

¿QUE PODEMOS APRENDER DE LAS EXPERIENCIAS COMPARADAS?. ADMISIBILIDAD DE LOS CONVENIOS, ACUERDOS Y OTRAS TECNICAS TRANSACCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL (1)

Juan Zornoza Pérez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid
Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

1. INTRODUCCION.
2. LAS POSIBLES JUSTIFICACIONES PARA LA ACEPTACION DE LOS CONVENIOS, ACUERDOS Y TRANSACCIO-

NES EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

3. ACUERDOS Y CONVENIOS EN EL MARCO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTION.
4. CONCILIACION, MEDIACION, ARBITRAJE Y OTRAS FORMULAS ALTERNATIVAS AL RECURSO.

(1) El presente trabajo, que tiene su origen en las investigaciones desarrolladas en el marco del Proyecto CICYT PS91-0043, responde al texto de la ponencia expuesta en el Seminario internacional sobre «La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos», organizado por el Instituto de Estudios Fiscales; únicamente se han introducido modificaciones de detalle para dar cuenta de algunas de las reformas introducidas por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.

1. INTRODUCCION

El rotundo rechazo que suscitara la deslegalización de las obligaciones tributarias derivada de la regulación de las denominadas evaluaciones globales de bases imponibles, fundamentalmente en su modalidad de Convenios con Agrupaciones de

contribuyentes, ha conducido en nuestro país a una suerte de «sacralización» de la regla de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias que ha terminado por erigirse en un principio casi absoluto que admite mal cualquier tipo de excepciones.

En efecto, al inicial rechazo de dichos métodos de estimación objetiva global, debido a que «las normas de derecho objetivo dictadas por el ente público infunden a las relaciones entre el Estado y los contribuyentes el carácter de relaciones jurídicas dotadas —en su núcleo sustantivo primordial— de un contenido obligacional que la ley se encarga de definir, sin que en ella pueda, por tanto, actuar la voluntad del ente público —es decir, en el proceso operativo, la Administración— para configurar libremente la naturaleza y extensión de las correspondientes prestaciones» (2), ha seguido la consideración de la regla de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias como un principio absoluto, indiscutido e indiscutible, derivado de su carácter de obligaciones *ex lege* (3); lo que, a su vez, genera el rechazo de cualquier tipo de convenio, acuerdo o transacción entre la Administración y los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Por ello se afirma no sólo que es la ley el instrumento adecuado para establecer la disciplina fundamental de las obligaciones tributarias, regulando el momento de su nacimiento, los sujetos, el momento y la forma de su extinción, sino que «los principios generales del Derecho tributario, fundamentalmente los principios de legalidad, de capacidad, de generalidad y de igualdad..., determinan no sólo la indisponibilidad con carácter general de la obligación tributaria por

parte de la Administración, sino que, además, la Administración ha de procurar la práctica efectividad de estas obligaciones» (4). La indisponibilidad sería, por tanto, no sólo una regla general legalmente establecida, por ejemplo, en los arts. 69 de la Ley General Tributaria (LGT en lo sucesivo) y 30 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP en lo sucesivo), sino una característica consustancial a las obligaciones tributarias como obligaciones legales de derecho público (5). Una característica que encontraría su reflejo en otros preceptos legales (art. 36 LGT y art. 39 del TRLGP) y se explicaría por la presencia de un interés público que fundamenta la exigencia de los tributos, a cuyo servicio debe actuar la Administración, que por ello no sólo carecería de la posibilidad de alterar los elementos esenciales determinantes de la obligación tributaria, sino incluso de cierta discrecionalidad en su aplicación, como acreditaría el art. 7 de la LGT, al afirmar que la gestión de los tributos constituye «actividad reglada» (6).

Por tales razones, elevada la regla de la indisponibilidad a la categoría de principio absoluto, ni siquiera la propia ley «puede conceder constitucionalmente facultades de disposición a la Administración pública sobre los elementos esenciales de la obligación tributaria», porque «no se trata sólo de que la Administración no pueda actuar sobre tales elementos discrecionalmente, sino que tampoco puede disponer de la obligación, en cuanto los elementos antedichos queden afectados, aunque la ley le autorice para hacerlo» (7).

Esa forma de ver las cosas, que resultaba razonable a la hora de valorar los perniciosos efectos derivados de las estimaciones objetivas globales, ha permanecido prácticamente inalterada hasta nuestros días, lo que en buena medida puede contribuir a explicar la ausencia de una reflexión teórica seria sobre la admisibili-

dad de los convenios, contratos, pactos y transacciones tributarias que, paradójicamente, han constituido y siguen constituyendo un punto de referencia obligado en los estudios que desde el Derecho Administrativo se han realizado en torno a los convenios entre la Administración y los administrados (8). Y es seguramente esa falta de reflexión teórica la que permite explicar que nuestra jurisprudencia, al pronunciarse sobre la validez de los beneficios fiscales concertados en el ámbito de las concesiones administrativas, haya estimado que tales beneficios han de ser considerados desde una óptica distinta a la del principio de legalidad, tal y como se reflejaba en la LGT (9), e incluso a la que ofrecen los principios constitucionales tributarios, «que parten, en su conjunto, de la naturaleza pública de la relación jurídica tributaria e impiden al acreedor la disponibilidad singular de su crédito», mientras que en el seno de una relación concesional, «el beneficio tributario se inserta, dentro del complejo económico-jurídico propio de la concesión, como una más de las contraprestaciones que ha de recibir el concesionario y cuya supresión unilateral *ex post facto* alteraría irremediablemente el equilibrio económico tenido en cuenta por las dos partes al contratar (...), quiebra o alteración unilateral que resulta, ahora, tanto más rechazable cuanto que deriva de la invocación de una ilegalidad o nulidad que, de ser cierta, derivaría, sólo, de la parte que la alega» (10).

(8) Por todos GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R. *Curso de Derecho Administrativo I*, 5.ª ed., Madrid, 1989, pp. 645-646; PARADA VAZQUEZ, R. *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común*. Madrid, 1993, pp. 35 y 309; y DELGADO PIQUERAS, F. *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Pamplona, 1995, pp. 138 y ss.

(9) Así la Sentencia del Tribunal Supremo (STS en lo sucesivo) de 5 de abril de 1991 (Sala 3.ª, Ponente Enriquez Sancho).

