

# MECANISMOS ALTERNATIVOS PARA LA RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS. SU INTRODUCCIÓN EN EL DERECHO ESPAÑOL\*.

César García Novoa.

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad de Santiago de Compostela.*

*Miembro de la AEDAF.*

## SUMARIO

### **1. EL CONFLICTO TRIBUTARIO Y LAS FÓRMULAS ALTERNATIVAS DE RESOLUCIÓN.**

*1.1. El conflicto tributario es jurídicamente posible.*

*1.2. ¿“Mecanismos alternativos” a qué ?.*

### **2. LA INDISPONIBILIDAD DEL TRIBUTO COMO OBSTÁCULO A LA APLICACIÓN DE “SOLUCIONES TRANSACCIONALES”. EL SENTIDO DE LAS INDISPONIBILIDAD.**

*2.1. La indisponibilidad fruto de la vinculación positiva de la Administración.*

### **3. LA INDISPONIBILIDAD COMO IMPEDIMENTO PARA LA ACEPTACIÓN DE FÓRMULAS CONVENCIONALES.**

*3.1. Indisponibilidad y surgimiento “pactado” del tributo. 3.2. La indisponibilidad y la aplicación del tributo.*

---

\*.-Este trabajo constituye el texto de la comunicación presentada al seminario *Mecanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria*, organizado por la *Scuola di Specializzazione in Diritto ed Economia delle Comunità Europee Jean Monnet*, en Caserta ( Nápoles ) el 9 de septiembre de 2002, bajo la dirección del profesor Gaetano Liccardo.

#### **4. LA TERMINACIÓN CONVENCIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA. ÁMBITOS A LOS QUE PUEDE AFECTAR.**

- 4.1. La convención con carácter previo al procedimiento de comprobación.*
- 4.2. La convención en el procedimiento de gestión.*
- 4.3. El convenio en vía recaudatoria.*

#### **5. LA RESOLUCIÓN DEL CONFLICTO TRIBUTARIO.**

#### **6. LAS FÓRMULAS ARBITRALES DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA.**

- 6.1. Posible implantación del arbitraje tributario en el ordenamiento español.*

### **1. EL CONFLICTO TRIBUTARIO Y LAS FÓRMULAS ALTERNATIVAS DE RESOLUCIÓN.**

El título de este Seminario; "Mecanismos alternativos para la solución de controversias en materia tributaria", nos sugiere de salida dos cuestiones que deben ser objeto de aclaración o reflexión previa. Primero, que el conflicto, como realidad jurídica, es posible en el ámbito tributario. Segundo; que cuando se habla de alternativas a la solución de esos conflictos, hay que preguntarse respecto a qué se pueden proponer tales alternativas.

#### ***1.1.El conflicto tributario es jurídicamente posible.***

En primer lugar se está aceptando la realidad misma del conflicto tributario, consecuencia de que la Administración Tributaria y el contribuyente pueden tener apreciaciones diversas de los hechos con relevancia tributaria e interpretaciones divergentes de la ley fiscal por la concurrencia de intereses distintos en uno y en otro. Ello supone inadmitir aquellas posturas doctrinales – como la representada por PEREZ ROYO – que para negar la naturaleza obligacional de la relación entre la Administración y el ciudadano, rechazan la existencia de una contraposición de intereses que pudiera ser objeto de composición heterónoma a través de una obligación de naturaleza legal. Para PEREZ ROYO "...entre Administración y contribuyente no existe, en cambio, esa contraposición de intereses, sino sencillamente el deber en un caso y otro de cumplir la ley", añadiendo que "...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<sup>1</sup>. Así, la idea de una función pública, inspirada como todas en el “interés general”, sirve para rechazar la existencia de una dualidad de intereses que pudiesen entrar en colisión: un interés recaudatorio en la Administración y un consiguiente interés del particular en el mantenimiento de su patrimonio, pues ambos se sintetizarían en un único interés general<sup>2</sup>.

Estas afirmaciones no son convincentes. Así, cuando se habla de intereses en el mundo de las relaciones jurídicas hay que aclarar a qué nos estamos intentando referir. No se debe olvidar que el Derecho es, sobre todo, una relación entre individuos autónomos con voluntades propias. Por eso, cuando hablamos de *intereses particulares* nos estamos refiriendo a la visión jurídica de esas voluntades propias. La ley articula intereses a través de la asignación de derechos y potestades, a partir de la idea de *voluntad general*, de la que deriva la fuerza de obligar de la ley en todo Estado democrático sobre la base del principio de la mayoría y la razonabilidad del mandato. Frente al confuso término del “interés general”, la voluntad general inspiradora de la ley pone de manifiesto que la norma general y abstracta tiene como fin político ocuparse de la dirección unitaria del conjunto de la sociedad. Y ello puede hacerse acogiendo las voluntades privadas – a ello responde el principio de “autonomía de la voluntad” propio de las leyes de Derecho privado – o imponiendo conductas imperativas a partir de un supuesto “interés general”. Pero, aún en este último caso, no se estaría negando la concurrencia de voluntades diferenciadas, como las que encarnarían la Administración y el particular. Ni tampoco la imperatividad de la norma, que encarna la voluntad general haciendo prevalecer un interés público, al que se someten particular y Administración en las normas de Derecho público, significa negar que el contribuyente sea portador de intereses económicos propios, lo que resulta consustancial a su condición de sujeto pasivo de una obligación legal como la tributaria. Ni menos aún puede suponer que la Administración no tenga un “interés recaudatorio propio” por el mero hecho de que su interés sea un interés público definido en las normas, puesto que la simple singularización de la Administración como persona jurídica ya justifica que sea considerada como centro de imputación de intereses.

En suma, la ley no anula la existencia de intereses en el particular y en la Administración; 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 otros intereses distintos<sup>3</sup>. Y exis-

---

<sup>1</sup> .-PEREZ ROYO, F., “El pago de la deuda tributaria”, *Civitas, REDF*, nº 6, 1975, pag. 275.

<sup>2</sup> .- Históricamente se ha producido un tránsito histórico-dogmático del interés exclusivamente privado, característico del Derecho romano, al interés público, encarnado por el monarca absoluto frente a los particularismos feudales. En ello está implicado el tránsito desde un concepto de ley como Estado-aparato a la idea de Ley como Estado-comunidad, y de las posturas de LABAND a VON STEIN; véase AFONSO VAZ, M., *Lei e reserva da lei*; Porto, 1996, pags. 148 y 149.

<sup>3</sup> .-BASCIU, A.F.; *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, Ed. Jovene, Napoli, 1966, pag. 29.

tiendo intereses diferentes en la persona del contribuyente y Administración, el conflicto es técnica 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<sup>4</sup>, hace que el conflicto en materia tributaria sea, sobre todo, un conflicto entre particular y Administración. Un conflicto de intereses que, como explica FERREIRO LAPATZA, partiría de la circunstancia de que la ley ampara el que la Administración proteja con su actuación los intereses generales a la hora de percibir los tributos y, al tiempo, se reconoce a los individuos “un interés propio en el pago de sus impuestos conforme a Derecho”<sup>5</sup>.

## 1.2. ¿“Mecanismos alternativos” a qué ?

En segundo lugar, en tanto se habla de *mecanismos alternativos*, hay que preguntarse cuál es el referente para plantear estas alternativas. No está de más recordar que la resolución del conflicto es una de las exigencias del orden jurídico objetivo y una de las justificaciones del Estado moderno<sup>6</sup>. La composición de conflictos entre sujetos de Derecho es lo que RÜMELIN llama “función de instancia del orden estatal”, consistente en la implantación de un sistema jurídico dotado de un poder sancionador y capaz de imponer heterónomamente, a través de una “instancia supraindividual” - *überindividuelle Instanz*<sup>7</sup> -, 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<sup>8</sup>.

Pero esa composición heterónoma del conflicto ha tenido una evolución peculiar cuando el mismo tiene como protagonistas a un ciudadano y a la Administración. A través del particularísimo sistema de recursos administrativos, basados en la regla de *juger l'administration cést encore administrer*, se han venido justificando tradicionalmente los mecanismos de autocontrol de la propia Administración y los sistemas

---

<sup>4</sup>- RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias ( I)”, *CT*, nº 76, 1995, pags. 81 y 82.

<sup>5</sup>-FERREIRO LAPATZA, J.J., “Solución convencional de los conflictos en materia tributaria”, *Revista Argentina de Derecho Tributario, La Ley*, abril-junio 2002, nº 2, pag. 341.

<sup>6</sup>.- 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; HIERRO SANCHEZ-PESCADOR, L., “Seguridad jurídica y actuación administrativa”, *Documentación Administrativa*, núm. 218-219, 1989, pag. 197.

<sup>7</sup>.- RÜMELIN, M., *Die Rechtssicherheit*, Tübingen, Verlag von J.C.B. Mohr, Paul Siebeck, 1924, GARZON VALDES, E., “Seguridad jurídica y equidad”, en *Derecho, ética y política*, C.E.C., Madrid, 1993, pag. 303.

<sup>8</sup>.- Sobre esta configuración de lo jurídico, véase, LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pags. 82 a 85.

<sup>9</sup>.- PARADA VAZQUEZ, R., “Privilegio de decisión ejecutoria y proceso contencioso”, *RAP*, nº 50.

de jurisdicción retenida, que en España se han traducido en una tendencia histórica consistente en entender que los actos de la Administración – “lo gubernativo” – no serían controlables por la jurisdicción ordinaria, sino por la propia Administración, como antecedente de una jurisdicción especializada como la contencioso-administrativa<sup>9</sup>. Este proceso histórico, que se plasmaría con la adopción de la Ley de Jurisdicción Contenciosa de 27 de diciembre de 1956, se vio también jalonado por la consolidación de la especialización funcional en materia fiscal a través de los tribunales económico-administrativos<sup>10</sup>. Estos tienen la condición de órganos especializados de la propia Administración fiscal, resolviendo el preceptivo recurso económico-administrativo. Al margen de la crítica que este carácter preceptivo viene mereciendo<sup>11</sup>, lo cierto es que estos tribunales representan el ejemplo más claro de resolución de conflictos entre el particular y el Fisco a través de actos administrativos unilaterales. Por tanto, las pretendidas “alternativas” que aquí son objeto de nuestra atención serían aquellas que permiten prevenir estos conflictos a través de fórmulas transaccionales o negociadas o bien poner fin al conflicto ya surgido a través de fórmulas arbitrales<sup>12</sup>.

