

DERECHO TRIBUTARIO Y MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN

SUMARIO: I. Introducción: Premisas metodológicas.–II. La admisibilidad de los MASC en el Derecho tributario.–III. Los mecanismos de resolución de conflictos utilizados en el Derecho tributario: A. Medios alternativos para resolver controversias creadas: el arbitraje. B. Medios alternativos para evitar eventuales controversias: 1. La tasación pericial contradictoria. 2. Los acuerdos previos de valoración. 3. Las actas de la inspección: actas con acuerdo y actas de conformidad.–Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN: PREMISAS METODOLÓGICAS

HABLAR de solución de conflictos o controversias a través de medios alternativos, lleva implícito la asunción de dos planteamientos previos. Por un lado, se asume como premisa cierta que la controversia en el ámbito tributario es jurídicamente posible; y por otro lado se acepta también como válida la idea de que los «métodos» de solución que actualmente existen son fungibles respecto de otros diferentes o nuevos. Ambas afirmaciones, pese a su apariencia de *boutade*, nos posiciona y condiciona la postura frente a esta cuestión.

En efecto, afirmar por un lado que la controversia en el ámbito tributario es jurídicamente posible, presupone rechazar la doctrina que entiende que entre la Hacienda acreedora y el obligado tributario no existen relaciones confrontadas derivadas de intereses contrapuestos, sino simplemente el cumplimiento de obligaciones o deberes para uno, y el ejercicio de competencias para otro, o dicho de otra manera, el deber en un caso y otro de cumplir la ley. Ése es el caso de Fernando Pérez Royo que en 1978 abogaba por entender que «*las posiciones respectivas de la Administración tributaria y de los particulares dentro de la llamada relación jurídica tributaria no son las de acreedor y deudor, sino que deben ser encajadas dentro de las categorías de titular de una función y sujetos pasivos de la misma. Interesa, por otra parte, destacar que estos términos no se identifican de manera inmediata con concretas situaciones jurídicas (activas o pasivas), sino que con ellos se denominan simplemente las respectivas situaciones globales de la Admi-*

nistración y los contribuyentes (o los terceros, en su caso). Estas situaciones globales se desarrollan a través de diversos procedimientos en cuyo curso surgen diversas situaciones activas y pasivas de carácter concreto» (1).

Para esta doctrina, por tanto, la Administración no se relaciona directamente con el contribuyente en cuanto titular de unos intereses que revisten la forma de derecho de crédito, sino que sencillamente desarrolla una función encomendada por el ordenamiento para velar por el cumplimiento del deber puesto a cargo del contribuyente por el mismo ordenamiento (2).

Aunque no creemos que sea necesario precisar la dificultad que entraña el separar radicalmente el interés general del interés particular (3), puesto que, como señala el TC, «cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común sostiene simultáneamente un interés personal, o, si se quiere, desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común» (4), ciertamente se debe matizar que el hecho de que no pueda edificarse el ordenamiento tributario sobre la base de una Administración titular de un interés público al que se oponen los intereses de los distintos contribuyentes con base en que la tributación, conforme al artículo 31 de la CE, «encierra una dimensión colectiva que rebasa ese estrecho marco de relaciones» (5), no puede llevar a identificar, a considerar idénticos, ambos intereses. No hay, en efecto, diversidad de intereses, pero sí que hay diversidad de los medios concedidos para tutelar el interés (6). Una diferencia cualitativa que permitirá hablar de un interés público y un interés particular, de un Derecho público y un Derecho privado. De ahí que se haya defendido con autoridad que «el Derecho público y el Derecho privado se diferencian, así, no por el interés que cada uno de ellos defiendan y protejan, sino que, siendo el interés protegido el mismo, es valorado de

(1) Cfr., PÉREZ ROYO, F., «El pago de la deuda tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 6, 1975, p. 277.

(2) Específicamente señala este último autor que «en el Derecho tributario no encontramos esta contraprestación de intereses entre Administración y contribuyente, sino sujeción de uno y otro a la ley. Sus posiciones respectivas no serían las de deudor y acreedor, sino que el contribuyente sería el titular de un deber legal impuesto por el ordenamiento, y, por otra parte, la Administración sería el titular de una función pública, la función tributaria, encaminada a velar por el exacto cumplimiento de dicho deber». Ob. últ. cit., p. 275.

(3) Por todos, LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario, Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, p. 92, y CASADO OLLERO, G., *Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario*, en AA. VV., *Estudios de Derecho Tributario*, en el Libro Homenaje a Carmen Bollo Arocena, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, pp. 151 y ss. También, FERREIRO LAPATZA, J. J., *El Estatuto del contribuyente*, en «Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario», *Marcial Pons*, Madrid, 1998, pp. 244 y ss.

(4) STC 62/1983, de 11 de julio. En el mismo sentido, STC 18/1984, de 7 de febrero, cuando afirma que «la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-sociedad que difumina la dicotomía Derecho público-Derecho privado».

(5) LOZANO SERRANO, C., La actividad inspectora y los principios constitucionales, *Revista Impuestos*, tomo I, 1990, p. 231.

(6) VANONI, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción a cargo de J. Martín Queralt, IEF, Madrid, 1973, p. 192, quien afirma que «la diversidad en la forma de considerar los intereses no supone diversidad de los intereses (...), sino, si acaso, diversidad de los medios concedidos para tutelar el interés».

forma diversa y, en consecuencia, se instrumentará de forma también diversa, adecuada a dicha valoración» (7).

En esta misma línea hay que situar a Ruiz García, cuando advierte con acierto que cuando el artículo 103.1 de la CE exige a la Administración que «sirva con objetividad los intereses generales», dentro de esos «intereses generales» «deberán incluirse, aunque no confundirse con él, tanto el interés a la realización de la pretensión tributaria definida en la norma, como el interés del sujeto o de tercero a no sufrir más limitaciones en su esfera personal o patrimonial que las estrictamente necesarias para la objetiva aplicación de la Ley» (8).

En cualquier caso, esa diferencia es la que justifica que se dote de instrumentos y mecanismos que privilegian una actuación frente a otra e, inexorablemente, desequilibren en favor de uno de los sujetos la relación. Por eso no estamos ante una relación *inter pares*, como ocurre en una obligación civil en la que ambas partes persiguen y satisfacen intereses individuales.

Por tanto, la idea de una función pública inspirada en eso que hemos llamado «*interés general*», es la que permite rechazar la existencia de una dualidad de intereses —de un interés de la Administración en recaudar y un interés de los ciudadanos por proteger su patrimonio individual— pues ambos convergen en un único interés general (9).

Estas razones sucintamente expuestas explican que rechazamos aquel planteamiento y entendamos que la controversia en el ámbito tributario es jurídicamente posible, puesto que la Ley no anula la existencia de intereses diferenciados en el particular y en la Administración, sino que únicamente condiciona la realización material de los mismos estableciendo, para el caso de la Administración, la valoración de si la realización material de ese interés puede estar subordinada a la concurrencia de otro interés distinto. De forma que, como expresamente se ha advertido, existiendo «*intereses diferentes en la persona del contribuyente y Administración, el conflicto es técnico y jurídicamente posible. La juridificación del tributo y la atribución al Estado-Administración de facultades unilaterales para aplicarlo, fruto de su capacidad para decidir la singularización de la ley general, hace que el conflicto en materia tributaria sea, sobre todo, un conflicto entre particular y Administración*» (10).

Pero también hablar de solución de conflictos a través de medios alternativos, lleva implícito asumir una segunda premisa que debe ser, al menos, brevemente explicada. Me refiero a la aceptación de que los «métodos» de solución que actualmente existen son alternativos o fungibles respecto de «otros diferentes» y que habrá que analizar cuáles son. Los métodos actuales de resolución de conflictos son los que podemos denominar de solución heterónoma, y que se encarna en la

(7) RAMALLO MASSANET, J., *Memoria sobre el concepto, método y fuentes presentada a la oposición a las Agregaciones de Derecho Financiero y Tributario de las Universidades de Valladolid, Valencia y Granada en septiembre de 1976*, Madrid, 1976, p. 117.

(8) RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988, p. 122.

(9) En esta idea parece que incide ROSEMBUJ, T., «La Resolución de alternativa de conflictos tributarios», separata de la *Revista de la Economía Social y de la Empresa* (sin datar), p. 5, al afirmar que «*el interés público concurre con el del particular para el ejercicio del interés fiscal*».

(10) GARCÍA NOVOA, C., «Mecanismos Alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 59, octubre-diciembre, 2002, pp. 73 y 74.

atribución al Estado de la función de imponer coactivamente determinadas formas de comportamiento ante una controversia, estando, además, dotado de un poder sancionador para que esa función se ejerza eficazmente. El Estado moderno surge asociado a la idea de que a él le corresponde en exclusiva –por ser una exigencia del orden jurídico objetivo– la resolución de conflictos. La existencia del Estado expresa la seguridad de la existencia de una autoridad capaz de componer eventuales conflictos sin la incertidumbre que supone elegir en cada momento las acciones destinadas a poner fin al mismo. Esta doble finalidad es lo que en teoría normativa se viene llamando *función de garantía* y *función de instancia* (11).

La composición de conflictos entre sujetos de derecho, por tanto, consiste en la implantación de un sistema jurídico dotado de poder sancionador y capaz de imponer heterónomamente, a través de una «instancia supraindividual» –*uberindividuelle Instanz* (12)–, determinadas formas de comportamiento. Ello puede hacerse concibiendo la normatividad como un instrumento tutelador de intereses individuales, componedor y armonizador de tales intereses en eventuales conflictos a través de la categorización, respectivamente, de derechos subjetivos y relaciones jurídicas (13).

Por tanto, si éste es el sistema de resolución de conflictos, el «método» disyuntivo sería aquel que los resolviera de forma convencional o transaccional. La alternativa a la resolución unilateral fijada por esa llamada instancia superior a la que se le ha encomendado resolver la controversia, es la resolución paccionada o convenida entre las partes que han generado o pueden generar el conflicto.

Ahora bien, ese acuerdo entre las partes enfrentadas y sustitutivo de la decisión unilateralmente impuesta, puede cristalizarse en dos momentos diferentes; bien antes de que el órgano administrativo dicte su acto de modo unilateral, esto es, antes de que la controversia formalmente surja a través de un acto administrativo emitido sin participación directa del destinatario, o bien después de que éste se haya emitido exteriorizándose así la controversia.

En el primer caso, no existen propiamente medios alternativos a la resolución de controversias (en adelante, MASC), sino métodos que evitan la controversia porque se anticipan a ella. El conflicto no llega a surgir porque, en previsión del mismo, se articula un mecanismo convencional para componer el acuerdo. De este modo, técnicamente no existe controversia porque se evita al llegar a un acuerdo sobre el contenido del acto que podía ser controvertido.

Por el contrario, en el segundo caso existe una controversia, habida cuenta que al menos una de las partes no participa o no asume como válido el acto dictado, de manera que se puede solucionar la controversia a través de medidas estructurales específicas (MASC). En estos casos, la resolución del conflicto se atribuye normalmente a un tercero *independiente* para que *arbitre* una solución. Este árbitro sí que resuelve un conflicto entre las partes, habida cuenta que soluciona una controversia

(11) Así lo sintetiza HIERRO SÁNCHEZ-PESCADOR, L., al principio de su estudio sobre «Seguridad jurídica y actuación administrativa», *Documentación Administrativa*, INAP, núm. 218-219, abril-septiembre, 1989, p. 197.

(12) RÜMELIN, M., *Die Rechtssicherheit*, Tübingen, Verlag von J.C.B. Mohr, Paul Siebeck, 1924.

(13) Así lo mantiene expresamente GARCÍA NOVOA, C., «Mecanismos Alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *ob. cit.*, p. 74.

ya surgida y sobre la que debe pronunciarse con auxilio de la norma o de criterios de justicia (arbitraje en derecho o en equidad).

A pesar de que este segundo supuesto representa más genuinamente un método alternativo de resolución de conflictos, presenta mucho más interés el primer grupo de medidas, puesto que éstas permiten incorporar el criterio y la voluntad del obligado tributario en el acuerdo que finalmente se adopte. Por el contrario, en el arbitraje lo que se produce a la postre es la búsqueda de un tercero para que resuelva un conflicto ya surgido. Este tercero, en mi opinión, no deja de ser una versión –no siempre mejorada ni más idónea– de nuestro sistema de revisión administrativa o jurisdiccional; en definitiva, se llame juez (sistema convencional) o se llame árbitro (sistema MASC), un tercero debe resolver una controversia ya nacida.