(10) En este sentido *vid.* la STS de 25 de mayo de 1992 (Sala 3.ª, Ponente Rouanet Moscardó), de cuyo fundamento de derecho 4.º tomamos los entrecuadrados; y la STS de 8 de junio de 1992 (Sala 3.ª, Ponente Rouanet Moscardó), en la que todavía se añade que el otorgamiento de la exención sobre lo que se discutía «excede del estricto marco de la relación jurídica tributaria y obedece a motivaciones, como veremos, puramente contractuales y sinalagmáticas.»

Porque al argumentar de ese modo, o acudir a otras construcciones más artificiosas (11), con el deseo de alcanzar una determinada concepción de la justicia material en cada caso concreto, se evita afrontar directamente el problema planteado, que no es otro que el de la posible validez singular de esos pactos o contratos tributarios que con carácter general son contrarios al ordenamiento, por contravenir la regla de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias derivada de su carácter de obligaciones legales que la propia Constitución sanciona. Un problema que, por cierto, puede resolverse correctamente, alcanzando soluciones semejantes a las de la jurisprudencia comentada, a partir del reconocimiento de la ilegalidad de lo que materialmente son contratos tributarios de contraprestación (12) que, no obstante, pueden resultar válidos y producir

(11) Como, por ejemplo, la de justificar una exención convenida en que el vicio de nulidad había sido originado por la Administración municipal que, en consecuencia, «no podría oponer esta causa de nulidad, según lo establecido en los arts. 1302 y siguientes del Código Civil» (STS de 26 de abril de 1980, Sala 3.ª, Ponente Martín Herrero); o entender procedente la exención de contribuciones especiales, «porque estamos ante una cesión de un terreno realizado como pago anticipado y en la que la contraprestación municipal pactada no implica pura y simplemente una exoneración fiscal prohibida..., sino que estamos en presencia de un supuesto de auxilio o cooperación de unos particulares al Ayuntamiento... y en el que *ab initio* se estiman equivalentes las prestaciones ofrecida y recibida y sin que conste de ninguna forma que lo que iba a dispensarse por contribuciones especiales derivadas de las obras excediere del valor del terreno cedido por los administrados como contraprestación suya o pago en especie» (STS de 6 de febrero de 1989, Sala 3.ª, Ponente Madrigal García).

(12) Estos contratos, en que la Administración y los interesados se obligan a prestaciones mutuas, fueron identificados por la doctrina alemana, en la que puede verse, por todos SONTHEIMER, J. *Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht*, Köln 1987, pp. 35 y ss; entre nosotros, emplea la categoría SANCHEZ MORON, M. «El régimen de los actos y los recursos administrativos en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», en AAVV. *Ciudadanos y reforma administrativa*, Madrid 1995, p. 270.

(2) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. «El nacimiento de la obligación tributaria», en *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Madrid, 1966, p. 19.

(3) Cfr. por todos CORTES DOMINGUEZ, M. *Ordenamiento tributario español*, 2.ª ed., Madrid, 1970, pp. 301 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero español*, 15.ª ed., Madrid, 1993, p. 342; MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 4.ª ed., Madrid, 1993, p. 267; y PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 3.ª ed., Madrid, 1993, pp. 120-121.

(4) Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso... cit.*, p. 342.

(5) Cfr. MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. *Curso... cit.*, p. 267.

(6) Cfr. PEREZ ROYO, F. *Derecho... cit.*, pp. 120-121.

(7) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. «El nacimiento...», *cit.*, p. 170.

sus efectos en el caso concreto, como consecuencia de las exigencias deducibles de los principios de buena fe y de protección de la confianza, que también resultan aplicables en el ámbito del ordenamiento tributario y, en ocasiones, son alegados por nuestra jurisprudencia en la materia (13).

Para que tales problemas puedan ser abordados de forma correcta parece necesario un esfuerzo de clarificación conceptual, que todavía parece más necesario si se tiene presente que en normas relativamente recientes, como el art. 211 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, se continuaba admitiendo la posibilidad de pactos tributarios tendentes a concretar la cuantía de las obligaciones tributarias (14); pactos que, con diferente alcance y contenido, parecen estar presentes, además, en una realidad práctica a la que no está bien visto aludir y que sólo se deja entrever de forma vela-

da (15) o bajo la forma de denuncias a la desnaturalización que sufren las instituciones jurídicas (por ejemplo las actas de conformidad) como consecuencia del comportamiento de quienes «han adoptado tácticas en las que el Derecho ha sido sustituido dialécticamente por la componenda, ayuna de cualquier parecer fundado en Derecho» (16).

Y el reconocimiento de lo que ocurre en nuestra realidad práctica debería constituir el primer motivo para iniciar una reflexión sobre la admisibilidad del empleo de técnicas convencionales o transaccionales en nuestro Derecho Tributario. Una reflexión que debería verse alentada por la aprobación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAPPAC en lo sucesivo) que, precisamente sobre la base de los modelos proporcionados por la *Verwaltungsverfahrensgesetz* de 25 de mayo de 1976 y la Ley italiana de 7 de agosto de 1990, *nuovi norme in materia di procedimento amministrativo e diritto di accesso ai documenti amministrativi* (17), ha venido a reconocer, de un lado, la posibilidad de que las Administraciones Públicas celebren «acuerdos, pactos, convenios o contratos» que pongan fin a los procedimientos administrativos o se in-

de consideraciones relativas a la legalidad del pacto o la indisponibilidad de las obligaciones tributarias, que «es obvio que lo convenido obliga con arreglo a la literalidad de las estipulaciones».

(15) Según señala PASTOR, S. «¿Qué hacer en los conflictos fiscales? Un análisis económico de las propuestas de actas de conformidad», *Documentos de trabajo* 94/07, Departamento de Economía de la Universidad Carlos III de Madrid, 1995, pp. 34 y 39.

(16) Con las duras palabras de MARTIN QUERALT, J. «Editorial», *Tribuna Fiscal*, n.º 39, 1 994, p. 4.

(17) Según indican MENENDEZ REXACH, A. en LEGUINA VILLA, J. y SANCHEZ MORON, M. *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Madrid 1993, p. 263; PARADA, R. *Régimen jurídico ...*, cit., p. 308; GONZALEZ PEREZ, J. y GONZALEZ NAVARRO, F. *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común*, 2.ª ed, Madrid 1994, p. 1010; y SANCHEZ MORON, M. «El régimen de los actos...», cit., p. 268.

serten en los mismos con carácter previo, vinculante, o no, a las resoluciones que les pongan fin (art. 88) y, de otro lado, procedimientos de «conciliación, mediación y arbitraje» que sustituyan el recurso administrativo ordinario. Porque en los países mencionados, la aprobación de las disposiciones en que parece haberse inspirado la LRJAPPAC ha sido el motivo para el replanteamiento de la discusión sobre la admisibilidad de los contratos jurídico-públicos, convenios y transacciones en Derecho tributario (18); discusión que empieza a aflorar en otros ordenamientos de raíz continental —como el francés— (19) y que, como es sabido, puede considerarse pacíficamente resuelta en los ordenamientos anglosajones (20), en los que los procedimientos de aplicación de los tributos están profundamente inspirados en la búsqueda del acuerdo entre los servicios fiscales y los contribuyentes.

