. Además, puede instar de la Administración la plasmación de su criterio por escrito en relación con aquellos aspectos que, durante el proceso, hayan suscitado alguna duda.

Finalmente, esta mayor transparencia, por parte de las empresas, debe permitir eliminar uno de los principales inconvenientes del actual sistema de control, como es su desarrollo *a posteriori*, cuatro años después de la presentación de la declaración. Decimos que debe resolver este problema porque la AEAT, con esta mayor y mejor información, puede detectar anticipadamente los riesgos fiscales de la empresa, poniéndoselos de manifiesto. Para la empresa supone proporcionarle la oportunidad de corregir determinadas soluciones fiscales, evitando los litigios o, para el caso de no compartir el criterio de la AEAT, plantear los litigios de forma temprana.

En definitiva, **el Informe de Transparencia atiende, perfectamente, a los principios de la relación cooperativa**, que se construye sobre el binomio de **mayor transparencia por parte de los contribuyentes e incrementos en la certeza y seguridad jurídica proporcionada por la**

² Toda la información relativa a estos foros puede consultarse aquí: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa.html>



Administración tributaria. Por ello, se configura como la herramienta esencial cuyo funcionamiento es el que permite medir el estado de salud de la relación cooperativa en nuestro país.

3. Propuestas de mejora de la relación cooperativa en España

Expuesta la situación presente, debemos formular una serie de **propuestas** que permitan un mejor funcionamiento de la relación cooperativa y, con ello, una reducción de la litigiosidad. Tales propuestas no son exclusivamente de carácter normativo, sino que algunas pasan por un cambio en la práctica administrativa.

Desde un punto de vista más general, **el principal aspecto en el que deben introducirse mejoras es, como hemos dicho, en el de las consultas**, instrumento esencial para garantizar la seguridad jurídica y evitar futuros litigios. Por ello, debe potenciarse, dotando de mayores y mejores recursos a la Dirección General de Tributos.

Por lo que se refiere al **modelo de consultas**, resulta muy interesante, a nuestro juicio, examinar la experiencia comparada, analizada recientemente por el Consejo para la Defensa del Contribuyente³. De dicho estudio se desprende que España constituye una singularidad, ya que **existe un único régimen de consultas**, mientras que, en Derecho comparado, lo usual es la coexistencia de diversos tipos de consultas en razón de su objeto y características propias.

Así, mientras que en nuestro Derecho tributario únicamente se contemplan dos regímenes especiales –valoración de inmuebles (art. 90 de la LGT) y acuerdos previos de valoración (art. 91 de la LGT)– **en Derecho comparado la tipología de los procedimientos en esta materia es muy rica y variopinta en razón de su objeto y de los contribuyentes legitimados para su instancia**.

En este sentido, **el régimen jurídico, requisitos, procedimiento y efectos de las contestaciones que ponen término a cada una de las consultas varía considerablemente**. También, como es lógico, el plazo de resolución de cada procedimiento se adecua a las peculiaridades concretas de cada modalidad de consulta.

Por otra parte, no es infrecuente que, en los supuestos que revistan mayor complejidad, se prevea una fase de instrucción –de oficio, o a instancia de parte– en la que se convoca al contribuyente para que aclare todos los extremos de la misma, como tampoco lo es que las dudas más habituales y menos complejas se resuelvan mediante la simple comunicación del criterio ya existente o que incluso, en estos casos, deba acreditarse que, con carácter previo a la formulación de la consulta, se ha hecho uso de los sistemas de información tributaria.

A nuestro juicio, España puede adoptar alguna de estas soluciones en un futuro próximo. Así, **el desarrollo de herramientas muy avanzadas en la información y asistencia, como las que**

³ «Informe sobre el régimen de consultas tributarias en Derecho comparado». <https://www.hacienda.gob.es/SGT/GabSE-Hacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/Informe-consultas-tributarias-Derecho-comparado.pdf>



hemos expuesto en el apartado correspondiente, permite desviar las consultas más sencillas y menos sofisticadas hacia estos otros servicios, descongestionando los de la Dirección General de Tributos. De esta forma, el instrumento de las consultas se reservaría para aquellas situaciones más complejas, que son las que realmente la necesitan. Ello permitiría, a su vez, introducir una comprobación de hechos —a realizar por la AEAT, claro está— previa a la emisión de la contestación por parte de la Dirección General de Tributos, eliminando la posibilidad de su inaplicación futura.

En relación con el modelo de **cumplimiento cooperativo** propiamente dicho, debe destacarse que aparece incluido en el **componente 27 del Plan de Recuperación**, por lo que se supone que su impulso cuenta con todo el apoyo político.

Desde luego, no parece que quepan dudas acerca de la necesidad de avanzar en la mejora del modelo. Para ello, existen dos posibles vías que no son necesariamente incompatibles entre sí⁴. La primera, aboga por **introducir cierto grado de regulación en la relación cooperativa**, que permita darle un impulso definitivo y proporcione certeza. Sobre todo, porque tal clase de regulación proporciona a los funcionarios un escenario de seguridad a la hora de desarrollar actuaciones propias del modelo cooperativo. Como hemos dicho en las páginas precedentes, **la profundización en la relación cooperativa implica un cambio en las prácticas seguidas por los funcionarios al servicio de la AEAT, que puede producirse, de manera más segura y efectiva, si cuentan con el oportuno respaldo legal**. Así, la genérica mención introducida en el art. 92 de la LGT, que antes reproducíamos, resulta insuficiente para tal propósito.

Por otra parte, al margen de cualquier reforma legislativa y en relación con lo anterior, creemos que **debe mejorarse la voluntad de aplicar el modelo**. Así, como decimos, **la presentación de los informes de transparencia debería dar lugar a una respuesta de la Administración consistente en una discusión sobre los criterios jurídicos que se deben aplicar**. Esto es, se trata de anticipar la discrepancia entre el contribuyente y la Administración, a fin de resolverla cuanto antes y no mediante un modelo inspector de actuación *a posteriori*, donde cualquier contingencia afecta, posiblemente, a los cuatro años objeto de comprobación. Esta situación se evitaría si la Administración, ante el informe de transparencia, expresara su criterio sobre el aspecto discutible del que se trate, dándole a la empresa la oportunidad de aplicar dicho criterio hacia futuro o mantener la discrepancia.

Esto no se produce en la actualidad con la suficiente agilidad y frecuencia, según suelen exponer los responsables fiscales de las grandes empresas. Ahora bien, no se puede afirmar que la Administración sea la única responsable de dicha situación. Así, para conseguir dicho objetivo, **también sería necesario un paralelo compromiso por parte de los obligados tributarios en la elaboración de esos informes de transparencia**, evitando la presentación de documentos cuyo contenido es meramente formal.

⁴ Plasmadas en el documento de propuestas elaborado por la Fundación Fide: «Evaluación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal». <https://thinkfide.com/evaluacion-de-la-ley-11-2021-de-9-de-julio-de-medidas-de-prevencion-y-lucha-contra-el-fraude-fiscal/>



Con esta conclusión terminamos afirmando que el problema de fondo se reduce a precisar quién le pone el cascabel al gato, es decir, **quién da los primeros pasos en cada fase de desarrollo de la relación cooperativa. Su plena implantación solo es posible si se produce un cambio cultural, que no solo afecta a la Administración, sino también a las empresas**, que pueden no ver un beneficio inmediato en el ejercicio de transparencia que supone la aplicación del CBPT. No es sencillo romper un marco de relación tradicionalmente basado en la desconfianza mutua y en un esquema de control inquisitivo realizado muchos años después de finalizar el ejercicio inspeccionado y haber presentado su declaración. Por ello, se trata de un proceso lento, como demuestran los años transcurridos desde la creación del Foro de Grandes Empresas, que tuvo lugar en 2008. Pero de lo que no cabe duda es de que merece la pena el esfuerzo y es, sin duda, el futuro de la aplicación del sistema tributario.

Referencias bibliográficas

- AEAT (2024): «Informe de la Inspección de los Servicios sobre la evolución en 2023 de los indicadores del Plan Estratégico 2020-2023».
- CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (2024): «Informe sobre el régimen de consultas tributarias en Derecho comparado».
- FUNDACIÓN FIDE (2023): «Evaluación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal».
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2017): «Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2, pp. 117-148.
- GARCÍA NOVOA, C. y CABALLERO PERDOMO, R. (2019): «El Compliance tributario, la relación cooperativa y las nuevas relaciones fiscales. Su implantación en España y en América Latina», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 12/2019.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2017): «El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias», *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 25, pp. 81-94.
- (2018): «Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas», *Editorial Lefebvre-El Derecho*.
- MORENO GONZÁLEZ, S., CARRASCO PADILLA, P. y GÓMEZ REQUENA, J. A. (2021): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Cizur Menor, Aranzadi.



Una reflexión sobre el problema de la litigiosidad tributaria desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario. Viabilidad de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) y el arbitraje tributario en España

CÉSAR GARCÍA NOVOA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

RESUMEN

La conflictividad tributaria en España es una realidad de la cual no podemos sustraernos. Existen importantes niveles de conflictividad en la vía económico-administrativa y en la vía contenciosa.

El elevado número de litigios tributarios se explicaría por los siguientes motivos: la complejidad del ordenamiento tributario, la proliferación de regímenes fiscales especiales y beneficios fiscales y la abundancia de conceptos jurídicos indeterminados.

Frente a esta litigiosidad, se suelen proponer diversas medidas, denominadas *medios alternativos de resolución de conflictos* (ADR). Aunque, en sentido estricto, *medio alternativo* solo es el arbitraje, cuando se habla de ADR se incluye la transacción, la mediación y la conciliación.

Las propuestas para introducir estas técnicas de prevención o resolución alternativa del conflicto siempre han encontrado en el principio de indisponibilidad una objeción recurrente para negar su viabilidad. Pero, ante un derecho controvertido, la indisponibilidad no impide descartar su defensa por la vía judicial y acudir a una vía alternativa. La indisponibilidad del tributo es una consecuencia de la legalidad de la acción administrativa.

Es procedente formular una serie de propuestas en la línea de mitigar la conflictividad y litigiosidad existente en la actualidad en el ámbito tributario: la potenciación de las actas con acuerdo, la mediación en los procedimientos inspectores antes de la adopción del acta, la transacción en vía económico-administrativa y la figura del *pleito testigo*.



Introducción. El fenómeno de la conflictividad en el ámbito tributario

La conflictividad tributaria en España es una realidad de la cual no podemos sustraernos. No solo es una realidad desde el punto de vista teórico. En este plano cabe afirmar que el conflicto es técnicamente posible porque, por mucho que las leyes tributarias encarnen un interés general, **existen intereses contrapuestos entre el legítimo interés del contribuyente de pagar lo menos posible dentro de la ley y el interés recaudatorio de la Administración tributaria.** Más allá del plano puramente teórico, el conflicto también es una realidad en la apreciación empírica de los hechos. La conflictividad tributaria existe en España y, aunque en los últimos años se ha estancado, sigue siendo muy elevada.

Tomemos como indicativos los últimos **datos publicados por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su memoria del año 2022.** Según estos datos, en ese año han entrado 217.141 asuntos en los tribunales económico-administrativos regionales, habiéndose resuelto 240.495. Destacan las 39.736 entradas de Cataluña, las 38.204 de Madrid, las 36.362 de Andalucía y las 29.754 de la Comunidad Valenciana, siendo el siguiente el de Galicia con 17.046 entradas. Curiosamente, el tribunal regional de Madrid es el que más ha resuelto, con 48.575 asuntos, seguido de Cataluña con 43.594 asuntos, Andalucía con 34.112, Comunidad Valenciana con 30.387 y Galicia con 20.267. En contraste, en el del País Vasco solo han entrado 445 asuntos y se han resuelto 544; en La Rioja 1.295, resolviéndose 1.517 y en Cantabria 1.689, resolviéndose 1.831. Caso aparte son los tribunales locales de Ceuta y Melilla con 117 y 199 entradas y 164 y 243 resoluciones, respectivamente. En el Tribunal Central entraron 12.902 asuntos y se resolvieron 12.770.

La conclusión es que **existen unos importantes niveles de conflictividad en la vía económico-administrativa.** Y, aunque en los últimos años se ha logrado acompasar el número de entradas con el número de resoluciones, sigue existiendo un importante *atasco* de asuntos.

También en vía contenciosa la litigiosidad es importante y se ha mantenido en los últimos años, a pesar de que la entrada en vigor, el 31 de octubre de 2011, de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, supuso un punto de inflexión, con una reducción importante que, en aquel momento, fue de un 22%, y que fue consecuencia de la aplicación de la ley de tasas. Pero no supuso un cambio en la exponencial evolución de la litigiosidad en el orden contencioso-administrativo.

Y **también existe un consenso generalizado en que dicha litigiosidad no es buena. Es mala para los particulares,** porque se traduce en innegables demoras en la resolución de sus controversias con la Administración, afectando, de forma indirecta, al derecho a la tutela judicial efectiva. Y **es contraproducente para la propia Administración,** porque, mientras penden los procedimientos de resolución de recursos, la deuda tributaria no se cobra por encontrarse suspendida.



1. Las causas de la litigiosidad tributaria

Es difícil glosar las razones de esta cronificada litigiosidad administrativa y judicial. Pero, muy sintéticamente, y recordando lo que señalamos en otra oportunidad¹, podríamos referirnos a los siguientes **motivos** que explicarían el elevado número de litigios tributarios.

- **La complejidad del ordenamiento tributario.** Esa complejidad deriva de un exceso de normas fruto de una proliferación legislativa. Ello es resultado de una actuación del legislador frecuentemente guiada por la pretensión de cerrar vías de elusión y fraude, de utilizar el tributo con fines extrafiscales o, cuando no, de puras y simples prácticas de *legislación propaganda*.
- **La proliferación de regímenes fiscales especiales y beneficios fiscales.** La dinámica aplicativa de los beneficios y de los regímenes especiales hace que la Administración tenga que controlar la concurrencia de los requisitos legales para su aplicación, denegándola o corrigiéndola, lo que genera múltiples controversias con los contribuyentes.
- **La abundancia de conceptos jurídicos indeterminados**, muchos de los cuales, como *valor real* o *valor de mercado*, precisan, para su concreción, apreciaciones y conocimientos técnicos de los que los jueces, frecuentemente, no disponen. La proliferación de estos términos produce una falta de plenitud en la ley, consecuencia de la limitación del lenguaje para aprehender la realidad, lo que supone que los términos empleados por el legislador pueden ser llenados con distintos contenidos. Eso genera abundantes discrepancias sobre los distintos contenidos que deben darse a estos conceptos. Muestra de ello es que la litigiosidad se ha reducido en un ámbito como las valoraciones, donde siempre han proliferado los conceptos jurídicos indeterminados, cuando se implanta por Ley 11/2021 de 9 de julio, el denominado *valor de referencia*.