En el ámbito del Derecho tributario español, pese a algún intento por incorporar mecanismos arbitrales como alternativos a la resolución de conflictos, lo cierto es que, como luego analizaremos, sólo existen métodos del primer grupo, esto es, medios que persiguen evitar la controversia anticipándose a ella a través de mecanismos que se insertan en el seno del procedimiento y que pretenden abortar los conflictos antes de que estos surjan a través del acto administrativo correspondiente.

Se trata, por tanto, desde el punto de vista estrictamente procedimental, de mecanismos que persiguen sustituir la decisión unilateral de la Administración por una decisión convencional o paccionada. A este respecto y, como se ha señalado, el punto de coincidencia de la convención y de la transacción es la existencia de una incertidumbre o de un litigio y una intención de las partes de eliminar esa situación de incertidumbre. En la convención se suplanta el acto administrativo unilateral por el convenio sobre cuestiones de hecho o la adhesión del contribuyente. La transacción, además, incluye la realización de concesiones recíprocas entre las partes para alcanzar dicha finalidad: en el ordenamiento español el artículo 1.809 del Código Civil, concreta el contenido de la transacción en el otorgamiento de «*recíprocas concesiones*» (14).

Llegados a este punto, podemos dar por válidas las dos premisas metodológicas iniciales; en concreto, que el conflicto tributario es jurídica y técnicamente posible y, también, que los MASC –que los medios alternativos a los vigentes de resolución de conflictos– son los métodos convencionales o transaccionales. Con estos dos puntos de partida y para poder seguir avanzando en nuestro estudio, deberíamos ahora dar respuesta a dos nuevos interrogantes. Primero, si cabe o no finalizar consensual o convencionalmente el procedimiento tributario, o dicho en términos más genéricos, si son esos MASC admisibles en el ámbito del Derecho tributario; y segundo, cuáles son los medios que en la actualidad se instrumentan efectivamente en nuestro ordenamiento tributario.

II. LA ADMISIBILIDAD DE LOS MASC EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Para poder responder a la pregunta de si es admisible la incorporación en el ámbito de los procedimientos tributarios de técnicas negociales o paccionadas para

(14) Cfr., GARCÍA NOVOA, C., «Mecanismos Alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *ob. cit.*, p. 76.

revolver o evitar los conflictos, debemos acudir en primer lugar a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Dicha Ley prevé la entrada de medios alternativos a la resolución de conflictos, tanto en lo que hemos dado en llamar primer grupo de medidas que persiguen *anticiparse* a la controversia evitándola, como en el segundo grupo de medidas que buscan *solucionar* la controversia ya surgida.

Para el primer caso, el artículo 88.1 prevé que la Administración celebre acuerdos, pactos, convenios o contratos «*siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción (...), pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores del procedimiento administrativo o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin*».

Por lo que se refiere a la resolución de conflictos ya nacidos, el artículo 107.2 advierte que las Leyes «*podrán sustituir el recurso ordinario (...) por otros procedimientos de impugnación o reclamación, incluidos los de conciliación, mediación y arbitraje*».

Pese a la disposición adicional 5.^a de la misma Ley 30/1992 que prevé que «*los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica*», lo cierto es que tales preceptos han de considerarse aplicables al ámbito tributario aunque sea simplemente por el carácter subsidiario de que se dota a dicha norma, tanto por la misma Ley 30/1992 como por la LGT (15).

Por tanto, se puede afirmar que la legislación común permite *la finalización* del procedimiento tributario de modo –utilizando la expresión de la Ley 30/1992– *convencional*, esto es, habilita para que durante o en la fase final del procedimiento tributario, se logre algún tipo de acuerdo, convenio, pacto, etc., que sea alternativo al que podríamos llamar terminación normal del procedimiento o, si se prefiere, sustitutivo de la ejecutividad de las decisiones unilaterales o actos administrativos unilaterales vinculantes para los destinatarios.

Ahora bien, aunque la norma administrativa permita *in genere* una terminación convencional del procedimiento, no puede aceptarse sin mayores razonamientos que ésta es posible en todo caso. Antes al contrario, pese a la literalidad de la ley, una respuesta rápida a la pregunta de si cabe o no terminar de modo convencional o consensualmente el procedimiento tributario concluiría afirmando que, desde un punto de vista de pura legalidad y constitucionalidad, es muy dudoso que pueda transigirse o acordarse sobre el *quantum* de la obligación tributaria, o sobre cualquiera de los elementos determinantes de ella, esto es, sobre lo que se ha dado en llamar núcleo duro del tributo. Como es sabido y ya advertimos en otro lugar (16), existen principios legales y constitucionales que impiden la negociación de elementos estructurales determinantes de la obligación tributaria; principios como el de igualdad, capacidad económica, legalidad o reserva de ley en materia tributaria

(15) Conforme se prevé en la citada disposición adicional 5.^a de la Ley 30/1992 y en el artículo 7.*e*) de dicha LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

(16) «Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003», en el libro colectivo, AA. VV., «*La reforma de la Ley General Tributaria*», Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2004, pp. 244 y 245.

y específicamente en materia de beneficios fiscales, parecen, todos ellos, sentar un marco poco propicio para la negociación y contratación sobre dicha materia tributaria. En definitiva, la propia Constitución –los principios ahí contenidos– (17), así como la LGT (18) y la Ley General Presupuestaria (19), impediría una terminación paccionada del procedimiento fijando una cuota distinta de la que resultaría de la aplicación estricta de la Ley, de forma que el margen de movilidad para terminar el procedimiento consensuando la obligación tributaria principal o elementos determinantes de ella, es prácticamente inexistente (20).

Esta genérica imposibilidad legal se cristaliza en el principio de la indisponibilidad del crédito tributario, el cual, a su vez, constituye una expresión o lectura específica del superior principio de seguridad jurídica, y que representa a la postre un instrumento puesto al servicio de los ciudadanos. El principio de seguridad jurídica, en cuanto principio basado en las ideas de determinabilidad y vinculación positiva de la administración, obliga a que sea la Ley (principio de reserva de ley) la que tipifique (principio de tipicidad) y «*prevea en reglas abstractas las consecuencias jurídicas de las actuaciones tributarias de los particulares, de forma que éstos tengan la certeza de que el tributo se aplicará de conformidad con sus elementos esenciales definidos en la ley y puedan acomodar su conducta en concordancia con esta previsión*» (21).

Ahora bien, si lo dicho no parece que genere dudas a nadie, tampoco las debería producir el reconocimiento de la existencia de otras vías que indirectamente faciliten la terminación convencional del procedimiento. Me refiero a aquellas fórmulas que permitan introducir elementos de acuerdo *dentro del procedimiento* que vinculen de un modo más o menos directo a la Administración y al administrado y sin que supongan tales acuerdos renuncia alguna al ejercicio de competencias indisponibles, porque, naturalmente, el fundamento último por el que se niega la posibilidad de acordar o transaccionar en el procedimiento tributario, es el de que en la transacción se ha de renunciar al ejercicio de competencias que son indisponibles y que, por tanto, deben ser ejercidas.

Admitiendo esta premisa podemos movernos dentro de la legalidad acordando o conviniendo fórmulas que pueden insertarse dentro del procedimiento. Esto es,

(17) Artículos 31 y 131 CE.

(18) El artículo 8.d), advierte que «*se regularán en todo caso por Ley (...) el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales*».

(19) Cuyo artículo 7.3 dispone 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*». Por su parte, el apartado 2 de dicho artículo 7 señala que «*tampoco se concederán exenciones, condonaciones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública estatal, sino en los casos y formas que determinen las leyes*».

(20) Este criterio lo defendía vehementemente MARTÍN QUERALT, J., «Pactos sí...», según Derecho», *Tribuna Fiscal*, núm. 72, octubre, 1996, p. 3, cuando afirmaba que «*la terminación convencional de los procedimientos tributarios choca frontalmente con el principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, anclado en el principio constitucional de la reserva de ley*».

(21) GARCÍA NOVOA, C., «Mecanismos Alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *ob. cit.*, p. 79. Y continúa señalando que «*entre las distintas manifestaciones de la tipicidad*» está el «*principio de determinabilidad*» –*Grundsatz der Bestimmtheit*– que impondría que los elementos integrantes del tipo tributario sean de tal modo precisos y determinados en su formulación legal que el órgano de aplicación del Derecho no pueda introducir criterios subjetivos en su aplicación concreta».

no transaccionando sobre elementos estructurales del tributo –en el núcleo esencial del tributo y, en último término, en la cuota tributaria–, sino sobre otros elementos que acompañan al procedimiento o están insertos en él. Estas fórmulas pueden encerrar perfectamente negocios transaccionales u otro tipo de acuerdos consensuados que, bien eviten el conflicto, o bien prevean una solución a él en caso de producirse (22).

Y nótese bien que estamos hablando de la conjunción de la voluntad de la Administración y del contribuyente en un momento procedimental concreto, *antes* de dictar la resolución administrativa que contenga una decisión estableciendo derechos y obligaciones. Y lo subrayamos porque, conforme a los dos posibles momentos que señalábamos antes en los que puede intervenir la voluntad del contribuyente o de un tercero para determinar o concretar el acto administrativo –bien antes de que el conflicto surja, o bien después–, ahora excluimos expresamente esa posibilidad en este segundo momento.

Lo que significa lisa y llanamente que, si es evidente que no cabe sustituir la voluntad de la ley por el pacto con el contribuyente al margen de la misma, no lo sería menos que en aquellos supuestos en los que *la misma ley da cabida, incluso promueve, el acuerdo* para concretar aspectos singulares de la obligación tributaria, no puede existir, sino todo lo contrario, vulneración del citado principio de indisponibilidad de la obligación tributaria. Es la propia ley la que renuncia a determinar unilateralmente alguno de los elementos que configuran o cuantifican la obligación tributaria, articulando un esquema que permita una base negociada para su concreción o determinación.

En tales casos es la ley la que dispone que la obligación se concrete y cuantifique con la intervención de la voluntad, no sólo y por supuesto de la Administración tributaria, sino también del obligado al pago. Es posible, por tanto, que el componente negociado del presupuesto de hecho se extienda a la propia obligación tributaria. De esta forma, es el legislador el que abre la puerta al acuerdo respecto de la obligación tributaria. Con ello *no se sustituye el contenido de la norma por el contenido del acuerdo*, sino que la propia *Ley incorpora el pacto como elemento determinante de la obligación tributaria*. De este modo, si es la propia Ley la que introduce como elemento constitutivo de la obligación tributaria –que es una obligación legal– elementos de acuerdo dentro del procedimiento con virtualidad para vincular a la Administración y al administrado, y sin que supongan los acuerdos renuncia alguna al ejercicio de competencias indisponibles (23), se permitiría sortear los inconvenientes que se advertían antes en relación a la terminación convencional.

(22) ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003», *ob. cit.*, pp. 245 y 246.

(23) Puesto que, como certeramente señala Juan RAMALLO, «*la compatibilidad de la voluntad de la Administración y del contribuyente con el principio de reserva de ley, al ser ésta relativa y flexible, no quiere decir que cualquier elemento del tributo pueda ser objeto de acuerdo, sino que el legislador debe explícitamente señalar en la ley de cada tributo en qué conceptos puede utilizarse el acuerdo. En caso de que no sea utilizable el acuerdo porque estemos ante un elemento de derecho necesario e imperativo, el legislador debe esmerarse para cerrar, mediante el derecho escrito, el ámbito de decisión de la Administración*». RAMALLO MASSANET, J., «La voluntad del contribuyente en la determinación de la deuda tributaria», en el libro colectivo, AA. VV., «*Alternativas convencionales en el Derecho tributario (XX Jornada anual de estudios de la Fundación A. Lancuentra)*», Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 312.

Desde esta perspectiva, por tanto, nos moveríamos en el marco de la legalidad (dentro del principio de legalidad), a través de fórmulas insertas en el procedimiento, transaccionando, no sobre el tributo o sus elementos determinantes, sino sobre los aspectos que lo conforman. Con tal planteamiento, entonces, la terminación convencional no sólo sería jurídicamente posible sino incluso, en determinadas circunstancias y situaciones, conveniente.

Y nos referimos expresamente a la conveniencia del acuerdo negocial en la determinación de aspectos que conforman la obligación tributaria, porque no siempre otorga una mayor seguridad jurídica –como expresión de las ideas expuestas de determinabilidad y vinculación positiva– una aplicación estricta de la ley que una aplicación paccionada de ella, puesto que como se ha advertido, *«el proceso aplicativo de la norma tributaria es un germen permanente de inseguridad. Ni siquiera el más escrupuloso respeto a las exigencias de la tipicidad tributaria impide la indeterminación de los conceptos utilizados por las normas tributarias inherentes al proceso de abstracción que toda labor legislativa abarca»* (24).