Se trata pues, únicamente, de abrir una línea de reflexión sugerida ya entre nosotros por el Profesor RAMALLO MASSANET (21), que permita explicar en términos jurídicos el funcionamiento de nuestro sistema tributario real, que en absoluto es ajeno a los pactos, convenios o acuerdos de voluntades; rompiendo así con esa especie de «hipocresía tributaria» en que nos hemos instalado frente a un fenómeno que el derecho positivo no reco-

(18) Respecto al ordenamiento alemán *vid.* SONTHEIMER, J. *Der verwaltungsrechtliche...*, cit, p. 2; para el caso italiano PACILIO, M. *L'accordo sul de 3 de 4 Tesi di Laurea inédita*, Padova 1994, pp. 166 y ss.

(19) *Vid.* MOUZON, R. *Le contrôle fiscal des sociétés*, Paris 1990, pp 30 y 38-39; y BRURON, J. *Droits et garanties du contribuable vérifié*, Paris 1991, pp. 44 y 49 y ss.

(20) En particular, en el de los Estados Unidos de América, respecto al cual pueden verse QUIGGLE, J.W. y REDMAN, L. *Procedure Before the Internal Revenue Service*, 6.ª ed., Philadelphia 1984, pp. 123 y ss.; GARVIS, M.J.; RUBIN, R.B. y MORGAN, P.T. *Tax Procedure and Tax Fraud*, St. Paul 1992, pp. 140 y ss.; y la noticia que proporcionan CLAVIJO HERNANDEZ, F. y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. «La gestión tributaria en el ordenamiento tributario norteamericano», *REDE, Civitas*, n.º 63, 1989, pp. 342 y ss.

(21) *Cfr.* RAMALLO MASSANET, J. «Prólogo» al libro de ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J. *Las actas de la Inspección de los tributos*, Madrid 1994, pp. 19 y ss.

noce, la doctrina crítica y la realidad muestra como práctica cotidiana. Sin duda, para avanzar por ese camino —que va a ser forzoso recorrer o, cuando menos, explorar en los próximos años— (22) deberá operarse con toda prudencia, pero conviene advertir también que sin prejuicios, por lo que las discusiones al respecto no deberían verse ya condicionadas por el rechazo radical que todavía suscita en la doctrina —de forma probablemente refleja y, por tanto, poco meditada— la simple alusión a la posibilidad de que el acreedor y deudor tributarios fijen de forma convencional los hechos relevantes para la determinación del tributo, o el mero reconocimiento de que algo de eso sucede en la realidad.

Una línea de reflexión que, a nuestro entender, puede desarrollarse de forma separada, por un lado, respecto de los acuerdos y convenios que operan en los procedimientos de gestión y, por otro, en relación a las técnicas transaccionales o de conciliación que actúan como alternativas al recurso administrativo; no sólo porque la sistemática de la LRJAPPAC aconseje esa diferenciación, sino porque la tradicional separación entre gestión tributaria y resolución de reclamaciones (art. 90 LGT) es expresiva de los distintos principios y, por tanto, de los distintos fundamentos y condicionantes a que obedece la actividad administrativa en ambos ámbitos y, por ello de los diversos parámetros en que ha de moverse la argumentación a desarrollar.

2. LAS POSIBLES JUSTIFICACIONES PARA LA ACEPTACION DE LOS CONVENIOS, ACUERDOS Y TRANSACCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Para comenzar esa reflexión, seguramente convenga interrogarse sobre las razones que

(22) Como han señalado GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R. *Curso... cit.*, p. 649.

(13) Por ejemplo, en la STS de 16 de noviembre de 1993 (Sala 3.ª, Ponente Enriquez Sancho) y en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ en lo sucesivo) de Valencia de 11 de diciembre del mismo año que, pese a contener algunas consideraciones relativas a la posible ilegalidad de los convenios analizados y al principio de buena fe, no terminan por efectuar una argumentación coherente.

(14) Al señalarse que en el caso de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, en favor de Empresas explotadoras de servicios que afectaran a la generalidad o a una parte importante del vecindario, los Ayuntamientos podrían establecer en la Ordenanza correspondiente «la posibilidad de concertar con dichas Empresas la cantidad a satisfacer, tomando como base el valor medio de los aprovechamientos» Esa posibilidad había sido extendida por algunas Ordenanzas, anteriores al citado Texto Refundido, a otras tasas, según resulta de la STS de 20 de marzo de 1986 (Sala 3.ª, Ponente Martín Herrero), relativa a un convenio para la exacción de la tasa de recogida de basuras; y nuestra jurisprudencia ha mantenido reiteradamente la validez de tales pactos, como sucede, precisamente respecto a la tasa por ocupación de suelo, en la STSJ de Navarra de 1 de junio de 1993, donde se afirma, sin entrar en ningún tipo de

pueden justificar la admisibilidad de las técnicas convencionales a que nos referimos, cuyo empleo parece relacionarse con una tendencia más general a la renuncia por parte de la Administración a hacer valer sus poderes de forma imperativa y unilateral, para avenirse a convenir con los particulares la aplicación concreta de los mismos y obtener así su colaboración activa en la consecución de los fines de interés general que le son propios (23). Porque frente a la común alegación de razones relacionadas con la eficacia que debe inspirar la actuación de la Administración pública (art. 103 CE) y, en particular, con la reducción de los costes de litigiosidad y del número de recursos, la consiguiente liberación de medios personales y materiales para combatir el fraude e incrementar la celeridad en la acción de la justicia, etc., nos interesa señalar otro tipo de argumentos, de naturaleza diversa y relacionados igualmente con principios generalmente reconocidos, algunos de ellos de rango constitucional, pues los instrumentos que consideramos, cuyo empleo entronca sin duda con el principio de eficacia, no pueden constituir una vía para relajar el cumplimiento de la legalidad (24).