2. Los denominados medios alternativos (ADR) para prevenir o resolver el conflicto

Frente a esta galopante litigiosidad, se suelen proponer diversas **medidas**, denominadas **medios alternativos de resolución de conflictos (ADR)**. Aunque, en sentido estricto, *medio alternativo* solo es el arbitraje, cuando se habla de ADR se incluye la **transacción**, la **mediación** y la **conciliación**. Sobre el significado de cada una de estas figuras vamos a pronunciarnos a continuación.

2.1. Transacción

La primera de estas medidas, la transacción, consiste, básicamente, en **acuerdos formalizados entre la Administración tributaria y el contribuyente**. La esencia concordada de la transacción se manifiesta en el hecho de que tenga naturaleza de contrato bilateral, cuyo contenido sustancial

¹ Vid. nuestro Capítulo I, elaborado con ESPEJO POYATO, I. (2025), «La conflictividad tributaria y medios para combatirla», en *Una propuesta para la implementación de ADR en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Fundación Impuestos y Competitividad.

son las recíprocas concesiones de las partes (artículo 1.809 del Código Civil), esto es, el *aliquid datum, aliquid retentum*.

Por tanto, la nota distintiva de la transacción es, precisamente, el ser un **acuerdo de tintes contractuales, que incluye recíprocas concesiones de las partes**. Y estos acuerdos también pueden formalizarse para poner fin al conflicto ya surgido y materializado en una controversia administrativa o judicial. Así ocurrirá con las transacciones que tienen lugar en vía económico-administrativa o judicial. Pero también se puede llegar a una transacción en la fase de singularización de la norma tributaria, esto es, durante los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos, de gestión y liquidación. Cuando la transacción tiene lugar en la fase de *ascertainment* de la norma tributaria, esto es, en la singularización del mandato general y abstracto de la norma, el acto que lleva a cabo esta singularización no será adoptado unilateralmente por la Administración, sino fijado convencionalmente y de mutuo acuerdo, entre Administración y contribuyente.

La expresión más clara de la transacción en la fase administrativa se encuentra en el artículo 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común, que recoge un precepto semejante al introducido en el artículo 88 de la derogada Ley 30/1992. Esta disposición incluye la referencia a que «las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de Derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, *pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin*».

En suma, **se prevé una resolución negociada de procedimientos administrativos, que incrementa la seguridad jurídica**. Y ello porque esa seguridad será mayor para el contribuyente cuando, mediante el pacto, se erosiona la *posición superior* de que está investida la Administración, derivada de su capacidad legal para decidir la aplicación de la ley. En efecto, la Administración ostenta una capacidad primaria para concretar la aplicación de la ley y ello determina un cierto grado de incertidumbre. En las obligaciones de origen contractual esa incertidumbre no se da, puesto que el acuerdo o contrato supone una ordenación a la cual las partes someten *ab initio* su conducta. Aplicada al ámbito tributario, la convención supone fijar el comportamiento debido por una y otra parte, lo que, por un lado, genera certidumbre y, por otro, mitiga la litigiosidad.

Pero la transacción puede tener lugar, también, una vez suscitado el conflicto, de manera que se oriente, no a prevenir dicho conflicto, sino a ponerle fin. **Puede llegarse a un acuerdo transaccional en vía económico-administrativa o en vía judicial**. En vía económico-administrativa no existe un trámite en el que se faculte la transacción, aunque si caben, como formas de terminación del procedimiento, la satisfacción extraprocesal, que puede derivar en una renuncia



al derecho en que la reclamación se fundamente, o en el desistimiento –artículo 238.1 de la Ley General Tributaria–.

El gran problema de la transacción es, sin lugar a dudas, los condicionantes del art. 7.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Dice este artículo 7.3 de la Ley General Presupuestaria, que «no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno». Dichas cautelas se fundamentan en el hecho de que la transacción incorpore, siempre, la reciprocidad de contraprestaciones.

Como veremos, esta objeción se reconduce al argumento de la indisponibilidad, al que nos referiremos más adelante.

2.2. Especial referencia a la transacción judicial

Existe, también, la que podríamos llamar *transacción judicial*. La misma consiste en un **acuerdo surgido de la autonomía de la voluntad que sirve para poner fin a un conflicto, con la singularidad de que el acuerdo se incorpora a una resolución con fuerza de cosa juzgada**. Por ello, es necesario que esta posibilidad aparezca reconocida en la ley y que la norma atribuya al acuerdo de las partes la capacidad para resolver un conflicto que se está dilucidando en vía judicial.

La posibilidad de una transacción judicial aparece mencionada en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). En concreto, el artículo 77 hace referencia a la transacción judicial, constituyendo un precepto novedoso, aunque bastante inédito e inexplorado por el momento². El párrafo 1 de este artículo 77 dispone que «en los procedimientos en primera o única instancia, el Juez o Tribunal, de oficio o a solicitud de parte, una vez formuladas la demanda y la contestación, podrá someter a la consideración de las partes *el reconocimiento de hechos o documentos, así como la posibilidad de alcanzar un acuerdo que ponga fin a la controversia, cuando el juicio se promueva sobre materias susceptibles de transacción* y, en particular, cuando verse sobre estimación de cantidad». Añade que «los representantes de las Administraciones públicas demandadas necesitarán la autorización oportuna para llevar a efecto la transacción, con arreglo a las normas que regulan la disposición de la acción por parte de los mismos».

Este artículo 77 de la LJCA regula una conciliación de oficio o a solicitud de la parte interesada. Se trata de una conciliación que puede derivar en una transacción si supone un acuerdo consensuado entre las partes que éstas elevan al Juez, que actúa solo *a posteriori*. Lo que prevé este precepto es que el juez, mediante auto, lleve a cabo una propuesta de solución transada que es notificada a las partes, concediéndoles un plazo prudencial para efectuar las alegaciones

² MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y JUAN LOZANO, A. (2017), «Los conflictos tributarios en España: propuestas para la conciliación en vía económico-administrativa y jurisdiccional», *El Derecho Editores*, 3 de mayo de 2017.



que tengan por conveniente. O que el juez convoque a las partes a una comparecencia, sometiéndolo a la consideración de las mismas la posibilidad de alcanzar un acuerdo que ponga fin a la controversia. Según el artículo 77.2 de la LJCA, el intento de conciliación no suspende el curso de las actuaciones, salvo acuerdo entre las partes.

El precepto está claramente orientado a poner fin al conflicto, ya que, en su párrafo tercero, se señala que «si las partes llegaran a un acuerdo que implique la desaparición de la controversia, el Juez o Tribunal dictará auto declarando terminado el procedimiento, siempre que lo acordado no fuera manifiestamente contrario al ordenamiento jurídico ni lesivo del interés público o de terceros».

Pero el artículo 7 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas, dispone un rígido sistema de otorgamiento de autorización para la disposición de la acción procesal. Y este sistema condiciona negativamente las posibilidades de concluir el proceso por medio de transacción.

2.3. Mediación y conciliación

Junto con la transacción coexisten los *medios heterónomos* de composición, esto es, **aquellos en los que se confía a un tercero neutral la prevención o resolución del conflicto**. Hay medios que son solo parcialmente heterónomos, ya que tienen un componente importante de autocomposición. Sería el caso de la mediación y la conciliación, con la presencia de elementos transaccionales. **Tanto la conciliación como la mediación constituyen medios de resolución de conflictos con la intervención de un tercero, diferenciándose por las concretas facultades que a ese tercero se le asignan.**

Así, en la **conciliación**, el tercero ayuda a aproximar posturas, identifica los puntos controvertidos, desarrolla opciones y considera alternativas. Normalmente, asesora sobre el contenido de la controversia y aconseja técnicamente sobre los posibles términos de una transacción a la vista de los aspectos materiales y procedimentales. En suma, procura que se alcance un acuerdo. Simplemente *procura*, ya que no tiene capacidad para dirimir. Y si se alcanza un acuerdo y el mismo conlleva concesiones recíprocas, la conciliación será un cauce para lograr la transacción. Pero la conciliación puede concluir en la posibilidad de alcanzar un acuerdo que implique o ponga fin a la controversia sin reciprocidad o desembocar en el desistimiento o allanamiento, total o parcial, de una de las partes.

Por el contrario, el **mediador** asiste a las partes en el proceso de toma de decisiones sin aconsejar sobre los contenidos. Pero, en ambos casos, la resolución del conflicto se deja a la libre negociación de las partes una vez que las posturas se han aproximado, normalmente sin necesidad de que las partes lleven a cabo ningún tipo de renuncia. Por eso, en la mediación y en la conciliación hay un alto grado de composición autónoma del conflicto.



Mientras la conciliación suele ser previa a los cauces ordinarios de recursos administrativos y judiciales, las técnicas de mediación son cada vez más frecuentes en asuntos que penden en procesos judiciales, siendo muy destacable, por ejemplo, lo que ocurre en el ámbito laboral. Cuando la mediación se inserta en los procesos judiciales se convierte en una vía más ágil de resolución de conflictos, pero no supone, propiamente, un sistema alternativo.

Para referirnos a los ejemplos de conciliación en el derecho positivo tenemos que hacer mención, también, al citado artículo 77 de la LJCA que, como se adelantó, permite que el juez de lo contencioso-administrativo, mediante auto, lleve a cabo una propuesta de solución transada que es notificada a las partes, concediéndoles un plazo prudencial para efectuar las alegaciones que tengan por conveniente. O bien convocándolas a una comparecencia y sometiendo a la consideración de las mismas la posibilidad de alcanzar un acuerdo que ponga fin a la controversia. Como dijimos, este precepto introduce un intento de conciliación de oficio o a solicitud de la parte interesada.

Pues bien, **este artículo 77 de la LJCA abre la posibilidad de una conciliación por un tercero mediador en la fase intrajudicial, lo que exigirá solventar el problema previo de la identificación, elección, capacitación, control y retribución de ese tercero. Y ello, en el ámbito tributario, plantea unas singularidades no presentes en otros sectores.** Y el artículo 77 permite, también, que la conciliación se convierta en un vehículo para lograr la transacción. Aunque este precepto ha tenido una escasa incidencia práctica, en la medida en que los jueces han evitado dar la sensación de que se prejuzga el resultado del pleito antes de la sentencia. Obviamente, puede darse el caso de que el intento conciliador no tenga éxito y sea necesario agotar el proceso.

Entre los defectos del precepto que se deberían corregir estaría su ubicación entre los modos de terminación del proceso, de modo que el trámite se inserta con posterioridad a la demanda y contestación, y antes de la sentencia, cuando debería localizarse entre la fijación de las posiciones de ambas partes. Y, en cualquier caso, para una aplicación mínimamente eficiente de la conciliación, debería asegurarse la irrevocabilidad de los acuerdos alcanzados, que, salvo supuestos excepcionales, tendrían que adquirir firmeza.

2.4. Arbitraje

Entre los medios heterónomos, destaca **el arbitraje, que se erige en una medida que previene el conflicto ante los tribunales administrativos y judiciales, al configurarse como una alternativa a los mismos.** Mediante el arbitraje se dispone la resolución del conflicto al margen de los tribunales ordinarios.

En concreto, en el arbitraje, **las partes acuerdan aceptar la decisión de un tercero independiente de las autoridades encargadas de los procedimientos de revisión.** Ese tercero puede integrarse, o no, en las Administraciones públicas, pero, en todo caso, deberá dictar un laudo vinculante para las partes que voluntariamente han decidido someterse al árbitro.



En el ordenamiento español se admite el arbitraje, aunque su aplicación al ámbito tributario sigue siendo una cuestión controvertida. Las fórmulas arbitrales para la resolución de conflictos integran una de las expresiones más claras de lo que, con carácter general, podemos denominar *actividad administrativa arbitral*. Por actividad administrativa arbitral entendemos aquella que realiza la Administración pública cuando decide controversias o conflictos entre los administrados sobre derechos privados o administrativos³. El contenido de esta actividad arbitral, ceñida al arbitraje de Derecho, se aproxima, pues, a las sentencias o decisiones judiciales en cuanto aplicación objetiva de las normas jurídicas, aunque en su origen se detecta una naturaleza contractual, en la medida en que las partes aceptan voluntariamente someterse a ella.

Las técnicas negociales y arbitrales en la resolución de conflictos ya surgidos sí que constituyen verdaderas alternativas al sistema ordinario de recursos administrativos. Pero la Ley que establece la regulación general del arbitraje (Ley 60/2003, de 23 de diciembre) reconoce en su artículo 2.1 que son susceptibles de arbitraje las controversias sobre materias de libre disposición conforme a derecho. Por su parte, la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, al prever en su artículo 19 los derechos de disposición de los litigantes, establece que los litigantes están facultados para disponer del objeto del juicio y podrán renunciar, desistir del juicio, allanarse, someterse a mediación o a arbitraje y transigir sobre lo que sea objeto del mismo, excepto cuando la ley lo prohíba o establezca limitaciones por razones de interés general o en beneficio de tercero.

Como veremos en el epígrafe siguiente, la indisponibilidad del tributo no puede esgrimirse como un argumento frente a la posible introducción del arbitraje fiscal en España.

Y, en este sentido, conviene decir, sin ambages, que la introducción de vías arbitrales en determinadas materias sería muy positiva. Valga, como ejemplo, el caso de Portugal, que es, en la actualidad, el ejemplo más claro de implementación exitosa del arbitraje tributario. Los tribunales arbitrales se introdujeron en Portugal a través del Decreto-Ley 10/2011, de 20 de enero. En esta norma se prevé un arbitraje institucional, pues se lleva a cabo por tribunales arbitrales que forman parte del Centro de Arbitraje Administrativo (*Centro de Arbitragem Administrativa*). Y la norma fija también cuáles son las materias sobre las que puede pronunciarse el órgano arbitral incluyendo el examen de la declaración de ilegalidad de liquidaciones, autoliquidaciones, retenciones en la fuente e ingresos a cuenta.