Por ello mismo es ahí, en ese momento procedimental concreto, esto es, antes de dictar la resolución o el acto administrativo, cuando debe conjugarse la voluntad de la Administración y la del obligado tributario para llenar de contenido la norma jurídica, esto es, para lograr embridar en el presupuesto normativo el ámbito de la realidad definido abiertamente por el legislador y que se deriva de su voluntad en no constreñir ese ámbito de la realidad o en lo que expresivamente denomina Juan Ramallo, la propia *«limitación del lenguaje para aprehender la realidad»* (25).

Y nuevamente recalco que es éste el momento procedimental oportuno e idóneo para la convención de voluntades concretando o determinando el acto administrativo, porque de no ser éste, es decir, de no situarlo en el momento previo a la exteriorización del acto administrativo, no estaríamos ante técnicas insertas en el procedimiento que evitan el conflicto, sino propiamente ante técnicas o métodos arbitrales de resolución de conflictos, es decir, ante medidas que persiguen solucionar conflictos ya surgidos.

Por ello, una vez despejada la admisibilidad de los MASC en el Derecho tributario, debemos ahora dar un paso más y analizar los mecanismos que en concreto ha utilizado nuestro ordenamiento para resolver conflictos de esta naturaleza.

III. LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS UTILIZADOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Advertíamos antes que de los dos posibles momentos en los que se puede introducir un mecanismo componedor de una solución entre dos partes enfrentadas y sustitutivo de una decisión unilateralmente impuesta, sólo en el supuesto de que el acto se emita exteriorizándose así la controversia, existe formalmente una contro-

(24) GARCÍA NOVOA, C., «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *ob. cit.*, pp. 82 y 83.

(25) «La eficacia de la voluntad de las partes en la obligación tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 76, 1995, pp. 81 y 82.

versia y, por tanto, existe propiamente un presupuesto para los MASC habida cuenta que al no participar o no asumir como válido el acto dictado por una de las partes, el acto deviene conflictivo y debe ser resuelto mediante técnicas alternativas.

En nuestro Derecho tributario sólo vamos a encontrarnos técnicas convencionales en el primer grupo de supuestos, esto es, métodos o mecanismos que se insertan a lo largo de los diferentes procedimientos y que pretender abortar los conflictos antes de que estos surjan. Nada encontramos, por el contrario, salvo algún intento legislativo referido al arbitraje, por introducir mecanismos alternativos para la resolución de controversias ya creadas. Veamos las soluciones ofrecidas o intentadas por nuestra legislación (26).

A. MEDIOS ALTERNATIVOS PARA RESOLVER CONTROVERSIAS CREADAS: EL ARBITRAJE

En estos casos, nos encontraremos ante medidas dotadas por el ordenamiento jurídico para solucionar una controversia cierta. La resolución del conflicto se atribuye normalmente a un tercero *independiente* para que *arbitre* una solución, debiendo ese arbitro resolver un conflicto entre las partes, habida cuenta que, como hemos señalado, soluciona una controversia ya surgida y sobre la que debe pronunciarse con auxilio en el derecho o en la equidad (arbitraje en derecho o en equidad).

El arbitraje debemos incardinarlo dentro de las técnicas convencionales, si bien, en este caso, no se conviene o pacta sobre los elementos de la obligación tributaria o sobre la finalización del procedimiento mediante un acto o resolución consensuada. En el supuesto del arbitraje, el contenido de la obligación ya ha sido

(26) Por lo que se refiere al derecho comparado, existen numerosos estudios que se ocupan de ello. Así, y para un estudio del derecho norteamericano, cfr., ROZAS VALDÉS, J. A., «La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 64, enero-marzo 2004, pp. 55 a 65, y LUCAS MAS, C.O., «La mediación y otros mecanismos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario estadounidense. Especial referencia a las actuaciones del IRS (Internal Revenue Service)», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 269, septiembre-diciembre, 2003, pp. 603 a 625. Por su parte, también realiza un estudio sobre la resolución alternativa de conflictos tributarios y la transacción en EE. UU, aunque lo extiende a Francia, Bélgica e Italia, ROSEMBUJ, T., *La transacción Tributaria, Discrecionalidad y Actos de consenso*, Editorial Atelier, Barcelona, 2000, pp. 65 a 111. También hay estudios de derecho comparado de Italia y Alemania a cargo de Franceso MOCHETTI, «La posibilidad de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano» (pp. 117 a 131) y de Roman SEER, «Contratos, convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario alemán» (pp. 133 a 158), en el libro AA. VV., *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales–Marcial Pons, Madrid, 1996. Estos mismos autores analizan sus regímenes jurídicos en AA. VV., *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, Documentos, Doc. núm. 4/95, IEF, Madrid, 1995, pp. 73 a 95. Del ordenamiento alemán, también se ocupa LOBENHOFER, MARTÍN y GARCÍA FRÍAS, A., «Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdos sobre hechos», *Quincena Fiscal*, núm. 6, marzo, 2004, pp. 39 a 47. Finalmente, también analiza el Ordenamiento alemán junto al italiano, SERRANO ANTÓN, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Monografías de la AEDAF, núm. 9, AEDAF, Madrid, 1996, pp. 32 a 55.

determinado en vía administrativa pero es, precisamente esa determinación la que provoca la controversia entre las partes, por lo que el acuerdo de voluntades versa, en este caso, sobre el *sometimiento del conflicto a su resolución por el órgano arbitral*. Desde esta perspectiva, y como se ha señalado, el planteamiento del debate sobre el arbitraje tributario implica analizar la posibilidad de un acuerdo entre la Administración y el contribuyente sobre la forma de resolver el conflicto generado por la aplicación del tributo (27).

En cualquier caso, nuestro ordenamiento tributario no ha dado entrada explícitamente a esta figura; únicamente se pueden mencionar los vanos intentos por introducir la figura; en nuestro Derecho tributario recogidos en el Informe de julio de 2001 de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (28), y su segundo Informe de 2002 de la Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria (29). El primero de los Informes contemplaba incluso una triple propuesta en aras a una futura implantación de la técnica arbitral en el seno de los procedimientos. En términos generales (30) el arbitraje de la primera propuesta del Informe era un arbitraje en Derecho y obligatorio, el cual se encomendaba a especialistas en Derecho tributario, proponiéndose incluso que *«superasen las pruebas públicas que se establezcan y que acrediten un conocimiento suficiente de Derecho tributario y de aquellas materias que se consideren presupuestos conexos a las normas tributarias»* (31).

Esta primera modalidad limitaba el objeto del procedimiento a *«situaciones tributarias que ofrezcan la menor complejidad y, en consecuencia, una verificación fácil»* (32), y dentro de éstas, en algunas ocasiones, también se limitan las controversias a solucionar a través de esta técnica por razón de la cuantía. Este planteamiento ya lo defendió Calvo Ortega, quien entendía aplicable el arbitraje *«a materias y aspectos conflictivos que permitiesen una más fácil verificación y decisión»* (33). Se trata de un sistema que recuerda en bastantes aspectos al arbitraje tributario establecido en el ámbito de la Internal Revenue Service (IRS) de EE. UU. (34).

(27) SOLER ROCH, M.^a T., *Prólogo* a la obra de Paula Vicente-Arche Coloma «El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta», Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 11.

(28) La Comisión se creó por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000, y su Informe aparece publicado en, AA. VV., *Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 2001.

(29) Esta Comisión fue creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 1 de octubre de 2002. El trabajo del grupo de expertos concluyó en enero de 2003 con la redacción de un informe publicado en AA. VV., *Informe de la Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 2002.

(30) Para un estudio más detallado, puede consultarse, VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, Marcial Pons, Madrid, 2005, en especial pp. 132 y ss., 158 y ss.

(31) AA. VV., *Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., p. 228.

(32) Ob. últ. cit., p. 229.

(33) CALVO ORTEGA, R., «En defensa del arbitraje tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 100, 2001, p. 163. Cfr., VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, ob. cit., p. 132.

(34) La Oficina de recursos de la IRS recientemente extendió los procedimientos alternativos de resolución de conflictos (*ADR Procedures*) para incluir un arbitraje obligatorio para una

La segunda propuesta contemplada en el primer Informe para la reforma de la LGT entendía aplicable un arbitraje limitado a asuntos de pequeña cuantía; circunstancia esta última que se fundamentaba en el hecho de que se proponía un arbitraje en equidad, el cual se encomendaría a un sujeto que no fuera funcionario de la Administración. En concreto *«se propone atribuir estas funciones arbitrales al Consejo para la Defensa del Contribuyente»* (35).

Esta segunda propuesta sugiere *«que las dos partes renuncien a la norma escrita para que, en virtud de los principios, se llegue a la solución más justa. Ello no plantea problemas entre particulares, pero sí cuando un parte representa intereses públicos y la otra intereses privados, debido a que el crédito público es irrenunciable. Es esta circunstancia la que justifica la limitación de la cuantía»* (36).

La tercera alternativa, por último, no establecía limitaciones en razón de la cuantía, lo cual motivó que se considerase por la doctrina (37) como la solución más idónea de entre las propuestas. Desde esta perspectiva, el propio Informe reconoce que no es posible limitar, en base a la cuantía del acto, el objeto del arbitraje, debido a que *«desde un punto de vista constitucional no se pueden imponer límites cuantitativos a esta forma de aplicar el ordenamiento. Se trata de una cuestión cualitativa. Es una forma de fijar la suma a pagar, en cuya aplicación «todos los ciudadanos deben de considerarse iguales ante la Ley». Aplicar esta fórmula sólo a los menos dotados económicamente supone transformar la aplicación igual de la Ley a todos en un trato discriminatorio de perdón o trato bondadoso que no es conforme a derecho»* (38).

Ninguna de estas medidas se incorporó afortunadamente ni al segundo Informe ni, obviamente, a la LGT de 2003 (39). Y digo afortunadamente porque no son desdeñables los eventuales problemas que se intuyen del establecimiento del arbitraje tributario, al menos en los términos en los que se proponía en los Informes de la reforma de la LGT, y tanto desde un punto de vista formal como material (40).

serie de controversias objetivas y de cuantía limitada. Sobre los mecanismos alternativos de resolución de conflictos tributarios en el sistema norteamericano –en especial, la mediación y el arbitraje–, cfr., LUCAS MAS, C. O., «La mediación y otros mecanismos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario estadounidense. Especial referencia a las actuaciones del IRS (Internal Revenue Service)», ob. cit., pp. 603 a 625, singularmente, en p. 610.

(35) AA. VV., *Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., p. 233.

(36) Señala expresamente AA. VV., *Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., p. 234.

(37) VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, ob. cit., pp. 132 y 133.

(38) AA. VV., *Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., p. 234.

(39) Por tratarse ese segundo Informe de un trabajo *«para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria»*.

(40) Parece participar de este criterio ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español: análisis desde el derecho comparado», en el libro colectivo, AA. VV., *«Alternativas convencionales en el Derecho tributario (XX Jornada anual de estudios de la Fundación A. Lancuentera»*, Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 378, para quien *«son muchos todavía los pasos por recorrer en el camino hacia el establecimiento de este tipo de fórmulas; sobre todo porque el replanteamiento que en Derecho privado se está produciendo respecto al arbitraje mercantil (...), ha determinado la paralización de los trabajos que se venían desarrollando para la articulación de un arbitraje en Derecho público que tropie-*

Formalmente, porque no era nada afortunado el procedimiento, la selección y la opción de integración de personas en esos órganos mixtos; no se puede olvidar que si se pretendía que estos árbitros fueran en número suficiente, que representasen un número importante de profesionales ajenos a la actividad administrativa y a los intereses de los contribuyentes a fin de que no se presente un conflicto de intereses, y que sean técnicamente solventes, es claro que sería muy limitado tal número de árbitros y que, de prosperar el arbitraje, éste no sería ni eficaz, ni eficiente, esto es, no sería idóneo ni en términos de celeridad ni en términos de economía.

Aun con todo, estos aspectos formales no serían los mayores problemas que se hubieran presentado con el arbitraje en el Derecho tributario. Frente a estas consideraciones de tipo formal, también materialmente el arbitraje –en los términos propuestos en el Informe de reforma de la LGT– tendría serias dificultades para no pugnar violentamente con nuestro sistema constitucional, el cual atribuye una función pública a la Administración tributaria que, si bien debe actuar con criterios de eficacia y eficiencia, en todo caso «sirve con objetividad los intereses del Estado» (art. 103.1 CE) (41), y ello es ciertamente contradictorio con un modelo preceptivo de sujeción a un tercero o al arbitraje. En definitiva, el arbitraje colisiona con la función constitucionalmente encomendada a la Hacienda Pública, pues como es sabido, la funcionalización de una determinada actividad se basa precisamente en el hecho de que el sujeto de dicha actividad realiza intereses que no le son propios.