En este sentido, conviene recordar que la creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificulta cada vez en mayor medida que toda la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley, y que la aplicación de las leyes no puede concebirse como un proceso mecánico, pues es habitual el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y las cuestiones de calificación dan lugar a dudas que difícilmente admiten soluciones unívocas. 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, que permiten un diálogo sobre las cuestiones controvertidas en la interpretación de las leyes que resulten aplicables, en orden a resolver las incertidumbres o inseguridades planteadas y que, por ello, se muestran particularmente adecuadas para la solución de problemas complejos (25). En efecto, por poner un solo ejemplo, a pesar del carácter excesivamente reglamentista de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF en lo sucesivo) y del grado de concreción alcanzado por su Reglamento (RIRPF en lo sucesivo), la noción de elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional (art. 6.º uno LIRPF y art. 1 RIRPF), no es absolutamente inequívoca, máxime una vez que se admite la afectación parcial o limitada a aquella parte de los elementos patrimoniales «que realmente se utilice en la actividad de que se trate» (art. 1.º tres RIRPF), ni tiene porqué ser determinada de manera más conforme a la legalidad a través de una actuación unilateral de la Administración que a través de un diálogo establecido con el contribuyente que permita despejar el halo de indeterminación de ese concepto.

De otra parte, como es sabido, la realización de un gravamen acorde a la verdadera capacidad económica de los individuos ha conducido al establecimiento de figuras impositivas que, sobre todo en la imposición directa, exigen el conocimiento de un sinnúmero de datos y circunstancias que la Administración difícilmente puede obtener por sus propios medios, lo que a su vez ha motivado la exigencia de una colaboración creciente por parte de los obligados tributarios. Y esa colaboración, que constituye una característica esencial de los procedimientos de gestión propios de un Derecho tributario de masas, no puede concebirse en exclusiva desde la perspectiva de los deberes de declaración, información, etc. que incumben a los obligados tributarios, sino

(25) Afirma, en esta línea KREBS, W. «Contratos y convenios...», *cit.*, p. 58, que el contrato es específicamente adecuado para la solución de problemáticas complejas.

que legitima igualmente su participación activa en dichos procedimientos (26).

Una participación que exige actuaciones convencionales de carácter informal, por ejemplo en el marco del procedimiento de inspección, en el que no sólo son frecuentes, sino absolutamente necesarios, los pactos informales (*arrangements, gentleman's agreement*) para determinar el ritmo de las actuaciones correspondientes (art. 31.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, RGIT en lo sucesivo), las comparecencias del obligado tributario (art. 32.1 RGIT), la forma de exhibición de la documentación del interesado (art. 36 RGIT), etc.; sin que se nos ocurra precepto alguno del que pudiera derivar la ilegitimidad de esas prácticas, que son muestra del importante papel que pueden cumplir los denominados acuerdos o pactos de mera tramitación (27) en orden a marcar la dinámica del procedimiento o establecer la forma o contenido de algunos de sus trámites. Y creemos que esa participación puede ir todavía más lejos, articulándose por ejemplo a través del empleo de técnicas convencionales para la fijación de los hechos que en cada caso resulten relevantes para la aplicación del tributo, esto es, mediante acuerdos o convenios de carácter preparatorio respecto a la posterior resolución administrativa, cuya admisibilidad no debería suscitar excesivos problemas pues, parafraseando a Giannini (28), tales acuerdos tratarían únicamente de determinar a través de la cooperación entre la Administración y los obligados tributarios —que constituye la esencia de los procedimientos ordinarios de gestión— algunos elementos de hecho susceptibles de una apreciación más o menos subjetiva, o respecto de los cuales exista una particular incertidumbre.

(26) Cfr. CASADO OLLERO, G. «La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco», *Hacienda Pública Española (HPE en lo sucesivo)* n.º 68, 1981, p. 155.

(27) En los términos de SANCHEZ MORON, M. «El régimen de los actos...», *cit.*, p. 270.

(28) Cfr. GIANNINI, A.D. *Istituzioni di Diritto Tributario*, reimpr. de la 9.ª ed., Milano 1974, pp. 209 y 211.

No se quiere de ese modo desconocer que a la Administración tributaria le incumbe el deber de conseguir una imposición conforme a la ley, investigando los hechos que le sean ignorados e integrando definitivamente las bases tributarias mediante las actuaciones de comprobación (arts. 109 y 140 LGT), sino sólo de señalar que con carácter previo a la determinación de la cuantía de las obligaciones tributarias a través del acto de liquidación, en el ámbito de unos procedimientos que requieren de la colaboración de los obligados tributarios, puede producirse un diálogo sobre los hechos y circunstancias controvertidos, del que eventualmente puede resultar un acuerdo para su fijación convencional que despeje las incertidumbres existentes, preparando así la posterior resolución administrativa que plasmará en el mencionado acto de liquidación.

Finalmente, en momentos en que la discusión sobre las vías alternativas al recurso y, en especial, a la resolución judicial de conflictos, se ha extendido a la práctica totalidad de los sectores del ordenamiento jurídico (29), no parece necesario detenerse en la enumeración de las razones que pueden justificar el establecimiento de instancias de conciliación o mediación precontenciosas (30) que, ante las deficiencias del sistema de reclamaciones y recursos administrativos en materia tributaria, al cumplir una función de composición de

(29) Como muestra *vid.* las ponencias presentadas en el SEMINARI D'ACTUALITAT JURIDICA *Alternatives a la resolució judicial de conflictes*, mimeo, Barcelona 1994.

(30) Del estilo de las que se contienen en la Administrative Dispute Resolution Act americana de 1990, sobre la que puede verse, con ulteriores referencias DELGADO PIQUERAS, F. «La Administrative Dispute Resolution Act de los Estados Unidos. Introducción, traducción y notas», en *Revista de Administración Pública (RAP en lo sucesivo)* n.º 131, 1993, pp. 557 y ss., que se han ido extendiendo a otros ordenamientos, como muestran en el derecho francés ROCCA, F. y ROUGIÉ, J.M. *Précontentieux fiscal*, Paris 1992; y, en Alemania, el párrafo 364a de la Ordenanza Tributaria, en redacción dada por la Ley de 26 de abril de 1994, sobre la que puede verse WEDELSTADT, A. von *Grenzpendlergesetz Änderungen der Abgabenerordnung*, Der Betrieb 1994, pp. 1260 y ss.

(23) Cfr. en este sentido, con mayores referencias, el planteamiento de la doctrina alemana, del que da cuenta KREBS, W. «Contratos y convenios entre la Administración española», en *Documentación Administrativa*, n.º 235-236, 1993, p. 59; y, entre nosotros GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R. *Op. ult. cit.*, p. 647.