Así, la presumible alternativa a la resolución unilateral de conflictos no sería otra cosa que los métodos “transaccionales” o “convencionales”. Desde el punto de vista estrictamente procedimental, unos y otros se caracterizan por sustituir la decisión unilateral de la Administración por una “terminación convencional”, que con carácter general admite el artículo 88 de la Ley española de Procedimiento Administrativo Común<sup>13</sup>. Se trata de una resolución negociada de procedimientos administrativos que hasta entonces venían manifestándose exclusivamente a través de actuaciones unilaterales de la Administración, aunque limitada por circunstancias tales

---

<sup>10</sup> .- PARADA VAZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, I, Parte General, Sexta Ed., Madrid, 1994, pag. 521.

<sup>11</sup> .- La doctrina ha destacado que la obligatoriedad de la interposición previa del recurso económico-administrativo pueda suponer una contradicción con el derecho del contribuyente a un acceso sin dilaciones a la jurisdicción; TEJERIZO LOPEZ, J.M., “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente: una perspectiva constitucional”, *Civitas REDF*, nº 100, 1998, pag. 722.

<sup>12</sup> .- FERREIRO LAPATZA, J.J., “Solución convencional de los conflictos en materia tributaria”, op. cit., pag. 342; CRUZ PADIAL, I.- GARCIA CALVENTE, Y.; “El arbitraje tributario en el ámbito internacional: eficacia y viabilidad”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, abril, 2002, pag. 74; ZORNOZA PEREZ, J., “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?. Admisibilidad de los convenios y otras transaccionales en el Derecho Tributario español”, *Crónica Tributaria*, nº 77, 1996, pag. 122.

<sup>13</sup> .- Precepto que introdujo en nuestro ordenamiento por primera vez con carácter general la posibilidad de que los procedimientos administrativos se terminen de forma convencional o pactada. Ya con anterioridad existían supuestos de terminación convencional; por ejemplo los convenios urbanísticos del artículo 24 de la Ley de Expropiación Forzosa, previstos en el artículo 155, 2 de la Ley del Suelo, los contratos-programa del artículo 91 de la Ley General Presupuestaria, y los convenios suscritos en la denominada “acción concertada”, surgida al amparo de los Planes de Desarrollo; véase MARTÍN QUERALT, J.; “Pactos sí...según Derecho”; Editorial *Tribuna Fiscal*, nº 72, octubre, 1996, pag. 4.

como que estos posibles acuerdos “no pueden comprometer el ejercicio de potestades públicas”<sup>14</sup>.

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<sup>15</sup>. 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<sup>16</sup>, concreta el contenido de la transacción en el otorgamiento de “recíprocas concesiones”, lo que BERLIRI denomina *aliquid datum, aliquid retentum*<sup>17</sup>. Veremos si estas soluciones son admisibles en el ámbito tributario.

## 2. LA INDISPONIBILIDAD DEL TRIBUTO COMO OBSTÁCULO A LA APLICACIÓN DE “SOLUCIONES TRANSACCIONALES”. EL SENTIDO DE LA INDISPONIBILIDAD.

La principal argumentación para rechazar las formulas convencionales o transaccionales aplicadas a los procedimientos administrativos, ha sido tradicionalmente el llamado principio de indisponibilidad del tributo y de la obligación tributaria. Así afirma BERLIRI que “el impuesto es por naturaleza indisponible y no puede ser objeto de un contrato, en género, o de una transacción, en especie”<sup>18</sup>. La indisponibilidad como jus-

---

<sup>14</sup> .-GARCIA DE ENTERRIA, E.- FERNANDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, Civitas, Madrid, 1993, pag. 500. Este precepto se inspira en el modelo alemán – el art. 25 de la Ley Alemana de Procedimiento Administrativo de 25 de mayo de 1976 -. Pero como dice PARADA VAZQUEZ, esta admisión del convenio frente al acto unilateral, “es más aparente que real”, puesto que la Ley española declara inaplicable el convenio en relación con cuestiones no susceptibles de transacción – la mayoría de las de Derecho Público – amén de no suponer alteración de las competencias y responsabilidades atribuidas a los órganos administrativos y de necesitar la aprobación expresa del Consejo de Ministros cuando afecte a sus competencias, pero sobre todo porque no basta para la celebración de un convenio acogerse a lo que dice la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sino que es precisa una regulación sustantiva que previamente haya aceptado esta forma de terminación, lo que dificulta la aplicación de la previsión de la terminación convencional al ámbito tributario. Sobre todo, teniendo en cuenta la inaplicabilidad de la Ley Procedimental común en materia tributaria, por aplicación de su controvertida Disposición Adicional Quinta; PARADA VAZQUEZ, J.R., *Derecho Administrativo*, op. cit., pag. 254.

<sup>15</sup> .-Se trata de introducir la figura de los acuerdos procedimentales, que se configuran como instrumentos alternativos al tradicional acto administrativo unilateral para el ejercicio de la actividad administrativa que alumbraba en la actualidad como fruto de la evolución del Estado social de Derecho; véase FERREIRO LAPATZA, J.J., “Solución convencional de los conflictos en materia tributaria”, *Revista Argentina de Derecho Tributario, La Ley*, abril-junio 2002, nº 2, pag. 350.

<sup>16</sup> .-Según el cual la transacción es aquel contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada uno alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen fin al que habían comenzado.

<sup>17</sup> .-CABANILLAS SANCHEZ, A., *Voz “Transacción”, Enciclopedia Jurídica Básica*, t. IV, Civitas, Madrid, 1995, pag. 6616.

<sup>18</sup> .-BERLIRI, A., *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, 2ª ed., Giuffrè Editore, Milano, 1974, pags. 228 y ss.

tificación de la exclusión de soluciones transaccionales también merece una explicación.

### **2.1. La indisponibilidad fruto de la vinculación positiva de la Administración.**

Esta llamada *indisponibilidad del tributo* suele explicarse tomando como presupuesto el carácter público del interés tutelado por la norma tributaria<sup>19</sup>. La definición de la indisponibilidad a partir del interés público sin embargo exige una serie de puntualizaciones. Como señala CALVO ORTEGA “el interés público supone no solamente realizar el contenido de la norma jurídica sino realizarlo de la forma establecida por la norma”<sup>20</sup>. La norma tributaria responde así a un modelo normativo que se ha de “realizar por la Administración Tributaria sujetándose a los esquemas de la ley, lo que en última instancia es lo que justifica invocar el interés público como fundamento de la indisponibilidad. Por tanto, las normas de Derecho Público, en las que dicho interés está presente, asumen un determinado modelo deóntico, al que necesariamente hay que referirse.

Ese modelo deóntico de la normatividad tributaria consistente en la ordenación de mandatos positivos de entregar a la Administración Pública determinadas cantidades en concepto de tributo y que ésta puede exigir de los particulares, hace de la norma tributaria un buen ejemplo de norma imperativa. Desde este punto de vista, la indisponibilidad vendría a significar que la materia tributaria es una cuestión de “derecho necesario” para los particulares, formando parte del “orden público económico”<sup>21</sup>, lo que conduciría a la inderogabilidad del tributo por pactos privados y, en concreto, a la indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas y a la interdicción de los pactos de asunción de impuestos<sup>22</sup>. Valgan como muestra las palabras de ARIAS ABELLAN, al señalar que la configuración del tributo “escapa a la disponibilidad de cualquiera de los que, de una u otra forma, la comprenden”<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> .-CORTES DOMÍNGUEZ, M. – MARTÍN DELGADO, J. M., *Ordenamiento Tributario I*, Civitas, Madrid, 1977, pag. 258. Por su parte, ARIAS ABELLAN, M.D., afirma que “...el interés jurídico protegido es un interés público, esencial para el ordenamiento jurídico, de tal forma que en una primera aproximación puede afirmarse que la naturaleza de ese interés tutelado impide la disposición de los efectos jurídicos que se derivan de la puesta en marcha de esos mecanismos normativos”; “La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la Ley General Tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, volumen I, IEF; Madrid, 1991, pags. 620-621.

<sup>20</sup> .-CALVO ORTEGA, R., “*L’interesse legittimo in materia tributaria*”, *Giurisprudenza delle Imposte*, nº 4, 1968, pag. 855.

<sup>21</sup> .- Pero en el ámbito del Derecho privado empiezan a disociarse los conceptos de “normas imperativas” y “orden público”; DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1983, pags. 44 y 45.

<sup>22</sup> .-Véase, al respecto, HINOJOSA TORRALBO, J.J., “Eficacia de los pactos privados sobre las obligaciones tributarias en la adquisición de inmuebles”, *Tribuna Fiscal*, nº 55, 1995, pag. 43.

<sup>23</sup> .-ARIAS ABELLAN, M.D., “La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la LGT”, op. cit., pag. 626.

Pero también es cierto que el sentido de la inderogabilidad no puede ser la configuración de la materia fiscal como derecho necesario, pues calificar algo como de “derecho necesario” afectaría al régimen contractual iusprivatista de la materia, que quedaría al margen de la autonomía de la voluntad. Y en lo que respecta a la vida del contrato como instituto de Derecho Privado, las cuestiones de Derecho Tributario no resultan completamente ajenas al mismo ya que, como ha señalado la resolución del TEAC de 24 de abril de 1996 pueden, por ejemplo, condicionar la validez de un negocio privado – así, se admite que el resultado de una comprobación administrativa actúe como condición suspensiva del acto gravado<sup>24</sup> -. Simplemente, la existencia de posibles acuerdos entre particulares no afecta a la configuración del tributo, porque en tanto tales acuerdos tienen su origen en una obligación privada resultan indiferentes al Derecho Tributario, aunque tales acuerdos puedan jugar el papel de cláusulas de derecho privado. Si se pacta sobre el tributo es porque éste ya ha surgido de acuerdo con las previsiones de la norma fiscal. Este será una “realidad tributaria” perfectamente consumada, que puede ser una circunstancia a tener en cuenta en el campo estrictamente privado, pero que desde la perspectiva del Derecho Tributario, paradójicamente, resultará ajena a la configuración del tributo y, por tanto, devendrá inoponible a la Hacienda Pública<sup>25</sup>. Por tanto, no es necesario afirmar que tales pactos no son, desde el punto de vista del ordenamiento privado, materia extraída al libre juego de la autonomía de la voluntad, porque sí son admisibles en el estricto campo del Derecho Privado, donde juega la autonomía de la voluntad – en este sentido se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 1997, aceptando las “donaciones libres de impuestos”<sup>26</sup> -. No existe una expresa prohibición en el ordenamiento privado de estos pactos, resultando simplemente extraños al orbe tributario.