Por tanto, aunque pudiera resultar sugerente el arbitraje tributario al solucionar algunos problemas de la gestión o aplicación de los tributos (42), lo cierto es que tropieza con serios e importantes obstáculos. Abelardo Delgado lo ha sintetizado adecuadamente al considerar que tales problemas son fundamentalmente dos; en primer lugar, la necesidad de incorporar un «importante número de profesionales ajenos a la Administración y ajenos asimismo a la defensa de los intereses de los contribuyentes o, al menos, que no se hallen ante un evidente conflicto de intereses. Como pone de relieve el propio arbitraje mercantil, el número de posibles árbitros es limitado y el arbitraje dista de ser un sistema barato. Por otra parte, como segundo inconveniente, la Hacienda Pública representa intereses generales que difícilmente encajan en una especie de sumisión obligatoria de la Administración al este arbitraje tributario» (43).

za con serias resistencias en el ámbito judicial y que, cuando menos en mi opinión, debería preceder al establecimiento de una regulación propia de la materia tributaria».

(41) Aunque no referido al arbitraje, en este mismo precepto constitucional se auxilia Juan RAMALLO MASSANET, en las ACTAS DEL SEMINARIO, *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, DOC. núm. 4/1995, diciembre, 1995, p. 102, y que pertenecen a un Seminario organizado por dicho Instituto en mayo de 1995 con igual título, para cuestionar inicialmente –no para negar– la utilización de técnicas convencionales en los procedimientos tributarios.

(42) Como trata de demostrar CALVO ORTEGA, R., «La nueva Ley General Tributaria y sus retos», *Revista Estudios Financieros, CEF*, núm. 238, enero, 2003, pp. 20 a 22, quien aboga abiertamente por un arbitraje tributario propugnando y articulando, incluso, un modelo de arbitraje.

(43) DELGADO PACHECO, A., «Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria», en el libro colectivo AA. VV., *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria. XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero (Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, IEF, Madrid, 2005, p. 423.*

B. MEDIOS ALTERNATIVOS PARA EVITAR EVENTUALES CONTROVERSIAS

Frente a los medios alternativos para resolver controversias creadas, representados fundamentalmente por el arbitraje, nuestro Ordenamiento jurídico tributario regula de forma mucho más amplia y explícita mecanismos que se insertan en los procedimientos tributarios y que persiguen evitar los conflictos o controversias. De entre todos ellos es tradicional citar la tasación pericial contradictoria; los acuerdos previos de valoración; los convenios en materia concursal del artículo 164.4 de la LGT; los acuerdos –también en materia de procedimientos de recaudación– sobre aplazamientos o fraccionamientos de pago; o la propia documentación de los resultados del procedimiento de comprobación e investigación (del procedimiento de inspección) que permite y facilita el acuerdo con el inspector actuario o la conformidad con su propuesta de regularización. Todos ellos –y no son los únicos– presentan con mayor o menor intensidad fórmulas convencionales que persiguen dictar un acuerdo consensuado o en el que esté ausente la controversia.

De todos ellos, quiero, en primer lugar, destacar algunas ideas sobre la tasación pericial contradictoria y los acuerdos previos de valoración, y en segundo lugar, detenerme con más detalle en los acuerdos que se legalizan en las actas de la inspección –en las actas con acuerdo y en las actas de conformidad.

1. La tasación pericial contradictoria

La tasación pericial contradictoria, de honda raigambre en nuestra tradición jurídica tributaria, se regula en la actualidad en el artículo 135 de la LGT. Conforme al mismo, los interesados pueden promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los valores comprobados administrativamente o contra el acto de comprobación de valores notificado. La presentación de dicha solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, suspende la ejecución de la liquidación. La LGT prevé que será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquélla. Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por 100 de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, *«deberá designarse un perito tercero»*. Finalmente, *«la valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria»*.

En la medida en que interviene un *«tercero»* independiente que realiza su pericia de valoración entre la valoración hecha por el perito de la Administración y la que resulta del peritaje ofrecido por el propio contribuyente, la doctrina mayoritariamente ha encontrado en esta figura una técnica arbitral, habida cuenta que el tercer perito se impone tanto sobre el criterio administrativo como sobre el valor declarado por el obligado tributario. Éste es el criterio que mantiene Juan Ramallo aunque con matices, ya que tras afirmar que *«la tasación pericial contradictoria responde en mayor medida a la función arbitral, constituyendo más un supuesto*

del artículo 107 que del artículo 88 de la Ley 30/1992», añade a continuación que, no obstante, «cabría distinguir la fase en la que actúan el perito de la Administración y el del contribuyente de la fase siguiente, ante el desacuerdo, en la que actúa un perito tercero decidiendo el valor; en la primera de estas dos fases cabe apreciar en mayor medida la existencia de una convención, ya que en ellas son los peritos de las partes y no un tercero quienes dictaminan» (44).

Creo que efectivamente la tasación pericial contradictoria responde más fielmente a la naturaleza arbitral que a cualquier otra, habida cuenta que existe una contienda sobre dos pretensiones enfrentadas, existe un tercero independiente que resuelve la controversia, y, además, existe la tutela jurídica de un tercero la cual es solicitada por las partes en orden a resolver el conflicto. Estas afirmaciones no contradicen las que niegan el carácter arbitral de la tasación pericial argumentando que en la tasación no se contienda sobre cuál de las pretensiones enfrentadas merece la tutela jurídica, sino sobre el *quantum* concreto que debe entenderse como «verdadero valor» (45); o los que consideran que la tasación no es un arbitraje porque este método de fijación de valores «no deriva de ninguna controversia en torno a cuál de las pretensiones merece la tutela jurídica, sino de la discrepancia sobre el valor de algún elemento de la base imponible» (46).

En mi opinión, tales argumentos no restan virtualidad a la tesis de la naturaleza arbitral de la tasación pericial contradictoria, porque incluso aquellos que mantienen una postura más negadora de dicho carácter afirmando que «el principal argumento para no equiparar la tasación pericial contradictoria con el arbitraje (...) [es] que, a través de la actuación del tercero, no se está decidiendo de modo definitivo el conflicto planteado; no se actúa investido de autoridad. Aquél emite un juicio sobre la valoración de determinados bienes, pero su juicio, aunque es decisivo, no es definitivo, ya que posteriormente podrá impugnarse a través de la interposición de la reclamación o recurso procedente» (47), no pueden por menos que terminar reconociendo que la tasación pericial contradictoria «en la práctica funciona casi como un arbitraje» puesto que «existe un conflicto de intereses cuya tutela jurídica solicitan las partes, es decir, que el litigio se ha materializado en la práctica, debido a que ambas partes se encuentran en posiciones contrapuestas» (48).

(44) RAMALLO MASSANET, J., «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias», en el libro colectivo, AA. VV., «Convención y arbitraje en Derecho Tributario», Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 239. Mantienen el mismo criterio CALVO ORTEGA, R., «Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario», *Impuestos*, núms. 15-16, agosto, 2001, p. 32, ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español: análisis desde el Derecho comparado», en el libro colectivo, AA. VV., «Alternativas convencionales en el Derecho tributario (XX Jornada anual de estudios de la Fundación A. Lancuentras)», Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 377, y SERRANO ANTÓN, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, ob. cit., p. 92. Más recientemente, DELGADO PACHECO, A., «Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria», ob. cit., p. 420.

(45) GARCÍA TORRES, J., «Sobre el arbitrio de tercero en el Derecho tributario: la tasación pericial contradictoria como arbitrio de tercero», en AA. VV., «Estudios de Derecho Tributario», vol. I, Madrid, IEF 1979, p. 772.

(46) GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a L., «El arbitraje en Derecho Tributario», *Revista Estudios Financieros*, CEF, núm. 7, febrero, 1997, p. 24.

(47) VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, ob. cit., pp. 132 y 133.

(48) Ob. últ. cit., p. 147.

2. Los acuerdos previos de valoración

El artículo 91 de la LGT que lleva por título los «Acuerdos previos de valoración» comienza señalando que «*los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria (...) que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria*». Tal solicitud –que deberá presentarse por escrito antes de la realización del hecho imponible–, debe ir acompañada de «*la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario*». La Administración tributaria, tras comprobar en su caso los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario, dictará «*el acuerdo (...) por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante*». La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario.

Como consecuencia del acuerdo de valoración al que llegan las partes, no cabe interponer recurso alguno contra tales acuerdos, aunque sí «*podrán hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo*» (art. 91.6 LGT).

El antecedente más claro e inmediato de tales acuerdos son los anteriores acuerdos previos sobre precios de transferencia regulados en el artículo 16.6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y que la doctrina más autorizada les atribuyó la naturaleza de «*verdaderos contratos de Derecho público transaccionales, cuya finalidad central consiste en la fijación de la metodología que ha de aplicarse para cuantificar dicho precio*» (49). Con posterioridad a dicha regulación, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, incluyó en su artículo 9 los acuerdos previos de valoración, y la actual LGT los contempla en los términos descritos del artículo 91 y de forma muy similar a como lo hizo su predecesora Ley 1/1998.

Se trata de actos preparatorios de la liquidación posterior, de actos insertos dentro del procedimiento de aplicación de tributos de que se trate. Por esta razón se ha atribuido a estos acuerdos la *singular* naturaleza de *acuerdo no contractual*, esto es, un acuerdo o acto consensual por el que las partes no entienden en sentido propio vincularse al desarrollo de una actividad determinada, sino que concuerdan, cada una por su cuenta y sin que ello signifique reflejos relacionados con la conducta de la otra, en una finalidad idéntica y, por tanto, predisponen de los medios que hacen a la misma. Lo que significa traducido a los acuerdos previos de valoración es que estamos ante «*contratos normativos dedicados a determinar el contenido de acuerdos futuros y eventuales*», ya que «*el particular tiene un interés tutelado a la actuación, en la resolución sucesiva a lo acordado y, al mismo tiempo, no tiene facultad de impugnar la resolución conforme al acuerdo*» (50).

(49) GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^ª L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, COLEX, Madrid, 1998, p. 327.

(50) ROSEMBUJ, T., *La transacción Tributaria, Discrecionalidad y Actos de consenso*, ob. cit., pp. 31 a 33. También lo expresa en «La Resolución de alternativa de conflictos tributarios», ob. cit., pp. 8 a 10. No obstante, la naturaleza de acuerdos no contractuales sólo la atribuye expresamente este autor a los acuerdos previos de valoración, y no a los anteriores y ya citados acuerdos previos sobre precios de transferencia o acuerdos previos para la valoración de operaciones

Aun pudiendo resultar artificioso el citado planteamiento, sí es relevante en él advertir que aun cuando el acuerdo sea un acto instrumental inserto en el procedimiento, prevalece la naturaleza consensual en orden a sus efectos, ya que, por un lado, la Administración está obligada a aplicar al contribuyente los valores acordados en la liquidación que, en su caso, los recoja, y, por otro, el contribuyente podrá reclamar en su contra si la correspondiente liquidación desvirtúa el acuerdo previo alcanzado (51).

En cualquier caso, pese al carácter convencional que generalmente se atribuye a los acuerdos previos de valoración, creo que de su régimen jurídico se desprenden notas que lo acercan claramente a la actividad negocial y lo alejan de la puramente transaccional. Y ello porque en los acuerdos previos de valoración, no hay un litigio, no se producen concesiones recíprocas por las partes, luego no existe un elemento controvertido sobre el que transigir sino un elemento de hecho que requiere ser concretado, determinado o fijado. Si éste se cuantificara unilateralmente y, posteriormente y como consecuencia de una controversia del valor asignado unilateralmente, se quisiera acordar sobre tal valor, sí que estaríamos ante una transacción porque el conflicto ya ha surgido y ambas partes deben ceder recíprocamente en orden a lograr un resultado paccionado. Pero como éste no es el caso regulado en la LGT, no nos encontramos ante una transacción sino ante un acuerdo convencional para «determinar» un valor «indeterminado».

Además, en esta clase de acuerdos las partes no van a hacerse concesiones recíprocas sino la aprobación por parte de la Administración de una propuesta formulada por los sujetos pasivos en los que éstos solicitan de aquélla que se pronuncie sobre la conveniencia de adoptar, con el fin de valorar las operaciones que en un futuro se realicen con entidades vinculadas, un determinado método» (52).