(24) Cfr. SANCHEZ MORON, M. «El régimen de los actos...», *cit.*, p. 268.

los intereses enfrentados del contribuyente y la Administración, pueden generar una dinámica muy beneficiosa en orden a la reducción de la litigiosidad y al logro de un cierto nivel de paz jurídica, reduciendo al tiempo los costes de toda índole asociados a las vías tradicionales, siempre dentro del respeto al derecho de los ciudadanos a la tutela judicial efectiva.

3. ACUERDOS Y CONVENIOS EN EL MARCO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTION

Puesto que, a nuestro entender, existen razones suficientes para justificar la implantación de mecanismos convencionales en el seno de los procedimientos de gestión, conviene avanzar un paso más, para preguntarse ya directamente por su admisibilidad en nuestro ordenamiento y, en su caso, reflexionar sobre cuál puede ser su objeto y las fórmulas para su articulación técnica.

3.1. En este sentido, lo primero que parece conveniente señalar es que nuestro ordenamiento tributario conoce ya algunas fórmulas de acuerdo entre la Administración y los contribuyentes (31) que, sin embargo, no suelen presentarse con ese carácter, sino como actos unilaterales de la Administración, aunque quepa dudar que les corresponda esa naturaleza. Ese es el caso, por ejemplo, de los planes de amortización de los arts. 55 a 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS en lo sucesivo), en que a la propuesta del sujeto pasivo puede seguir la aceptación o eventual modificación del plan por la Dirección General de Tributos, supuesto éste en que el contribuyente podrá renunciar a él (art. 56 RIS), siendo posible la posterior modificación a través de idéntico procedimiento (art. 57 RIS); y algo parecido podría decirse de los planes de reinversión a que alude el art. 149 del RIS, por no mencionar los denominados convenios recaudatorios que podrá suscribir la Hacienda Pública, de

acuerdo con las previsiones del art. 39.2 del TRLGP, desarrollado por el art. 96 del Reglamento General de Recaudación (RGR en lo sucesivo) y que no son sólo los convenios generales entre los acreedores y el incurso en situación de concurso, suspensión o quiebra, sino también los acuerdos de quita y espera de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Más claro todavía es el supuesto de la conformidad del contribuyente a las actas de la inspección (art. 82.h LGT), que llegó a ser considerado como un acto de comprobación consensual de las bases imponibles y demás elementos necesarios para la posterior liquidación, próximo al negocio de fijación (32) y que en su regulación vigente puede concebirse como un acto de adhesión que sirve de vehículo para una transacción cuyos efectos prevé la propia LGT (33), lo que por cierto la aproxima a la figura del *accertamento con adesione* previsto en el Derecho italiano por el Decreto Legge 564, de 30 de septiembre de 1994, cuyos perfiles son todavía más nítidos, pues no sólo no está sujeto a impugnación, sino que tampoco puede ser modificado por la autoridad administrativa.

Y finalmente, en esta misma línea, no pueden dejar de mencionarse las reglas previstas en el art. 16.6 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (34), que bajo la apariencia de un acto unilateral de la Administración, dictado a propuesta del contribuyente, aluden a lo que se conoce como acuerdos previos para la valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas o *advanced pricing agreements* (35); lo que permite confirmar

(32) Según la construcción de PALAO TABOADA, C. «Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de inspección», *HPE* n.º 21, 1973, pp. 171 y 173.

(33) Según la tesis de ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J. «Las actas...», *cit.*, pp. 389 y ss.

(34) Publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* Congreso de los Diputados Serie A n.º 106-1, del 24 de marzo de 1995 y todavía en tramitación en el momento del cierre de este trabajo.

(35) *Vid.* al respecto GOMEZ-POMAR, J. «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia, una reflexión desde la experiencia americana», *Países de Trabajo del I.E.F.* n.º 14, Madrid, 1994.

que también en los supuestos antes mencionados de los planes de amortización e inversión, el hecho de que su aprobación final tenga lugar a través de un acto unilateral de la Administración, de un auténtico acto administrativo tributario, no debe hacer perder de vista la existencia de un convenio preparatorio que termina por predeterminar el posterior contenido del correspondiente acto, pues «también las resoluciones administrativas unilaterales pueden ser el fruto de un acuerdo previo con su destinataria» (36).

3.2. No deberían existir, por tanto, dudas sobre la admisibilidad de unas figuras que, de uno u otro modo, están ya presentes en nuestro ordenamiento y que, en el marco de los procedimientos para la liquidación del tributo, tendrán en principio como objeto la fijación de los hechos relevantes para la práctica de dicha liquidación.

Como antes indicábamos, no se trata de desconocer los deberes de comprobación e investigación que incumben a la Administración tributaria para garantizar una imposición conforme a la ley de los distintos sujetos pasivos, sino sólo de tener en cuenta que sus actuaciones a ese respecto requieren una constante colaboración de los obligados tributarios, sin la cual difícilmente pueden establecerse los hechos relevantes para la aplicación del tributo. En efecto, la Administración tributaria, ni siquiera a través del ejercicio del conjunto de facultades que la ley le otorga para examinar todo tipo de documentos, requerir información de terceros, etc. puede en todos los casos llegar al conocimiento de los datos necesarios para la determinación de las bases imponibles y la liquidación del correspondiente tributo, lo que explica que en ocasiones deba proceder —pura y llanamente— a su estimación (art. 50 LGT), dentro de límites que difícilmente pueden ser concretados normativamente (art. 51 LGT y 64 RGIT).

Pues bien, para evitar esas incertidumbres, en especial en el marco del procedimiento de inspección, dentro de las actuaciones de comprobación e investigación (art. 10 RGIT) y dentro de las actuaciones de valoración

(art. 13 RGIT), los obligados tributarios deben prestar la mayor colaboración (art. 24.2 RGIT), encontrándose presentes e interviniendo en las mismas (art. 25 RGIT), lo que permite mantener discusiones tendentes a aclarar los supuestos de hecho controvertidos que incluso pueden documentarse en diligencias en las que se harán constar sus manifestaciones (art. 46.1 RGIT). Es cierto que en nuestro sistema la terminación del procedimiento se produce en un momento posterior y se formaliza a través de un acta (arts. 42 y 49 del RGIT), que contiene una propuesta de liquidación a la que el obligado tributario puede prestar su conformidad (art. 55 RGIT), sin que el acta de conformidad, según el Preámbulo del citado texto reglamentario, pueda en absoluto concebirse como el resultado de una transacción; pero no lo es menos que ello es así sólo porque el Inspector Jefe puede apartarse de la propuesta contenida en el acta (art. 60.2 RGIT) y el efecto de la conformidad viene establecido en las propias normas jurídicas (art. 13.2 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre), con lo que formalmente no existirían ni la vinculación recíproca ni la contrapartida de obligaciones que son típicas de los negocios de transacción, aunque sea sólo como consecuencia de las normas reglamentarias que desarrollaron los efectos de la conformidad con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