Pero si la “indisponibilidad” no es una consecuencia de la imperatividad de la norma fiscal sí parece serlo de las exigencias impuestas por la ordenación constitucional del tributo a esa normatividad. No basta con situar el modelo normativo-tributario en el marco de un concepto del Estado como ordenamiento positivo; es necesario reconocer las exigencias que el Estado democrático impone a la fiscalidad, superando construcciones jurídicas formalistas y procediendo a un enjuiciamiento de la legitimidad de la norma tributaria desde la perspectiva del Estado de Derecho como un *Estado de valores*<sup>27</sup>. La le-

<sup>24</sup> -*Jurisprudencia Tributaria*, 573.

<sup>25</sup> - HINOJOSA TORRALBO, J.J., “Eficacia de los pactos privados sobre las obligaciones tributarias en la adquisición de inmuebles”, op. cit., pag. 46. También, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., “Los pactos privados en las obligaciones tributarias”, *Tapia*, 1988, nº 43, pags. 9 y ss; RODRIGO FERNÁNDEZ, J., “Las cláusulas de asunción de impuestos” en *Estudios sobre Tributación Bancaria*, Civitas, Madrid, 1985, pags. 637 y ss.

<sup>26</sup> -*Impuestos*, número 12, 1998. Véase también IBÁÑEZ GARCIA, I., “Las donaciones libres de impuestos. Comentario a la Resolución del TEAC de 7 de septiembre de 1994”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1994, III, páginas 1229-1231.

<sup>27</sup> - GARRIDO FALLA, F., “Comentario al art. 1 de la Constitución”, *Comentarios a la Constitución española*, Civitas, Madrid, pag. 25. Conviene recordar al respecto las diferencias entre el Estado-legal y el Estado de Derecho, formuladas por CARRE DE MALBERG; véase al respecto AFONSO VAZ, M., *Lei e reserva da lei*, op. cit., pag. 157.

gualidad del Estado de Derecho, más allá de su expresión formalista, constituye la encarnación de un poder jurídicamente limitado<sup>28</sup> cuyo fundamento se encuentra en la idea liberal de separación entre el Estado y la sociedad. La inmanencia de la ley a la normatividad fiscal de un Estado de Derecho se pone de manifiesto a través de la exigencia de la reserva de ley, entendida como exigencia de la *tipicidad tributaria*. Es precisamente la reserva de ley el punto de apoyo más claro de la regla de la indisponibilidad del tributo. Así, como muestra, MARTÍN QUERALT señala rotundamente 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”<sup>29</sup>. Las soluciones convencionales afectarían a la indisponibilidad, en tanto ésta deriva de la reserva de ley y del principio de legalidad, y es una consecuencia directa del principio de tipicidad y de las motivaciones de seguridad jurídica que lo inspiran. Y, por tanto, vincula exclusivamente a la Administración, como una de las partes de la obligación tributaria. No se trata tanto de configurar a la materia tributaria como materia de “orden público” para cualquier sujeto, sino de definirla como materia sobre la que la Administración, aplicadora y acreedora del tributo, no puede decidir libremente.

La formulación de la reserva de ley a partir de la tipicidad supone la necesidad de que se prevean 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. Entre las distintas manifestaciones de la tipicidad, FRIEDRICH se refiere al “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<sup>30</sup>.

En esta esencia de la normatividad tributaria radica la explicación de la regla de la indisponibilidad. Se trata de una exigencia de la reserva de ley y del principio de legalidad, para conjurar la inseguridad que produciría la existencia de un cierto grado de libertad en la Administración para determinar el contenido de las concretas obligacio-

---

<sup>28</sup>.- PECES-BARBA MARTINEZ, G., “Seguridad jurídica y solidaridad como valores de la constitución española”, *Funciones y Fines del Derecho, Estudios en Honor a Mariano Hurtado Bautista*, Universidad de Murcia, Murcia, 1992, pag. 250, destaca en este sentido la relación del Estado de Derecho con la idea de Ley, con el sometimiento de los gobernantes a la Ley, o como se dice también, de la sustitución del gobierno de los hombres por el gobierno de las leyes. Lo que definiría al *Rechtstaat* sería su radical contraste con el modelo de Estado carente de controles jurídicos, véase ARNDT, H.W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, Verlag Franz Vahlen München, 1988, pag. 80.

<sup>29</sup>.-MARTIN QUERALT, J., “Pactos sí...según derecho”, op. cit., pag. 3.

<sup>30</sup>.- Véase el respecto XAVIER, A., *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, Dialética, Sao Paulo, 2002, pag. 19.

nes tributarias de los particulares, lo que justifica que se califiquen como regladas las potestades de aplicación del tributo –artículo 7º de la Ley General Tributaria española.

La tipicidad se resumiría en la vinculación de la Administración a la ley y por tanto, en la garantía de certeza que supone para el contribuyente saber que aquélla carecerá de un ámbito de libre decisión a la hora de concretar el contenido de cada obligación tributaria. Ocurre, sin embargo que esta visión de la legalidad como vinculación de la Administración a la ley ha venido entendiéndose en clave positivista, en los términos del aforismo kelseniano de que “una acción sólo vale como acto del Estado cuando es ejecución de su ordenamiento jurídico”<sup>31</sup>; esto es, como “vinculación positiva”, de manera que la ley tributaria se erige en presupuesto o fundamento previo y necesario de cualquier acción administrativa, estando prohibida toda actividad que no goce de habilitación legal específica<sup>32</sup>. Esta es la visión tradicional de la reserva de ley tributaria en relación con los elementos esenciales del tributo y la que mejor encaja con las bases últimas de la misma, que son la efectiva separación de poderes y el control jurisdiccional de la actividad de la Administración<sup>33</sup>. Y el fundamento de la indisponibilidad tributaria.

### 3. LA INDISPONIBILIDAD COMO IMPEDIMENTO PARA LA ACEPTACIÓN DE FÓRMULAS CONVENCIONALES.

Ahora bien: ¿es la indisponibilidad un valladar infranqueable para admitir las soluciones transaccionales o convencionales?. A nuestro juicio la respuesta debe matizarse teniendo en cuenta las consecuencias que la doctrina viene atribuyendo a esta regla de la indisponibilidad.

#### 3.1. Indisponibilidad y surgimiento “pactado” del tributo.

Así, por un lado, se viene señalando que la indisponibilidad impide sustituir la voluntad de la ley por la voluntad concertada de la Administración y el particular a la hora de determinar la existencia de la obligación tributaria o de alguno de sus elementos esenciales. Lo que viene a significar que la Administración no podrá exigir o dejar de exigir o modificar algún elemento esencial de la obligación tributaria a partir de un pacto, soslayando el contenido de la ley. Ello por la propia lógica de la obligación tributaria, como obligación legal que nace exclusivamente de la ley y en los términos en que la ley lo determine, y respecto a la cual la Administración no tiene otra función que la

<sup>31</sup> .-KELSEN, H., *Teoría general del Derecho y del Estado*, 2ª ed., Universidad Nacional Autónoma de México, 1958, pag. 227.

<sup>32</sup> .-GOMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pag. 74.

<sup>33</sup> .-Véase, entre otros, GONZALEZ GARCIA, E., “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Vol. II, DGCE, IEF, Madrid, 1979, pag. 971.

de ejecutarla. Esta evidencia, aunque roce la obviedad, es recordada por la doctrina; así ALESSI señala respecto al *concordato*, que “no se trata de sustituir por una regulación contractual la regulación legal de la relación”<sup>34</sup>.

Por tanto, es evidente que no cabe sustituir la voluntad de la ley por el pacto con el contribuyente al margen de la misma, pero ello es consecuencia de la esencia legal del tributo y no es necesario acudir a la indisponibilidad como manifestación de la *positive Bindung* para defenderlo. Sin embargo esta evidencia puede verse menoscabada en aquellos supuestos en que los tributos tienen como hipótesis de incidencia una actividad *de base negocial* en la que intervienen la propia Administración y el contribuyente. Si es la ley misma la que dispone que el tributo nace de una relación voluntaria en la que intervienen el obligado a pagarlo y la Administración fiscal, es posible que el componente negocial del presupuesto de hecho se extienda a la propia obligación tributaria, abriendo un portillo a las soluciones negociadas respecto a la propia exigencia del tributo. El tributo podría fácilmente aparecer como un objeto más de negociación.

En este sentido, son ejemplos muy claros los supuestos a los que ha venido haciendo frente en España la jurisprudencia, en relación con tributos locales exigibles en el marco de acuerdos urbanísticos o de concesiones administrativas. Así, por ejemplo, el Tribunal Supremo ha aceptado que las Corporaciones Locales limiten su potestad de imposición de contribuciones especiales en el marco de convenios de planeamiento urbanístico firmados con los contribuyentes o reconozcan beneficios tributarios en relación con concesiones administrativas. Así, respecto a convenios urbanísticos, las sentencias del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 1993<sup>35</sup> o de 10 de junio de 1998<sup>36</sup>, reconocen el derecho de los contribuyentes a no satisfacer contribuciones especiales en tanto ello se había pactado así en el supuesto de enajenaciones de bienes efectuadas por los contribuyentes como consecuencia del planeamiento urbanístico. La segunda sentencia de las citadas acepta la no satisfacción de contribuciones especiales por los propietarios de un inmueble que habían cedido una parte al Ayuntamiento a cambio de no soportarlas. Y, en ambos casos, el Tribunal Supremo estima que “frente a la reserva de ley y a la indisponibilidad de la materia tributaria debe prevalecer el contenido de la convención de que se trate, no pudiendo el Ayuntamiento que suscribió el acuerdo alegar luego su nulidad por vulneración de aquellos principios”<sup>37</sup>.

En un sentido similar se ha venido aceptando la validez de exenciones reconocidas por los Ayuntamientos de tasas de ocupación del subsuelo, cuando así derive de los términos de la concesión administrativa. Así, las sentencias del Tribunal Supremo de 5

---

<sup>34</sup> .-ALESSI, R.; *Instituzioni di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1965, pag. 92.