En definitiva, el acto de valoración –el acuerdo previo de valoración– es un acto consensuado entre la Administración y el obligado tributario en el que ambos determinan, no el valor único, real, de mercado, etc., sino una «valoración a efectos fiscales» que sea razonable y sobre la confluya el criterio de ambas partes. La Administración renuncia a fijar unilateralmente el valor de las «rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria», y acuerda –sin transacción– una valoración ponderada (53).

vinculadas regulados en el artículo 16.6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Vid., pp. 36 y 11 de las ob. últ. cit., respectivamente.

(51) Ob. ult. cit., pp. 33 y 34, y p.10, respectivamente.

(52) GARCÍA-HERRERO BLANCO, C., *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2001, p. 167. Lo cita y participa de la misma idea, GARCÍA NOVOA, C., «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», ob. cit., p. 88. También SERRANO ANTÓN, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, ob. cit., p. 94, para el que es un supuesto de «fórmula convencional en la determinación de la base imponible». Por el contrario, para MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 39, «atendiendo a sus características principales, entendemos que esta figura se asemeja, de alguna forma, a las consultas vinculantes, en la medida en que la Administración se limita a dar una información requerida por el contribuyente que le vincula para el futuro».

(53) En relación al Proyecto de Ley 1/1998 de derechos y garantías del contribuyente en el que se preveía –como ya dijimos– la incorporación de los acuerdos previos de valoración, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transac-*

3. Las actas de la inspección: actas con acuerdo y actas de conformidad

Sin duda, las actas de la inspección, en cuanto documentos que recogen el resultado final de las actuaciones de comprobación e investigación durante todo el procedimiento de inspección o regularización tributaria (54), han sido las figuras más instrumentadas para introducir mecanismos convencionales antes de dictar el acto administrativo, esto es, antes de que la controversia formalmente nazca al exteriorizarse mediante una resolución administrativa.

Por tanto, conforme a la clasificación que hacíamos inicialmente entre medidas alternativas que solucionan conflictos ya creados o mecanismos que los evitan, las actas las debemos incluir dentro de este segundo grupo, esto es, entre el conjunto de medidas insertas en el procedimiento que pretenden abortar los conflictos antes de que éstos surjan.

Es en el primero de los supuestos –las fórmulas incrustadas en el procedimiento que eviten la controversia– en el que debemos incardinar las actas con acuerdo en la medida éste se perfecciona con la suscripción de un acta que se ha previsto precisamente para casos en los que resulta previsible el desencuentro puesto que se incoan 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 cuantificación incierta.

En la actualidad, la LGT de 2003 contempla, además de las tradicionales actas de conformidad (art. 156) y de disconformidad (art. 157), *«la nueva modalidad –señala el apartado IV de la Exposición de Motivos de la LGT– de actas con acuerdo que 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»* (art. 155).

Esta fórmula convencional –en el sentido de paccionada– diseñada por el legislador de la LGT de 2003, ciertamente supone una significativa novedad, si bien, ésta debe tildarse de relativa, puesto que la instrumentalización del acta para conseguir un acuerdo entre la Administración y el contribuyente, forma parte de nuestra tradición legislativa. Téngase en cuenta que ya desde las primeras *actas de invitación* creadas por el Real Decreto de 14 de noviembre de 1899 dentro de la reforma de Fernández Villaverde, como en las posteriores con igual nombre reguladas en la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 –verdadero antecedente de las vigentes actas de conformidad–, hasta la actual y mantenida en la LGT de 2003 acta de conformidad, en todas ellas pervive un mismo objetivo y muestran una misma esencia:

cional, ob. cit., p. 328, abogaba por esta misma idea cuando afirma que «lo más recomendable sería, sin duda, que el artículo 8 [del Proyecto de Ley de derechos y garantías del contribuyente] se decantara por (...) matizar su redacción, estableciendo expresamente la vinculación del particular al contenido de la resolución administrativa, de forma que se encuentre obligado a otorgar el valor pactado al bien o derecho en cuestión cuando surja la obligación de liquidar el tributo. Es deseable sustituir la decisión unilateral de la Hacienda Pública por un convenio en los supuestos en que la valoración sea incierta. Como ha sido explicado, en tales casos el acto administrativo no garantiza una mayor justicia, además, no provoca la vinculación del ciudadano a la valoración, lo que va en perjuicio de la paz jurídica».

(54) El artículo 143.2 de la LGT expresamente así las define: *«Las actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma».*

lograr un acuerdo sobre la deuda regularizada para evitar futuros conflictos o recursos, además de incrementar la recaudación por la vía de un sumario cumplimiento de la obligación tributaria (55). Por ello podemos afirmar que nos encontramos ante normas sustancialmente semejantes en su formulación y en su intención, aunque, evidentemente, presenten contornos distintos.

Es más, junto con el acta con acuerdo pervive en la LGT de 2003, como decimos, otras actas de tradición en el procedimiento de inspección que también contienen actos de voluntad eficaces en la obligación tributaria. Nos referimos a las actas de conformidad, en las que, si bien aparecen reguladas de forma que encubren ese carácter negocial, es decir, sin mucha apariencia de actos de voluntad eficaces en la obligación tributaria, otorgan relevancia a la voluntad del contribuyente.

Desde el punto de vista de la terminación convencional de los procedimientos tributarios, ¿qué distingue unas de otras?; ¿qué diferencia existe entre el acuerdo y la conformidad dada a una propuesta que supone, en definitiva, un acuerdo?; ¿qué diferencias ontológicas hay entre el acta con acuerdo y el acta de conformidad?

Sin perjuicio de un desarrollo posterior, resumidamente podemos comenzar diciendo respecto de su régimen jurídico que 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 cuantificación incierta. El acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta, para lo que será necesario la 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 sobre el importe de la sanción siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo. Por tanto, ni la liquidación ni la sanción pueden ser objeto de recurso en vía administrativa.

Por el contrario, las *actas de conformidad* reguladas en el artículo 156 de la LGT, salvo leves modificaciones respecto del incremento de la reducción de la sanción, o el referido a la expresa mención en el acta de la «*existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios en la comisión de infracciones tributarias*» [art. 153.g) de la LGT de 2003], mantiene el régimen jurídico de la anterior LGT de 1963 y de su desarrollo reglamentario (56), así como la finalidad de la misma, esto es, la posibilidad de que el obligado tributario manifieste su conformidad a la propuesta de regularización y la subsiguiente reducción de la sanción, aceptación que implica reconocimiento de hechos e imposibilidad de impugnar el acto de liquidación que se derive de la misma ya que tal impugnación implicaría el ingreso de la sanción reducida.

Este régimen jurídico condiciona inexorablemente la naturaleza jurídica de cada una de ellas, en mi opinión, bien distinta. Asertivamente se puede decir que en estas últimas, no se contienen acuerdos sobre el *contenido* del acta, sino que contienen acuerdos sobre el *comportamiento* de los que suscriben el acta. Por el contrario, las actas con acuerdo sí que reflejan e insertan acuerdos sobre el *contenido* material del acta. En ellas existe un acto negocial de comprobación o fijación sobre el propio contenido del acta. Justifiquemos estas categóricas afirmaciones.

(55) Me ocupé ampliamente de ello en *Las Actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, pp. 31 a 148.

(56) Me estoy refiriendo a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y al Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1985, de 25 de abril.

La doctrina científica y jurisprudencial ha mantenido fundamentalmente tres teorías para explicar la naturaleza jurídica de tal «conformidad» (57); los que han mantenido que la conformidad dada por el contribuyente a las actas constituye una declaración de voluntad que, unida a la de la Inspección, genera un acuerdo o *negocio transaccional* en cuya virtud ambas partes convienen sobre los extremos del acta fijando definitivamente los datos necesarios para la aplicación del tributo; los que consideran que la conformidad supone una *confesión extrajudicial* de hechos, esto es, que el sujeto pasivo realiza una confesión o reconocimiento de la exactitud del contenido del acta, implicando la conformidad una manifestación de conocimiento o declaración de ciencia y, por consiguiente, un verdadero medio de prueba que no da origen a acto negocial alguno; y, finalmente, los que mantienen que se trata de un *acto negocial de comprobación o fijación consensual*, esto es, que la conformidad del contribuyente al acta es una verdadera declaración de voluntad y no de conocimiento, por lo que el acta que ha recibido la conformidad del contribuyente es un verdadero *acto de determinación, fijación definitiva o comprobación* de los elementos necesarios para la aplicación del impuesto. Este acto de determinación o comprobación –añaden– ha de insertarse en la serie de actos que existen en el procedimiento de comprobación, *vinculando*, por consiguiente, tanto *al contribuyente* como a *la Administración* (58).

En todas estas tesis late el alcance, la eficacia o simplemente la virtualidad de la voluntad de cada una de las dos partes –Administración y contribuyente– en la determinación de la obligación tributaria recogida en el acta. Pero todas las tesis, en mi opinión, parten de una concepción incompleta y por tanto errónea, y es entender la conformidad como un solo acto con un único contenido. No creo, por tanto, que con este punto de partida se pueda explicar todo el fenómeno transaccional. Porque, ciertamente, aunque la voluntad del obligado tributario es eficaz en el procedimiento y determina paccionadamente la obligación tributaria, no lo es *en exclusiva* por ninguno de los fundamentos o razones que se han esgrimido doctrinalmente.

En mi opinión, creo que es necesario partir de que *la conformidad* tiene una naturaleza similar al acta, y el acta es un documento con un contenido complejo: en un acta hay hechos, calificaciones jurídicas, propuesta de regularización, una pro-

(57) Para mayores detalles sobre todas estas doctrinas me remito a mis anteriores trabajos sobre *Las Actas de la Inspección de los Tributos*, ob. cit., pp. 352 a 380; «Finalización convencional del procedimiento tributario», en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 193 a 196; y más recientemente en, «Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003», ob. cit., pp. 247 a 252.

(58) A la segunda de las tesis descritas se puede adscribir la tesis defendida por MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, ob. cit., pp. 74 y 75, conforme a la cual, «la declaración de conformidad pronunciada por el sujeto pasivo constituye un acto unilateral de adhesión a la propuesta de regularización contenida en el documento elaborado por la Inspección, que alcanza tanto a los elementos de hecho descritos en la misma, como a las calificaciones jurídicas que el órgano inspector debe realizar para llevar a cabo la elaboración de su propuesta. Así pues, en la medida en que el contribuyente otorga su conformidad a los hechos recogidos en el acta podría aceptarse la consideración de la misma como una confesión extrajudicial sobre los hechos, ya que, aunque la conformidad extiende también a las cuestiones jurídicas, el obligado tributario no se encuentra vinculado en relación con ellas. Pero lo que no existe, en ningún caso, es una transacción».

puesta de liquidación cuyo destinatario es el obligado tributario, la misma propuesta de liquidación cuyo destinatario es el Inspector-Jefe, puede haber pruebas, etc. En definitiva, un acta tiene diversos contenidos, y como tal documento con un contenido complejo, la naturaleza y efectos va a diferir según cada uno de ellos. Por ello, el acta de conformidad, a diferencia del acta con acuerdo, presenta una naturaleza jurídica compleja porque diverso es su contenido; ontológicamente la conformidad dada a los hechos supone una confesión extrajudicial, y con respecto a las calificaciones jurídicas, implica un acto de adhesión, acto que sirve de vehículo transaccional sobre comportamientos del administrado y Administración. Este acto de adhesión –y aquí radica el hecho trascendente– no es más que *un manto jurídico, un velo formal que esconde un acuerdo transaccional* habilitado por la propia Ley. La LGT es la que permite transaccionar comportamientos a través de este acto de adhesión, transacción de comportamientos que consiste en los mismos efectos de la conformidad, esto es, la Administración se compromete a reducir la sanción, y el administrado se compromete a no impugnar el acto de liquidación derivado del acta que ha sido aceptada.

Las actas de conformidad encierran, por tanto, un acuerdo transaccional sobre comportamientos –no sobre elementos estructurales del tributo–, y responden a la necesidad de reducir la conflictividad al lograr en el seno del procedimiento un acto con certidumbre jurídica para ambas partes. Desde esta perspectiva, no puede negarse eficacia a la voluntad del contribuyente en el procedimiento tributario, ni tampoco puede ignorarse el carácter consensual o transaccional que existe en el procedimiento ya que las manifestaciones y actos en los que interviene el obligado tributario son decisivos o influyen en la determinación de la deuda tributaria (59).