De ahí que, a nuestro entender, una vez que la conformidad ha dejado de ser una circunstancia para la graduación de sanciones, pasando a concebirse —tras la nueva redacción del art. 82.3 de la LGT— como un mecanismo al servicio de la simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios (STC 76/1990, FJ. 7-A), podrían perfectamente delimitarse en forma diversa las reglas procedimentales ahora vigentes, modificando los Reglamentos citados, para establecer su carácter vinculante, al modo de lo que ocurre en el *accertamento con adesione* al que antes nos referíamos, de forma que el acta de conformidad se aproximara a los acuerdos sobre los hechos (*tatsächliche Verständigung*) que, pese a las críticas de algunos autores (37), incluso en ausencia

(31) En este sentido RAMALLO MASSANET, J. «Prólogo...», *cit.*, p. 21.

(36) *Cfr.* KREBS, W. «Contratos y convenios...», *cit.*, p. 60.

(37) *Vid.* en la doctrina alemana los comentarios realizados en TIPKE, K. y KRUSE, H.W. *Ab-*

de una regulación expresa, la jurisprudencia del Bundesfinanzhof ha terminado por admitir para la comprensión o aprehensión de los hechos (38) o, con otros términos, para la aprehensión de circunstancias de hecho de difícil averiguación.

En último extremo, se trataría sólo de admitir la existencia de acuerdos y convenios dentro de la fase liquidatoria del tributo, lo que aceptaba el mismo Sainz de Bujanda (39), para determinar la cuantía y comprobar la existencia de la deuda impositiva, «a condición: 1) De que se asegure, en todo caso, el imperio de las normas sustantivas reguladoras de los elementos esenciales de la obligación (hecho imponible, base o parámetro, tipo de gravamen, cuota), y 2) De que, como consecuencia de lo anterior, la verdad material tenga posibilidades de prevalecer, en la práctica, sobre la verdad formal pactada». Acuerdos cuya admisibilidad no planteaba problemas a Blumenstein, siempre que se tratara de los «que se producen en el procedimiento de liquidación entre la autoridad liquidadora y el deudor del impuesto, sobre la naturaleza del objeto del impuesto que sirve de fundamento a la liquidación o sobre su valoración», porque en ellos no se trata de alejarse de la disciplina legal existente, sino de un entendimiento procedimental, entre la autoridad liquidadora y deudor del impuesto, sobre la delimitación o apreciación de los elementos de hecho decisivos para la liquidación (40).

gabenordnung Finanzgerichtsordnung, Köln 1965-1991, parágrafo 201, actualización n.º 71, de octubre de 1993, tz. 5.

(38) Cfr. SONTHEIMER, J. *Der verwaltungsrechtliche... cit.*, pp. 65-66; BIRK, D. *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, München 1988, p. 199; SCHICK, W. en HUBSCHMANN; HEPP; SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 9.ª ed., Köln 191-1993, parágrafo 201, actualización 133, julio de 1991, Anm. 165 y ss. y 171; y STRECK, M. «Die tatsächliche Verständigung in der Praxis», *Steuer und Wirtschaft* n.º 4, 1993, p. 367.

(39) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. «El nacimiento...», *cit.*, p. 251.

(40) Cfr. BLUMENSTEIN, E. *Das Verständigungsprinzip in der Steueranlegung*, Archiv für schweizerisches Abgaberecht 1948, pp. 1 y ss.; *IBIDEM Sistema di Diritto delle Imposte*, trad. italiana de F. Forte, Milano 1954, p. 253.

Ciertamente, la adecuada configuración de esos acuerdos sobre los hechos exigirá el establecimiento de límites para su admisibilidad, pues por su naturaleza se trata de figuras que sólo tienen sentido allí donde existe una cierta incertidumbre sobre los hechos con trascendencia tributaria; pese a lo cual, parece que deberían quedar excluidos en los casos en que la Administración tributaria, incluso concurrendo una cierta incertidumbre, disponga de indicios que la permitan considerar que el comportamiento del obligado tributario pudiera ser constitutivo de delito tributario (41). Pero con todo, los mayores problemas de una regulación legal que pretenda delimitar el marco jurídico de estas actuaciones administrativas convencionales, serán los relativos a la determinación de su eficacia vinculante, que en ningún ordenamiento comparado tiene carácter absoluto por lo que, por ejemplo, suele cesar en el caso de que los obligados tributarios hayan ocultado hechos relevantes o la Administración haya incumplido sus deberes de investigación, ya que el acuerdo en ningún modo la dispensa del ejercicio de sus potestades de comprobación e investigación.

Ahora bien, quizás deba advertirse que las dificultades para concretar los límites de estos acuerdos no deberían llevar a cuestionar su admisibilidad y la conveniencia de su regulación, porque cuando se trata de esta clase de actuaciones convencionales, relativas a la fijación de los hechos en el procedimiento de comprobación e investigación, el mismo Hensel consideraba el convenio como carente de peligros, ya que «al abuso se pueden oponer eficazmente medios técnicos administrativos» (42); medios y remedios que, sin embargo, difícilmente pueden operar frente a los acuerdos y convenios que de modo absolutamente informal, sin reconocimiento alguno y, por tanto, sin que sea posible aplicarles ninguna técnica de control, parecen encontrarse en la práctica cotidiana.

3.3. Mayores dificultades plantea, a primera vista, la admisión de acuerdos relativos

(41) Por lo que carecería de sentido plantearse las posibles repercusiones de tales acuerdos en los procesos por delitos tributarios; *vid.* STRECK, M. «Die tatsächliche Verständigung...», *cit.*, p. 369.

(42) Cfr. HENSEL, A. *Diritto Tributario*, trad. italiana, Milano 1956, pp. 60 y ss.

a cuestiones jurídicas, pero las bien conocidas dificultades para delimitar con precisión las cuestiones de hecho y de derecho, puestas de manifiesto, por ejemplo, en la discusión sobre la pretendida naturaleza de confesión de la conformidad (43), aconseja cuando menos mantener una postura flexible. Porque como hemos señalado, la determinación de los hechos relevantes para la aplicación de los tributos no es un proceso lineal en el que se atiende sólo a las cuestiones de hecho, sino que implica numerosas calificaciones jurídicas, patentes por ejemplo en la determinación de las partidas deducibles para la determinación de los rendimientos o beneficios empresariales (art. 42 LIRPF y art. 13 LIS), que no sólo implica cuestiones fácticas relativas a la existencia misma del gasto de que se trate, sino también calificaciones jurídicas relativas a su consideración, o no, como gasto necesario y a su valoración, que difícilmente planteará sólo problemas de hecho, sino también problemas jurídicos en todos los supuestos en que se aluda a valores distintos de los nominales o determinados en mercados oficiales, o a través de otros métodos objetivos.

Por no mencionar sino algunos ejemplos de lo que decimos, piénsese en las incertidumbres derivadas para la Administración y los sujetos pasivos no residentes que operan en España mediante establecimiento permanente a efectos de establecer la deducibilidad y cuantía de los gastos de dirección y generales de administración, a pesar del desarrollo realizado por el art. 317 del RIS; incertidumbres que se incrementan de forma muy notable cuando se trata de gastos relacionados con acontecimientos futuros, como es el caso de las provisiones, cuya detallada regulación en los arts. 72, 77-78, 81-82 y 84 del RIS a efectos de su consideración como partida deducible (art. 100.2.g y 117 RIS) no despeja las numerosas inseguridades existentes, no sólo sobre los hechos sino también sobre su calificación jurídica.

De ahí que no pueda mantenerse una postura de radical rechazo a los acuerdos o convenios sobre cuestiones jurídicas, que

(43) Que puede verse en ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J. *Las actas... cit.*, pp. 355.

normalmente aparecerán estrechamente vinculadas a la determinación de los hechos relevantes para el cálculo del impuesto; sobre todo en los numerosos supuestos en que el empleo por las leyes de conceptos jurídicos indeterminados genere inseguridades jurídicas sobre las que no debería excluirse la posibilidad de un acuerdo que, insertándose en el procedimiento de liquidación correspondiente con carácter preparatorio, permitiera despejar de forma concordada las incertidumbres existentes. Por mencionar un ejemplo que nos parece clarificador, la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA en lo sucesivo) prevé en su art. 79.uno, que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se tomará como base imponible «la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes». Pues bien, dicha regla emplea conceptos jurídicos indeterminados, cuya aplicación puede suscitar notables incertidumbres que no debería haber obstáculo para resolver por la vía de un acuerdo preparatorio, máxime si se considera su semejanza con la norma relativa las operaciones entre sociedades vinculadas (art. 16.3 LIS), respecto de la cual el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé establecer un sistema de acuerdos previos que obviamente tendrán el carácter de preparatorios de la correspondiente liquidación.

3.4. En definitiva, nuestro ordenamiento vigente no sólo reconoce ya en los momentos actuales un cierto espacio para el acuerdo entre la Administración y los obligados tributarios en orden a la fijación de los elementos —de hecho y de carácter jurídico— relevantes para la liquidación de los tributos, sino que ofrece claras posibilidades para su desarrollo en esa dirección; posibilidades compatibles con un entendimiento correcto de la regla de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias que deriva del principio constitucional de legalidad, porque este principio no puede oponerse a la admisión en materia tributaria de los acuerdos y convenios a los que nos hemos referido, sino sólo de aquéllos que impliquen, por razón de su contenido, un apartamiento del régimen tributario sustantivo que según la ley correspondería a los hechos considerados, ya

que la obligación tributaria, en cuanto obligación legal, no está a disposición ni del acreedor ni del deudor tributario (44). Y es que, en definitiva, si bien dicho principio implica que la Administración no sólo está autorizada, sino obligada a determinar las obligaciones tributarias en los términos queridos por la ley, nada impide que sea la propia ley la que establezca el marco dentro del cual puede concederse relevancia a los acuerdos entre acreedor y deudor tributarios (45).

Ciertamente son muchas todavía las cuestiones a resolver, comenzando por la necesaria depuración conceptual del conjunto de conceptos y categorías que, con denominaciones de lo más variado y efectos no siempre precisos, se emplean en el debate relativo a estas cuestiones; continuando por la identificación del momento procedimentalmente oportuno para la conclusión de las distintas clases de acuerdos y convenios, que en absoluto es una cuestión menor, porque si no existe en el seno de los procedimientos tributarios un espacio claramente delimitado desde el punto de vista formal, como es la entrevista final del parágrafo 201 de la Ordenanza Tributaria alemana, se perderían posibilidades de control sobre el resultado alcanzado en unos convenios que normalmente tendrán el carácter de preparatorios o previos respecto de la posterior decisión y la naturaleza de convenios de fijación; y, para finalizar, sobre todo, habrá que resolver los problemas relacionados con el establecimiento de los límites dentro de los que estas técnicas resultan aceptables. Pero para resolver los problemas es indispensable reconocerlos como tales, pues sólo desde la conciencia de su existencia podrá abrirse una reflexión que permita avanzar en un camino que, como en otros sectores del ordenamiento se ha advertido, va a ser forzoso recorrer en los próximos años.

Y habrá que recorrerlo con toda prudencia, sobre todo por los riesgos para el principio de igualdad que supone el pacto frente a

la resolución administrativa unilateral (46); aunque quizás deba advertirse que estas formas de actuación convencional no tienen por qué suponer, en sí mismas, ningún problema desde el punto de vista de la igualdad tributaria. Es más, si nos referimos a la igualdad del art. 31.1 de la Constitución, entendida como igualdad general de los diversos tipos de contribuyentes ante el sistema tributario, no se entiende como podría verse afectada por la admisión de convenios o acuerdos que, muy al contrario, en la medida en que contribuyan a mejorar la eficacia y economía en la actuación administrativa, facilitando la practicabilidad de las normas, terminarían por repercutir en una aplicación más general de las leyes tributarias de la que seguramente habría de derivarse un incremento de la justicia del sistema tributario en su conjunto (*Systemgerechtigkeit*). Porque los mecanismos convencionales a que hemos hecho referencia, al permitir a la Administración ahorrar esfuerzos en la determinación y prueba de hechos con trascendencia tributaria de difícil acreditación, liberarían los recursos necesarios para otras atenciones, como la investigación intensiva de casos especialmente significativos o el aumento de la frecuencia con que se realizan inspecciones, incrementando así la justicia del conjunto del sistema (47).

4. CONCILIACION, MEDIACION, ARBITRAJE Y OTRAS FORMULAS ALTERNATIVAS AL RECURSO

Por razones a las que ya hemos aludido, relacionadas con las deficiencias del sistema de reclamaciones y recursos administrativos y su repercusión en la ya antigua crisis de la jurisdicción contencioso-administrativa, la reflexión sobre la admisibilidad y convenien-

cia del empleo de técnicas alternativas al recurso administrativo está hoy generalizada dentro de la tendencia global hacia la desjudicialización de los conflictos. De ahí que la LRJAPPAC, en su art. 107.2 haya previsto la posibilidad de sustituir el recurso ordinario por otros procedimientos, entre los que menciona los de conciliación, mediación y arbitraje ante órganos colegiados o comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas, con respeto a los principios y garantías establecidos con carácter general para los interesados en los procedimientos administrativos.

Pues bien, aunque la singularidad de la vía económico-administrativa, funcionalmente separada de la gestión tributaria (art. 90 LGT) y en la que son competentes órganos colegiados –los denominados Tribunales Económico-Administrativos– no sometidos a instrucciones jerárquicas, pudiera hacer pensar que en nuestra materia no existe espacio para el desarrollo de esas técnicas alternativas al recurso, lo cierto es que la sobrecarga de trabajo que sufren dichos órganos y la excesiva duración de los procedimientos que ante ellos se desarrollan, unidas a razones de carácter más general, hacen aconsejable una breve reflexión al respecto. Reflexión tanto más necesaria si se tiene en cuenta que la exclusión de la vía económico-administrativa en materia de Haciendas Locales ha generado un buen número de problemas que, además, en algún caso han sido resueltos a través de formas imaginativas que seguramente podrían situarse en esa línea de búsqueda de alternativas para resolver los problemas de indefensión que se han generado en la práctica en ese ámbito (48).

Además, la experiencia comparada muestra que la búsqueda de soluciones concertadas entre la Administración y los contribuyentes, que eviten la vía del recurso, se ha extendido también a la materia tributaria, por ejemplo en la Ordenanza Tributaria alemana, cuyo parágrafo 364a prevé en el procedimiento de los

recursos extrajudiciales un encuentro entre la Administración y el interesado para discutir la cuestión controvertida con carácter previo a la resolución; o en el repetido Decreto Legge 564 de 30 de septiembre de 1994, que ha introducido una fórmula de conciliación judicial en el ámbito del proceso tributario, semejante a la discusión que pueden suscitar entre las partes los Tribunales Financieros alemanes, de acuerdo con el parágrafo 79.1 de la Finanzgerichtsordnung. Y esas fórmulas de conciliación, para las que las citadas experiencias proporcionan una guía no desdénable, podrían contribuir a resolver los problemas de una vía económico-administrativa agobiada por el número de reclamaciones que ha de conocer y cuyos plazos de resolución se alargan en exceso; quizás examinando también las posibilidades de mediación que ya se han implantado en el derecho francés, encomendando esas tareas bien a comisiones integradas por representantes de la Administración y de los contribuyentes, bien a otras autoridades emparentadas con los *Ombudsmen* o defensores del pueblo cuyo papel a estos efectos nos parece, sin embargo, mucho más limitado.

Porque nada se opone a que ese tipo de soluciones se vayan extendiendo como resultado de la reflexión a que invitan la LRJAPPAC y la positiva experiencia, en el ámbito local, que ha supuesto el establecimiento del Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona. Incluso, más allá de las mismas, no cabe descartar que las técnicas arbitrales, hasta ahora prevalentemente empleadas en materia de tributación internacional (49), pero que no son desconocidas en nuestro ordenamiento interno, en el que la tasación pericial contradictoria del art. 52.2 de la LGT participa de la naturaleza del arbitraje (50), puedan merecer una mayor extensión que, sin embargo, ha de ser muy meditada. Y es que también en este

(44) Cfr. SONTHEIMER, J. *Der verwaltungsrechtliche... cit.*, pp. 109 y ss. y 151 y ss. (45) Cfr. RAMALLO MASSANET, J. «Prólogo...», *cit.*, p. 23.

(45) Cfr. RAMALLO MASSANET, J. «Prólogo...», *cit.*, p. 23.

(46) Sobre ellos advierte MENENDEZ RE-XACH, A. en LEGUINA VILLA, J. y SANCHEZ MORON, M. *La nueva Ley... cit.*, p. 266.

(47) En este sentido SONTHEIMER, J. *Der verwaltungsrechtliche... cit.*, pp. 177 y ss.

(48) En el caso del Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona, analizado por TORNOS MAS, J. «El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona», *Documentación Administrativa*, n.º 220, 1989, pp. 207 y ss.

(49) Vid. al respecto LINDECORONA, G. y MATTASON, N. *Arbitration in Taxation*, Boston-Antwerpen-London-Frankfurt 1981; INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration*, Deventer-Boston 1994.

(50) Según señala FALCON Y TELLA, R. «El arbitraje tributario», Editorial de *Quincena Fiscal* n.º 2, 1995, p. 6.

ámbito son muchos los problemas a resolver, respecto de los que existen orientaciones seguras en materia de conciliación, mientras que la mediación y el arbitraje constituyen vías en gran parte inexploradas y que sólo con mucha prudencia podrán ser recorridas.

En todo caso, conviene tomar conciencia de la existencia de serios problemas también en este ámbito de la resolución de reclamaciones, que afectan además a un derecho constitucional como es el de obtener una tutela judicial efectiva, que no sólo ampara la pretensión de obtener una resolución jurídicamente adecuada, sino la de que tal resolución sea tempestiva. Se trata de valores que no deberían encontrarse en conflicto, pero que en la práctica dan lugar a desarrollos procedimentales diversos, según se privilegie la celeridad en la resolución

o la pretensión de alcanzar un determinado grado de corrección jurídico-material de la misma (51). Y todo parece indicar que en los momentos actuales, nuestro sistema se orienta preferentemente a la consecución de resoluciones jurídicamente adecuadas, aunque sea a costa de serias dilaciones que hacen dudar de que, por muy justa que sea la decisión adoptada, se llegue a garantizar una efectiva protección jurídica de los intereses en presencia; de modo que, también en los procedimientos para la resolución de reclamaciones, parece obvia la conveniencia de un esfuerzo de reflexión dirigido a la introducción de fórmulas que permitan alcanzar resultados más equilibrados, que impliquen ganancias en términos de eficiencia sin suponer por ello una renuncia a la adopción de resoluciones jurídicamente correctas, esto es, acordes a la voluntad de la ley.

(51) Así lo advierte, comentando las últimas reformas de la Finanzgerichtsordnung BIRK, D. «Effizienz im finanzgerichtlichen Verfahren», *Steuer und Wirtschaft*, n.º 4, 1993, p. 299.