<sup>35</sup> .- *Jurisprudencia Tributaria*, 8443.

<sup>36</sup> .- *Jurisprudencia Tributaria*, 4502.

<sup>37</sup> .- Presentación *Jurisprudencia Tributaria* nº 21, 2000. El art. 221.5 del Real Decreto Legislativo 781/1996 prevé esta posible compensación basada en la “no exigencia” del tributo sólo respecto a cesiones gratuitas.

de abril de 1991<sup>38</sup> y 8 de junio de 1992<sup>39</sup>, y las posteriores de 28 de octubre de 1996 y 4 de abril de 1996, ante el hecho de una concesión administrativa para el abastecimiento de agua a una ciudad eximen al concesionario de la tasa por ocupación del subsuelo de la vía pública. En estas resoluciones se declara que el alcance de los beneficios fiscales concertados en el ámbito de una concesión administrativa deben considerarse desde una óptica diferente de la que se deriva de una concepción estricta de la reserva de ley y del principio de indisponibilidad tributaria. Y sobre todo, teniendo en cuenta las exigencias de “equilibrio” concesional para cuya determinación se ha tenido en cuenta el no cobro de la tasa y que resultaría alterado unilateralmente si la misma se exigiera. Estos supuestos, tan criticados por la doctrina como excepcionales, suponen una intervención de la voluntad individual de las partes en la exigibilidad del tributo<sup>40</sup>. Pero es evidente que dicha voluntad no puede suplir a la ley como elemento determinante en el surgimiento del tributo en su modalidad sujeta o exenta, porque ello supondría contrariar la dinámica de la propia obligación tributaria como obligación de origen legal. No son representativos del ámbito ordinario de aplicación de la regla de indisponibilidad, que debe tomar como referencia una obligación tributaria que ha surgido efectivamente de la ley y que ha de ser aplicada por la Administración. Vamos, por tanto, a centrarnos en la indisponibilidad en relación con la aplicación del tributo por la Administración tributaria.

### *3.2. La indisponibilidad y la aplicación del tributo.*

Por tanto, la indisponibilidad afecta, sobre todo, a cuestiones procedimentales o, mejor dicho, a fórmulas procedimentales “concertadas” o “bilaterales”, frente al modelo clásico de decisión aplicativa unilateral. Pero ni siquiera en este ámbito, más reducido de lo que en un principio pudiera parecer, puede utilizarse la indisponibilidad del tributo para enervar la viabilidad de lo que venimos llamando “fórmulas convencionales” y ello por diversos motivos.

En primer lugar, porque la indisponibilidad es, como hemos visto, un instrumento de seguridad jurídica al servicio de los ciudadanos, basado en las ideas de determinabilidad y vinculación positiva de la Administración, la cual “debe utilizar el conjunto de potestades que le son atribuidas por el ordenamiento jurídico a los efectos de un exacto cumplimiento del tributo”<sup>41</sup>. Pero también es cierto que 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

<sup>38</sup> .- Aranzadi, 2897.

<sup>39</sup> .- Aranzadi, 5904 -. Véase RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias ( I)”, op. cit., pags. 88 y 89.

<sup>40</sup> .-RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes...”, op. cit., pag. 88.

<sup>41</sup> .-ARIAS ABELLAN, M.D., “La indisponibilidad de la obligación tributaria...”, op. cit., pag. 627.

los conceptos utilizados por las normas tributarias inherentes al proceso de abstracción que toda labor legislativa abarca. La tipificación es, antes que nada, una labor de selección terminológica orientada a incorporar el régimen abstracto de una determinada materia que participa de lo que RAMALLO MASSANET denomina “limitación del lenguaje para aprehender la realidad”<sup>42</sup>, lo que supone que los términos empleados por el legislador pueden ser llenados con distintos contenidos; más aún cuando se utilizan conceptos jurídicos indeterminados<sup>43</sup>, lo que deriva en lo que podemos denominar “ausencia de plenitud” de la norma<sup>44</sup>. Además, la propia tipificación no excluye la incertidumbre porque el *Typus* supone, como explica ARNDT, un proceso de abstracción de las diferencias individuales<sup>45</sup>, lo que tiende indefectiblemente a la generalización y, por tanto, a la simplificación. El mismo proceso simplificador de la ley impone, por razones de *practicabilidad*, no incluir en la norma tributaria la reducción de un hecho individual completo a sus circunstancias relevantes, sino trabajar con arquetipos respecto a los cuales la indeterminación es todavía mucho mayor.

Por su parte, los hechos tipificados por las leyes fiscales, que son relativamente ignorados por la Administración antes de comenzar su proceso aplicativo, dan lugar a interpretaciones divergentes de las normas en que tales hechos pueden ser subsumidos, si tenemos en cuenta la íntima relación entre calificación de hechos e interpretación de normas que hacen que cada una de estas actividades se configure en directa interdependencia con la otra.

Frente a estas potenciales situaciones de incertidumbre se pueden admitir, precisamente en aras de la seguridad jurídica, las soluciones convencionales a través de acuerdos de la Administración con los afectados por las obligaciones que las normas tributarias imponen, que tendrán como finalidad *erosionar* en parte la “posición superior” de que está investida la Administración, derivada de su capacidad legal para decidir la aplicación de la ley<sup>46</sup>. En efecto, la condición *ex lege* del tributo y su esencia de obligación pública impone que sea la norma la que establezca la exigencia de un comportamiento por un particular y su concreción por la Administración tributaria, y ello determina, por las razones ya aducidas, un cierto grado de incertidumbre. En las obligaciones de origen contractual esa incertidumbre no se da, puesto que el acuerdo o contrato supone una ordenación a la cual las partes someten *ab initio* su conducta<sup>47</sup>.

---

<sup>42</sup>.- RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I), CT, nº 76, 1995, pags. 81 y 82.

<sup>43</sup>.-FERNANDEZ, T.R., *De la arbitrariedad de la Administración*, Civitas, Madrid, 1997, pag. 10.

<sup>44</sup>.- RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I), pags. 90-91.

<sup>45</sup>.-ARNDT, H.W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, op. cit., pag. 52.

<sup>46</sup>.- RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I), op. cit., pags. 81 y 82.

<sup>47</sup>.- DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, op. cit, pag. 98.

Aplicada al ámbito tributario, la convención supone, por tanto, admitir una determinada calificación de los hechos o interpretación de las normas o de un concepto incluido en ellas. Significa, en suma, fijar el comportamiento debido por una y otra parte, lo que, por un lado, genera certidumbre y, por otro, mitiga la litigiosidad. De manera que se puede afirmar que el acuerdo o convención con la Administración aumenta considerablemente la certidumbre que por sí sola no garantiza la tipicidad.

Pero es que además la "indisponibilidad" como expresión de la *vinculación positiva* de la Administración viene dejando paso a la versión *negativa* de tal vinculación. Como hemos dicho, la doctrina de la vinculación estrictamente positiva de la Administración es fruto de una reacción positivista, de corte kelseniano y amparada por la permanente obsesión por impedir la discrecionalidad administrativa y su inmunidad judicial. Reacción en la cual aparentemente se situaría también la Constitución española de 1978<sup>48</sup>. Pero, como señala TOMAS R. FERNÁNDEZ, del texto constitucional sólo se excluye la arbitrariedad, plenamente diferenciable de la actividad discrecional que presupone "una fundamentación que la sostiene"<sup>49</sup>, por lo que no cabe descartar que la legalidad de la actuación administrativa, que la Norma Fundamental proclama, pueda materializarse en un principio de *vinculación negativa*. Lo que la Administración podría llevar a cabo todo lo que no está estrictamente prohibido. Aunque a nuestro juicio esta no sea la solución más adecuada para articular las relaciones entre la Administración y el particular al amparo de nuestra Constitución, sí es cierto que, incluso desde los esquemas de las visiones actuales de la vinculación positiva, no hay que descartar fórmulas de "disposición" si la ley las permite expresamente. La evolución seguida por el positivismo permite entender que la legalidad a la que se vincula toda acción administrativa se identifica con el ordenamiento jurídico en su conjunto, a partir de lo cual se podría hablar de *legalidad en la disposición del tributo*<sup>50</sup> en vez de "indisponibilidad"<sup>51</sup>.

La cuestión radicaría, por último, en saber si esa legalidad en la disposición podría afectar a los distintos elementos del tributo, o, mejor, en saber si las posibilidades de disposición que el ordenamiento podría habilitar deberían estar circunscritas a de-

<sup>48</sup> -GOMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración*, op. cit., pag. 76.

<sup>49</sup> - De esta manera, la imposibilidad de que la Administración pueda negociar o transigir sobre el tributo es una consecuencia más del principio de legalidad, entroncado directamente con la ya citada tipicidad tributaria, base, como hemos visto, de la protección del contribuyente contra la arbitrariedad; Por todos, vid., POMINI, R., "La inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune", *Riv.Dir.Fin.Sc.Fin.*, II, 1950, pags. 51 y ss. También, FERNÁNDEZ, T.R., *De la arbitrariedad de la Administración*, op. cit., pags. 82 y 83.

<sup>50</sup> -Véase al respecto, ARIAS ABELLAN, M.D., "La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del art. 36 de la LGT", op. cit., pag. 623. Al respecto, CALVO ORTEGA, R., había hablado del principio de "indisponibilidad administrativa de las situaciones jurídicas subjetivas"; "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", *HPE*, nº1, 1970, pags. 147 y 148

<sup>51</sup> - Sobre el tema, véase GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., "El arbitraje en el Derecho Tributario", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 167, 1997, pag. 29. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios", *Manuel Fraga, Homenaje Académico*, I, Fundación Canovas del Castillo, 1997, pags. 282-283.

terminadas cuestiones, más allá de los tópicos “elementos esenciales del tributo”<sup>52</sup> – artículos. 36 y 69 de la Ley General Tributaria y 30 y 39 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria -.

Así se suele señalar que “...la materia que puede ser objeto de las fórmulas negociales reside, sobre todo, en el contexto de la valoración de los hechos conducentes a una deuda tributaria”<sup>53</sup>. Aquí nos encontramos con uno de los puntos más conflictivos, ya que es relativamente frecuente afirmar que la negociación no puede afectar a aspectos hermenéuticos del texto legal, ni a calificaciones jurídicas, sino limitarse a elementos de hecho<sup>54</sup>, siguiendo el ejemplo alemán que sólo admite los llamados “acuerdos sobre los hechos” - *tatsächliche Verständigung* - .