Los tribunales arbitrales en Portugal pueden, también, pronunciarse sobre la declaración de ilegalidad de actos tributarios y de actos de valoración de bienes a efectos fiscales, así como sobre el examen de cualquier cuestión de hecho o de derecho que esté relacionada con las liquidaciones tributarias. Lo que supone que el arbitraje en Portugal abarca un ámbito amplísimo de cuestiones de Derecho, incluyendo materias como la aplicación del régimen de estimación indirecta, la aplicación de la cláusula general antiabuso y los procedimientos de valoración aduanera.

³ PANTALEÓN PRIETO, F. (1995), «Arbitraje», *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, t. I, p. 531.



Los árbitros en Portugal son expertos en Derecho Tributario procedentes del sector privado y de la Administración pública y su decisión produce los mismos efectos que una resolución judicial, vinculando, en su contenido y aspectos decisorios, tanto al contribuyente como a la Administración. Aunque esta vinculación se condiciona al hecho de que se haya emitido un acto formal de vinculación al *Centro de Arbitragem* por parte de cada Administración, mediante una *portaria* o resolución administrativa.

3. Rechazo del argumento de que estos medios alternativos son contrarios a la indisponibilidad del tributo

Aunque ya hemos hablado de la indisponibilidad del tributo a la hora de glosar las distintas medidas expuestas, lo cierto es que **las propuestas para introducir estas técnicas de prevención o resolución alternativa del conflicto siempre han encontrado en dicho principio de indisponibilidad una objeción recurrente para negar su viabilidad.**

Con la indisponibilidad del tributo ocurre como con tantos otros conceptos de la dogmática tributaria. También la indisponibilidad es una expresión afectada por una notable polisemia, que requiere una aclaración para concretar *de qué se está hablando*.

En cuanto a la existencia de una pluralidad de significados, vamos a referirnos a la indisponibilidad de la obligación tributaria y, especialmente, a la indisponibilidad del crédito ya surgido.

Centrándonos en la **indisponibilidad del crédito fiscal**, la misma es la indisponibilidad que tiene como objeto un crédito tributario, que es tanto como decir una cuota o una sanción cuantificada y exigible. Así, en estos casos, de lo que se prohíbe disponer es del derecho a cobrar un importe determinado, mediante condonaciones, remisiones, quitas o, simplemente, mediante el no ejercicio de las facultades de cobro.

Dicho principio de indisponibilidad del crédito tributario se contempla en el **artículo 18 de la Ley General Tributaria de 2003**, a la par que el principio se refuerza en el **artículo 5.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria**. La Ley presupuestaria de 2003 recuerda que los derechos económicos de la Hacienda Pública *no se podrán enajenar, gravar ni arrendar* (artículo 7.1), que *no se concederán exenciones, condonaciones, rebajas ni moratorias sino en los casos y formas que determinen las leyes* (artículo 7.2) y que *no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los mismos* (artículo 7.3).

Como también supone una concreción de este principio de indisponibilidad de los derechos económicos el artículo 75 de la propia Ley General Tributaria, según el cual «las deudas tributarias solo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen». Se trata de una prohibición que alcanzó relevancia en el debate sobre la admisibilidad de la amnistía fiscal, medida a la cual el Tribunal Constitucional, en el Fundamento Cuarto de la sentencia 73/2017, de 8 de junio, reprochó el efecto de «la condonación parcial de



la obligación tributaria principal y la condonación total de las eventuales consecuencias accesorias asociadas al incumplimiento existente hasta el momento de la regularización».

En cuanto a su fundamento jurídico, **la indisponibilidad del crédito tributario es una manifestación de la vinculación de la Administración a la ley, pero que se ha visto flexibilizado como consecuencia de la normativa concursal**. Concretamente, por el **Real Decreto-Legislativo 1/2020, de 5 de mayo**, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

En el ámbito concursal se viene admitiendo la negociación y la convención respecto a un crédito líquido, exigible y no controvertido. La *convención*, en este caso concreto, se traduce en una singular *renuncia transaccional* al llamado privilegio del crédito tributario ante la evidencia de la imposibilidad de su percepción íntegra.

Y es el artículo 164.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el que consagra esa excepción, al establecer que «el carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial». En un sentido similar se pronuncia el artículo 10.3 de la Ley General Presupuestaria. Además, la Ley General Tributaria añade que «este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria». Y tanto la Ley General Tributaria, en su artículo 164.4 tras la modificación de la misma por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, como la Presupuestaria, en su artículo 10.3, establecen que «para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria».

Pero la indisponibilidad de las potestades tributarias o del crédito tributario no impide la convención o transacción sobre los hechos controvertidos. La indisponibilidad, que se basa en la vinculación positiva de la Administración a la ley, supone que la Administración debe someterse al contenido de la ley, que es la esencia del principio de legalidad como expresión de la *vinculación positiva* al ordenamiento. Pero esa ley no va a dejar de aplicarse ante supuestos de prevención del conflicto tributario –conciliación, mediación o transacción– o composición heterónoma de tal conflicto –arbitraje–.

Y si bien es verdad que la Administración está vinculada por el contenido de la ley, también lo es que su aplicación requiere una previa determinación de hechos cuya apreciación pueda ser objeto de acuerdo. Esa determinación puede hacerse, como ocurre normalmente, de modo unilateral por la Administración en el ejercicio de sus potestades de aplicación de la norma tributaria. O puede hacerse de forma concordada, entre obligado tributario y Administración. Así lo admite el artículo 86.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo



Común de las Administraciones Públicas, según el cual, las Administraciones «(...) podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de Derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos (...)».

Y esta posibilidad de fijar los hechos de forma concordada está también presente en una figura como el acta con acuerdo a la que se puede acudir, según el artículo 155. 1 de la Ley General Tributaria, cuando «resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto». Como diremos, sería bueno potenciar esta figura.

Tampoco la indisponibilidad del crédito tributario impide extender las fórmulas convencionales y transaccionales de prevención del conflicto a cuestiones de derecho; singularmente a conceptos jurídicos indeterminados. Las medidas convencionales o negociadas para la prevención del conflicto pueden extenderse a cuestiones jurídicas. Y ello en tanto que el lenguaje empleado por las normas es impreciso, lo que desemboca en la vaguedad o en ambigüedades semánticas de los textos legales. Y esa imprecisión se manifiesta, de manera importante, en los conceptos jurídicos indeterminados, cuando el legislador no acota, de manera precisa, un término contenido en la norma con la finalidad de posibilitar soluciones acomodadas a las circunstancias individuales.

Y tampoco frente a las fórmulas alternativas para la resolución del conflicto podrá esgrimirse como un impedimento la indisponibilidad del crédito tributario. Como dice el Informe de la Fundación Impuestos y Competitividad «Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español», de 2015, en su página 107, *en el arbitraje no debe invocarse la indisponibilidad del crédito tributario, entre otras cosas, porque no hay disposición alguna. Si estamos ante una solución de controversias, la Administración no está disponiendo. La indisponibilidad se refiere a tributos que van a ser objeto de liquidación (la Administración no puede disponer libremente y al margen de la ley si los liquida o no) o que ya fueron liquidados, y deben ser ejecutados (la Administración no puede decidir al margen de la ley si los ejecuta o no). Pero si el particular cuestiona la validez o legalidad de tales actos de liquidación, la Administración no estará disponiendo por el mero hecho de que tal legalidad se dilucide en un órgano alternativo a los tribunales administrativos o judiciales.*

En suma, **ante un derecho controvertido, la indisponibilidad no impide descartar su defensa por la vía judicial y acudir a una vía alternativa.** En este caso no se renuncia a nada, sino que se cambia un derecho litigioso por un beneficio concreto y cierto; la posibilidad de disipar la incertidumbre por una vía alternativa de resolución del conflicto.



Por tanto, **la indisponibilidad del tributo es una consecuencia de la legalidad de la acción administrativa**. Pero no es un atributo ontológico del crédito tributario, sino el resultado de una decisión legal. Es la ley la que determina el *an* y el *quantum* de la indisponibilidad. Es la ley la que dice que un hecho, un acto o una situación son indisponibles y en qué medida y con qué alcance lo son.

El propio artículo 18 de la Ley General Tributaria señala que «el crédito tributario es indisponible, salvo que la ley establezca otra cosa». La expresión *salvo que la ley establezca otra cosa* confirma que la disponibilidad es fruto de una decisión del legislador. Este sería, también, el fundamento del artículo 7.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que dispone que «sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley, no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros previa audiencia del Consejo de Estado».

Por tanto, **la ley puede modular la disponibilidad del tributo**. Así, por ejemplo, en relación con la posibilidad de disposición de las facultades de aplicación del tributo, la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común, de 1 de octubre, prevé que el procedimiento concluya a través de fórmulas convencionales en lugar de hacerlo a través de una resolución unilateral. Así lo dice el artículo 114. 1. d) al disponer que ponen fin a la vía administrativa «los acuerdos, pactos, convenios o contratos que tengan la consideración de finalizadores del procedimiento». Y al admitir, en el artículo 86, la terminación convencional, reconociendo la posibilidad de acuerdos que no versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, «con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule».

Y en vía de recurso, el artículo 112.2 de la propia Ley 39/2015 señala que «las leyes podrán sustituir el recurso de alzada, en supuestos o ámbitos sectoriales determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas, con respeto a los principios, garantías y plazos que la presente Ley reconoce a las personas y a los interesados en todo procedimiento administrativo», añadiendo que «en las mismas condiciones, el recurso de reposición podrá ser sustituido por los procedimientos a que se refiere el párrafo anterior, respetando su carácter potestativo para el interesado».

En suma, más que indisponibilidad del tributo o del crédito tributario, habría que hablar de *legalidad en la disposición*, algo que debería recoger, expresamente, el artículo 18 de la Ley General Tributaria.



4. Algunas otras medidas que se pueden introducir de cara a reducir la litigiosidad y conflictividad

Al margen de las medidas mencionadas, creemos que **es procedente formular una serie de propuestas en la línea de mitigar la conflictividad y litigiosidad existente en la actualidad en el ámbito tributario.**

Destacaremos ahora cuatro. A saber: **la potenciación de las actas con acuerdo, la mediación en los procedimientos inspectores antes de la adopción del acta, la transacción en vía económico-administrativa y la figura del *pleito testigo*.**

En primer lugar, **es necesario potenciar la figura, hasta ahora infrautilizada, del acta con acuerdo**, prevista en el artículo 155 de la Ley General Tributaria. Convendría pulir algunas deficiencias relativas a su actual regulación, como la exigencia de constitución de depósito o aval, que la autorización del Inspector Jefe no siempre sea previa, la tramitación conjunta con el procedimiento sancionador sin excepciones o los límites a la recurribilidad.

En segundo lugar, **deben fijarse mecanismos de mediación en el procedimiento inspector**, a propuesta del actuario o del contribuyente, y dentro del trámite de alegaciones. La mediación permitiría acercar posturas para llegar a la conformidad.

También, en la vía económico-administrativa, habría que reconocer al tribunal la facultad de proponer, en ciertas materias, una transacción para la resolución anticipada del procedimiento. Dicha propuesta sería vinculante para el recurrente y para la Administración. Como dijimos, en la actualidad tal posibilidad no está prevista, aunque sí cabe, como forma de terminación del procedimiento, la satisfacción extraprocesal, que puede derivar en una renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente, o en el desistimiento –artículo 238.1 de la Ley General Tributaria–.

Y, por último, **es necesario aprovechar las posibilidades de la figura del *pleito testigo*.** Esta categoría ha sido introducida en el Decreto-Ley 6/2023 y **permite suspender la tramitación de procedimientos similares hasta que se resuelva un *caso testigo* que servirá de referencia para los demás.** Por medio del *pleito testigo* se pretende facultar al juez para que, ante la presentación de una pluralidad de demandas sustancialmente iguales, pueda tramitar uno de los procedimientos con carácter preferente, dejando en suspenso a los demás hasta que se dicte sentencia. Resuelto el *pleito testigo* cabría extender los efectos de la sentencia, aprovechando la técnica contenida en el artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

En la línea de ir recogiendo en nuestro ordenamiento estos medios alternativos, es de celebrar las previsiones de la **Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia**, publicada en el BOE el 3 de enero de 2025. La Ley incluye un Título II, que se dedica a las «Medidas en materia de eficiencia procesal del Servicio Público de Justicia», haciendo referencia, en el capítulo I, a los «Medios adecuados de solución



de controversias en vía no jurisdiccional». **La Exposición de Motivos justifica la previsión de estas vías no judiciales señalando que es necesario prever, en nuestro ordenamiento jurídico, «al lado de la propia jurisdicción, otros medios adecuados de solución de controversias en vía no jurisdiccional, como medida imprescindible para la consolidación de un servicio público de Justicia sostenible».**



Una reflexión del problema de la litigiosidad tributaria y análisis del derecho comparado. Viabilidad de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) y el arbitraje tributario en España

JAVIER GALÁN RUIZ

Doctor en Derecho. Abogado
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
(Acreditado a Profesor Titular)

RESUMEN

En España la resolución de conflictos en materia tributaria se realiza principalmente a través de la vía económico-administrativa y la posterior contencioso-administrativa. El sistema de reclamaciones y recursos dilata la resolución final a varios años y genera costes tanto en el contribuyente como en la Administración. No obstante, en el derecho interno y en el derecho comparado existen algunas medidas alternativas a la resolución de conflictos (ADR como acrónimo de *Alternative Disputation Resolutions*) que pretenden encontrar mecanismos para evitar o acelerar su resolución. En las siguientes páginas se realizará un estudio de las medidas que existen en el Derecho español y otras en el sistema tributario italiano. Asimismo, se realizarán algunas propuestas de *lege ferenda* sobre posibles medidas alternativas de resolución de conflictos.



Introducción: la resolución de conflictos en materia tributaria y la actividad de los tribunales económico-administrativos

La resolución de conflictos en materia tributaria en España se fundamenta en la existencia de una vía económico-administrativa previa a la jurisdiccional. Este pilar básico en la resolución de conflictos se complementa con otras vías, sin duda de mucha menor efectividad, que tienen por objeto resolver las controversias existentes entre la Administración tributaria y el contribuyente.