Frente a la descrita naturaleza jurídica de la *conformidad*, la naturaleza del *acuerdo* formalizado en el acta con acuerdo, es, en mi opinión, bien distinta. Si en las actas de conformidad se insertan acuerdos sobre el *comportamiento* de los que la suscriben, las actas con acuerdo sí que reflejan e incorporan acuerdos sobre el *contenido* material del acta. Por tanto, en orden a otorgar una naturaleza jurídica al acuerdo suscrito en este tipo de actas deberíamos calificarlo como un *acto negocial de comprobación o fijación consensual*, esto es, el acuerdo al que llega el contribuyente y la Administración tributaria recogido en el acta con acuerdo supone una verdadera declaración de voluntad y no de conocimiento, por lo que el acta constituye un verdadero *acto de determinación, fijación definitiva o comprobación* de los elementos necesarios para la aplicación del impuesto. En este caso, el acto de determinación o comprobación sí se inserta junto con la serie de actos que existen en el procedimiento de comprobación, *vinculando*, por consiguiente, *tanto al contribuyente como a la Administración*.

Este planteamiento es, por lo demás, el que mayoritariamente defiende la escasa doctrina que se ha ocupado de la cuestión. Así, para Fernando PÉREZ ROYO, aunque «*la fórmula legal*» es «*un tanto confusa*», considera que «*el acuerdo conducirá a fijación de hechos, no a una transacción propiamente dicha, es decir, a un acuerdo sobre cuestiones de derecho. Por eso se caracteriza al acta con acuerdo*

(59) Un mayor desarrollo de este planteamiento lo realizo en *Las Actas de la Inspección de los Tributos*, ob. cit., pp. 380 a 406; «Finalización convencional del procedimiento tributario», ob. cit., pp. 193 a 196; y más recientemente en, «Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003», ob. cit., pp. 247 a 252.

como un negocio de fijación» (60). Igualmente Felipe Alonso Fernández, siguiendo el estudio realizado por Iñaki Bilbao Estrada (61), ha considerado que en las actas con acuerdo «nos hallamos ante un instrumento autocompositivo de eliminación de controversias de naturaleza jurídica negocial, pues se trata de un auténtico negocio jurídico bilateral tendente a eliminar la incertidumbre de la norma tributaria y, por ende, potenciales controversias en su aplicación». Sin embargo se plantea si «tal negocio jurídico puede calificarse, bien como una transacción bien como un negocio jurídico de fijación», duda que resuelve inclinándose «por la segunda de las calificaciones, dado que, si bien el negocio jurídico de fijación tiene en común con la transacción el propósito de evitar la provocación de un pleito, sin embargo, a diferencia de las recíprocas contraprestaciones que la transacción comporta, en el negocio jurídico de fijación éstas no llegan a producirse, dado que, a través de dicho negocio jurídico, precisamente, las partes eliminan la incertidumbre inherente a una situación preexistente» (62).

Por último, más recientemente se ha considerado que el acta con acuerdo no es el resultado de un contrato de transacción, ni un acto administrativo unilateral al que se adhiere el contribuyente («*accertamento con adesione*»), ni un acto de carácter bilateral conformado por la voluntad de la Administración y el contribuyente, sino que es «*un acto administrativo unilateral precedido de una forma de participación activa del contribuyente en el procedimiento, ordenada a dotar de certeza jurídica a los aspectos controvertidos de la determinación del impuesto, que se manifiesta en la suscripción realizada por parte del obligado tributario. Podría considerarse una figura híbrida entre el acto administrativo y el consenso*». Es, por tanto –concluye– «*un acto administrativo y no un contrato*» (63).

(60) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 17.^a edición, Civitas, Madrid, 2007, p. 308. Y añadía en la 13.^a edición de 2003 (p. 297), «*la transacción que el Código Civil regula, como modo de evitar el pleito o poner término al iniciado, puede extenderse a todos los elementos susceptibles de ser objeto de litigio, con excepciones tasadas. En cambio, en la transacción de que estamos hablando, el respeto al principio de indisponibilidad del crédito tributario hace que el modo de proceder sea el contrario: no se puede plantear la negociación, acuerdo o transacción si no es con relación a puntos determinados, los que se mencionan en el precepto citado. La fórmula, sin embargo, ofrece confines muy amplios, pues en una gran cantidad de supuestos el quid del asunto se referirá precisamente a cuestiones de estimación, valoración o medición o bien a la concreción de conceptos jurídicos indeterminados o de aplicación de la norma al caso concreto*».

(61) «Las técnicas convencionales en la futura Ley General Tributaria: un estudio de las actas con acuerdo», *Revista de Estudios Financieros, CEF*, núm. 248, noviembre, 2003, pp. 3 a 70, en especial, 18 a 28.

(62) «Actuaciones y procedimiento de la inspección de los tributos», *Revista Jurídica del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 29, marzo, 2004, p. 119. Posteriormente matiza que «*el objeto del negocio de fijación sería en las actas con acuerdo la concreción de la incertidumbre, lo que comporta la necesidad de practicar una liquidación en base a conceptos jurídicos indeterminados, que deben ser sometidos a estimación y que admiten un margen de apreciación o discrecionalidad técnica respecto de los mismos, con lo que es necesario adoptar un acuerdo entre las partes para precisarlos o estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características susceptibles de valoración contingente y que no puedan ser objeto de una precisión cierta a priori. Dado que el negocio jurídico de fijación pretende eliminar la incertidumbre, debe destacarse respecto de hechos o situaciones ciertas, porque en tal caso adolecería de falta de causa sancionable con la nulidad*».

(63) MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, ob. cit., pp. 178 a 182. En parecidos términos, FERREIRO LAPATZA, J. J., «Resolución extrajudicial de conflictos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero 2002, p. 15.

El contenido del acuerdo al que se puede llegar e instrumentar en el acta no es absoluto; no cabe negociar sobre cualquier contenido (64), sino exclusivamente con relación a los extremos previstos en el propio artículo 155.1 de la LGT y referidos a la necesidad de *concretar* la aplicación de *conceptos jurídicos indeterminados*, de *apreciar* los *hechos* determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, y *realizar* estimaciones, valoraciones o mediciones de *datos, elementos o características* relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta (65).

Por razones obvias no me puedo detener en cada una de estas tres cuestiones que constituyen el ámbito material de aplicación de las actas con acuerdo (66). Sin embargo, debo mostrar mi postura crítica con esta regulación, nada idónea para lograr la convención o el acuerdo en el procedimiento. Como ha quedado claro a lo largo de estas páginas, soy plenamente partidario de la inclusión de mecanismos compondedores durante el procedimiento de concreción del acto administrativo, bien fijando consensuadamente el valor de un bien o derecho, bien acordando un hecho o dato incierto y variable, o bien conformando un elemento determinante en la cuantificación de la obligación. Pero ello poco tiene que ver con la regulación y el procedimiento arbitrado por la ley que ahuyenta cualquier tipo de acuerdo en vez de alentarlos. La LGT prevé que el acuerdo se alcance sobre cuestiones de hecho o de derecho. De hecho, en lo referente a «*apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma*» o en la necesidad de «*realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta*». Y de Derecho, porque el acuerdo concrete la «*aplicación de conceptos jurídicos documentados*».

Empezando por este último sobre cuestiones de derecho, se ha afirmado para poder dar una digna virtualidad a este precepto que, «*como toda norma ofrece un cierto campo de indeterminación y de posibles interpretaciones, el acuerdo podrá aplicarse siempre dentro de este campo de posibles interpretaciones de la Ley. En este sentido, creo, debe de entenderse la alusión del artículo 155 LGT a los “conceptos jurídicos indeterminados”*» (67). Lo cual, en mi opinión, significa confun-

(64) Al igual que ocurre con los acuerdos sobre hechos del derecho alemán (*Tatsächliche Verständigung*) que constituyen los instrumentos más importantes en este ordenamiento para la resolución de conflictos. En ellos, tampoco cabe un acuerdo en todos y cada uno de los aspectos de un hecho imponible, pues sería incompatible con el principio de legalidad del § 85 de la AO (*Abgabenordnung*). Cfr., LOBENHOFER, MARTÍN, y GARCÍA FRÍAS, A., «Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdos sobre hechos», ob. cit., p. 42.

(65) Expresamente señala el artículo 155.1 que «*cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo*».

(66) Ya me ocupé parcialmente de ello en «Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003», ob. cit., pp. 255 a 265.

(67) FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero español. Instituciones*, 25.^a edición, Marcial Pons, Madrid, 2006, p. 512.

dir el concepto jurídico indeterminado con la pura interpretación de la norma. La solución que se propugna podría ser válida, incluso razonable. Lo que ocurre es que eso no es lo que dice la LGT, ya que ésta no habla de mera interpretación si no de conceptos jurídicos indeterminados. Yo creo que acordar el alcance de un concepto jurídico indeterminado no violenta el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, ni su superior del que emana, el principio de legalidad. La norma no es un espacio cerrado con unos contornos siempre definidos y vistosos, sino un campo más o menos amplio y abierto en el que debemos encontrar la respuesta más acertada a la pregunta que formula un supuesto real. Y la respuesta correcta no es necesariamente la que expresa unilateralmente el Órgano administrativo, ni la del obligado tributario. La respuesta admite múltiples variables en función de cómo se ponderen los valores en juego, de qué intereses intervengan, de cuáles criterios de hermenéutica se utilicen, etc. Por eso, si entre los operadores jurídicos –los intérpretes– se llega a un acuerdo sobre el sentido y alcance de la norma –mejor decir, de cómo se aplica la norma al supuesto concreto–, esa respuesta consensuada es la que determinará más fielmente el concepto jurídico indeterminado. Tiene razón el Profesor Ferreiro cuando dice que no hay *concepto más indeterminado* en el mundo del Derecho que el de *concepto jurídico indeterminado*. Pero ello no resta validez a la argumentación dicha; la norma permite el acuerdo cuando nos encontremos ante conceptos jurídicos indeterminados, no ante cualquier concepto jurídico susceptible de ser interpretado (68).

Una reflexión muy similar se ha de hacer con el siguiente de los supuestos regulados en la LGT en los que cabe acuerdo; me refiero a la previsión de llegar a un acuerdo «*cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto*». De él me basta reproducir lo que dijo el Dictamen del Consejo de Estado emitido en mayo de 2003 (69), que resultó inusualmente crítico. Porque tras considerar que la primera hipótesis para extender este tipo de actas –«*cuando deban aplicarse conceptos jurídicos indeterminados*»– es correcto, si bien propugna como técnicamente más correcto expresar «*cuando para la elaboración de la propuesta de regularización se haya de proceder a la concreción de conceptos jurídicos indeterminados*», advierte respecto del segundo de los supuestos manifiestas incoherencias, llevándole a rechazar el mismo y abogar por su supresión. El Informe del Consejo tilda el supuesto de «*totalmente rechazable (ya que) su formulación resulta tautológica y vacía*».

Es tautológica porque, en definitiva, al decir que la Administración puede llegar a acuerdos cuando «*resulte necesario para la correcta aplicación de la norma a los hechos del caso concreto*», es tanto como afirmar que la Administración podrá «*llegar a un acuerdo cuando crea que es necesario llegar a un acuerdo. O desde la perspectiva de la norma tributaria, que habría normas tributarias aplicables imperativamente a los contribuyentes (incluso sin su acuerdo) y otras cuya “correcta aplicación” haría necesario un acuerdo previo con el contribuyente*» (70).

(68) Ob. loc. últ. cit.

(69) Dictamen 1403/2003, de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 22 de mayo, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria.

(70) Cfr. Dictamen 1403/2003, de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 22 de mayo, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria, p. 75.

Aunque también sobre este supuesto generosamente se ha admitido que «*el acuerdo será posible siempre que con él se despeje una incertidumbre que no pueda ser vencida con la normal diligencia que cabe exigir de toda actuación administrativa*» (71), lo cierto es que tampoco creo que sea esta interpretación posible de la dicción de la Ley, ya que ésta se refiere a *concretar*, a *apreciar hechos que sean decisivos para aplicar correctamente la norma*. No bastan, por tanto, meras dudas sobre los hechos. Yo creo que, en este caso, el acuerdo será posible siempre que con él se despeje una incertidumbre que no pueda ser vencida con la normal diligencia que cabe exigir de toda actuación administrativa. Y una incertidumbre –entiendo yo– sobre la existencia del *hecho* o sobre la sujeción al tributo del *hecho*.

Quizá sea el tercero de los supuestos –la del acuerdo *cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta*–, el presupuesto habilitante más claro y menos imperfecto de los tres regulados. Éste, además, cuenta con antecedentes directos en nuestro ordenamiento, como son los ya vistos acuerdos previos de valoración.

En definitiva, y en mi opinión, de los tres supuestos contemplados en la LGT, se puede decir que el acuerdo no puede rebasar, ni el ámbito de posibles interpretaciones de la ley (cuestiones de derecho), ni el ámbito de la posible percepción de los hechos (cuestiones de hecho). El acuerdo, en fin, no puede desconocer, ni la ley ni los hechos realizados.

Tanto el ámbito material de aplicación brevemente comentado, como el resto del régimen jurídico regulado en la LGT, ha de ser valorado de forma crítica. Sin duda, la regulación es sumamente desacertada porque, si bien alguno de estos supuestos –incluso los tres– podrían ser susceptibles de traducirse en actas con acuerdo, difícilmente lograría beneficiarse de la única ventaja que representa la firma de estas actas, cual es la reducción de la sanción en un 50 por 100.

En efecto, el acta con acuerdo provoca fundamentalmente cuatro efectos que se refieren a la reducción de la sanción [art. 188.1.a)], a la notificación tácita (72), a la irrecurribilidad del acto de liquidación (73), y la no extensión de los efectos a terceros (74). El más importante de todos es el primero de ellos, pues conforme al artículo 188.1.a) de la LGT, «*la cuantía de las sanciones pecuniarias impues-*

(71) FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero español. Instituciones*, ob. cit., p. 512.

(72) El artículo 155.5 señala que «*se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo*».

(73) El artículo 155.6, por su parte, expresamente advierte que el contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria, de forma que «*la liquidación y la sanción derivadas del acuerdo solo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta Ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento*».

(74) El artículo 155.7 previene que la «*falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad*».

tas (...) se reducirá en (...) un 50 por 100 en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley». De manera que el efecto –único efecto– benéfico que tiene en el contribuyente por suscribir este tipo de actas es la de ver reducida la sanción en la mitad.

Pero habría que preguntarse cuándo puede producirse una sanción en estas actas o, sobre qué hechos se puede sancionar. Y nos lo debemos preguntar a la vista de la dificultad de apreciar hechos sancionables por tratarse precisamente de actas que se instruyen o se prevén 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, y en los que, por tanto, no es fácil que exista el presupuesto intencional o negligente necesario para sancionar. Porque si el único beneficio –decíamos– es la aplicación de una reducción del 50 por 100 sobre el importe de la sanción, y ésta difícilmente va a estar presente, no cabe imaginarse éxito alguno en la suscripción de este tipo de actas.

Y téngase además en cuenta que tales casos –los supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma, la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación, o la mera interpretación razonable de la norma– están ya asumidos por la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia y del Tribunal Supremo como casos en los que no existe presupuesto de un hecho infractor y, por tanto, no son merecedores de sanción alguna. De forma que si, por ejemplo, la interpretación razonable de la norma no es sancionable, o estamos ante un concepto jurídico indeterminado, ¿cuándo optaría el obligado tributario por firmar un acta con acuerdo si el único beneficio que se prevé cual es reducir la sanción es inoperante en tales casos por no existir infracción alguna?

El régimen jurídico de estas actas no deja de extrañar cuando se descubre el resto de limitaciones que se imponen para su firma. Porque, sorprendentemente, frente al beneficio del obligado tributario de ver reducida una hipotética sanción si firma un acta con acuerdo, éste debe asumir una cadena de obligaciones y renunciar a una serie de derechos cuando menos cuestionable, cuales son la imposibilidad de impugnar –en vía administrativa y contencioso-administrativa– la regularización y la sanción (75), la necesidad de constituir un depósito o garantía

(75) Afirmamos que es cuestionable la imposibilidad de impugnar la regularización y la sanción, porque, pese a que se salva de la irrecurribilidad los supuestos en los que existan vicios de nulidad o de consentimiento, lo cierto es que esta limitación, además de suprimir *de facto* la potestad administrativa revisora, tiene dificultades de encaje con el artículo 24 de la CE, ya que, como ha señalado GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., y HERRERA MOLINA, P. M., «El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo (Una pequeña paradoja de la nueva Ley General Tributaria)», *Impuestos*, núm. 6, marzo, 2004, p. 16, es evidente que la liquidación podría impugnarse ante la jurisdicción contencioso-administrativa, no sólo cuando existan vicios en el consentimiento, sino cuando se hayan obviado los trámites esenciales del procedimiento, o cuando no haya concurrido el presupuesto habilitante. Igualmente crítico se muestra HERNANZ MARTÍN, A., El procedimiento inspector en el Proyecto de Ley General Tributaria, *Revista Información Fiscal*, núm. 59, septiembre-octubre, 2003, pp. 71 a 90, en especial, pp. 82 y 83. Por el contrario, no parece encontrar especiales dificultades a la renuncia al acceso a la revisión administrativa o jurisdiccional, CALVO VÉRGEZ, J., «Los acuerdos fiscales en el Derecho tributario español. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios en el Proyecto de Ley para la Reforma de la Ley General Tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Estudios Financieros, CEF*, núm. 249, diciembre, 2003, p. 158, quien considera que «las posibilidades de dotar a los acuerdos de la fuerza propia de los contratos llevaría aparejada irremediabilmente la imposibilidad de acceder a la vía jurisdiccional por

suficiente, la imposibilidad inicial de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento del pago (76), y, también, el renunciar a la separación del procedimiento de liquidación y sancionador (77).

A estas graves circunstancias hay que añadirle la dificultad de apreciar hechos sancionables por tratarse precisamente de actas que se instruyen o se prevén 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, y en los que, por tanto, no es fácil que exista el presupuesto intencional necesario para sancionar.

Y máxime cuando, como ya advertimos en otro lugar (78), las actas de conformidad gozan comparativamente de un régimen privilegiado respecto de las actas con acuerdo, puesto que a la reducción del 30 por 100 de la sanción propia de las actas de conformidad, se le ha añadido otra adicional del 25 por 100 sobre el importe de la sanción que deba ingresarse una vez aplicada la reducción por conformidad, siempre y cuando se ingrese el importe de la sanción en período voluntario sin solicitar aplazamiento o fraccionamiento, y siempre, también, que no se recurra o reclame la liquidación o la sanción (art. 188.3 de la LGT).

Lo que significa que adicionando al 30 por 100 de la reducción de la sanción, otro 25 por 100 de reducción sobre la sanción que reste, tendremos una reducción total del 47,5 por 100 de la sanción, esto es, sólo un 2,5 por 100 más de sanción que la establecida en las actas con acuerdo. Pero en el caso de las actas de conformidad, además de no requerirse un depósito ni garantías sobre la deuda, la reducción del 30 por 100 se mantiene aun en el caso de que se impugne la sanción –no la regularización–. Junto con ello, tampoco la LGT veda –como sí hace en las actas con acuerdo– el acceso a la vía administrativa o contencioso-administrativa.

De forma que se cumple lo que ya presagiamos hace unos años (79), esto es, que se trata de una figura tan ambiciosa como inoperante o efectiva. Las gravosas consecuencias que acompañan el acuerdo formalizado en un acta de esta naturaleza –el acta con acuerdo– frente a un claro beneficio pero igualmente contemplado en magnitudes o proporciones similares en otra modalidad de acta –el acta de con-

otros motivos que no fuesen el vicio de alguno de sus elementos esenciales: consentimiento, objeto y causa. Y en tanto que el objeto es de carácter negociable y la causa es la perseguida por las partes, no quedaría más que los vicios de consentimiento como motivo de impugnación».

(76) Y digo inicial porque, afortunadamente, tras varias voces críticas sobre ello, el artículo quinto.ocho de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, con el objetivo de flexibilizar el régimen riguroso de las actas con acuerdo, reforma el artículo 155.5 permitiendo que con relación a sus pagos pueda instrumentarse también el aplazamiento o fraccionamiento, que en todo caso deberá quedar garantizado, de forma tasada, mediante aval o certificado de seguro de caución.

(77) Aunque nunca he sido un entusiasta defensor de la separación del procedimiento de liquidación y sancionador, no podemos compartir la unificación automática y obligatoria que se establece en las actas con acuerdo, ya que se trata de una unificación que lo convierte en un procedimiento sumario y con imposición de sanciones *casi de plano*, puesto que la obligatoriedad de la unificación de los procedimientos implica *asumir las calificaciones jurídicas por el interesado* así como la *sanción*, sin arbitrar procedimiento alguno y sin incorporar fase de alegaciones.

(78) Cfr. «Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003», ob. cit., p. 274.

(79) En el 2004 en el estudio «Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003», ob. cit., p. 274.

formidad— aunque sin arrastrar las perniciosas consecuencias, ha provocado una huida de aquéllas a favor de estas últimas. La idea inicial era muy saludable, pero su materialización ha sido profundamente desafortunada.

En definitiva, resulta sorprendente el régimen jurídico de las actas con acuerdo, y su resultado. Y no desde luego por la incorporación de técnicas convencionales o transaccionales dentro de un procedimiento tributario, porque ello no puede, en mi opinión, ser criticable en sí, sino todo lo contrario, puesto que la inclusión en un texto legal de fórmulas negociales que eliminen incertidumbre y controversias de naturaleza jurídica y, por tanto, eventuales conflictos en su aplicación, debería ser reputado como necesario e, incluso, consustancial al procedimiento. Como certeramente ha advertido Juan Zornoza, *«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 pueda 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. Porque siendo ello así, el sometimiento de la Administración —y singularmente de la tributaria— a la ley, no se garantiza mejor a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes que mediante el empleo de técnicas convencionales en la interpretación de las leyes que resultan aplicables, en orden a resolver las incertidumbres o inseguridades planteadas y que, por ello, se muestran particularmente adecuadas para la solución de problemas complejos»* (80).

Tras cuarenta años de vigencia de la LGT de 1963, su sucesora LGT de 2003 era una magnífica oportunidad para incorporar MASC o medidas convencionales en los procedimientos tributarios. Como hemos comprobado durante estas últimas páginas, la nueva LGT era muy consciente y pretendía introducir mecanismos alternativos a los actuales de resolución de conflictos y que hemos denominado de solución heterónoma. Las medidas introducidas —fundamentalmente las actas con acuerdo— perseguían ciertamente y como proclama su Exposición de Motivos *«reducir la conflictividad en el ámbito tributario»*, algo que se ha reputado, visto los últimos estudios sobre la materia (81), no ya necesario sino imprescindible. Sin embargo, la tímida apuesta por tales mecanismos alternativos, y la desafortunada regulación sobre prácticamente la única medida adoptada a favor de los mismos, ha supuesto que prácticamente no se haya avanzado nada en relación a los citados MASC en el Derecho tributario (82) y, subsiguientemente, que la conflictividad

(80) ZORNOZA PÉREZ, J., *«¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español»*, *Crónica Tributaria*, núm. 77, 1996, p. 126. También en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 166. *Vid.*, igualmente, las intervenciones del citado autor en las ACTAS DEL SEMINARIO, *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, DOC. núm. 4/1995, diciembre 1995, y que pertenecen a un Seminario organizado por dicho Instituto en mayo de 1995 con igual título.

(81) PASTOR PRIETO, S., y MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, IEF, Madrid, 2005. Especialmente sugerente de este estudio es el conjunto de propuestas que se detallan en las pp. 168 a 174.

(82) Hubiera sido igualmente una buena oportunidad para la LGT que se incorporaran las técnicas convencionales (el acuerdo o la conformidad) en los procedimientos de compra-

no se haya reducido, sino todo lo contrario. Máxime con una figura tan poco eficaz (83) y perniciosa como es la adoptada en la LGT como paradigma de la reducción de la conflictividad y de las técnicas convencionales. Me refiero nuevamente a las actas con acuerdo pues, por las razones vistas, no parece que éstas beneficien al contribuyente cumplidor y diligente, sino al contrario, al incumplidor *patológico*. Es claro que un obligado tributario que ha declarado siguiendo un criterio razonable pero diferente al administrativo por tratarse de un concepto jurídico indeterminado, o que ha liquidado sobre unos hechos de *difícil apreciación* o como dice la LGT, de *incierto cuantificación*, no firmaría un acta con acuerdo en el supuesto de que se iniciara un procedimiento de inspección, pues ésta le reportará enormes inconvenientes y una única y eventual ventaja –la reducción de la sanción–, la cual, como hemos dicho, es de difícil imposición ante la ausencia de dolo o culpa en la actuación del obligado tributario.

De manera que sólo aquel contribuyente que no ha declarado y es objeto de regularización, optará por este procedimiento sumario, ya que él sí verá compensada su elección al reducirsele sustancialmente la sanción. Lo cual, además, carece de justificación en términos de equidad, habida cuenta que logra un beneficio desproporcionado el que hemos llamado incumplidor patológico, el cual no debería –en mi opinión– ver reducida la sanción.

Por ello, la realidad nos obliga a adoptar mecanismos convencionales más audaces, imaginativos y mucho más perfectos en su articulación para reducir efectivamente la conflictividad. Una conflictividad, por lo demás, que obliga igualmente a preguntarse por su origen o por el principal causante de ella, porque, mucho me temo que tal controversia surge por una actuación no muy diligente de los obligados tributarios pero, más aun, por una actuación no siempre rigurosa de la Administración tributaria.

Desde esta perspectiva, sorprende analizar los estudios realizados sobre recursos y reclamaciones en materia tributaria y descubrir que casi la mitad de los actos tributarios que son recurridos o reclamados ante la propia Administración, son estimados total o parcialmente. Uno de los últimos estudios realizado sobre esta cuestión (84), revela que los Tribunales económico-administrativos regionales

ción e investigación tramitados por los llamados Órganos de gestión, ya que éstos son los que en la actualidad llevan el peso fundamental de dicha comprobación e investigación. Sobre ello, cfr., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «Algunas reflexiones sobre la reforma de la aplicación de los tributos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 60, enero-marzo, 2003, p. 85. Ya abogada con lucidez por dar plena virtualidad y eficacia a la conformidad en los procedimientos de comprobación abreviada tramitados por los órganos de gestión, especialmente el efecto más característico de ésta cual es la reducción de la sanción, y ello a pesar del silencio de la ley, VEGA BORREGO, F. A., «La conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada», *Revista Estudios Financieros*, CEF, núm. 202, enero, 2000, pp. 115 a 132.

(83) Aunque no existen valoraciones ni estadísticas oficiales, se estima que no se han incoado prácticamente actas con acuerdo, cifrándose por algunos miembros de la Inspección en torno al millar en sus cinco años de vida.

(84) ANDRÉS AUCEJO, E., «Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales económico-administrativos regionales y central», estudio presentado para desarrollar la ponencia «A propósito de la solución extrajudicial de conflictos de naturaleza tributaria en los sistemas anglosajón y continental. Estadísticas en materia de litigiosidad tributaria», en el Encuentro sobre «La revisión de los actos tributarios» en la UIMP, Santander, 13 a 15 de septiembre de 2004, p. 28. Aportan datos algo más recientes –de 1997 a 2004– PASTOR PRIETO, S., y MARÍN-

estimaron para el período 1998-2002, una media del 38 por 100 de las reclamaciones, pasando de unos tribunales muy receptivos a la estimación –como el canario que estimaba un 51 por 100 de las reclamaciones–, a otros mucho menos propensos –como el asturiano que sólo estimaba el 16 por 100–. Si a estos porcentajes les adicionamos las previsibles estimaciones en tribunales administrativos superiores (como el Tribunal Económico-Administrativo Central) o jurisdiccionales (como los tribunales superiores de justicia, la Audiencia Nacional o el Tribunal Supremo), es seguro que se sobrepasa el 50 por 100 de las estimaciones recurridas. Lo que a la postre significa que es imprescindible corregir, no sólo las actuaciones del obligado tributario, sino también muchas –o al menos la mitad– de las actuaciones administrativas que llegan en disconformidad, puesto que, conforme a tales estadísticas, los actos controvertidos y que provocan la litigiosidad se derivan de actuaciones incorrectas realizadas, tanto por los obligados tributarios como por la Administración.

Ciertamente se trata de una corresponsabilidad entre los sujetos intervinientes en el procedimiento de aplicación de los tributos y que se deriva, por un lado, de la existencia por parte de determinados obligados tributarios de una planificación fiscal que conduce inexorablemente a litigios de dudosa viabilidad; y por otro, a una actuación la Administración tributaria excesivamente apegada a unos objetivos que sesgan sus actuaciones o procedimientos, bien por estar demasiado estandarizados siendo fuentes de errores y litigios, o bien por actuar con excesiva celeridad y automatismo que es ajeno o pugna con lo que debería ser una actuación individualizada.

En fin, si no todos los problemas de la conflictividad tributaria se deben a la ausencia de procedimientos convencionales o arbitrales (85), probablemente las técnicas alternativas a las actuales de resolución heterónoma de la controversia, ayudarían a disminuir profundamente la conflictividad. Y esa posibilidad, en mi opinión, es la que debe ser, al menos, explorada con mayor audacia que como se ha hecho hasta ahora, especialmente con la LGT de 2003.

BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV. (2001): *Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 2001.
- (2002): *Informe de la Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 2002.
- ACTAS DEL SEMINARIO (1995): «La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos», (Seminario organizado por dicho Instituto en mayo de 1995 con igual título), Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, *DOC.* núm. 4/1995, diciembre, 1995.

BARNUEVO FABO, D., *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, ob. cit., pp. 81 a 106.

(85) Comparte este criterio, RAMALLO MASSANET, J., «La voluntad del contribuyente en la determinación de la deuda tributaria», en el libro colectivo, AA. VV., «*Alternativas convencionales en el Derecho tributario (XX Jornada anual de estudios de la Fundación A. Lancuentra)*», ob. cit., p. 304.

- ALONSO FERNÁNDEZ, F. (2004): «Actuaciones y procedimiento de la inspección de los tributos», *Revista Jurídica del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 29, marzo, 2004.
- ANDRÉS AUCEJO, E. (2004): «Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales económico-administrativos regionales y central», estudio presentado para desarrollar la ponencia «A propósito de la solución extrajudicial de conflictos de naturaleza tributaria en los sistemas anglosajón y continental. Estadísticas en materia de litigiosidad tributaria», en el Encuentro sobre «La revisión de los actos tributarios» en la UIMP, Santander, 13 a 15 de septiembre de 2004.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (1994): *Las Actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994.
- (1996): «Finalización convencional del procedimiento tributario», en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- (2003): «Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003», en el libro colectivo, AA. VV., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2004.
- BILBAO ESTRADA, I. (2003): «Las técnicas convencionales en la futura Ley General Tributaria: un estudio de las actas con acuerdo», *Revista de Estudios Financieros*, CEF, núm. 248, noviembre, 2003.
- CALVO ORTEGA, R. (2001): «Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario», *Impuestos*, núms. 15-16, agosto, 2001.
- (2001): «En defensa del arbitraje tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 100, 2001.
- (2003): «La nueva Ley General Tributaria y sus retos», *Revista Estudios Financieros*, CEF, núm. 238, enero, 2003.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2003): «Los acuerdos fiscales en el Derecho tributario español. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios en el Proyecto de Ley para la Reforma de la Ley General Tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Estudios Financieros*, CEF, núm. 249, diciembre, 2003.
- CASADO OLLERO, G. (1993): «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario», en AA. VV., *Estudios de Derecho Tributario, en el Libro Homenaje a Carmen Bollo Arocena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.
- DELGADO PACHECO, A. (2005): «Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria», en el libro colectivo AA. VV., *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria. XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero (Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros)*, IEF, Madrid, 2005.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (1998): «El Estatuto del contribuyente», en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- (2002): «Resolución extrajudicial de conflictos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero 2002.
- (2006): *Curso de Derecho Financiero español. Instituciones*, 25.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2006.
- FRANCESCO MOCHETTI (1996): «La posibilidad de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano», en el libro AA. VV., *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996. Igualmente de este mismo autor, en AA. VV., *La finalización convencio-*

- nal de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, Documentos, Doc. núm. 4/95, IEF, Madrid, 1995.
- GARCÍA NOVOA, C. (2002): «Mecanismos Alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 59, octubre-diciembre, 2002.
- GARCÍA TORRES, J. (1979): «Sobre el arbitrio de tercero en el Derecho tributario: la tasación pericial contradictoria como arbitrio de tercero», en AA. VV., *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Madrid, IEF, 1979.
- GARCÍA-HERRERO BLANCO, C. (2001): *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2001.
- GARCÍA-HERRERO BLANCO, y C., HERRERA MOLINA, P. M. (2004): «El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo (Una pequeña paradoja de la nueva Ley General Tributaria)», *Impuestos*, núm. 6, marzo, 2004.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a L. (1997): «El arbitraje en Derecho Tributario», *Revista Estudios Financieros*, CEF, núm. 7, febrero, 1997.
- (1998): *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, COLEX, Madrid, 1998.
- HERNANZ MARTÍN, A. (2003): «El procedimiento inspector en el Proyecto de Ley General Tributaria», *Revista Información Fiscal*, núm. 59, septiembre-octubre 2003.
- HIERRO SÁNCHEZ-PESCADOR, L. (1989): «Seguridad jurídica y actuación administrativa», *Documentación Administrativa*, INAP, núm. 218-219, abril-septiembre 1989.
- LOBENHOFER, MARTÍN, y GARCÍA FRÍAS, A. (2004): «Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdos sobre hechos», *Quincena Fiscal*, núm. 6, marzo, 2004.
- LOZANO SERRANO, C. (1990): *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990.
- (1990): «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Revista Impuestos*, tomo I, 1990.
- LUCAS MAS, C. O. (2003): «La mediación y otros mecanismos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario estadounidense. Especial referencia a las actuaciones del IRS (Internal Revenue Service)», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 269, septiembre-diciembre 2003.
- MARTÍN QUERALT, J. (1996): «Pactos sí..., según Derecho», *Tribuna Fiscal*, núm. 72, octubre 1996.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2004): *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- PASTOR PRIETO, S., y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2005): *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, IEF, Madrid, 2005.
- PÉREZ ROYO, F. (1975): «El pago de la deuda tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 6, 1975.
- (2003) (2007): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13.^a edición, Civitas, Madrid, 2003 y 17.^a edición de 2007.
- RAMALLO MASSANET, J. (1976): *Memoria sobre el concepto, método y fuentes presentada a la oposición a las Agregaciones de Derecho Financiero y Tributario de las Universidades de Valladolid, Valencia y Granada en septiembre de 1976*, Madrid, 1976.

- (1995): *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, DOC. núm. 4/1995, diciembre, 1995.
- (1995): «La eficacia de la voluntad de las partes en la obligación tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 76, 1995.
- (1996): «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias», en el libro colectivo, AA. VV., *Convención y arbitraje en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- (2003): «La voluntad del contribuyente en la determinación de la deuda tributaria», en el libro colectivo, AA. VV., *Alternativas convencionales en el Derecho tributario (XX Jornada anual de estudios de la Fundación A. Lancuentra)*, Marcial Pons, Madrid, 2003.
- ROMAN SEER (1996): «Contratos, convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario alemán», en el libro AA. VV., *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996. Igualmente de este mismo autor, en AA. VV., *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, Documentos, Doc. núm. 4/95, IEF, Madrid, 1995.
- ROSEMBUI, T.: «La Resolución de alternativa de conflictos tributarios», separata de la *Revista de la Economía Social y de la Empresa* (sin datar).
- (2000): *La transacción Tributaria, Discrecionalidad y Actos de consenso*, Editorial Atelier, Barcelona, 2000.
- ROZAS VALDÉS, J. A. (2004): «La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 64, enero-marzo 2004.
- RUIZ GARCÍA, J. R. (1998): *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988.
- RÜMELIN, M. (1924): *Die Rechtssicherheit*, Tübingen, Verlag von J.C.B. Mohr, Paul Siebeck, 1924.
- SERRANO ANTÓN, F. (1996): *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Monografías de la AEDAF, núm. 9, AEDAF, Madrid, 1996.
- SOLER ROCH, M.^a T. (2005): *Prólogo* a la obra de Paula Vicente-Arche Coloma «El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta», Marcial Pons, Madrid, 2005.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2003): «Algunas reflexiones sobre la reforma de la aplicación de los tributos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 60, enero-marzo 2003.
- VANONI, E. (1973): *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción a cargo de J. Martín Queralt, IEF, Madrid, 1973.
- VEGA BORREGO, F. A. (2000): «La conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada», *Revista Estudios Financieros*, CEF, núm. 202, enero, 2000.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, P. (2005): *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, Marcial Pons, Madrid, 2005.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J. (1996): «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español», *Crónica Tributaria*, núm. 77, 1996. También en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- (2003): «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español: análisis desde el derecho comparado», en el libro colectivo, AA. VV., *Alternativas convencionales en el Derecho tributario (XX Jornada anual de estudios de la Fundación A. Lancuentra)*, Marcial Pons, Madrid, 2003.

- (2003): «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español: análisis desde el Derecho comparado», en el libro colectivo, AA. VV., *Alternativas convencionales en el Derecho tributario (XX Jornada anual de estudios de la Fundación A. Lancuentra)*, Marcial Pons, Madrid, 2003.