Sin embargo, a nuestro juicio, no resulta aceptable limitar de forma apriorística el objeto del convenio a lo que se llaman “cuestiones de hecho”. Hacerlo así es operar sobre una artificiosidad que da la espalda a la evidente interdependencia entre calificación de hechos e interpretación de normas. Una diferenciación radical entre una y otra es propia del formalismo y del conceptualismo, pero se ha visto pronto superada por una mayoritaria corriente de opinión de origen germánico, para quien sólo existe un único “fenómeno hermenéutico” de aplicación de la norma – *Anwendung* -, que abarcará la valoración de hechos (calificación) y la comprensión y exégesis de las normas (interpretación)<sup>55</sup>. Dentro del proceso aplicativo de la norma ambos elementos interactúan el uno sobre el otro, condicionando su mutuo entendimiento<sup>56</sup>, de manera que sólo podrán considerarse diferenciables en un plano “ideal o abstracto”<sup>57</sup>, pero no en la realidad práctica de la aplicación de la norma general. En suma, y como dice PALAO TABOADA, las dos operaciones, se “hallan íntima y dialécticamente relacionadas”<sup>58</sup>.

---

<sup>52</sup>.- SAINZ DE BUJANDA, F., “El nacimiento de la obligación tributaria”, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, I.E.P., Madrid, 1966, pag. 278.

<sup>53</sup>.-SERRANO ANTÓN, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Monografías AEAF, Madrid, 1996, pag. 65.

<sup>54</sup>.- STRECK, M., por la especial dificultad de delimitar aquellos supuestos que versan exclusivamente sobre hechos. “Die tatsächliche Verständigung in der Praxis”, en *Steuer und Wirtschaft*, nº 4, 1993, pags. 367 a 369.

<sup>55</sup>.-GADAMER, H.G., *Wahrheit and Methode*, Tübingen, J.C.B Mohr, 1975, pags. 291 a 323; WALZ, W.R., *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, R.V.Decker, Heidelberg, 1980, pag. 136; ESSER, J., *Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung*, Athenäum, Frankfurt, 1972, pag. 127.

<sup>56</sup>.- CASTAN TOBEÑAS, J., *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947, pag. 13; señala SAINZ MORENO, F., que el proceso de aplicación de las normas exige conocer tanto los conceptos jurídicos como la realidad a los que éstos van a ser aplicados, pero teniendo en cuenta que el conocimiento de los hechos no puede ser desligado del conocimiento de la norma; *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Tecnos, Madrid, 1976, pag. 174.

<sup>57</sup>.- CASADO OLLERO, G “Legalidad tributaria y función calificadoradora de la Administración Fiscal”, *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, nº 16, septiembre, 2000. pag. 33.

<sup>58</sup>.-PALAO TABOADA, C., “Interpretación y aplicación de la norma tributaria”, *CEF*, nº 155, 1996, pag. 18.

A la dificultad teórica de discernir *interpretación*, que tiene como objeto normas, y *calificación*, que tienen como objeto hechos, se une la inseguridad que provoca un régimen diferenciado a efectos de soluciones convencionales. La dificultad para establecer con claridad una línea divisoria entre supuestos de hecho y calificaciones jurídicas ha sido uno de los puntos más criticados en la doctrina y jurisprudencia alemana relativa a los acuerdos convencionales, como generadora de incertidumbre<sup>59</sup>. Por lo que no cabe una diferenciación radical entre hechos legalmente regulados y leyes que regulan esos hechos a la hora de establecer el ámbito de aplicación de las soluciones convencionales en Derecho Tributario.

#### 4. LA TERMINACIÓN CONVENCIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA. ÁMBITOS A LOS QUE PUEDE AFECTAR.

Siguiendo en este punto a GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, conviene señalar que la transacción se va abriendo paso en los procedimientos tributarios españoles,<sup>60</sup> y está resultando aplicable en distintas fases relativas a la vida del tributo<sup>61</sup>. En términos generales, podemos hablar de que la convención puede incidir tanto en una fase anterior a la comprobación tributaria, donde de lo que se trata es fundamentalmente de fijar el sentido que se ha de dar a determinados conceptos jurídicos contenidos en las normas tributarias – en la mayoría de los casos, *conceptos jurídicos indeterminados* –, como en el procedimiento mismo de comprobación, donde la convención recaerá básicamente en la fijación de los hechos jurídicamente relevantes dentro de la función de comprobación e investigación del tributo, pudiéndose hablar en este caso de una función de fijación del significado de los hechos que permite “prevenir” el conflicto o la controversia futura sobre cuestiones puramente fácticas. Cabría además, un acuerdo en fase de recaudación. Y por último, una solución convencional en fase de resolución del conflicto, una vez que éste ya ha surgido y que, por lo tanto, se encuentran ya plenamente fijadas las que podemos llamar “posiciones procesales”.

<sup>59</sup>.- Una importante tradición jurisprudencial se mostraba, por lo demás, muy restrictiva a la hora de calificar determinadas situaciones como cuestiones fácticas susceptibles de acuerdo; así el *Bundesfinanzhof* en sentencia de 13 de agosto de 1997 (BFH/NV 1998, pags. 498 y ss) señala que no es susceptible de acuerdo por ser cuestiones jurídicas y no de hecho la determinación de las circunstancias que condicionan la procedencia de una indemnización a favor del socio-administrador de una sociedad, vid. TIEDTKE, K.-WALZHOLZ, E., “Vertrauensschutz im Steuerrecht”, *D.St.Z.*, 1998, nº 22, pag. 820. Acerca de las vías abiertas en la doctrina y jurisprudencia para admitir los acuerdos sobre cuestiones de Derecho, véase WOLF, H., “Verständigungen im Steuerrecht. Bekenntnis zum öffentlich-rechtlichen Vertrag, der auch für Rechtsfragen zulässig ist?”, *D.St. Z.*, nº 8, 1998, pags. 267 a 269.

<sup>60</sup>.- En el Derecho Tributario español han ido apareciendo distintos supuestos de acuerdos o vías de transacción entre el particular y la Administración tributaria vid., sobre el tema, entre otros RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, op. cit., pags. 91 a 95. MARTIN QUE-RALT, J.M “Pactos sí...según derecho”, op. cit., pag. 4; SERRANO ANTON, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, op. cit., pags. 89 a 99.

<sup>61</sup>.- GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación convencional*, Colex, Madrid, 1997, pags. 423 y 424.

A continuación vamos a referirnos a la terminación convencional en estas distintas fases, prestando especial atención al desarrollo de las experiencias españolas.

#### **4.1. La convención con carácter previo al procedimiento de comprobación.**

Entendiendo la comprobación como el despliegue por parte de la Administración tributaria de sus facultades de verificación e investigación del cumplimiento por el particular de sus obligaciones de declaración y calificación, la convención tiene un especial ámbito de aplicación con anterioridad al inicio del ejercicio de estas facultades. Esto es, en la fase del ejercicio del particular de su deber de declarar hechos y efectuar calificaciones jurídicas. Por tanto, la convención es especialmente aplicable respecto a la fase de autoliquidación desarrollada por el contribuyente, y sobre todo para prevenir la litigiosidad derivada de las interpretaciones divergentes que pueden darse en relación con ciertas normas. Así, FERREIRO LAPATZA señala que la "prevención y resolución de conflictos se hace tanto más necesaria cuanto más nos acerquemos al sistema de autoliquidación", pues este sistema se caracteriza por la obligación del particular de proceder a efectuar una "aplicación" de la norma, al tener que interpretar su contenido y calificar los hechos relevantes<sup>62</sup>. Ello unido a la creciente complejidad del ordenamiento tributario parece que determina la imperiosa necesidad de habilitar técnicas de prevención del conflicto. El propio FERREIRO LAPATZA recuerda que son, precisamente, los sistemas anglosajones aquellos en los que la mayor potencialidad conflictiva del procedimiento de autoliquidación "se ha visto acompañada siempre de un sistema de resolución extrajudicial de conflictos basado en el pacto entre la Administración y el contribuyente"<sup>63</sup>.

Entre los ejemplos de estas fórmulas transaccionales nos encontraríamos con los acuerdos previos sobre precios de transferencia (artículo 16, 6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)<sup>64</sup>, los planes de amortización (artículo 5 del Reglamento del Im-

---

<sup>62</sup>.- FERREIRO LAPATZA, J.J., "Los mecanismos alternativos para la resolución de controversias en el ordenamiento tributario español", *Mecanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria*, organizado por la *Scuola di Specializzazione in Diritto ed Economia delle Comunità Europee Jean Monnet*, en Caserta ( Nápoles ) el 9 de septiembre de 2002, pag. 10.

<sup>63</sup>.- FERREIRO LAPATZA, J.J., "Los mecanismos alternativos para la resolución de controversias en el ordenamiento tributario español", op. cit., pag. 11.

<sup>64</sup>.- Sobre el tema, ESTEVE PARDO, M.L., *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, pags. 177 a 179., PASCUAL PEDREÑO, E., "Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades", *JT*, Nº 76, 1996, pags. 35-36. El "Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades" o *Libro Blanco*, ya recalca que "los acuerdos previos en materia de precios de transferencia constituyen una novedad de la máxima importancia y su objetivo consiste en procurar al sujeto pasivo una seguridad acerca de la posición de la Administración Tributaria respecto de los precios que serán aplicables para valorar las operaciones entre partes vinculadas...".

puesto sobre Sociedades) o los planes de reparaciones extraordinarias (artículo 10 del mismo Reglamento)<sup>65</sup>.

Quizás sea el ejemplo de los acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia, concordante con la institución norteamericana de los APAs (*Advance Pricing Agreements*) entre el *Internal Revenue Service* y el contribuyente, el más claro exponente de actividad negocial anterior al despliegue de las facultades de comprobación, caracterizada según MORENO FERNÁNDEZ, por su condición de “acuerdo previo a la realización de las operaciones”<sup>66</sup>.