El legislador español y la Administración tributaria española son conscientes del elevado número de reclamaciones que se producen contra actos de naturaleza tributaria, lo que ha llevado a introducir medidas legislativas orientadas, en unos casos, a incentivar al contribuyente a no presentar reclamaciones, por ejemplo, mediante la reducción de sanciones por conformidad, y, en otros casos, a penalizar la interposición de reclamaciones o recursos judiciales con la imposición de costas.

De acuerdo con lo recogido en la última memoria publicada de Tribunales Económico-Administrativos (2022), se observa que **existe un alto volumen de entrada de reclamaciones en los tribunales económico-administrativos.** En ese ejercicio 2022 entraron 230.043 reclamaciones, cifra ligeramente superior a la de 2021 (212.796 reclamaciones).

La velocidad de salida, es decir, de resolución de reclamaciones, es superior, en la actualidad, a la velocidad de entrada, apreciándose esta positiva situación desde el año 2017, puesto que, en los ejercicios anteriores, era superior la velocidad de entrada a la de resolución, lo que provocaba un retraso en su resolución que lo alejaba de los plazos máximos previstos en la Ley General Tributaria para cada tipo de procedimiento. No obstante, existe un notable retraso a la hora de obtener la resolución de las reclamaciones y ello es así pese al incremento en la productividad que se viene apreciando en los últimos años.

Como decíamos, en el ejercicio de 2022 se produjo una entrada de 230.043 reclamaciones que ha sido correspondida con la resolución de 253.265 reclamaciones económico-administrativas (tanto de los TEAR como del TEAC).

El número medio de reclamaciones presentadas en los Tribunales, en el período quinquenal 2018-2022, asciende a 202.735, correspondiendo al año 2019 el de menor número, con 180.916, y el de mayor entrada al año 2022, con 230.053 reclamaciones. Por lo que a la resolución de reclamaciones se refiere se aprecia un incremento en el número resuelto cada año, siendo el promedio de los últimos cinco años de 232.473 resoluciones anuales.

De acuerdo con la Memoria de los Tribunales Económico-Administrativos de 2022, un análisis del sentido del fallo de las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos permite apreciar que el 37,09% (45,3% en 2019) de las reclamaciones resueltas en el año 2022 lo ha sido con un sentido estimatorio (total o parcialmente), frente a un 50,9% (44,3% en 2019) con un sentido desestimatorio de las pretensiones planteadas por los reclamantes. Como



complemento, el 11,9% (10,3% en 2019) de las resoluciones dictadas corresponde a otro tipo de finalización del expediente como pueden ser los desistimientos, archivo de actuaciones, incompetencias y otras actuaciones que implican la terminación del procedimiento. A la vista de la evolución de estos datos debería vigilarse si esta minoración en la estimación de las reclamaciones presentadas es algo puntual o se trata de una tendencia y qué empuja a una menor estimación de las pretensiones del contribuyente en la vía económico-administrativa.

Por lo tanto, **pese a la mejora producida en la velocidad de resolución solo podemos concluir que, hoy en día, se antoja insuficiente para lograr el objetivo de celeridad en la resolución de conflictos**, lo que nos lleva a analizar si existen, en el derecho comparado, otras medidas que pudieran disminuir la litigiosidad o lograr una satisfacción para ambas partes, extramuros del procedimiento económico-administrativo y judicial.

Los denominados ADR (*Alternative Disputation Resolutions*, o Sistemas Alternativos de Resolución de Conflictos) son instrumentos utilizados en algunos países para lograr el objetivo de la disminución de la litigiosidad mediante sistemas de conciliación extrajudiciales. España no es ajena a estos sistemas de mediación o arbitraje, si bien su implementación todavía tiene, en nuestra opinión, un margen de mejora.

Evidentemente, **estos sistemas de ADR nunca deben vulnerar los principios de legalidad tributaria ni de indisponibilidad del crédito tributario**, convirtiéndose, sin más, en meros acuerdos entre partes ajenos a la legalidad (artículo 18 LGT, «*el crédito tributario es indisponible salvo que la ley disponga otra cosa*»). La modificación del crédito tributario necesita del amparo legal, como así ha ocurrido en la condonación de deuda del año 2012 (coloquialmente llamada amnistía fiscal), o en las previsiones normativas de reducciones de sanciones por conformidad, entre otras¹.

No se trata, por tanto, de implementar en el sistema tributario español el acuerdo entre partes ajeno a toda regulación y control legal y administrativo, sino de **regular sistemas que simplifiquen o faciliten una vía conciliatoria normativamente establecida y con control administrativo que evite actuaciones arbitrarias**.

Estas medidas de ADR se han revelado muy eficaces no solo en la disminución de la litigiosidad sino en la mejora de la recaudación tributaria. Así es, puesto que la interposición de reclamaciones y recursos suele ir acompañada de suspensiones de la ejecución que, en el mejor de los casos, retrasan el pago del crédito tributario. La aceptación de la regularización propuesta provoca el inmediato ingreso de la deuda tributaria o, por lo menos, un adelanto en el momento de ingreso. A ello deben añadirse los costes del uso de la justicia, tanto en vía administrativa como jurisdiccional. Por tanto, ya sea por lograr una disminución de la litigiosidad, por motivos recaudatorios, o por reducir los costes de la resolución de reclamaciones y recursos

¹ Sobre la indisponibilidad del crédito tributario puede consultarse GARCÍA NOVOA, C. en «Cuestión previa: ¿es la indisponibilidad un impedimento para la previsión legal de mecanismos para la prevención y resolución alternativa de conflictos tributarios?», p. 34, en la obra colectiva *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2023.



en vía administrativa o judicial, **deberíamos valorar la conveniencia de introducir en España los sistemas de ADR que, con éxito, se utilizan en los países de nuestro entorno.**

En las siguientes páginas analizaremos los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el derecho interno y nos asomaremos a los existentes en otro país, Italia, donde podemos encontrar algunas figuras con indudable paralelismo con las españolas, pero también alguna otra novedosa, y cuya aplicación al sistema tributario español valoraremos.

No obstante, es importante resaltar que **la existencia de determinados ADR en Italia se produce porque, en ese país, no existe una vía económico-administrativa como sí existe en España,** por lo que su transposición al ordenamiento español no tiene fácil acomodo al no ser situaciones equivalentes.

Comenzaremos con el análisis de los sistemas existentes en el ordenamiento tributario español para la resolución de conflictos y realizaremos diferentes propuestas que podrían ayudar a la disminución de la litigiosidad en materia tributaria en España.

Desde un punto de vista sistemático partiremos de los procedimientos de comprobación encaminados a practicar liquidaciones (procedimientos de gestión o inspección), y de los procedimientos sancionadores para finalizar con las medidas existentes y propuestas en los procedimientos de revisión.

1. Mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) en España: vías existentes y propuestas de *lege ferenda*

1.1. Medidas para la resolución de conflictos en los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión e inspección) y sancionadores

1.1.1. La inteligencia artificial y las herramientas actuales ofrecidas por la AEAT para la gestión tributaria como complemento a las consultas a la DGT y a las disposiciones interpretativas

La complejidad de la normativa tributaria puede provocar, en muchas ocasiones, que los contribuyentes cometan infracciones de forma involuntaria. La posibilidad de plantear consultas ante la Dirección General de Tributos, al amparo del artículo 89 LGT, para conocer la tributación de una operación no es una solución rápida ni operativa, puesto que el plazo de seis meses que le otorga la LGT para dar respuesta a la consulta es sistemáticamente superado, dilatándose este plazo a varios años en muchas ocasiones².

² CHICO DE LA CÁMARA abogaba por una potenciación del uso de la consulta tributaria implementando mecanismos que agilizaran el plazo de la resolución y la concreción de la respuesta, estableciendo la posibilidad de contacto entre la DGT y el consultante para precisar consulta y respuesta de forma que no fueran, en muchos casos, reproducción de normativa que nada aclara sobre la respuesta. CHICO DE LA CÁMARA, P. (2021), «Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas?», «*Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda*», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 189/2021, BIB 2021\1126, Civitas.



Complemento a estas consultas a la Dirección General de Tributos son las disposiciones interpretativas que, al amparo del artículo 12.3 LGT, puede dictar el Ministerio de Hacienda y que tendrán carácter vinculante. Sin embargo, estas disposiciones interpretativas, que tendrían carácter reglamentario y que deben ser publicadas en el BOE, no vienen siendo especialmente utilizadas.

Mayor uso viene haciendo la AEAT de otros documentos, que, bajo la denominación de «notas», recogen la tributación de cuestiones determinadas recopilando la doctrina administrativa y jurisprudencial sobre la materia. Sirva de ejemplo la nota sobre la tributación de los vehículos de uso mixto cedidos a empleados³.

Estas notas suelen ser un «aviso a navegantes» sobre las futuras comprobaciones que realizará la Administración tributaria. Los criterios sentados por estas notas, a veces, son corregidos por la jurisprudencia, pero el valor de las mismas es que el contribuyente puede adaptarse a los criterios administrativos si desea no tener regularizaciones tributarias en esa materia.

Más operativas son las herramientas que la AEAT ofrece al contribuyente que, si bien no tienen carácter vinculante en su resolución, sí que disfrutan de la inmediatez en la contestación y en la orientación al contribuyente en materias muy diversas.

Más que una alternativa a la resolución de conflictos, son medios para evitarlo. Realizan una labor preventiva del conflicto, colaborando con el contribuyente en la gestión tributaria.

Ejemplo de ello son las herramientas de asistencia virtual del Impuesto sobre el Valor Añadido, entre las cuales se encuentran las siguientes:

- Asistente virtual del IVA para consultas sobre la aplicación del tributo⁴
- Asistente virtual del Suministro Inmediato de Información (SII)
- Localizador en el IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que asiste al contribuyente en relación con las reglas del lugar de realización del hecho imponible
- Calificador inmobiliario para cuestiones relativas a la tributación por IVA o por ITPO en operaciones inmobiliarias
- Calculadora de plazos para facturas rectificativas
- Calculadora de prorratas o de sectores diferenciados
- Etc.

³ https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Doctrina_Criterios/Criterios/IVA/CESION_VE-HICULOS_WEB.pdf

⁴ En la aplicación puede leerse el siguiente texto: «Formule su pregunta describiendo los detalles de su consulta a través de frases concretas. Los resultados se indicarán al final, pudiendo incluir enlaces a herramientas complementarias (localizadores, calculadoras). Podrá obtener una copia de la conversación si dispone de Cl@ve PIN o certificado electrónico. Esta contestación tiene el carácter de mera información de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria. Si desea plantear una consulta tributaria escrita respecto al régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda, debe dirigirse a la Dirección General de Tributos como órgano competente para la elaboración de contestaciones vinculantes».



El desarrollo de la inteligencia artificial colaborará, sin duda, con el desarrollo de herramientas que permitan al contribuyente cumplir con las obligaciones tributarias evitando la comisión de infracciones involuntarias que pudieran provenir de una difícil interpretación de las normas tributarias.

Como decíamos, se trata de una labor preventiva pero que, sin duda, ayuda a evitar conflictos entre la Administración tributaria y el contribuyente.

1.1.2. Mediación, conciliación y arbitraje. La indisponibilidad del crédito tributario

El sistema de reclamaciones y recursos se encuentra estructurado a través de una sucesión de instancias administrativas y jurisdiccionales cuya duración varía dependiendo de la materia y la cuantía pero que no tendrá resolución definitiva hasta que transcurran varios años. Si el procedimiento acaba en el Tribunal Supremo el contribuyente puede haber estado litigando durante décadas. Solo tenemos que observar las sentencias del Alto Tribunal para comprobar que los ejercicios analizados son de muchos años atrás.

Durante todo este tiempo en el que sustancian los procedimientos el contribuyente ha tenido varias opciones. La primera es **pagar y esperar a que el procedimiento se resolviera**. Es, sin duda, la opción más prudente, pero, en muchas ocasiones, no es viable, y, aunque finalmente obtuviera sentencia estimatoria, habría empeñado un dinero durante un largo plazo que no ha podido utilizar, si bien financieramente puede compensarle, en algo, el hecho de que la devolución se incremente con los intereses de demora. Otra opción es **solicitar la suspensión**, por ejemplo, aportando un aval. Si, finalmente, la sentencia es desestimatoria tendrá que abonar la deuda, asumir los costes de la garantía y abonar intereses (el legal del dinero si la garantía fuera aval bancario o certificado de seguro de caución o el de demora si fueran otras las garantías).

Como puede observarse, **tanto si la sentencia final es estimatoria como si es desestimatoria, la larga duración del procedimiento tanto en la vía económico-administrativa como en la jurisdiccional, podría hacer perder al recurso gran parte de su efectividad.**

No es ajena la Administración tributaria a este problema de duración del procedimiento, puesto que, en caso de que haya suspensión, se paraliza el ingreso y, si la sentencia es estimatoria para el contribuyente, debe abonarle los costes de la garantía con los intereses y si el contribuyente hubiera pagado debería reembolsarle lo pagado más el interés de demora.

Ante esta situación, **la mediación o el arbitraje previo a la presentación de reclamaciones o recursos podría ser una herramienta interesante y eficiente para ambas partes.**

No podemos olvidar que el crédito tributario es indisponible y que hay situaciones en las que la mediación o el arbitraje se nos antojan imposibles. Así sería el caso de un contribuyente que hubiera deducido facturas falsas, en cuyo caso no parece factible que exista un punto de encuentro



para que ambas partes, Administración y contribuyente, puedan llegar a un acuerdo. Pero, incluso en estos casos, también podría valorarse una reducción adicional de sanciones por confesión del contribuyente y facilitación de la actuación inspectora, en definitiva, por colaboración, en casos de evidente e incuestionable defraudación tributaria. Todo ello para lograr una rápida resolución del procedimiento y la no impugnación de la liquidación, como veremos más adelante.

Como decíamos, **el crédito tributario es indisponible⁵ y ello supone que no sea posible un acuerdo entre las partes para reducir el importe de la deuda, obviando los preceptos legales aplicables**. El crédito tributario no es un crédito privado en el que las partes puedan llegar a un acuerdo para finalizar el procedimiento.