Suele destacarse el carácter convencional de estos acuerdos, aunque su presumible naturaleza de transacción deba ser rotundamente rechazada. Como ya señalamos anteriormente, para que pueda hablarse de transacción debe haber un litigio y “concesiones recíprocas” por las partes, y como señala GARCIA-HERRERA BLANCO, en el ámbito de estos acuerdos no existe ningún litigio sino un elemento indeterminado. En segundo término, “en esta clase de acuerdo 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 la 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”<sup>67</sup>. Como dice FERREIRO LAPATZA, en situaciones como los acuerdos previos relativos a operaciones vinculadas, “las partes nada dan, nada conceden; acatan la voluntad de la ley, fuente única de la obligación, delimitando su contenido sobre la base de una percepción acorde de los hechos y una interpretación acorde de la ley”<sup>68</sup>. En realidad, estos acuerdos articulan un sistema de “acto administrativo participado”, que frente a la esencial “unilateralidad” del acto administrativo tradicional, vendría a adoptarse mediante acuerdo entre la Administración y el particular. Lejos de las fórmulas puramente transaccionales, aunque frecuentemente a través de la adhesión del contribuyente a la propuesta de la Administración<sup>69</sup>.

---

<sup>65</sup> .-Sobre el procedimiento de aprobación de planes de amortización, véase nuestro trabajo *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento jurídico contable*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 179 y 180.

<sup>66</sup> .-MORENO FERNÁNDEZ, I., “Valoración de bienes”, *Derechos y garantías del contribuyente ( Estudio de la nueva Ley )*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 327 y 329. Como señala FALCON Y TELLA, R., el ámbito de los precios de transferencia resulta especialmente proclive a los acuerdos convencionales, si tenemos en cuenta la complejidad de la materia y el excesivo tiempo que normalmente conlleva su resolución judicial; “El arbitraje tributario”, *Quincena Fiscal*, nº 2, 1995, pag. 5.

<sup>67</sup> .-GARCIA-HERRERA BLANCO, C., *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2001, pag. 167.

<sup>68</sup> .-FERREIRO LAPATZA, J.J., “Solución convencional de los conflictos en materia tributaria”, op. cit., pag. 347.

<sup>69</sup> .-VILLAVERDE GOMEZ, B., “Los pactos previos sobre valoración de operaciones entre entidades vinculadas”, *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Comares, Granada, 1998, pag. 539.

## 4.2. La convención en el procedimiento de gestión.

En segundo lugar, las fórmulas convencionales podrían situarse ya en el procedimiento de gestión, en la fase de aplicación de la norma tributaria que lleva a cabo la Administración, donde se desarrolla una labor de conocimiento, fijación y calificación de los hechos, y de forma inescindible, de interpretación de las normas. Quizás, como recuerda NAVARRO EGEEA<sup>70</sup>, el instituto de la conformidad a la actuación inspectora – artículos 55 y 60, 2 del Reglamento General de Inspección de Tributos, aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril - sea el ejemplo más palpable en el ordenamiento español de esta clase de fórmulas convencionales. Y ello, en una línea muy similar a la figura del *concordato* en el derecho italiano, instituto que en este país goza de una rancia tradición que se remonta al Reglamento de 11 de julio de 1907, y que ha ido evolucionando hasta las más recientes fórmulas del *accertamento con adesione*<sup>71</sup>.

Aunque la conformidad consiste en la aceptación íntegra de la propuesta de regularización, lo cierto es que la misma recae fundamentalmente sobre los hechos, ya que a partir del acta de conformidad los hechos aceptados en la misma no pueden ser rechazados por el contribuyente, en la medida en que ello supondría ir contra sus propios actos, salvo que se pruebe haber incurrido en error de hecho – sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 1998 y, sobre todo, del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1999 -<sup>72</sup>.

Este tipo de convenios estarían orientados a prevenir el conflicto, entendido éste como el cuestionamiento de una actuación pública en sede administrativa o jurisdiccional, es decir, ante una entidad pública con capacidad de dirimir el conflicto ya surgido y que pueda decidir sobre la adecuada aplicación de la norma tributaria. Esta finalidad justifica que estas fórmulas vayan acompañadas en ocasiones por la exigencia a quienes intervienen de renunciar a acudir a las vías de recurso o revocación, posibilidad admitida en España por el Tribunal Constitucional, en sentencia 76/1990, de 26 de abril ( FJ 7º )<sup>73</sup>.

---

<sup>70</sup> .- NAVARRO EGEEA, M., "Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la Inspección", (I), *Quincena Fiscal*, nº 9, 2001, pag. 11.

<sup>71</sup> .- Véase esta evolución en BATISTONE FERRARA, F., "L'accertamento con adesione e l'interpello", *Mecanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria*, organizado por la *Scuola di Specializzazione in Diritto ed Economia delle Comunità Europee Jean Monnet*, en Caserta ( Nápoles ) el 9 de septiembre de 2002, pag. 1. Con carácter general, BERLIRI, A.: *Corso Istituzionali di Diritto Tributario*, op. cit., pags. 228-231; GIANNINI, A.D., *Il Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, UTET, Torino, pag. 316; INGROSSO, G., *Diritto Finanziario*, Giuffrè Editore, Napoli, 1956, pag. 444.

<sup>72</sup> .- Aranzadi, 7813.

<sup>73</sup> .- Al decir, en concreto que "...la ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ni impide tampoco que una vez prestada ésta se puedan ejercitar las acciones de impugnación. Pero es lógico, aunque la ley no lo diga, que si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminución de la cuantía" ( FJ 7º ).

La renuncia a recurrir y la subsiguiente obtención de alguna ventaja por el contribuyente – reducción del 30 % de la sanción por infracción grave, artículo 82, 3 de la LGT -, lo que a su vez supondría una *renuncia* por parte de la Administración a una parte de la sanción, suelen entenderse como cesiones o contrapartidas que permitirían calificar a estas fórmulas convencionales como verdaderas transacciones, o, como dice GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, como “contratos de fijación”, que consistirían en dar, prometer o retener alguna cosa, sobre la base de la regla *transigere est alienare*<sup>74</sup>. Sin embargo, tampoco en estos supuestos nos encontramos ante una transacción. Así, ARRIETA MARTINEZ DE PISON ha señalado respecto a la conformidad que, por un lado el órgano inspector ejerce unas competencias que le vienen atribuidas por la norma legal, entra las cuales no se encuentra la transacción sobre el contenido del acta, mientras que por otro resulta muy difícil trasladar al ámbito del Derecho Público una categoría tan íntimamente ligada al Derecho Privado como la transacción<sup>75</sup>. Pero igual que ocurría respecto a los pactos orientados a determinar el significado o alcance de los conceptos legales antes del despliegue de las potestades de comprobación, el punto flaco de una eventual calificación como transacción no es otro que la ausencia de concesiones recíprocas entre las partes, propias de la figura transaccional. En la conformidad inspectora no se da ni se promete nada ni existe el *aliquid datum et retentum*. Como dice DE LA GARZA con relación a la figura del “convenio fiscal” del derecho mexicano, próxima al concordato, no se trata de dar o renunciar, se trata de determinar, en concierto con la autoridad, un elemento del tributo al cual el particular se adhiere<sup>76</sup>. Más que de una verdadera transacción, habría que hablar de actos administrativos de fijación bilateral distintos del contrato, resultantes del concurso de la voluntad de la autoridad financiera y del contribuyente. Tampoco aquí cabe hablar, en puridad, de transacción, por lo que la “transacción tributaria” va quedando circunscrita a los acuerdos orientados a solventar una controversia ya surgida.

#### 4.3. *El convenio en vía recaudatoria.*

Procede por último referirse a la introducción de figuras convencionales en aquella fase de la vida del tributo en la cual el mismo ya ha sido liquidado y, por tanto, ya es exigible y ejecutable. Recordemos que la deuda tributaria se convierte en exigible con la iniciación del período voluntario de ingreso, en cuanto “el deudor puede y debe pagar” y el acreedor “puede y debe aceptar el pago”. Una vez finalizado dicho plazo, la deuda tributaria sigue siendo exigible pero adquiere además la característica de

---

<sup>74</sup> .-GONZALEZ CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación convencional*, op. cit., pag. 420.

<sup>75</sup> .-ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, pag. 368.

<sup>76</sup> .-DE LA GARZA, S., *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, Mexico, 1986, pag. 748.

la ejecutoriedad, pudiendo ser impuesto su cumplimiento incluso contra la voluntad del deudor<sup>77</sup>. En esta fase son especialmente destacables las facultades de pacto o convenio de que dispone la Administración tributaria en los procedimientos concursales. Si bien se venía admitiendo que en estas situaciones, la Administración debería ejercitar siempre el derecho de abstención para desvincularse del convenio concursal, lo que, según el artículo 129, 4 de la LGT sería inherente a su condición de acreedora privilegiada, la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 25/1995, de 20 de julio iba a introducir la posibilidad de suscribir estos acuerdos y convenios, de la misma manera en que se hace en el artículo 39, 2 de la Ley General Presupuestaria, en redacción dada al mismo por el artículo 43, Uno de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Para que esta posibilidad se lleve a la práctica, como recoge el artículo 96, 7 del Reglamento General de Recaudación, solamente es necesaria la autorización del Departamento e Recaudación, de los Delegados Especiales y de los Delegados y Administradores de la Agencia, dentro de los límites que establezca el Ministerio de Hacienda. Se trata de un avance importantísimo en nuestro ordenamiento jurídico en tanto que, soslayando la rígida concepción tradicional de la indisponibilidad del tributo, la Administración puede pasar por reducir el importe de su crédito al aceptar, por ejemplo, una “quita y espera”, lo que supone una evidente facultad dispositiva sobre el mismo<sup>78</sup>.

La justificación de estos pactos o acuerdos suele fundarse en razones de “oportunidad”, frontalmente opuestas a la “legalidad en la disposición”. No es, sin embargo, un criterio de simple oportunidad, sino de valoración del interés tutelado por la norma tributaria – el crédito tributario y, por extensión, los fondos públicos – lo que justifica que la propia ley otorgue un cierto margen a la disposición, flexibilizando las exigencias de vinculación presente en el modelo normativo de las leyes fiscales. En una situación de peligro real para la íntegra realización del crédito tributario, la ley opta por atribuir cierta libertad a la Administración para, mediante convenios o acuerdos singulares, salvar la posibilidad de percibir total o parcialmente el importe de la deuda tributaria<sup>79</sup>.

Las facultades convencionales que la ley asigna a la Administración en estos supuestos sólo se justifican en función de la excepcional situación en la que el deudor se encuentra en relación con su solvencia y liquidez. Y es que las exigencias de la indisponibilidad derivadas de las reglas de vinculación de la Administración, que la obligarían a la realización íntegra del crédito tributario, no pueden subsistir en circunstancias en las cuales esa realización íntegra es imposible o altamente improbable. La asunción

---

<sup>77</sup> .-LOPEZ DIAZ, A., *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pag. 76; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., “La exigibilidad de los tributos”, *Civitas, REDF*, nº 30, 1981, pags. 244 y 245.

<sup>78</sup> .- VARONA ALABERN, J.E., *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pag. 278.

<sup>79</sup> .- VARONA ALABERN, J.E., *El crédito tributario en la quiebra*, op. cit., pag. 278.

de facultades negociales en estas situaciones de insolvencia total o parcial del deudor tributario son por tanto, una circunstancia excepcional en la cual la Administración puede renunciar a la condición de acreedor privilegiado – por ejemplo, no haciendo uso de su derecho de abstención – e intentar una realización del crédito más ventajosa para los intereses públicos, por medio de su participación en el convenio o a través de un acuerdo singular con el quebrado, el cual necesitaría ser asumido en el posterior convenio concursal. La “convención” en este caso concreto se traduce en una singular “renuncia transaccional” al llamado privilegio del crédito tributario. Este no es más que una consecuencia de la especial situación de la Hacienda Pública como acreedora y, por tanto, un rasgo más de excepcionalidad, que en ese sentido tendría puntos de similitud con la regla tradicional de la indisponibilidad. Si bien esta última ha sido objeto de una configuración dogmática en clave garantista que no armoniza demasiado con una hipotética “renuncia” a la misma, mientras que el hecho de que Administración se despoje de su condición de acreedora privilegiada en el marco de un convenio concursal no suele suscitar excesivos reparos, a pesar de la situación arriesgada que puede conllevar si no se comparte la propuesta mayoritaria del convenio, en tanto que a pesar del desacuerdo quedará también vinculada por el mismo<sup>80</sup>. El sustrato “convencional” está también presente en este caso, aunque aparezca revestido de una renuncia a un privilegio. El peso de la normativa concursal basada en la vieja regla del *pars conditio creditorum* y en la idea de integración de todos los deudores en la masa, tal y como se recoge en el artículo 48 del Proyecto de Ley Concursal<sup>81</sup>, concibe la condición privilegiada de los créditos como una excepción a esta regla, excepción que el artículo 90, 3º del Proyecto conserva, al mantener el privilegio general del crédito tributario, aunque limitado al 50 por 100 del importe del total de los mismos<sup>82</sup>. La vía de la participación en los convenios, y por tanto, la posibilidad de condicionar la posición acreedora de la Administración a partir de una figura de claros tintes negociales, no es más que una consecuencia, como dice URÍA FERNÁNDEZ, de una necesaria “flexibilidad” de los acreedores públicos ante la evidencia de la imposibilidad de la satisfacción íntegra de las deudas tributarias<sup>83</sup>.

Se trata, por tanto, de situaciones excepcionales que por sí mismas, no desvirtúan el régimen general de las terminaciones convencionales en los procedimientos tributarios y que sólo se justifican por la necesidad de flexibilizar el rigor de un principio como la indisponibilidad, en aras de proteger los fondos públicos. Sin embargo, esta vía de “flexibilización” de la indisponibilidad se ha encontrado con un aparente obstáculo

---

<sup>80</sup> .- VARONA ALABERN, J.E., *El crédito tributario en la quiebra*, op. cit., pag. 281.

<sup>81</sup> .- *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, 23 de julio 2002, Proyectos 101-1.

<sup>82</sup> .- Véase al respecto PULGAR EZQUERRA, J., “El proyecto de Ley Concursal de 2002: una aproximación crítica”; *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 550, pag. 2.

<sup>83</sup> .- URÍA FERNÁNDEZ, “La Hacienda Pública ante la reforma concursal”, *Crónica Tributaria*, nº 102, 2002, pag. 113.

en el Derecho Comunitario, que parece exigir la indisponibilidad para evitar incurrir en situaciones de *ayudas de Estado*. En efecto, como recientemente ha recordado VILLAR EZCURRA<sup>84</sup>, la Comisión Europea, en diversos casos que han afectado ha convenios suscritos por la Administración (*Fertiberia* o *Tubacex*) ha venido a señalar que la renuncia al derecho de abstención puede suponer una ayuda de Estado si se llegan a aceptar quitas superiores a las aceptadas por los acreedores privados. Pero curiosamente, el elemento de referencia para excluir aquí la existencia de una ayuda de Estado es “que resulte acreditado que los acreedores públicos se han comportado como lo hubiera hecho un acreedor privado”<sup>85</sup>, por lo que la normativa comunitaria no estaría excluyendo la “disponibilidad” del crédito. Se estaría rechazando una disponibilidad desvirtuada en la cual la renuncia a las prerrogativas de la Administración pública fuese en realidad unos mecanismos encubiertos para conceder ventajas que no podría conceder ningún otro operador económico privado en un escenario de libre competencia. Las reglas de la libre competencia – artículos 87 a 89 del Tratado - vendrían aquí a salvaguardar un uso adecuado de las categorías de Derecho Privado a las que voluntariamente se somete la Administración.

## 5. LA RESOLUCIÓN DEL CONFLICTO TRIBUTARIO.

Frente a la incertidumbre que conlleva la aplicación de la norma general y abstracta, especialmente cuando la misma se define a partir de conceptos jurídicos indeterminados, y la posibilidad de admitir fórmulas convencionales para disiparla, surge una segunda dimensión que es la “incertidumbre del conflicto cuando éste ya ha surgido”, y la necesidad de solucionarlo como uno de los fines de todo orden jurídico. Las técnicas negociales y arbitrales en la resolución de conflictos ya surgidos son, en este sentido, el aspecto en el que las soluciones convencionales han tenido hasta ahora menos fortuna en cuanto a su recepción por el ordenamiento tributario español. Salvo el ejemplo de la tasación pericial contradictoria, que podría considerarse un arbitraje tributario *sui generis*<sup>86</sup>, las soluciones arbitrales no han encontrado hasta ahora receptividad en nuestro Derecho positivo, aunque no se puede negar que las mismas se están consolidando por ejemplo en el Derecho Internacional Tributario. Así CRUZ PARDIAL y GARCIA CALVENTE vienen señalando que la viabilidad de la utilización del procedimiento arbitral para la resolución de conflictos internacionales en materia tributaria es una realidad; tanto a partir del “procedimiento amistoso” (*mutual agreement pro-*

<sup>84</sup> .-VILLAR EZCURRA, M. “Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la reforma concursal”, *Quincena Fiscal*, nº 15, 2002, pags. 16 y 17.

<sup>85</sup> .-VILLAR EZCURRA, M., “Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la reforma concursal”, op. cit., pag. 17.

<sup>86</sup> .-Así lo califica CALVO ORTEGA, R., “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, *Impuestos*, II, 2001, pag. 259. También FALCON Y TELLA, R., quien entiende que la misma podría extenderse a cuestiones como la determinación de la base en régimen de estimación indirecta, la calificación del hecho imponible, las cuestiones de prueba, los límites al deber de colaboración de terceros etc..., “El arbitraje tributario”, op. cit., pag. 5.

cedure) del art. 25 del Modelo de Convenio OCDE, como, en el seno de la Unión Europea por aplicación del *Convenio relativo a la doble imposición en caso de corrección de empresas asociadas* (90/436/CE)<sup>87</sup> en vigor desde el 1 de enero de 1995, donde el procedimiento amistoso se refuerza con la eventual intervención de las llamadas “comisiones consultivas”<sup>88</sup>. El recurso a estas fórmulas es aconsejable para resolver la creciente conflictividad que se está dando en los Estados occidentales entre la Administración y el contribuyente, y en especial en el caso español. Y lo va a ser atendiendo a situaciones muy concretas que en los próximos años van a imponer el recurso a soluciones concordadas. Piénsese a título de simple ejemplo, en las dificultades de aplicar el principio *arm's length* en las operaciones vinculadas realizadas a través de Internet, especialmente el criterio “valor de mercado” en operaciones idénticas o similares, ante la frecuente ausencia de operaciones comparables. Esta dificultad va a incentivar el acudir a este tipo de acuerdos.

## 6. LAS FÓRMULAS ARBITRALES DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

Las fórmulas arbitrales para la resolución de conflictos integran una de las expresiones más claras de lo que, con carácter general, podemos denominar *actividad administrativa arbitral*. Por actividad administrativa arbitral entendemos aquella que realiza la Administración Pública cuando decide controversias o conflictos entre los administrados sobre derechos privados o administrativos<sup>89</sup>. El contenido de esta actividad arbitral se aproxima pues, a las sentencias o decisiones judiciales en cuanto aplicación objetiva de las normas jurídicas, aunque en su origen se detecta una naturaleza contractual, en la medida en que las partes aceptan voluntariamente someterse a ella. El órgano decisor, por su parte, no puede resolver en vista de un fin específico, ni siquiera de interés público, sino solamente con arreglo a un fin de justicia, análogo a aquel que persiguen los órganos jurisdiccionales<sup>90</sup>. Para la doctrina italiana, sobre la base de opiniones como la de NIGRO, los actos administrativos de resolución de conflictos mediante el arbitraje son actos que expresan un juicio, y cuya característica principal consiste en “permitir un cierto proceso contradictorio entre la Administración y los sujetos interesados o entre estos últimos entre sí”<sup>91</sup>.

<sup>87</sup> - CRUZ PADIAL, I.- GARCIA CALVENTE, Y.; “El arbitraje tributario en el ámbito internacional: eficacia y viabilidad”, op. cit., pags. 76 y 77. Aunque en este caso ni las partes contratantes quedan obligadas a llegar a un acuerdo ni tal acuerdo, en el caso de que se produzca, ha de fundarse en el Tratado; véase FALCON Y TELLA, R., “El arbitraje tributario”, op. cit., pag. 5.