No obstante lo anterior, **existen algunas vías de acuerdo de las partes dentro del procedimiento de inspección**. Así ocurre con las **actas con acuerdo**, que, si bien están limitadas a ciertos presupuestos habilitantes como son que en la regularización se utilicen valoraciones, estimaciones o mediciones que no pueden determinarse de forma cierta, son una vía de reducción de la litigiosidad al ofrecer al contribuyente la posibilidad de llegar a un acuerdo con la inspección sobre la valoración y tener una reducción del 65 por 100 en la sanción. Pueden, por ejemplo, emplearse estas actas en supuestos en los que el socio utiliza un inmueble de la sociedad sin pagar alquiler y se le imputa un dividendo, en especial sobre el valor de mercado del alquiler. En la determinación de ese valor de mercado del alquiler se puede llegar a un acuerdo con la inspección y la sanción que se imponga tendrá una reducción del 65 por 100.

También en el sistema tributario español encontramos otras vías de conciliación, o arbitrales, como es la **tasación pericial contradictoria** (TPC). Tanto a las actas con acuerdo como a la TPC volveremos a referirnos más adelante.

Pero podríamos explorar otras áreas del derecho y, en concreto, del Derecho privado, donde existen fórmulas alternativas para la resolución de conflictos. Así ocurre en el ámbito laboral con el SMAC (**Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación**), que es una instancia obligatoria y previa antes de acudir a la jurisdicción social. Es, sin duda, un medio eficaz para llegar a un acuerdo entre el trabajador y el empleador, y en el que los encargados del SMAC intentan que las partes lleguen a un acuerdo y evitar el procedimiento judicial⁶.

⁵ Esa indisponibilidad del crédito es, a veces, normativamente excepcionada, permitiendo a la Administración la baja del crédito cuando el coste de su ejecución supera el importe perseguido. Así lo establece el artículo 16 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria: «Artículo 16. Derechos económicos de baja cuantía. El Ministro de Hacienda podrá disponer la no liquidación o, en su caso, la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones de las que resulten deudas inferiores a la cuantía que fije como insuficiente para la cobertura del coste que su exacción y recaudación representen».

⁶ En este sentido se pronunció CHICO DE LA CÁMARA que se decanta «*mutatis mutandis* por una adaptación de todos estos mecanismos extrajudiciales de resolución de conflictos a la esfera tributaria (acudiendo las partes de forma voluntaria y pactada a alguno de estos recursos) pero, en todo caso, siendo de obligado cumplimiento acudir a una "conciliación previa" ante un organismo público creado *ad hoc* y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda para tratar de alcanzar un acuerdo antes de la interposición de un recurso en la misma línea que ya existe en la esfera laboral y que tan excelentes resultados ha dado en este ámbito, avalada, además, por la propia experiencia ya existente en materia tributaria en algunos países de nuestro entorno jurídico». CHICO DE LA CÁMARA. P. (2021), «Propuestas de lege ferenda en el procedimiento de revisión & compliance tributario», en la obra colectiva MORENO, S. y CARRASCO, P. J. (Dirs.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Aranzadi, pp. 491 y ss.



No obstante, existen voces críticas que interpretan que podría haber intereses privados en estas fórmulas de arbitraje, concluyendo que flexibilizar la terminación convencional de los procedimientos tributarios no puede suponer la renuncia al crédito tributario ni la privatización de los órganos que resuelvan los conflictos a través del arbitraje⁷.

1.1.3. La tasación pericial contradictoria y su aplicación a otros supuestos de mediación o arbitraje

Las comprobaciones de valores han venido siendo uno de los procedimientos que con mayor frecuencia ha utilizado la Administración tributaria para practicar liquidaciones en transmisiones inmobiliarias y, en menor medida, en la transmisión de acciones o participaciones en sociedades no cotizadas.

La entrada en vigor, en 2022, del valor de referencia por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, como un valor mínimo obligatorio, ha reducido el número de comprobaciones de valores, pero sigue siendo un procedimiento habitual en las operaciones inmobiliarias (especialmente si no hay valor de referencia) y de transmisión de acciones o participaciones de sociedades no cotizadas.

Frente a las liquidaciones y valoraciones practicadas en estos procedimientos cabe interponer recurso o la denominada **tasación pericial contradictoria** (TPC) al amparo del artículo 135 LGT, que no deja de ser un procedimiento arbitral para la determinación del valor de mercado.

La presentación de la tasación pericial contradictoria suspende, automáticamente y sin garantía, la ejecución de la liquidación, lo que permite al contribuyente tramitar el procedimiento sin realizar el ingreso de la deuda o sin tener que garantizarla al solicitar la suspensión. En la tramitación del procedimiento las partes pueden llegar a un acuerdo y que se acepte el valor del perito del contribuyente si no se aleja mucho del valor del perito de la Administración (para ello la diferencia entre ambas valoraciones tiene que ser menor o igual a 120.000 euros y al 10 por 100 del valor del perito del contribuyente). Si la valoración supera ese límite hay que nombrar un perito tercero que determinará cuál es el valor que debe tomarse como base imponible por ser el valor de mercado. Por lo tanto, vemos que **se trata de un procedimiento arbitral en el que está prevista, normativamente, la posibilidad de que se acepte un valor presentado por el contribuyente y que, si difiere de los límites antes mencionados, se nombra un perito tercero de los colegios profesionales competentes, que hace de árbitro para dirimir las diferencias.**

Por lo tanto, el arbitraje al que antes nos hemos referido no es del todo ajeno a los procedimientos tributarios, si bien, en el caso español, está muy centrado en temas de valoraciones de bienes.

⁷ CARBAJO VASCO, D. (2024), «Un mito que necesita reflexión: la indisponibilidad del crédito tributario»; *No sólo impuestos*, revista de Inspectores de Hacienda del Estado, octubre. No obstante, no niega de forma absoluta la utilización de los ADR manifestando que «Ello no supone, en absoluto, negar que la flexibilización del crédito tributario (pensamos, sobre todo, en el área concursal, donde, a nuestro juicio, la AEAT ha cometido errores flagrantes en su postura) es un buen arma para mejorar las relaciones entre la AEAT y los obligados tributarios y que deben explorarse nuevos instrumentos de conclusión convencional de las relaciones jurídico-tributarias, pero siempre bajo la premisa de que nunca deben privatizarse tales relaciones y de que la prudencia ha de ser la divisa en tales experimentos».



Se pueden extraer enseñanzas de la regulación de la TPC tales como la posibilidad de que, en determinados supuestos, sea posible un acercamiento de las posiciones de la Administración y del contribuyente. Podríamos pensar en supuestos en los que la deducibilidad de gastos no es clara, como ocurriría con el uso del vehículo por profesionales (tanto en IVA como en impuestos directos) y en otros supuestos en los que la aplicación de beneficios fiscales es proporcional a la afectación de bienes.

También podemos destacar el hecho de que, mientras se sustancia ese procedimiento arbitral, se suspenda la ejecución. El procedimiento arbitral es más rápido que la vía del recurso y no se generarían problemas recaudatorios.

En tercer lugar, los árbitros podrían seleccionarse de colegios profesionales o asociaciones que pudieran ofrecer peritos cualificados para el fin perseguido.

Por último, el coste del árbitro podría recaer sobre las dos partes o sobre la que resultara más alejada en sus pretensiones del resultado final alcanzado por el árbitro. Recordemos que en la TPC el contribuyente paga al perito tercero si la diferencia entre el valor declarado y el fijado por el perito tercero es superior al 20 por 100 del valor declarado.

1.1.4. La reducción de las sanciones por conformidad y por colaboración en la labor de comprobación e investigación. La confesión en materia tributaria

Las sanciones tributarias pueden ser objeto de reducción por conformidad. Así, el legislador ha establecido tres **reducciones** de la sanción para los siguientes casos:

1. Reducción de las sanciones **en actas con acuerdo**, que alcanzan un importe del 65 por 100.
2. Reducción de la sanción **por conformidad**, bien en actas en conformidad o en liquidaciones en procedimientos de gestión. Es una reducción del 30 por 100, siempre que el contribuyente preste conformidad y no recurra la liquidación, con independencia de que realice su pago.
3. Una segunda reducción **por conformidad con la sanción impuesta** (no aplicable a las actas con acuerdo). El importe es de un 40 por 100 siempre que no se recurra la sanción y se pague en período voluntario. El importe conjunto de las dos reducciones es de un 58 por 100, puesto que la segunda reducción del 40 por 100 se aplica sobre el importe previamente reducido por conformidad con la liquidación.

Nos preguntamos si no sería posible una reducción de la sanción por colaboración con los órganos de gestión e inspección en su actividad de comprobación e investigación. Esta vía es similar a una confesión y también es aceptada en la vía penal.

La **confesión del delito**, antes de conocer que el procedimiento penal se dirige contra él, es atenuante (artículo 21.4.ª CP). Y la conformidad con la acusación del fiscal, precedida normalmente de una negociación, acaba en rebaja de pena. La LECRIM sí prevé, en diligencias urgentes de



juicio rápido ante el Juzgado de Guardia, que si el acusado se conforma con la acusación del fiscal —que no puede superar los 3 años— se le aplica una reducción de un tercio (artículo 801.1 3.º LECRIM), de manera que el juzgado de guardia nunca imponga condenas superiores a dos años de prisión (las cuales, en determinadas condiciones, se suspenden).

Pues bien, *mutatis mutandis* **podría trasladarse esta previsión normativa del Derecho penal al Derecho tributario con efecto en la aplicación de los tributos y procedimiento sancionador.** Se aplicaría en supuestos de especial colaboración del contribuyente, lo que reduciría el tiempo del procedimiento de comprobación y evitaría recursos por parte del contribuyente. Pensemos, por ejemplo, en la posibilidad de reducir la sanción ante la colaboración del contribuyente en un procedimiento de facturas falsas en las que identifica a los destinatarios de las mismas o en determinados supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria o de simulación.

1.2. Medidas para la resolución de conflictos en la revisión de actos

1.2.1. La necesidad de una jurisdicción tributaria

La jurisdicción contencioso-administrativa concentra la mayor parte de los procedimientos judiciales. Es en esta jurisdicción donde se sustancian los procedimientos de naturaleza tributaria en diferentes juzgados y tribunales.

Así, los juzgados de lo contencioso-administrativo resuelven los recursos en materia tributaria local, mientras que los tribunales superiores de justicia, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo tienen competencia para la resolución de recursos sobre cualquier tributo.

Si bien en las salas de lo contencioso-administrativo de los tribunales superiores de justicia, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo existen secciones específicas para la materia tributaria, incluso dedicada cada sección a unos tributos en particular, no ocurre lo mismo en los juzgados de lo contencioso-administrativo, que resuelven, a través de un único juez, materias tan dispares como tráfico, urbanismo, personal, tributario, extranjería, etc. No podemos olvidar que si, frente a la sentencia que dicten, no cabe el recurso de apelación, se convierten, en la mayoría de los casos, en la última instancia que resuelve el conflicto.

Resolver los conflictos y reducir la conflictividad no puede ir en contra de la resolución correcta de los procedimientos. Para ello sería deseable la existencia de una jurisdicción tributaria especializada.

No debería sorprendernos la creación de esta jurisdicción, sobre todo cuando ya existe en vía administrativa una vía económico-administrativa para la resolución de las reclamaciones y recursos en materia tributaria. La especialidad de la materia así lo requiere, y la vía económico-administrativa debería tener su continuación en una jurisdicción igualmente especializada en materia tributaria.



1.2.2. La imposición de costas en vía económico-administrativa y contencioso-administrativa

La vía económico-administrativa es una instancia gratuita. Esto supone que no pueden exigirse tasas por los servicios que presta la Administración en esta materia y que el contribuyente no tiene que ir representado por abogado y procurador. No obstante, la complejidad del sistema tributario obliga, en muchos casos, al contribuyente a acudir a profesionales que le puedan asesorar en estas materias.

Pese al carácter gratuito de la vía económico-administrativa, **no está prohibida la imposición de costas** de acuerdo con lo previsto en el artículo 234.5 LGT⁸ que habilita a los tribunales económico-administrativos a imponer costas sobre quien vea desestimadas o inadmitidas sus pretensiones siempre que este órgano económico-administrativo aprecie temeridad o mala fe.

Esta previsión normativa no se aplica en la práctica, pero, sin duda, reduciría los recursos y reclamaciones temerarios y, si pudieran ser impuestas las costas a la Administración demandada, también reduciría el número de liquidaciones y sanciones que, simplemente, se mantienen para que se resuelvan mediante resoluciones de recursos. Si bien los contribuyentes pueden actuar con temeridad o mala fe, y sería lógico que se le impusieran las costas, también la Administración puede actuar con la misma temeridad o mala fe sin consecuencia económica cuando ve desestimadas sus pretensiones (más allá nos referimos a la anulación del acto recurrido) y debería, del mismo modo, soportar las costas del procedimiento a las que se ha visto abocado el contribuyente.

En la vía jurisdiccional ya está implementado un sistema de costas más amplio tras la modificación del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) por ley 37/2001, de 10 de octubre. Hasta ese momento las costas procesales solo se imponían a la parte que perdiera el proceso, cuando existiera temeridad o mala fe, lo que era una situación excepcional y solo en contadas ocasiones se imponían por el juzgador. Tras la reforma, las costas se imponen a la parte que viera desestimada sus pretensiones, tal y como se recoge en el artículo 139 LJCA. Estas costas siempre se calculaban de acuerdo con los criterios de honorarios de los colegios de abogados, si bien, en los últimos años, los jueces las limitan en la sentencia.

2. Alternative Disputation Resolution (ADR) en Italia

Italia es uno de los países que han apostado, con mayor fuerza, por institucionalizar **sistemas alternativos de resolución de conflictos** en el ámbito tributario.

⁸ El artículo 234.5 LGT dispone lo siguiente: «5. El procedimiento económico-administrativo será gratuito. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente.

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte, con mención expresa de los motivos por los que el órgano económico-administrativo ha apreciado la concurrencia de mala fe o temeridad, así como la cuantificación de la misma. Cuando se hubiera interpuesto recurso de alzada ordinario, la eficacia de la condena en costas dictada en primera instancia quedará supeditada a la confirmación de la misma en la resolución que se dicte en dicho recurso de alzada ordinario».



Para una descripción de dichos ADR seguiremos la clasificación que de los mismos han realizado Andrés Aucejo y Pagés i Galtés⁹, según dichos acuerdos, conciliaciones o arbitrajes se produzcan **en fase administrativa o judicial**.

2.1. Fase administrativa

2.1.1. La aquiescencia

Dentro del procedimiento de liquidación, lo que en el ordenamiento español podría equipararse a los procedimientos de gestión o inspección, se encuentra el instituto de la *aquiescencia*¹⁰.

El contribuyente puede aceptar la regularización practicada por la Administración tributaria, de forma que esa aquiescencia o conformidad con la liquidación tributaria o *accertamento fiscale*, otorga al contribuyente una reducción en la sanción impuesta.

La aquiescencia es similar a la reducción de las sanciones por conformidad del ordenamiento tributario español, en el que el contribuyente puede obtener dos tipos de reducciones en la sanción: la primera, una reducción de un 30 por 100 en la sanción por la conformidad con la regularización practicada por el órgano de gestión o inspección; la segunda, introducida en la Ley General Tributaria de 2003, una reducción adicional del 40 por 100 por conformidad con la sanción impuesta. La propia exposición de motivos de la LGT avanzaba que era una medida encaminada a reducir el número de recursos contra las sanciones al disponer que *«También se incluye, con el objeto de reducir el número de recursos contra sanciones, una reducción del 25 por 100 (ahora 40 por 100) para todos los casos, salvo las actas con acuerdo, en que el importe de la sanción se ingrese en plazo voluntario y no se interponga recurso contra la sanción, ni contra la liquidación»*.

Por lo tanto, **la aquiescencia italiana es una figura ya existente en el ordenamiento tributario español, con una configuración propia, pero con idéntico objetivo al instituto italiano**.

2.1.2. El Accertamento con adesione del contribuyente (concordato tributario)

El denominado accertamento con adesione, o concordato tributario, supone un acuerdo entre la Administración y el contribuyente en sede administrativa¹¹. Frente al automatismo de

⁹ ANDRÉS AUCEJO, E. y PAGÉS I GALTÉS, J. (2014), «Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado. Italia», Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, p. 95.

¹⁰ Regulado en el DL 218/1997 de 19 de junio.

¹¹ El D. Lgs. 546, de 31 de diciembre de 1992, sobre Disposiciones urgentes en materia fiscal, reguló el *accertamento con adesione del contribuyente*. Posteriormente, la Ley de 23 de diciembre de 1996 realizó una delegación legislativa en el Gobierno para la revisión del instituto del *accertamento con adesione* a través de uno o más decretos legislativos, lo que se realizó por medio del DL 218/1997 de 19 de junio.



la *acquiescenza*, en el *accertamento con adesione del contribuente* existe un procedimiento contradictorio para cuantificar la deuda tributaria¹².

El acuerdo se materializa en el *atto di accertamento con adesione* que implica la reducción de hasta un cuarto del mínimo de la sanción que le correspondiera, para lo cual se exige la no impugnación de la liquidación. El acuerdo se perfecciona con el ingreso de la deuda y pone fin al procedimiento que vinculará a la Administración tributaria.

También, en este caso, encontramos una figura similar en el ordenamiento tributario español¹³. Así, la LGT de 2003 introdujo en el sistema tributario un nuevo tipo de actas denominadas **actas con acuerdo**, mediante las cuales el contribuyente puede obtener una reducción de un 65 por 100 (en un primer momento un 50 por 100) siempre que preste conformidad a la regularización practicada por la inspección y realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada y la sanción.

Al igual que ocurre en el *accertamento con adesione*, **las actas con acuerdo solo pueden utilizarse en supuestos de cierta incertidumbre sobre la determinación del tributo**¹⁴.

Existen ciertas similitudes entre el *accertamento con adesione* y las actas con acuerdo tanto en su finalidad, que es evitar la presentación de recurso, como en los supuestos en que se aplica y en las consecuencias de su suscripción.

¹² Como apunta ANDRÉS AUCEJO el *accertamento con adesione*, o concordato tributario, «es una figura de naturaleza convencional insita en el procedimiento de gestión tributaria italiano, por el cual Administración y contribuyente —ya sea a instancia de oficio, ya sea a instancia de parte— procuran llegar a un acuerdo ante incertidumbres de hecho o de derecho sobre la determinación del débito tributario».

¹³ En este sentido se pronuncian ESPEJO POYATO, GARCÍA NOVOA, SERRANO ACITORES, ROZAS VALDÉS y CHICO DE LA CÁMARA, para quienes «El *accertamento con adesione*, y sus últimas variantes de *adesione ai processi verbali di constatazione* y *adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio* se asemejarían, más bien, a las actas con acuerdo del Derecho español, aun cuando su regulación —y, sobre todo, su incidencia en la práctica diaria de las actuaciones administrativas— es mucho más prolija, compleja y porosa que en el Derecho español». ESPEJO POYATO, I., GARCÍA NOVOA, C., SERRANO ACITORES, A., ROZAS VALDÉS, J. A. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (2015), «Las medidas de resolución de conflictos en el derecho comparado. Italia», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.) y OTROS: *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, p. 121, ePraxis.

¹⁴ Así, tal y como recoge la exposición de motivos de la LGT 2003, «la nueva modalidad de actas con acuerdo constituye una de las principales modificaciones que introduce la nueva Ley, como instrumento al servicio del objetivo ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario. // Las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación. El acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta, para lo que será necesario autorización del órgano competente para liquidar y la constitución de un depósito, un aval o un seguro de caución. En caso de imposición de sanciones, se aplicará una reducción del 50 por 100 (ahora 65 por 100) sobre el importe de la sanción siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo. La liquidación y la sanción no podrán ser objeto de recurso en vía administrativa».



2.1.3. El reclamo y la mediazione tributaria

a. Regulación normativa

El *reclamo e mediazione tributaria* son dos figuras que han sido introducidas en el sistema tributario italiano en el año 2011¹⁵ para tratar de reducir el volumen de recursos jurisdiccionales en procedimientos de cuantía reducida, no superior a 50.000 euros (en sus orígenes 20.000 euros). Su regulación se realizó a través de la introducción de un nuevo artículo 17 bis en el DL 546/1992, de 31 de diciembre.

b. Naturaleza, objeto y características

El *reclamo e mediazione tributaria* tienen como finalidad tratar de rebajar el volumen de recursos jurisdiccionales en procedimientos de cuantía reducida, no superior a 50.000 euros. En el año 2011, en Italia, el 80 por 100 de los recursos presentados ante las Comisiones Tributarias Provinciales tenían su origen en expedientes de importe igual o inferior a 20.000 euros, por lo que parecía necesario que debían adoptarse medidas que dieran solución a esta problemática¹⁶.

El instituto del *reclamo e mediazione* solo puede entenderse porque en Italia no existe una vía económico-administrativa a la que acudir contra los actos de naturaleza tributaria como sí ocurre en España. En Italia el recurso contra los actos de la Administración tributaria se realiza ante los tribunales jurisdiccionales, especializados en materia tributaria, sin que existan órganos administrativos especializados en la resolución de reclamaciones sobre esta materia. Por este motivo, la implantación de un instituto similar en España es, cuando menos, cuestionable, puesto que, como veremos, no puede trasladarse al sistema español en el que hay una vía obligatoria de reclamación administrativa que, con sus defectos, cumple con una finalidad similar a la arbitrada en el ordenamiento italiano. No queremos decir que se trate de sistemas idénticos, pero cumplen una finalidad similar, cual es introducir una vía previa a la judicial que minore la carga de trabajo de los órganos jurisdiccionales, consiguiendo los objetivos de los ADR a que hemos hecho referencia.

Al realizar su estudio pondremos de manifiesto sus similitudes con la vía económico-administrativa del procedimiento español.

¹⁵ Se regula a través del artículo 39, apartado 9, del DLeg 98/2011, de 6 de julio, que se tradujo en la Ley 111/2011, de 15 de julio. Se introdujo, de este modo, un nuevo artículo 17 bis en el DL 546/1992, de 31 de diciembre con el nombre de «el reclamo y la mediazione». Posteriormente esta disposición fue modificada por el artículo 9, apartado 1, letra i) del Decreto Legislativo 156/2015, en desarrollo de la Delegación Tributaria a que se refiere la Ley 23/2014, que introdujo modificaciones significativas (introducido para recursos con valor no superior a 50.000 euros y notificado con efecto desde 1 de abril de 2012).

¹⁶ Afirma ANDRÉS AUCEJO que «las nuevas instituciones del reclamo y la mediación tributaria, se insertan: la primera (reclamo), en la facultad de autotutela de la administración financiera que podrá anular el acto total o parcialmente, consistiendo por tanto a una revocación de oficio total o parcial de la administración financiera y, por lo que respecta a la mediación tributaria, constituiría una forma de terminación convencional del procedimiento administrativo tributario, donde sí se produce un procedimiento verbal y un contradictorio con el administrado, más próximo a la figura de los acuerdos administrativos. En este sentido, estaría en la línea del accertamento con adesione del contribuyente pero con diferencias entre ambas figuras». ANDRÉS AUCEJO, E. (2014), «Reclamo e Mediazione tributaria nel Diritto Tributario Italiano. ¿Para cuándo en España?», *Quincena Fiscal*, número 17.



El reclamo e mediazione son dos institutos independientes pero relacionados entre sí. Mediante el **reclamo** se intenta anular el acto por un vicio del mismo (de la misma forma que en un recurso administrativo), y en la **mediazione** se intenta un acuerdo entre Administración y contribuyente en supuestos en los que pudieran existir dudas sobre la regularización practicada. Estos procedimientos son, sin duda, más rápidos y económicos que la vía jurisdiccional.

No obstante, en los supuestos en que el contribuyente acuda a la vía contenciosa tras haber instado el **reclamo e mediazione**, quien vea desatendida su pretensión (contribuyente o Administración) sufrirá un incremento del 50 por 100 de sus costas judiciales como compensación de los gastos de la reclamación y mediación administrativa¹⁷.

El **reclamo** es un procedimiento administrativo de revocación del acto tributario con las siguientes notas esenciales:

1. **Su interposición obligatoria contra actos de cuantía no superior a 50.000 euros.** Solo se tomará en cuenta la cuantía neta del tributo, no formando parte de esta cuantía ni los intereses de demora ni las sanciones. Quedan fuera del **reclamo e mediazione** los procedimientos de cuantía indeterminada o sin cuantía como podrían ser los relativos a la determinación del domicilio del contribuyente o las sanciones accesorias.
2. De la misma forma, también **es obligatorio interponer el reclamo si el contribuyente quiere reclamar, posteriormente, en vía jurisdiccional ante la Comisión Tributaria Provincial.** El artículo 17 bis DL 546/1992 dispone que la presentación del **reclamo** es condición de admisibilidad del recurso.

La obligatoriedad de interponer **reclamo e mediazione** en estos actos de cuantía no superior a 50.000 euros implica que, si no se interpusiera, no podrían presentarse los recursos judiciales que serían declarados inadmisibles.
3. Por lo que se refiere al acto sobre el que puede acudir al **reclamo e mediazione**, **solo es admisible contra actos emitidos por la Agenzia delle Entrate**, no siendo aplicable contra actos de otras Agencias ni contra los de los entes locales. Entre los actos susceptibles de reclamo dictados por la **Agenzia delle Entrate** se encuentran las liquidaciones, sanciones, providencias de apremio o cualquier otro acto de gestión o recaudación que puedan ser objeto de recurso judicial.
4. El **reclamo puede incluir una propuesta de mediación motivada y una propuesta de liquidación tributaria.** Así lo dispone el apartado 7 del artículo 17 bis DL 546/1992.
5. Desde el punto de vista temporal, solo puede acudir a este procedimiento en actos notificados **a partir del 1 de abril de 2012.**

¹⁷ ESPEJO POYATO, I., GARCÍA NOVOA, C., SERRANO ACITORES, A., ROZAS VALDÉS, J. A. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (2015), «Las medidas de resolución de conflictos en el derecho comparado. Italia», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.) y OTROS: *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, ePraxis, p. 123. ROMERO FLOR, L. M. (2015), «Breves reflexiones al instituto de la reclamación y mediación tributaria en el ordenamiento italiano», *Crónica Tributaria*, número 156, p. 201.



6. Presentado el *reclamo*, si transcurren **noventa días sin actividad** por la Administración, dicha reclamación se convierte en recurso que deberá presentar el contribuyente ante la *Commissione Tributaria Provinciale*. Así lo dispone el apartado 9 del artículo 77 bis según el cual (la traducción es nuestra): «9. *Transcurridos noventa días sin que se haya notificado la admisión de la reclamación o sin que se haya concluido la mediación, la reclamación producirá los efectos del recurso*». Opera, de este modo, una especie de silencio administrativo negativo que habilita al reclamante a acceder a la vía jurisdiccional.
7. Para los actos susceptibles de *reclamo e mediazione* **queda excluida la posibilidad de acudir a la *conciliazione giudiziale*** de la vía judicial a la que luego nos referiremos.

La ***mediazione tributaria*** tiene como finalidad evitar que el contribuyente acuda a la vía contenciosa y con las siguientes características:

1. Es de aplicación **general y obligatoria**.
2. El órgano destinatario del *reclamo*, si decide no admitir la reclamación dirigida a la anulación total o parcial del acto, ni en su caso la propuesta de mediación, formulará de oficio una **propuesta de mediación** teniendo en cuenta las posibles dudas en las cuestiones controvertidas, el grado de fundamento de la pretensión y el principio de economía de la actuación administrativa.
3. Puede solicitarse **de oficio o a instancia de parte**, para lo cual el contribuyente lo solicitará en la propia reclamación que puede incluir una propuesta de mediación.
4. La ***mediazione se perfecciona con el pago por parte del contribuyente*** y no con la suscripción del acuerdo. Recordemos que así ocurría, también, en el caso del *accertamento con adesione del contribuente*.

Pese a la denominación de este instituto, no nos encontramos, en puridad, ante una mediación, puesto que, para que esto ocurra, debería existir un tercero, decisor de la controversia, que tuviera la nota de imparcialidad¹⁸. **Tanto el *reclamo* como la *mediazione* se realizan por órganos diferentes a los que dictaron el acto que se recurre, pero no ajenos a la Administración tributaria**. Así se dispone en el apartado 5 del artículo 17 bis según el cual (la traducción es nuestra) «*La reclamación se presenta ante la Dirección provincial o la Dirección regional que dictó el acto que procederán mediante dependencias distintas e independientes de aquellas que son competentes para la instrucción de los actos reclamados*». Es evidente, por tanto, que no se trata de

¹⁸ Para ANDRÉS AUCEJO «la nota del tercero imparcial es la que más se echa en falta en el instituto de la mediación tributaria, pues en ningún caso se prevé la intervención de un tercero imparcial». ANDRÉS AUCEJO, E. (2014), «Reclamo e Mediazione tributaria nel Diritto Tributario Italiano. ¿Para cuándo en España?», *Quincena Fiscal*, número 17.



una mediación al recaer sobre un órgano vinculado a una de las partes, la Administración tributaria, la resolución de la mediación. Este aspecto ha sido criticado por la doctrina italiana¹⁹.

Así las cosas, **cabría preguntarse si no cumple la misma función la vía económico-administrativa en España a la que el contribuyente acude impugnando el acto administrativo de naturaleza tributaria**. No olvidemos que en Italia no existe una vía económico-administrativa. Pese a las diferencias evidentes entre ambos sistemas (*reclamo e mediazione* y *la vía económico-administrativa*) no cabe duda de que encontramos también similitudes²⁰ como pueden ser:

1. Ambos son medios de oposición al acto de naturaleza tributaria.
2. Se sustancian en vía administrativa.
3. Se interponen ante el mismo órgano que dictó el acto que, a su vez, se encarga de remitirlo al órgano encargado de resolver.
4. El órgano encargado de resolver depende de la Administración tributaria. Así, los tribunales económico-administrativos estatales dependen, jerárquicamente, de la Secretaría de Estado de Hacienda y, a su vez, del Ministerio de Hacienda. No obstante, forman parte de la denominada Administración independiente que, encuadrada en una Administración territorial, tiene independencia técnica para resolver las cuestiones que se le plantean. Por lo tanto, sobre estos tribunales económico-administrativos no opera *stricto sensu* el principio de jerarquía, puesto que no dependen jerárquicamente de la Administración en la que se encuentran. Algo parecido ocurre en el caso italiano en el que los órganos encargados del *reclamo e mediazione, ufficio legale*, pertenecen a la Administración tributaria pero independientes funcional y jerárquicamente del órgano que dictó el acto impugnado.

¹⁹ Las críticas a este instituto también se han producido desde la doctrina española. Así, para ESPEJO POYATO, GARCÍA NOVOA, SERRANO ACITORES, ROZAS VALDÉS y CHICO DE LA CÁMARA, «*la ausencia de garantías de un examen efectivo, diligente e imparcial del particular por los órganos a quienes se ha encomendado la mediación desde el momento en que, aun distintos de quien lo emitió, no dejan de estar incardinados en la estructura organizativa de la propia Agencia tributaria*». ESPEJO POYATO, I., GARCÍA NOVOA, C., SERRANO ACITORES, A., ROZAS VALDÉS, J. A. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (2015), «Las medidas de resolución de conflictos en el derecho comparado. Italia», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.) y OTROS: *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, ePraxis, página 124. Para ROMERO FLOR, «*el hecho de atribuir normativamente autonomía relevante al órgano que se ocupa de las reclamaciones ciertamente no ayuda a superar la objeción derivada de la pertenencia del mismo a la propia Administración que ha emitido el acto reclamado, por lo que el examen de la reclamación y eventual instrucción que pueda ser necesaria no pueden ser confiados a un tercero, el cual debería ser el mediador*». ROMERO FLOR, L. M. (2015), «Breves reflexiones al instituto de la reclamación y mediación tributaria en el ordenamiento italiano», *Crónica Tributaria*, número 156, p. 199.

²⁰ A una conclusión similar llegaron ESPEJO POYATO, GARCÍA NOVOA, SERRANO ACITORES, ROZAS VALDÉS y CHICO DE LA CÁMARA para quienes el *reclamo e mediazione* es más un recurso administrativo previo al contencioso. En este sentido afirman que «*la introducción, aparente, de técnicas de mediación en el ordenamiento tributario italiano es más formal, nominal, una operación de marketing, que real. El llamado recurso de reclamo e mediazione es, más bien, un recurso administrativo previo al contencioso, preceptivo, para pretensiones de menor cuantía en cuya tramitación, incidentalmente, se puede articular una forma de mediación descafeinada en la que no se ha sido lo suficientemente cuidadoso al organizar unos genuinos órganos de mediación –aun en el seno de la propia Agencia– nutridos por personal formado al respecto y con absoluta independencia orgánica y funcional de los de gestión, ni se busca la composición de un acuerdo entre las partes*». ESPEJO POYATO, I., GARCÍA NOVOA, C., SERRANO ACITORES, A., ROZAS VALDÉS, J. A. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (2015), «Las medidas de resolución de conflictos en el derecho comparado. Italia», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.) y OTROS: *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, ePraxis, página 125.



5. Su interposición es preceptiva siempre que, posteriormente, se quiera acudir al recurso jurisdiccional. Ambas figuras operan como un filtro de acceso a la jurisdicción.
6. En cierto modo, también en la vía económico-administrativa el reclamante puede proponer una liquidación diferente a la que se le ha practicado. Puede, por ejemplo, cuestionar solo parte de los gastos deducibles o la valoración de un inmueble, de forma que la nueva liquidación que resulte sea la que propone el reclamante.
7. Presentada la reclamación, y ante la falta de actividad por parte del órgano encargado de resolver, operan los efectos del silencio negativo pudiendo acudirse a la vía jurisdiccional.
8. De la misma forma, siendo obligatoria la presentación del *reclamo e mediazione* o de la reclamación económico-administrativa, su falta de interposición impide que se pueda interponer recurso judicial, que sería declarado inadmisibile.

Existen, por tanto, similitudes entre ambas instituciones, que hacen, cuando menos, cuestionable una transposición automática del instituto del *reclamo e mediazione* al ordenamiento tributario español, como un sistema alternativo de resolución de conflictos.

2.2. Fase administrativa y contenciosa

2.2.1. *Autotutela della amministrazione finanziaria*

La denominada *autotutela della amministrazione finanziaria* podemos enmarcarla como sistema de resolución de conflictos similar a la revocación de actos administrativos que en nuestro ordenamiento tributario está regulado en el artículo 219 LGT²¹.

Tanto en el derecho italiano como en el español su origen lo encontramos en el derecho administrativo.

Recordemos que la anulación de actos de naturaleza tributaria por parte de la Administración puede hacerse por dos vías: si el acto que se pretende anular es favorable al contribuyente (por ejemplo, una concesión de una bonificación tributaria) el procedimiento al que debe acudir la Administración es el **procedimiento de lesividad**, mientras que, si el acto que se pretende anular es de gravamen o desfavorables para el contribuyente (por ejemplo, una liquidación o una sanción tributaria), el procedimiento a seguir es el de **revocación**.

²¹ Para ANDRÉS AUCEJO el alcance de este instituto en el derecho italiano es superior al de la revocación del derecho español: «Su alcance se extiende más allá del procedimiento de gestión/liquidación tributaria, habida cuenta se puede hacer uso del mismo incluso cuando el acto administrativo de naturaleza tributaria haya ganado firmeza administrativa y en los casos en que se esté pendiente de sentencia judicial, pero siempre que no haya recaído sentencia judicial firme sobre el fondo del asunto». ANDRÉS AUCEJO, E. y PAGÉS I GALTÉS, J. (2014), «Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado. Italia», Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, p. 96.



Lo mismo ocurre en el derecho italiano con la *autotutela della amministrazione finanziaria* que regula una revocación para estos actos de naturaleza tributaria desfavorables al contribuyente, cuando los mismos son firmes en vía administrativa y cuando esté pendiente sentencia judicial.

2.2.2. Garante del contribuyente

El *Garante del contribuyente* se articula en cada región con la tarea de proteger los derechos de los contribuyentes y garantizar una relación de confianza entre los ciudadanos y las autoridades fiscales (art. 13 dello Statuto del contribuente).

Entre sus facultades se encuentran las siguientes:

- **Solicitar documentos o explicaciones** a los departamentos correspondientes y **activar los procedimientos de autoprotección** contra los actos administrativos de liquidación o recaudación.
- Hacer **recomendaciones** a la Oficina Ejecutiva para la protección del contribuyente y mejorar la prestación de los servicios.
- **Instar a la Administración para el cumplimiento de las disposiciones del Estatuto del Contribuyente** o de los términos relacionados con las devoluciones de impuestos.
- **Informar sobre casos de particular importancia** si las disposiciones vigentes, o el comportamiento de la administración, pueden causar perjuicios a los contribuyentes o consecuencias negativas en sus relaciones con la Administración.
- **Acceder a las oficinas financieras y comprobar** la funcionalidad de los servicios de información y asistencia al contribuyente.

Está compuesto por **jueces, profesores universitarios de derecho y economía, notarios**, tanto en excedencia como en activo, **abogados, auditores y contables**.

El Garante del contribuyente opera con autonomía, imparcialidad e independencia al no pertenecer a la Administración tributaria.

Con matices, podría equipararse al Consejo de Defensa del Contribuyente en España. El artículo 34.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, confiere al Consejo para la Defensa del Contribuyente la función de velar por la efectividad de los derechos de los contribuyentes, atendiendo a las quejas por estos formuladas y realizando sugerencias y propuestas pertinentes «(...) el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen».



Según el artículo 2 del Real Decreto 1676/2009, por el que se regula el Consejo de Defensa del Contribuyente «*El Consejo para la Defensa del Contribuyente tendrá la naturaleza jurídica de órgano colegiado de la Administración del Estado, integrado en el Ministerio de Hacienda y Función Pública y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda*».

Con la LGT de 2003 el Consejo para la Defensa del Contribuyente se institucionalizó de forma plena encuadrándose en la estructura de la organización tributaria, al ser reconocido expresamente en una norma con rango de ley, ya que su creación había sido fruto de una norma reglamentaria en el año 1996, en concreto el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda; posteriormente desarrollado por la Resolución de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias, a que se refiere la disposición final única del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda. De este modo, **se reconoce la conveniencia de la existencia de un órgano específicamente pensado para desarrollar una función de protección de los derechos de los obligados tributarios**.

2.3. Fase contenciosa tributaria

2.3.1. Conciliazione Giudiziale

El D. Leg. 546/1992, de 31 de diciembre, sobre Disposiciones urgentes en materia fiscal, introdujo no solo el instituto de *accertamento con adesione* en la vía administrativa, sino que, en la jurisdiccional, reguló la *Conciliazione Giudiziale*, posteriormente desarrollada en el DL 218/1997, de 19 de junio, y modificada por el art. 9, párrafo 1, s), t) del Decreto Legislativo N° 156/2015. Al ser un **procedimiento de finalización convencional del proceso en vía jurisdiccional** se sustancia ante las *Commissioni Tributarie Provinciali*. En Italia existe una jurisdicción especializada en materia tributaria y en ella se encuentran incardinados las *Commissioni Provinciali* que resuelven, en primera instancia, y las *Commissioni Regionali*, competentes para la apelación, quedando la *Corte de Cassazione* para los recursos de casación²².

²² ESPEJO POYATO, GARCÍA NOVOA, SERRANO ACITORES, ROZAS VALDÉS y CHICO DE LA CÁMARA recuerdan que «*con el inicio del nuevo siglo las denominadas Comissioni tributarie perdieron su carácter de órganos administrativos –aun cuando su secretaría administrativa y gerencia continúe siendo responsabilidad del Ministerio de Hacienda– para convertirse en una jurisdicción especial tributaria y única, de composición mixta. Participan en las mismas tanto jueces, a tiempo completo, como profesionales externos, a tiempo parcial*». ESPEJO POYATO, I., GARCÍA NOVOA, C., SERRANO ACITORES, A., ROZAS VALDÉS, J. A. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (2015), «Las medidas de resolución de conflictos en el derecho comparado. Italia», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.) y OTROS: *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, ePraxis, p. 120. Afirma ANDRÉS AUCEJO que «*Trae su causa del instituto típico de la «transacción» disciplinado en el proceso civil italiano. La Conciliazione Giudiziale consiste en un procedimiento de resolución de controversias desarrollado ante las Commissioni Provinciali mediante un acuerdo entre las partes. La Conciliazione se perfecciona con el pago de las sumas convenidas en tiempo y forma*». ANDRÉS AUCEJO, E. (2014), «Reclamo e Mediazione tributaria nel Diritto Tributario Italiano. ¿Para cuándo en España?», *Quincena Fiscal*, número 17.



Tal y como expusimos con anterioridad, esta *Conciliazione Giudiziale*, prevista para la vía jurisdiccional, no es posible para los actos que sean susceptibles de *reclamo e mediazione* para los que se impide esta forma de finalización convencional en vía jurisdiccional.

También nos encontramos con una figura de perfiles similares en el ordenamiento español como ocurre con la prevista en el artículo 77 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que permite una finalización transaccional del procedimiento.

2.3.2. *Soccombenze*

La siguiente medida a que haremos referencia es **un desincentivo para recurrir más que un sistema alternativo para la resolución de conflictos. Consiste en la condena en costas a la parte que viera rechazada sus pretensiones**. Su incorporación al ordenamiento tributario supone, sin duda, que contribuyente y Administración valoren la conveniencia de iniciar el proceso judicial, puesto que la desestimación implica el pago de las costas procesales, no solo propias sino de la parte vencedora. Esto implica una reducción en el número de procedimientos que acceden a la vía judicial pero no puede considerarse un sistema alternativo de resolución de conflictos por mucho que compartan la finalidad de reducir el acceso a la jurisdicción.

Los artículos 15 y 46 del D. Leg. 546/1992 modificaron la regulación de las costas procesales en el procedimiento contencioso-administrativo, imponiéndose las mismas, con carácter general, a la parte que pierda el juicio, sin perjuicio de que el juez pueda compensar, en todo o en parte, los gastos del proceso.

En el ordenamiento español existe una medida idéntica, sobre todo tras la modificación del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa por ley 37/2001, de 10 de octubre. Hasta ese momento las costas procesales solo se imponían a la parte que perdiera el proceso cuando existiera temeridad o mala fe, lo que era una situación excepcional y solo en contadas ocasiones se imponían por el juzgador. Tras la reforma, las costas se imponen a la parte que viera desestimada sus pretensiones, tal y como se recoge en el artículo 139 LJCA.

Referencias bibliográficas

AA. VV. (2023): *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Fundación Impuestos y Competitividad.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2014): «Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado», Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña.

ANDRÉS AUCEJO, E. (2010): «Mecanismos convencionales y transaccionales de resolución de conflictos en Derecho Tributario Nacional y Comparado. La mediación en Derecho Tributario: una propuesta de lege ferenda», *Quincena Fiscal*, número 21.



- (2013): «La colaboración social en el procedimiento de recaudación tributaria italiana: el ejercicio privado de las funciones públicas de recaudación tributaria en Italia», *Quincena Fiscal*, número 13.
- (2014): «Reclamo e Mediazione tributaria nel Diritto Tributario Italiano. ¿Para cuándo en España?», *Quincena Fiscal*, número 17.

ANDRÉS AUCEJO, E. y PAGÉS I GALTÉS, J. (2014): «Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado. Italia», Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña.

CARBAJO VASCO, D. (2024): «Un mito que necesita reflexión: la indisponibilidad del crédito tributario», *No sólo impuestos*, revista de Inspectores de Hacienda del Estado, octubre.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2021): «Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas?», *«Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda»*, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 189/2021, BIB 2021\1126, Civitas.

- (2021): «Propuestas de lege ferenda en el procedimiento de revisión & compliance tributario», en la obra colectiva MORENO, S. y CARRASCO, P. J. (Dir.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Aranzadi, pp. 491 y ss.

ESPEJO POYATO, I., GARCÍA NOVOA, C., SERRANO ACITORES, A., ROZAS VALDÉS, J. A. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (2015): «Las medidas de resolución de conflictos en el derecho comparado. Italia», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.) y OTROS: *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, ePraxis.

PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F. (Coords.) y OTROS (2003): *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons.

ROMERO FLOR, L. M. (2015): «Observaciones críticas al Instituto de la Mediación Tributaria italiana», *Nueva Fiscalidad*, número 6.

- (2015): «Breves reflexiones al instituto de la reclamación y mediación tributaria en el ordenamiento italiano», *Crónica Tributaria*, número 156.
- (2015): «Reclamación y mediación en el proceso tributario italiano», *Revista Técnica Tributaria*, número 111.



Publicaciones del Instituto de Estudios Económicos

2025

REVISTA DEL IEE. Junio. N.ºs 1 y 2/2025. El problema de la litigiosidad tributaria en España. Propuestas de solución y mejora desde la perspectiva de las empresas.

OPINIÓN DEL IEE. Mayo. La prórroga para 2025 de los Presupuestos Generales del Estado.

OPINIÓN DEL IEE. Mayo. La competitividad fiscal en el Principado de Asturias. Una propuesta de mejora.

OPINIÓN DEL IEE. Mayo. La fiscalidad de la vivienda en España. Una propuesta de mejora.

COLECCIÓN INFORMES. Marzo. El problema de la ocupación ilegal en España. Índice Internacional de Derechos de Propiedad (IIDP) 2024.

COLECCIÓN INFORMES. Enero. La inclusión financiera en las áreas rurales de España ante el reto demográfico.

EDICIONES ESPECIALES. Enero. Las necesidades organizativas y productivas de las empresas y las respuestas del ordenamiento jurídico. Reflexión de futuro y propuesta de líneas de cambio.

2024

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 81. Los riesgos geopolíticos como nuevo elemento de incertidumbre.

COLECCIÓN INFORMES. Noviembre. Competitividad fiscal 2024. Un diagnóstico necesario de la tributación en España.

OPINIÓN DEL IEE. Octubre. Regulación y competencia en el transporte público de viajeros por carretera: reflexiones y análisis para un modelo sostenible.

OPINIÓN DEL IEE. Octubre. La competitividad fiscal en Cantabria. Una propuesta de mejora.

OPINIÓN DEL IEE. Septiembre. Los tipos reducidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Un ejemplo de su aplicación en los productos de tecnología sanitaria.

REVISTA DEL IEE. Septiembre. N.º 2/2024. Los riesgos de una inadecuada regulación de las acciones colectivas para la protección de los consumidores. Análisis del Proyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2020/1828.

COLECCIÓN INFORMES. Julio. La productividad como el gran reto pendiente de la economía española.

COYUNTURA ECONÓMICA. Junio. N.º 80. La competitividad como oportunidad para la mejora de nuestro bienestar.

COLECCIÓN INFORMES. Mayo. La libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica 2024.

OPINIÓN DEL IEE. Mayo. La prórroga para 2024 de los Presupuestos Generales del Estado.

COLECCIÓN INFORMES. Abril. Competitividad fiscal 2023. El endurecimiento de la fiscalidad empresarial en España ralentiza el crecimiento económico.

REVISTA DEL IEE. Febrero. N.º 1/2024. La colaboración público-privada y el reto de la vivienda. Índice Internacional de Derechos de Propiedad 2023.

2023

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 79. Hay que crear un clima favorable a la empresa y a la inversión para garantizar el progreso de la economía española.

REVISTA DEL IEE. Noviembre. N.º 3/2023. La colaboración público-privada y su contribución a la eficiencia del gasto público en la provisión de servicios públicos.

REVISTA DEL IEE. Octubre. N.º 2/2023. La inversión en infraestructuras. El modelo concesional como palanca del crecimiento económico y social.

OPINION OF THE IEE. July. Good regulatory practices. A proposal for the Spanish electricity sector.

COYUNTURA ECONÓMICA. Julio. N.º 78. La incertidumbre política aumenta el riesgo de desaceleración de la economía española.

COLECCIÓN INFORMES. Julio. La libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica 2023.

OPINIÓN DEL IEE. Junio. Buenas prácticas regulatorias. Una propuesta para el sector eléctrico español.

OPINIÓN DEL IEE. Mayo. La subida de las cotizaciones sociales. Análisis y consecuencias en la economía española.

OPINIÓN DEL IEE. Abril. La competitividad fiscal de las entidades locales y de las comunidades autónomas. Factor determinante para su desempeño económico.

PUNTO DE VISTA. Marzo. Compromiso empresarial con la inversión: el rol de la empresa en la situación iberoamericana actual.

REVISTA DEL IEE. Enero. N.º 1/2023. El Impuesto sobre las Grandes Fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad.

COLECCIÓN INFORMES. Enero. La mejora de la calidad institucional del comercio en España: cuantificación de su impacto económico y social.

COLECCIÓN INFORMES. Enero. Competitividad fiscal 2022. España sigue perdiendo competitividad en el ámbito fiscal.

2022

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 77. La ralentización, principal riesgo de 2023.

REVISTA DEL IEE. Noviembre. N.º 4/2022. La unidad de mercado como reto pendiente para la libertad de empresa. Índice de Libertad Económica 2022.

OPINIÓN DEL IEE. Octubre. Los Presupuestos Generales del Estado para 2023.



OPINIÓN DEL IEE. Octubre. Por una mejora de los incentivos fiscales a los planes de pensiones. Análisis comparado de la tributación actual del segundo y tercer pilar en Europa.

PUNTO DE VISTA. Octubre. Consolidar la recuperación. Aprovechar las oportunidades del crecimiento verde en América Latina.

COLECCIÓN INFORMES. Septiembre. Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

COYUNTURA ECONÓMICA. Julio. N.º 76. La inflación y la incertidumbre frenan la recuperación de las empresas.

REVISTA DEL IEE. Julio. N.º 3/2022. La necesidad de garantizar la propiedad privada en España como condición para la mejora del mercado del alquiler. Índice Internacional de Derechos de Propiedad 2021.

REVISTA DEL IEE. Junio. N.º 2/2022. El impacto económico del sector de datos en España. Una propuesta de cuantificación.

INFORME IEE-CEIM. Abril. El crecimiento empresarial en la Comunidad de Madrid como factor de competitividad regional.

REVISTA DEL IEE. Marzo. N.º 1/2022. Por una mejora de la eficiencia del gasto público en España.

EDICIONES ESPECIALES. Febrero. Libro Blanco para la reforma fiscal en España. Una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente.

2021

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 75. Una coyuntura condicionada transitoriamente por la inflación.

COLECCIÓN INFORMES. Diciembre. Competitividad fiscal 2021. La competitividad fiscal como referencia obligada para la próxima reforma tributaria.

INFORME IEE-CEIM. Noviembre. El tamaño y el crecimiento empresarial en la Comunidad de Madrid como factor de competitividad regional.

OPINIÓN DEL IEE. Noviembre. Los Presupuestos Generales del Estado para 2022.

COLECCIÓN ESTUDIOS. Octubre. El Programa de Pago a Proveedores como instrumento de inyección de liquidez a la empresa.

COLECCIÓN INFORMES. Septiembre. Empresa, igualdad de oportunidades y progreso social. Indicador IEE de Igualdad de Oportunidades.

COYUNTURA ECONÓMICA. Julio. N.º 74. La recuperación de la economía española necesita de un clima empresarial favorable.

PUNTO DE VISTA. Junio. La situación actual y perspectivas de las inversiones energéticas y el sector eléctrico en América Latina.

REVISTA DEL IEE. Mayo. N.º 2/2021. La libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica 2021.

INFORME DE OPINIÓN. Abril. La competitividad fiscal de las comunidades autónomas. Condición necesaria para el desarrollo económico.

COLECCIÓN INFORMES. Marzo. La propiedad privada en España. La necesidad de reconocer los derechos de propiedad en materia de vivienda. Índice de Derecho de Propiedad 2020.

PUNTO DE VISTA. Enero. La situación actual de la economía en América Latina. Su incidencia sobre las empresas españolas.

REVISTA DEL IEE. Enero. N.º 1/2021. Adaptabilidad y flexibilidad para la recuperación económica.

2020

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 73. Más allá de los fondos europeos: la economía española necesita el impulso de las reformas estructurales.

INFORME IEE-FIAB. Diciembre. Impacto de la crisis del COVID-19 en la industria de alimentación y bebidas española.

INFORME DE OPINIÓN. Noviembre. Los Presupuestos Generales del Estado para 2021.

INFORME DE OPINIÓN. Noviembre. Una propuesta de mejora para los incentivos fiscales a la I+D+i.

INFORME IEE-CEIM. Noviembre. La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional.

COLECCIÓN INFORMES. Octubre. Competitividad fiscal 2020. ¿Por qué no se pueden subir más los impuestos en España?

INFORME IEE-ASCOM. Octubre. Estudio sobre la función de Compliance en las empresas españolas.

INFORME DE OPINIÓN. Agosto. El marco fiscal de los planes de pensiones. La necesidad de fomentar el ahorro para la jubilación.

COLECCIÓN INFORMES. Julio. Libertad económica y libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica España 2020.

COYUNTURA ECONÓMICA. Julio. N.º 72. Crisis de la COVID-19 en la economía española: la recuperación no es posible sin confianza empresarial.

INFORME DE OPINIÓN. Junio. Impacto económico de las medidas adoptadas en el contexto de la presente crisis. Los casos de la financiación privada avalada y los Expedientes de Regulación Temporal de Empleo.

INFORME DE OPINIÓN. Febrero. Eficiencia del gasto público. Medición y propuestas de mejora.

PUNTO DE VISTA. Enero. El Capitalismo. Cambio, evolución y progreso.

2019

COLECCIÓN INFORMES. Diciembre. La deuda pública en España. Implicaciones sobre la política económica.

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 71. Una política económica ortodoxa para revertir la desaceleración y reducir la incertidumbre.

INFORME DE OPINIÓN. Noviembre. Las buenas prácticas regulatorias.

COLECCIÓN INFORMES. Noviembre. La propiedad privada en España. Índice de Derecho de Propiedad 2019.

COLECCIÓN INFORMES. Octubre. Índice de Competitividad Fiscal 2019.

COYUNTURA ECONÓMICA. Junio. N.º 70. A mayor inestabilidad política, más incertidumbre económica.

INFORME DE OPINIÓN. Febrero. Los Presupuestos Generales del Estado para el 2019.



46 ANIVERSARIO



INSTITUTO
DE ESTUDIOS
ECONÓMICOS

Desde 1979

defendiendo la empresa y la economía de mercado

RAMÓN M.ª CALDUCH I FARNÓS
Economista. Abogado.

Dr. en Derecho. Auditor Oficial de Cuentas (ROAC). Presidente de ADAE. Presidente de la Asociación Española de Servicios Avanzados a Empresas (AESAE)

MANUEL LAMELA FERNÁNDEZ
Abogado del Estado (exc.). Socio Director de Accountax Madrid. Presidente de la Fundación LAFER

LUIS MANUEL RUBÍ BLANC
Abogado. Inspector de Hacienda (exc.). Socio Director de Rubí Blanc Abogados

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ
Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona

JUAN MARTÍN QUERALT
Abogado. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de València

GERMÁN ORÓN MORATAL
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Jaume I de Castellón

FERNANDO SERRANO ANTÓN
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

ALBERTO PRIETO DE LEÓN
Abogado. Doctorando en Derecho, Gobierno y Políticas Públicas. Universidad Autónoma de Madrid

FELIPE RUFINO LAFFITTE
Presidente - Consejero Delegado. Impuestalia

VALENTÍN PICH ROSELL
Presidente. Consejo General de Economistas de España

BEGOÑA GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ
Directora Global de Fiscalidad. Iberdrola. Inspectora de Hacienda del Estado (exc.)

GABRIEL DOMÉNECH PASCUAL
Catedrático de Derecho Administrativo. Universitat de València

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario (exc.). Abogado. Director de Práctica Tributaria de Ideo Legal

CÉSAR GARCÍA NOVOA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela

JAVIER GALÁN RUIZ
Doctor en Derecho. Abogado. Profesor de Derecho Financiero y Tributario (Acreditado a Profesor Titular)

El Instituto de Estudios Económicos agradece la colaboración, para la elaboración de esta Revista, de las siguientes entidades:



INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

Tel.: 917 820 580

iee@ieemadrid.com

www.ieemadrid.es