<sup>88</sup> -Estas Comisiones Consultivas están integradas por dos representantes de cada Administración y un número par de personalidades independientes, y sólo intervienen cuando a través de la vía del procedimiento amistoso no se ha logrado corregir la doble imposición en un plazo de dos años; FALCON Y TELLA, R., “El arbitraje tributario”, op. cit., pag. 5.

<sup>89</sup> -PANTALEON PRIETO, F., “Arbitraje”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, t. I, pag. 531.

<sup>90</sup> - PARADA VAZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, op. cit., pags. 534 y 535.

<sup>91</sup> -NIGRO, F.A. – NIGRO, L.G., *Administración Pública Moderna*, INAP; Madrid, 1981, pags. 25 y ss.

Se trata, en suma, de fórmulas *sui generis* de convención, que no responden al modelo clásico transaccional, por lo que nada se puede objetar a las mismas desde las exigencias de la legalidad y tipicidad tributaria.

### ***6.1. Posible implantación del arbitraje tributario en el ordenamiento español.***

Como hemos dicho, en el ordenamiento tributario español se constata una ausencia de “medidas alternativas a los tribunales” para la resolución de conflictos tributarios, esto es, de la transacción en vía de procedimiento de revisión<sup>92</sup>. La introducción de estos mecanismos alternativos es factible en vía administrativa general, pues el art. 107, 2 de la Ley de Procedimiento Administrativo prevé como regla general de procedimiento en el Derecho español, el principio de que cabe la sustitución de los “recursos ordinarios” por procedimientos de conciliación, mediación y arbitraje ante órganos colegiados o comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas. Sin embargo, se trata de una posibilidad que todavía no se ha consolidado en nuestro ordenamiento positivo.

A pesar de ello, existen propuestas serias orientadas a establecer un sistema arbitral en el Derecho Tributario español, cuya implantación no resulta impedida por ningún precepto constitucional ni por ninguna salvedad de tipo lógico<sup>93</sup>. Por el contrario, señala este mismo autor, la Constitución sí tiene declaraciones y principios que compelen a propugnar un esquema de controversias tributarias “ágil, sencillo y rápido”. Y no se trata sólo del principio de eficacia del artículo 103 de la Constitución, sino de la evidencia de que la propia justicia del sistema – el “sistema tributario justo” a que hace referencia el artículo 31, 1 de la Constitución - depende de una rápida solución de las controversias<sup>94</sup>.

A partir de estas evidencias, cabe proponer las líneas maestras para establecer un sistema de resolución arbitral de controversias tributarias en el Derecho español. Partiendo de que el arbitraje tributario debe preverse expresamente en normas de rango legal, será preciso la adopción de una ley específica, inspirada en unos principios similares a los que auspiciaron la Ley 36/1988 de 5 de diciembre, de Arbitraje, esto es, audiencia, contradicción e igualdad entre las partes.

Estas fórmulas arbitrales deben poder abarcar cualquier género de conflicto tributario. Serían muy convenientes en el ámbito local, donde suelen generarse controversias tributarias de escasa cuantía que hacen demasiado oneroso acudir a la vía ju-

---

<sup>92</sup> .- GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación convencional*, op. cit., pags. 423 y 424.

<sup>93</sup> .- CALVO ORTEGA, R., “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, op. cit., pag. 258.

<sup>94</sup> .- CALVO ORTEGA, R., “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, op. cit., pag. 262.

risdiccional. Y con carácter general, también son aconsejables en todos los procedimientos de gestión y comprobación, en cualquier orden territorial. Así, en el procedimiento inspector podría plantearse la posibilidad de que el contribuyente pueda solicitar la intervención, en función de mediación, conciliación o arbitraje, de un órgano independiente que sustituiría en primera instancia a la actual vía preceptiva de los tribunales económico-administrativos, y al que pudiesen presentar sus respectivas propuestas los inspectores actuarios y los contribuyentes acompañados por su asesor.

Debería, eso sí, reconocerse la posibilidad de recurrir el laudo del árbitro tributario ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, mediante la interposición de un recurso de anulación por causas tasadas. Como señala CALVO ORTEGA, tanto exigencias prácticas de conseguir una mayor consolidación, difusión y unificación de los criterios de decisión aplicables, como el propio respeto al principio de tutela judicial efectiva, aconsejan la previsión de este recurso. Pero es necesario conciliar el derecho a la tutela judicial con la necesaria agilidad en la resolución de los conflictos que está en la esencia misma de la institución arbitral, por lo que los motivos de impugnación deben limitarse a fin de evitar que este recurso se convierta en un “segunda instancia” que venga en la práctica a retrasar la adopción del laudo o acuerdo. Así debe preverse la impugnación por cuestiones de hecho, como sería el caso de que apareciesen o se comprobasen hechos que no pudieron ser tenidos en cuenta a la hora de formalizarlo<sup>95</sup>. O por cuestiones de derecho, como la vulneración de las normas o de principios tributarios<sup>96</sup>.

Queda por último la cuestión de si el arbitraje tributario debe ser “de Derecho” o cabe abrir un resquicio al arbitraje de equidad. Aunque algunos autores se han mostrado radicalmente contrarios a la admisión del arbitraje de equidad en materia tributaria – el caso más significativo es el del citado CALVO ORTEGA – creemos que ninguno de los argumentos descarta la posibilidad de un arbitraje de equidad, limitado eso sí, a la resolución de cuestiones de escasa cuantía. Ni siquiera la objeción de que “resolver unas cuestiones en derecho y otras en equidad sería contrario al principio de igualdad tributaria”, porque el tratamiento diferenciado radicaría precisamente en la escasa cuantía de las deudas en litigio, respecto a las cuales un eventual arbitraje de equidad garantizaría la celeridad y permitiría una mayor identificación del ciudadano con el sistema tributario, favoreciendo la confianza en la justicia del mismo.

Con ocasión de la adopción de una nueva Ley General Tributaria en el derecho español que venga a sustituir la vigente norma codificadora que data del año 1963, se han hecho también múltiples propuestas para admitir, también en el campo fiscal, soluciones arbitrales a los eventuales conflictos entre la Administración y el particular. Destaca, entre otras muchas, la formulada por la *Asociación Española de Asesores Fis-*

---

<sup>95</sup> - FERREIRO LAPATZA, J.J., “Solución convencional de los conflictos en materia tributaria”, op. cit., pag. 352.

<sup>96</sup> - CALVO ORTEGA, R., “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, op. cit., pag. 263.

*cales* ( miembro del ILADT ) que agrupa a los profesionales de la asesoría fiscal en España, y que en el año 2001 otorgó a una comisión integrada por asesores y profesores universitarios el cometido de elaborar un Informe sobre el contenido de una eventual nueva Ley General Tributaria.

La propuesta hecha en su momento, que también nos parece plenamente asumible se resume en los siguientes términos:

El arbitraje en Derecho Tributario debería articularse a través de tres figuras: cuando la disconformidad del contribuyente respecto de las liquidaciones realizadas por la Administración fuese igual o inferior a 3.000 euros, la resolución, a instancia del contribuyente se podría dictar por el Consejo para la Defensa del Contribuyente que resolvería en equidad. La resolución se dictaría en el plazo de quince días desde que las partes formularan alegaciones y sin que contra la misma se pudiesen interponer ulteriores recursos de cualquier naturaleza (salvo los que procediesen por motivos de forma o que afectasen a los componentes del órgano que dictó la resolución). Se trataría de introducir, como puede comprobarse, la fórmula del arbitraje de equidad en el Derecho Tributario español. Y aunque esta es una posibilidad que, como se dijo, ha sido criticada, la consideramos factible siempre que la misma se refiera exclusivamente a deudas de reducida o escasa cuantía. A este respecto, quizás la cantidad de 3.000 euros propuesta por la *Asociación Española de Asesores Fiscales* resulte excesivamente elevada.

Por otro lado, cuando la discrepancia versase exclusivamente sobre hechos o valoraciones de naturaleza técnica, la Administración y el contribuyente podrían someterse al criterio de un tribunal de árbitros. Solo formarían parte de estos órganos personas con capacitación y titulación técnica adecuada a la naturaleza de los hechos. La designación de las personas y otros aspectos que suscitate la organización y funcionamiento de estos órganos se podrían resolver con criterios semejantes a los que actualmente presiden la tasación pericial contradictoria.

Para las restantes cuestiones derivadas de la aplicación de los tributos y cualquiera que fuese su cuantía se propone un sistema de arbitraje basado en los siguientes principios. El órgano de arbitraje resolvería en Derecho, no en equidad. El plazo máximo de duración del procedimiento sería de tres meses. La procedencia de la solución arbitral se haría a petición del interesado y vincularía a la Administración. La resolución que dictase el órgano o tribunal arbitral no sería susceptible de ulterior recurso, salvo los que procediesen normalmente contra esta clase de órganos. Las causas de abstención o recusación de los eventuales miembros de estos órganos arbitrales serían las que normalmente procedan contra funcionarios, previstas expresamente en el artículo 28, 2 de la Ley española de Procedimiento Administrativo Común<sup>97</sup>.

En este sentido puede postularse que cada comisión o tribunal se componga de tres miembros. En primer lugar, un presidente, elegido por las partes que vayan a someter su controversia a arbitraje, y designado de un censo que en su momento elaborará el Consejo de Defensa del Contribuyente o la Dirección General de Tributos, e in-

tegrado por profesionales o funcionarios independientes con titulación adecuada (preferentemente en Derecho) y acreditada especialización en tributación. Además del presidente, el órgano estaría integrado por dos vocales, uno nombrado por el contribuyente y otro por la Administración.

Es una propuesta muy a tener en cuenta, de entre las múltiples que se han barajado, para una primera experiencia seria en España de arbitraje tributario.

---

<sup>97</sup> .- Estas causas son las siguientes:

A) Tener interés personal en el asunto de que se trate o en otro en cuya resolución pudiera influir la de aquél ser administrador de sociedad o entidad interesada, o tener cuestión litigiosa pendiente con algún interesado.

B) Tener parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, con cualquiera de los interesados, con los administradores de entidades o sociedades interesadas y también con los asesores, representantes legales o mandatarios que intervengan en el procedimiento, así como compartir despacho profesional o estar asociado con éstos para el asesoramiento, la representación o el mandato.

C) Tener amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las personas mencionadas en el apartado anterior.

D) Haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate.

E) Tener relación de servicio con persona natural o jurídica interesada directamente en el asunto, o haberle prestado en los dos últimos años servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar.