TESIS DOCTORAL

La relación cooperativa en el ámbito de los procedimientos tributarios.

Autora:

Ana González Pelayo

Tesis depositada en cumplimiento parcial de los requisitos para el grado de Doctor en

Derecho

Universidad Carlos III de Madrid

Directores:

Dra. Dña. María Luisa González-Cuéllar Serrano

Dr. D. Pablo Chico de la Cámara

Tutora:

María Luisa González-Cuéllar Serrano

Julio 2020.

Esta tesis se distribuye bajo licencia "Creative Commons **Reconocimiento – No Comercial – Sin Obra Derivada**".



A mis padres y a la educación pública, por su labor.

AGRADECIMIENTOS

Alcanzar el final de este camino me conduce a hacer una retrospección sobre aquellas personas que, en mayor o menor medida, han formado parte del mismo durante estos años.

En el terreno académico, quiero expresar mi agradecimiento a mis directores de tesis, el Profesor Dr. Pablo Chico de la Cámara y la Profesora Dra. María Luisa González-Cuéllar Serrano, por su guía, orientación, exigencia y comprensión a lo largo de este recorrido.

En el terreno personal, a mis padres y mis hermanos, por su apoyo vital. A mis amigos y, en especial, a Gabi, Carol, Carmen, Ana, Luis, Bilbo y Marcos, por su capacidad para compartir y tenerme paciencia a partes iguales. A Marta, por saber perfectamente cómo guiar las conversaciones. Y a la mejor compañera, Adriana, por su sensibilidad, su apoyo e impulso constantes, y por las incontables horas robadas.

RESUMEN

El presente trabajo de tesis trata de abordar el estado de la relación jurídico-tributaria entre Administración y obligados tributarios, tal como actualmente se encuentra regulada en el ordenamiento español, así como tomando la referencia tanto su contexto comunitario, cuanto las recomendaciones emanadas de la OCDE. Para la evaluación del estado actual de la relación jurídico-tributaria hemos partido del análisis cuantitativo de los procedimientos de comprobación e inspección de tributos llevados a cabo por la Administración, de la conflictividad existente en sede de revisión en vía administrativa y contenciosa, así como de sus causas. Sobre esta base, proponemos un nuevo modelo relación, basado, de una parte, en la cooperación entre ambas partes de la relación tributaria y, de otra, en la participación del obligado en el desarrollo de los procedimientos en la materia. En tal sentido, tomamos como referencia los mecanismos cooperativos regulados en el Derecho comparado y realizamos propuestas de mejora en el seno de los procedimientos de aplicación y revisión en vía administrativa de los tributos, al objeto de establecer la relación cooperativa como el modelo de vinculación entre Administración y obligados tributarios.

Palabras clave. Relación jurídico-tributaria, cooperación, conflictividad tributaria, procedimientos tributarios.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN 3

PARTE I: LA CONFLICTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA. 20

CAPÍTULO I: LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL. 21

I.1. Introducción. *21*
I.2. La relación jurídica de Administración Tributaria y obligados tributarios. ... *22*
I.2.1. El sistema de autoliquidaciones masivas en el ámbito de la relación jurídico-tributaria. 41
I.3. La relación jurídico-tributaria en el contexto de la Unión Europea. *44*
I.4. La relación jurídico-tributaria en el marco de las recomendaciones de la OCDE. *50*

CAPÍTULO II. LA CONFLICTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA Y SUS CAUSAS. 58

II.1. Planteamiento. *58*
II.2. Los procedimientos de gestión e inspección desarrollados por la Agencia Tributaria. *61*
II.3. La litigiosidad tributaria en sede de revisión en vía administrativa. *67*
II.3.1. Los recursos de reposición. 67
II.3.2. Las reclamaciones económico-administrativas. 70
II.3.2.3. Las reclamaciones económico-administrativas en el marco de los impuestos de gestión estatal. 76
II.3.2.2. Las reclamaciones económico-administrativas en el marco de los impuestos de gestión autonómica. 79
II.4. La litigiosidad tributaria en sede jurisdiccional. *82*

II.5. Análisis de los datos de conflictividad fiscal y su relación con la deuda tributaria pendiente. *90*
II.6. Las causas de la litigiosidad tributaria. *95*
II.6.1. La complejidad de la normativa tributaria. 97
II.6.1.1. La proliferación de regímenes y beneficios fiscales. 104
II.6.1.2. Los conceptos jurídicos indeterminados. 107
II.6.2. Los deberes formales de los contribuyentes. 113
II.6.3. El formalismo y la dilación de los procedimientos tributarios. 120
II.6.4. El cumplimiento fiscal y la ética tributaria como factores que influyen sobre la ligitiosidad. 123

PARTE II: HACIA UN MODELO DE RELACIÓN COOPERATIVA. PROPUESTAS DE MEJORA EN LA ESFERA DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. 130

CAPÍTULO I. HACIA UN CONCEPTO DE RELACIÓN COOPERATIVA. 131

I.1. Introducción. *131*
I.2. Aproximación a un concepto de relación cooperativa. *135*
I.3. Evaluación constitucional de la relación cooperativa, a la luz de los principios tributarios. *139*
I.3.1. La relación cooperativa desde la perspectiva conjunta de los principios del artículo 31.1 de la CE. 140
I.3.2. La relación cooperativa desde el principio de legalidad tributaria. 144
I.4. La viabilidad de la introducción de mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) en el seno de los procedimientos administrativos de aplicación y revisión de tributos. *151*
I.4.1. La mediación administrativa como medio de terminación convencional del procedimiento tributario. 163
I.5. Medidas de transparencia administrativa a tomar en consideración, comunes a todos los procedimientos. *169*
I.5.1. La transparencia y accesibilidad de las comunicaciones de la Administración tributaria. 169

I.5.2. El papel de los contribuyentes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Breve referencia a la norma UNE 19602:2019. 173

CAPÍTULO II. LA RELACIÓN COOPERATIVA EN EL ÁMBITO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIAS. 180

II.1. La cooperación en el ámbito gestión tributaria. Especial referencia a la comprobación limitada. 180

II.1.1. La conformidad tributaria en el seno del procedimiento de comprobación limitada. 180

II.1.1.1. La conformidad tributaria en el seno del procedimiento de comprobación limitada. 183

II.1.1.2. La reducción de las sanciones por conformidad en el ámbito de gestión. 187

II.2. La cooperación en el ámbito de la comprobación de valores. 188

II.2.1. Planteamiento. 188

II.2.2. La tasación pericial contradictoria. 193

II.2.2.1. Desarrollo del procedimiento de tasación pericial contradictoria. ... 195

II.2.2.2. Momento para efectuar la solicitud de tasación pericial contradictoria. 200

II.2.2.3. La naturaleza de la tasación pericial contradictoria. 206

II.2.2.4. Impugnabilidad de la tasación pericial contradictoria. 208

II.2.2.5. Propuestas de mejora a la luz de la relación cooperativa. 211

II.3. La cooperación en el ámbito de la Inspección de los Tributos. 216

II.3.1. Comentarios previos. 216

II.3.2. La terminación del procedimiento inspector. 219

II.3.2.1. Las actas de conformidad. 223

II.3.2.1.1 La reducción de las sanciones por conformidad. 229

II.3.3. Las actas con acuerdo. 231

II.3.3.1. Planteamiento. 231

II.3.3.2. Análisis de las actas con acuerdo. 232

II.3.3.3. La reducción de las sanciones por suscripción de actas con acuerdo. 244

II.3.3.4. Comentarios conclusivos sobre la eficacia de las actas con acuerdo. 245

II.4. Propuesta común para la introducción de nuevas medidas cooperativas en los procedimientos de comprobación limitada y de inspección tributaria. *247*

II.4.1. El principio de oralidad de los procedimientos. 247

II.4.2. La implantación de la mediación dirigida a alcanzar acuerdos conclusivos. 248

II.4.2.1. Desarrollo del procedimiento de mediación. 248

II.4.2.2. El órgano mediador. 251

II.4.3. El Consejo para la Defensa del Contribuyente como órgano mediador. Propuesta de órganos alternativos. 253

II.4.4. Institutos jurídicos análogos aplicados por el Derecho Comparado. 258

CAPÍTULO III: LA RELACIÓN COOPERATIVA EN EL ÁMBITO DE LA RECAUDACIÓN 266

III.1. Planteamiento. *266*

III.2. Los aplazamientos y fraccionamientos de pago de la deuda tributaria. *267*

III.3. La tasación pericial contradictoria en la fase de embargo. *272*

III.4. Los convenios concursales. *275*

III.4.1. Planteamiento. 275

III.4.2. La aprobación de los convenios concursales a efectos de la Hacienda Pública. 281

CAPÍTULO IV: LA RELACIÓN COOPERATIVA EN EL ÁMBITO DE LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA. 287

IV.1. La regulación actual de los procedimientos de revisión en vía administrativa. *287*

IV.1.1. El recurso potestativo de reposición y su pervivencia en el ordenamiento. 290

IV.1.2. Las reclamaciones económico-administrativas. 293

IV.1.2.1. La introducción del carácter potestativo en la vía económico-administrativa. 303
IV.2. Propuestas de mejora para implantar la relación cooperativa en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas. 313
IV.2.1. La conciliación previa en el procedimiento a seguir ante el TEAR o TEAL. 313
IV.2.2. Otras propuestas complementarias. 317
IV.2.2.1. La composición de los órganos económico-administrativos. 317
IV.2.2.2. El cumplimiento de plazos de resolución y la adecuada proporción de medios personales y materiales. 322

CONCLUSIONES 325

BIBLIOGRAFÍA 349

a) Doctrina revisada. 349
b) Jurisprudencia revisada. 380

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla I. Relación de declaraciones de IRPF presentadas y su recaudación, con las liquidaciones practicadas en sede de gestión y su recaudación. 64

Tabla II. Relación de declaraciones de IS presentadas y su recaudación, con las liquidaciones practicadas en sede de gestión y su recaudación. 65

Tabla III. Relación de declaraciones de IVA presentadas y su recaudación, con las liquidaciones practicadas en sede de gestión y su recaudación. 65

Tabla IV. Resultados de los procedimientos llevados a cabo por la Inspección de Tributos en el periodo 2004-2018. 67

Tabla V. Recursos de reposición presentados y resueltos en sede de la AEAT, entre los años 2004 y 2017. 68

Tabla VI. Reclamaciones interpuestas y resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativas entre 2004 y 2018. Porcentaje de procedimientos sustanciados por el Procedimiento Abreviado, Procedimiento General y otros. ... 73

Tabla VII. Reclamaciones interpuestas y resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativas entre 2004 y 2018, bajo los conceptos de IRPF, IS e IVA. 77

Tabla VIII. Reclamaciones interpuestas y resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativas entre 2004 y 2018, bajo los conceptos de Impuesto sobre Patrimonio, ITPyAJD e ISD. 80

Tabla IX. Movimiento de asuntos en la jurisdicción contencioso-administrativa en el año 2018. 85

Tabla X. Asuntos tributarios ingresados ante los TSJ y su porcentaje respecto del total de asuntos ingresados ante los TSJ. 88

Tabla XI. Duración media de los procedimientos terminados, en materia tributaria, en sede del TSJ en el periodo 2010-2016. 89

Tabla XII. Actas de conformidad y actas con acuerdo suscritas entre los ejercicios 2004 y 2017, en sede de la Inspección de Hacienda del Estado. Porcentaje relativo con respecto al total de actas instruidas. 227

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico I.1. Esquema de cumplimiento fiscal y graduación de las medidas a aplicar. 57

Gráfico II. Evolución de las reclamaciones interpuestas y resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativos en el periodo 2003-2018. 74

Gráfico III. Sentido del fallo del total de resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativos en el periodo 2004-2018. 75

Gráfico IV. Sentido del fallo del total de resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativos en el periodo 2004-2018, en tributos de gestión estatal (IRPF, IS e IVA). 79

Gráfico V. Sentido del fallo del total de resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativos en el periodo 2004-2018, en los tributos de gestión autonómica (Impuesto sobre Patrimonio, ITPyAJD e ISD). 82

Gráfico VI. Movimiento de asuntos en las salas de lo contencioso-administrativo de los TSJ, durante el periodo 2004-2018. 86

Gráfico VII. Evolución de la deuda pendiente a 31 de diciembre de los años comprendidos en el periodo 1996-2016, en miles de millones de euros. 93

Gráfico VIII. Evolución de la deuda pendiente en periodo ejecutivo a 31 de diciembre de los años comprendidos en el periodo 2004-2016, en miles de millones de euros. 94

ABREVIATURAS

- **AA.VV.:** Autores varios.
- **ADR:** Alternative Dispute Resolution.
- **AN:** Audiencia Nacional.
- **AEAT:** Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- **BOE:** Boletín Oficial del Estado.
- **BOI:** Bulletin Officiel des Impôts
- **CAREC:** Consell Assessor per a la Reactivació Econòmica i el Creixement de la Generalitat de Cataluña.
- **CCE:** Código del Contribuyente Europeo.
- **CE:** Constitución Española de 1978.
- **CEOE:** Confederación Española de Organizaciones Empresariales.
- **CGI:** Code Général des Impôts.
- **CIAT:** Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- **D.A.:** Disposición Adicional.
- **DGT:** Dirección General de los Tributos.
- **DRU:** HMRC's Dispute Resolution Unit.
- **E&C DRB:** Enforcement & Compliance Disputes Resolution Board.
- **FTM:** Fast Track Mediation.
- **FTMC:** Fast Track Mediation Collection.
- **FTS:** Fast Track Settlement.
- **GESTHA:** Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda.
- **HMCTS:** Her Majesty's Courts and Tribunals Service.
- **HMRC:** Her Majesty's Revenue and Customs.
- **HRCP:** High Risk Corporates Programme.
- **IBI:** Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- **IFA:** International Fiscal Association.
- **IRC:** Internal Revenue Code.
- **IRS:** Internal Revenue Service.
- **IP:** Impuesto sobre Patrimonio.

- **IRNR:** Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- **IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **IS:** Impuesto sobre Sociedades.
- **ISD:** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- **ITPyAJD:** Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- **IVA:** Impuesto sobre el Valor Añadido.
- **LC:** Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
- **LEC:** Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.
- **LGT:** Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- **LIS:** Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- **LJCA:** Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.
- **LPAC:** Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- **LPF:** Livre des Procédures Fiscales.
- **LSS:** Litigation and Settlement Strategy.
- **MCRP:** Managing Complex Risk Programme.
- **MINEFI:** Ministère de l'Économie et des Finances.
- **núm.:** Número.
- **OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- **Op. Cit.:** Opere citato.
- **RGGI:** Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- **RGR:** Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
- **RGRST:** Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.
- **RGRVA:** Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

- **RIS:** Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- **STC:** Sentencia del Tribunal Constitucional de España.
- **TAC:** Tax Assurance Commissioner.
- **TC:** Tribunal Constitucional de España.
- **TEAC:** Tribunal Económico-Administrativo Central.
- **TEAL:** Tribunal Económico-Administrativo Local.
- **TEAR:** Tribunal Económico-Administrativo Regional.
- **TEDH:** Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
- **TFUE:** Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- **TJUE:** Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- **TS:** Tribunal Supremo español.
- **TSJ:** Tribunal Superior de Justicia.
- **TDRB:** Tax Disputes Resolution Board.
- **UE:** Unión Europea.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene por objeto llevar a cabo un estudio del estado actual de la relación jurídico-tributaria entre la Hacienda Pública y los contribuyentes, a través, de una parte, de la evaluación de la conflictividad existente en sede administrativa y contenciosa así como, de otra, en consonancia con la anterior, del cumplimiento del principio de seguridad jurídica. Con este último aspecto, venimos a referirnos a cómo se desarrolla, en la práctica, el procedimiento tributario y, de forma consustancial al mismo, en qué medida el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes se encuentra presidida por el mencionado principio de seguridad jurídica.

Como desarrollo del párrafo anterior, podemos establecer delimitaciones que concretarán el objeto de nuestra investigación, para lo cual anticiparemos la hipótesis de trabajo, que constituye nuestro punto de partida. Así, consideramos que la configuración del sistema de aplicación de los tributos, basada en la generalización de las autoliquidaciones, conforme a la cual el contribuyente ejerce el protagonismo casi absoluto en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, unido al unilateralismo de la Administración en los procedimientos de liquidación y toma de decisiones, inciden tanto sobre la conflictividad tributaria cuanto sobre el distanciamiento entre ambas partes de la relación. Sin embargo, el fomento de una relación cooperativa entre la Hacienda Pública y los contribuyentes, cuyo desarrollo e implementación se base en los principios de transparencia, confianza mutua, acceso a la información y participación ciudadana, en que se promueva el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, así como la instauración de procedimientos amistosos de resolución de conflictos en vía administrativa, que actúen de forma alternativa a los cauces ordinarios, pueden dar lugar a la disminución de la litigiosidad tributaria y el incremento de la seguridad jurídica en este ámbito. Por tanto, partiendo de esta hipótesis de trabajo, hemos podido circunscribir el objeto de nuestra investigación, en los términos que a continuación pasaremos a describir.

Nuestro trabajo se divide en dos partes. Una primera parte en que se lleva a cabo un estudio de la actual conflictividad en materia tributaria, partiendo del estado de la relación jurídica entre la Hacienda Pública y los obligados tributarios. Así pues, en esta primera parte tiene lugar el desarrollo de la relación jurídico-tributaria en sentido abstracto y, desde la concreción, toma como perspectiva el sistema de autoliquidaciones masivas que

caracteriza el Derecho Tributario español. A lo largo del primer capítulo, analizamos la respectiva posición de Administración tributaria y obligados, contemplada bajo el prisma de la interpretación sistemática de la Norma Fundamental. La configuración de España como Estado Social y Democrático de Derecho (artículo 1 de la CE) se ha trasladado a las instituciones fiscales y, en consecuencia, al desarrollo de las relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos.

Esta configuración deja de lado la concepción de contribuyente-súbdito, lo que obliga a efectuar un análisis de los procedimientos tributarios desde el plano de los principios fiscales, reconocidos en el artículo 31 de la CE, de generalidad, capacidad económica, igualdad, justicia, progresividad e interdicción de la confiscatoriedad, de forma sistemática junto con los derechos fundamentales y libertades públicas reconocidos en el Texto Constitucional, pero especialmente, desde el punto de vista de los valores superiores de justicia e igualdad (artículo 1 de la CE). No obstante lo anterior, aun cuando ambas partes se encuentran investidas de derechos y obligaciones, cabe anticipar que este plano de igualdad no es en absoluto simétrico por dos motivos. En primer lugar, la Administración ostenta la tutela del interés general que, en nuestro ámbito, se traduce en la potestad de recaudación de los ingresos tributarios correspondientes, modulado bajo el prisma de los derechos y garantías constitucionales y legales, reconocidos a los obligados. En segundo lugar, por cuanto la realidad pone de manifiesto el control de la Administración, garante de los principios tributarios, que ostenta los medios técnicos, personales, económicos y, especialmente, normativos[1], para hacer que la relación tributaria ostente un carácter asimétrico.

Asimismo, debemos partir del reconocimiento de la complejidad de la realidad social y económica del momento, especialmente tomando en consideración la perspectiva internacional de las operaciones económicas, que da lugar a que la aplicación de los tributos trascienda el territorio nacional, extremo que no solo incide en la interpretación

[1] Concebimos como medios normativos el desarrollo de aquellas obligaciones de suministro de información que ostentan los obligados tributarios que contribuyen a que la Administración pública disponga de gran parte de los datos económicos y personales de los contribuyentes, de forma previa a la presentación y pago de la correspondiente autoliquidación. Ejemplo de ello es la obligación periódica que las compañías prestadoras de los suministros de energía eléctrica tienen de proporcionar información relativa a contratos de suministro, titulares, referencia catastral de los inmuebles y localización de los mismos, a través del modelo 159. Esta obligación se introdujo a través de la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias.

de los elementos fácticos y jurídicos de la obligación, sino también sobre la construcción de la figura del ciudadano-contribuyente. Por este motivo, hemos contemplado que es oportuno tomar como referencia la perspectiva las recomendaciones de organismos supranacionales con respecto a la relación jurídico-tributaria que debe ser desarrollada por los Estados. En tales términos, se estudian las recomendaciones efectuadas por la OCDE que, desde el año 2002, con la constitución del Foro de la Administración Tributaria, ha tratado de abordar los problemas que en esta materia son comunes a la gran mayoría de Estados y Administraciones, tales como la lucha contra la planificación fiscal agresiva en el contexto de la economía global. En especial, hemos tomado como referencia el documento del año 2013, *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance.* De igual modo, el contexto comunitario en el que nos situamos nos ha llevado a tomar como referencia las recomendaciones y documentos publicados por la Comisión Europea, principalmente. Sobre las recomendaciones y documentos publicados por los organismos internacionales, hemos contemplado su aplicación en España, llevada a cabo, principalmente, a través del Foro de Grandes Empresas, constituido en el seno de la AEAT en el año 2009, así como la adhesión, por parte de las sociedades que forman parte del Foro, al Código de Buenas Prácticas Tributarias, que supone un compromiso de transparencia y responsabilidad por parte de las empresas adheridas; así como el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, constituido en julio de 2019, cuyos miembros se encuentran adheridos al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios.

El planteamiento de la necesidad de aplicar medidas generales de cooperación y participación ciudadana en los procedimientos tributarios, como medio para reducir la conflictividad e incrementar la seguridad jurídica en la materia, solo puede tomar forma previo análisis de la litigiosidad tributaria existente en la actualidad, así como mediante el análisis de las causas de la misma. Por ello, hemos analizado, de una parte, las cifras relativas a los procedimientos de aplicación de los principales tributos estatales (IRPF, IS e IVA) en sede del Departamento de Gestión y de Inspección, plasmadas en las memorias anuales de la AEAT. Con respecto al procedimiento de revisión, hemos trasladado y analizado los datos correspondientes a los recursos de reposición, interpuestos y resueltos desde el año 2004, fecha en que entró en vigor la actual Ley General Tributaria, para lo cual hemos solicitado los datos, mediante el ejercicio de nuestro derecho de acceso a la

información pública[2], a través de la Unidad de Información de Transparencia del Ministerio de Hacienda. Asimismo, hemos analizado las cifras de litigiosidad en sede económico-administrativa, en términos cuantitativos, tanto desde el punto de vista general (número de reclamaciones interpuestas y resueltas por ejercicio; pendencia, sentido absoluto del fallo y clase de procedimiento), cuanto desde un análisis por cada categoría de tributo, distinguiendo entre aquellos parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen común (IRPF, IS e IVA) y los totalmente cedidos (IP, ITPyAJD e ISD), de acuerdo con las previsiones de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre[3]. A fin de reseñar la importancia que, desde nuestro punto de vista, tiene la revisión en vía administrativa, hemos observado la litigiosidad fiscal en sede jurisdiccional, ante lo cual nos hemos encontrado una dificultad, derivada de la ausencia de unos tribunales especializados en la materia, separados de la jurisdicción contencioso-administrativa general, que nos permita evaluar de forma singularizada la conflictividad tributaria en sede jurisdiccional. En este sentido, solamente hemos podido disponer de datos oficiales relativos al número de recursos anuales interpuestos, concernientes a la materia tributaria, en sede de TSJ, mientras que los datos correspondientes a la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo son de carácter genérico y meramente ilustrativo, sirviendo como contraste de las cifras plasmadas para la revisión en vía administrativa.

Sobre la base de los datos expuestos en el capítulo segundo de la primera parte, hemos finalizado el mismo mediante un estudio de cuáles son las causas que dan lugar a la existencia de los altísimos niveles de conflictividad que se exponen. En síntesis, la principal causa es de origen legislativo, como es la complejidad de la normativa tributaria. Asimismo, existen dos causas de litigiosidad de carácter procedimental, como son la existencia de un extenso abanico de deberes formales que cada obligado debe cumplir, a los que se unen las características propias de los procedimientos de aplicación y revisión tributarias, tales como el hecho de que se desarrollan, en esencia, por escrito, así como su dilatada extensión en el tiempo. Estas causas influyen, a su vez, sobre un factor intrínseco a los obligados tributarios, como es la ética fiscal y su papel en el cumplimiento voluntario del deber de contribuir.

[2] Reconocido por la Ley 19/2003, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

[3] Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Una vez llevado a cabo el análisis del estado actual de la relación tributaria en España, así como de la conflictividad en la materia, la segunda parte de nuestro trabajo efectúa propuestas de mejora en el seno de los procedimientos tributarios *ex post*, es decir, una vez existen discrepancias entre Administración y obligados, ya sean mínimas, que puedan dar lugar a la iniciación de un procedimiento de comprobación que, a su vez, puede dar lugar al inicio de procedimientos de recaudación y revisión.

Para ello, debemos delimitar el concepto de relación cooperativa que, a nuestro parecer, debe ser contextualizado en el marco de nuestro ordenamiento jurídico. Así, el planteamiento de traslación del concepto de relación cooperativa es consecuencia del análisis del estado actual de la conflictividad tributaria. Otro de los motivos que nos ha llevado a plantear la institucionalización de la relación cooperativa es la deuda tributaria pendiente, tanto desde la perspectiva absoluta, es decir, la suma del débito que se encuentra en periodo voluntario de pago y aquél que se encuentra en periodo ejecutivo, como desde la perspectiva exclusivamente de esta última fase, desde el momento en que la Administración emplea los medios legales a su alcance para obtener el cobro coactivo de la deuda.

Sin embargo, no solo contemplamos la relación cooperativa desde la perspectiva de la disminución de la conflictividad, analizada con las cifras correspondientes a la vía de revisión y desde la deuda pendiente de cobro, sino también como el reconocimiento legal del derecho-deber de participación en los asuntos públicos, como elemento propio del Estado social y de Derecho, que puede dar lugar a equilibrar las posiciones que ostentan Administración y contribuyentes, para lo cual nos ha sido oportuno plantear las medidas de cooperación desde la perspectiva de las recomendaciones de la OCDE, a fin de extender las mismas no solo a grandes contribuyentes, sino a todo el cuerpo de obligados tributarios, mediante la introducción de propuestas de finalización convencional de los procedimientos de aplicación y revisión de los tributos.

La relación cooperativa, desde esta perspectiva, nos conduce planteamiento de los mecanismos amistosos de resolución de conflictos, en que ambas partes sean partícipes de la decisión alcanzada, cuando nos encontramos ante supuestos en que deben concretarse conceptos jurídicos dotados de una indeterminación objetiva (por ejemplo, el grado de afección de un elemento patrimonial a la actividad económica), motivo por el cual hemos contemplado el encaje constitucional de la misma. Para el desarrollo de tales medios, debemos delimitar nuevamente el cuerpo de nuestra investigación. Así pues,

hemos partido del análisis de los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos y revisión de los mismos, examinando la actual regulación desde el prisma de la concertación entre ambas partes de la relación fisco-contribuyente, estudiando figuras tales como la tasación pericial contradictoria (artículo 135 de la LGT); la conformidad en el procedimiento de comprobación limitada (artículo 140.2 de la LGT); las actas con acuerdo y de conformidad en el procedimiento inspector (artículos 155 y 156 de la LGT); los aplazamientos – fraccionamientos en sede de recaudación tributaria (artículo 65 de la LGT); la tasación pericial contradictoria en fase de embargo (artículo 97 del RGR); y los convenios concursales a efectos de la Hacienda Pública. En cuanto a los procedimientos de revisión, hemos analizado los recursos potestativos de reposición y las reclamaciones económico-administrativas. En definitiva, hemos contemplado la relación cooperativa desde el momento en que existe una discrepancia entre la Administración y los administrados, que puede dar lugar a un acto de liquidación que modifique la autoliquidación ya presentada o bien a la necesidad de aclaración de las posibles discrepancias entre los datos de que dispone la Administración y los datos declarados por los contribuyentes en sus autoliquidaciones. La cooperación no se establece en la emisión de la liquidación, por la que se finaliza el procedimiento, dado que la elaboración de este acto será de competencia exclusiva del órgano público (artículo 101 de la LGT), sino sobre el contenido de la misma, es decir, sobre los elementos de hecho y de Derecho que han dado lugar a la emisión de la liquidación. Dicho de otro modo, con esta investigación promovemos y analizamos la participación en la concreción de los términos de la obligación tributaria, en virtud de la cual ha surgido una discrepancia entre ambas partes implicadas, al objeto de mitigar tales diferencias.

En consonancia con lo anterior, nos hacemos eco de la denominada "terminación convencional del procedimiento", legalizada en el Derecho Administrativo a través de la norma habilitante contenida en los artículos 86 y 112.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuyos antecedentes directos son los artículos 88 y 107.2 de la Ley 30/1992, de Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Mantenemos la aplicabilidad de tal habilitación al procedimiento tributario, considerando este una especialidad *ratione materiae,* del procedimiento administrativo común, el cual tiene constituye una norma integradora para todas las administraciones públicas, incluida

la tributaria, tal como expondremos con mayor detenimiento. Por ello, unido al análisis de los procedimientos, realizamos propuestas en las que interviene figuras de resolución amistosa de los conflictos, trasladando la calificación de Singer (1996)[4] a nuestro ámbito. Proponemos, de una parte, la concertación de entrevistas entre actuario y obligado, inicial, para aclarar los términos de la comprobación, y final, al objeto de verbalizar la fase de alegaciones, dando la oportunidad de que Administración y contribuyentes alcancen un punto de encuentro, de forma autónoma, a los efectos de concretar la aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados o apreciar los hechos para la aplicación del Derecho. Pero también proponemos la intervención de un órgano mediador, a modo de tercero imparcial y experto en el ámbito tributario, al objeto de aproximar posiciones entre las partes y facilitar la concertación, evitando alcanzar la vía de revisión, extremo que reduciría la conflictividad fiscal. A tal objeto, sin perjuicio de plantear la creación de organismos mediadores *ad hoc*, consideramos que el Consejo para la Defensa del Contribuyente podría reforzar su papel institucional, sirviendo de mediador, como experto tributario que, adicionalmente, ejerza la función tuitiva, como garante del sistema.

En el supuesto en que fracasen los mecanismos de finalización convencional en sede de aplicación de los tributos y, alcanzada la vía económico-administrativa, proponemos que el órgano económico-administrativo actúe como conciliador, de forma previa a la resolución unilateral del asunto.

De todo lo anterior, es fácil de colegir que nos hemos desvinculado de otros medios alternativos de resolución de conflictos que quizá han tenido mayor arraigo en otros momentos, como es el caso del arbitraje[5] y pese a haberse implantado con éxito en otros Estados de nuestro entorno, como Portugal, que introdujo el arbitraje tributario por medio

[4] Singer, L. R., 1996. *Resolución de conflictos: Técnicas de actuación en los ámbitos empresarial, familiar y legal*. Barcelona: Ed. Paidós Mediación.

[5] La Comisión para la reforma de la LGT defendía, en el año 2001, la instauración de un arbitraje de equidad ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en los asuntos de reducida cuantía, al que las partes se sometieran de forma voluntaria. La Comisión proponía limitar el importe del asunto cometido a arbitraje, a fin de no distorsionar el principio de indisponibilidad del crédito público, dado que, por un lado, la decisión tomada por el árbitro sería en equidad y, de otra, el laudo sería inimpugnable. Sin perjuicio de lo anterior, el propio informe reconocía que una parte de la Comisión promovía la no limitación del arbitraje por razón de cuantía, de tal manera que el Consejo, como tercero imparcial, adoptara un laudo en equidad, siempre que existiesen elementos de incertidumbre a dilucidar.
Esta propuesta seguía la estela de los antiguos Jurados Tributarios, regulados en los artículos 149 y siguientes de la LGT de 1963, suprimidos por la Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario. ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2001. *Informe para la reforma de la ley general tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pp.: 232-233.

del Decreto-Ley número 10/2011, de 20 de enero. Esta figura, de carácter heterocompositivo, se funda en la sumisión voluntaria de ambos litigantes a la decisión de un tercero, que se sitúa *supra partes*, y decidirá, bien mediante un arbitraje, bien de derecho, bien de equidad, dando solución al conflicto. En cierta medida, a nuestro parecer, el árbitro, en el caso en que las partes se sujeten a su procedimiento, viene a sustituir la labor de los órganos económico-administrativos, si bien el acercamiento de posturas entre Administración y obligados no se produce por el consenso de ambas partes, sino por la intervención prácticamente unilateral de este tercero. Tal como hemos venido manifestando, contemplamos que la instauración de medios alternativos de resolución de conflictos, que revistan un carácter amistoso, resulta más adecuada, por cuanto tales mecanismos requieren de la activa participación de los contribuyentes para negociar o dialogar sobre el contenido de lo que será la liquidación tributaria. A tal efecto, consideramos que el consenso debe producirse no solo en cuanto a la sumisión de la controversia a un tercero, experto e imparcial en la materia, que decida *supra partes*, sino también en relación con el contenido material de la futura liquidación. Por ello, consideramos más oportuno que el tercero intervenga como mediador-conciliador en el asunto, a fin de facilitar propuestas de salida al conflicto, cuya adopción recaerá en último término, sobre Administración y obligados.

Recalcamos que estas medidas han de tener concepto alternativo, dado que en ningún caso pretendemos que estos mecanismos sustituyan las vías tradicionales de recurso, sino que se han contemplado de cara a fijar la obligación, concretar los hechos e, incluso, los conceptos jurídicos a aplicar.

De una parte, proponemos la institucionalización de un mecanismo alternativo de resolución de conflictos, en el ámbito tanto en sede de inspección tributaria cuanto en el marco del procedimiento de comprobación limitada, seguido ante los órganos de gestión, dadas las características de este último procedimiento, asimilable a una mini-inspección. Para ello, consideramos que puede resultar oportuno la intervención de una oficina mediadora creada al efecto, que facilite el consenso de ambas partes de la relación tributaria, en aras a la concreción de conceptos jurídicos indeterminados, sin necesidad de acudir a la vía de revisión.

Sin perjuicio de lo anterior, si los procedimientos de inspección o gestión no finalizan con consenso entre las partes, bien porque el asunto no se haya sometido a mediación en su momento, bien por falta de avenencia entre las partes, consideramos que los TEAR y

TEAL pueden actuar como órganos expertos e imparciales, garantes del sistema, en un mecanismo de conciliación previa, tal como tiene lugar en sede de los Tribunales Financieros alemanes a través del mecanismo regulado en el artículo 79 de la Ordenanza de los Tribunales Financieros. Para la realización de este objetivo, hemos considerado medidas que podríamos denominar colaterales a la implantación de mecanismos de resolución alternativa de conflictos, especialmente en la vía de revisión, tales como incentivar el cumplimiento de plazos, mediante una adecuación de medios humanos y materiales a los fines; así como promover que los órganos económico-administrativos sean de composición mixta, en la que se incorpore la perspectiva de otros profesionales del ámbito tributario, tales como profesores universitarios o jueces y magistrados, pero también se promueva la participación de la ciudadanía a través de la intervención e profesionales privados de reconocido prestigio en este ámbito. A nuestro juicio, los órganos económico-administrativos requieren de una independencia funcional real, mereciendo traer a colación las conclusiones del Abogado General Europeo, Gerard Hogan, en el asunto C-274/14, presentadas con fecha 1 de octubre de 2019, que considera que el TEAC carece de independencia suficiente por dos motivos: falta de autonomía, relativa ausencia de sujeción a una jerarquía o subordinación; y, de otra parte, ausencia de imparcialidad, en cuanto a su composición. La argumentación vertida por el Abogado General, que es acogida íntegramente por la Sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, señala que estos órganos carecen de naturaleza jurisdiccional a los efectos de plantear cuestiones prejudiciales. Si bien la vía económico-administrativa ostenta el carácter de vía administrativa previa, la argumentación acogida por el TJUE nos conduce a plantear que, en paralelo a la instauración de un mecanismo previo de conciliación, podría ser oportuno modificar la composición y estructura de nombramiento de estos órganos, permitiendo la entrada, de una parte, a representantes de los contribuyentes y, de otra a jueces, magistrados y/o profesionales académicos, con experiencia acreditada en la materia, que equilibren, a nuestro parecer, la balanza de posiciones en sede económico-administrativa.

Adicionalmente, hemos querido resaltar la importancia del papel que deben adoptar Administración y obligados a lo largo del procedimiento. En este orden, si bien la presente tesis no analiza las medidas de prevención que actualmente se encuentran reguladas en la LGT (principalmente, consultas tributarias y acuerdos previos de valoración), hemos considerado oportuno referirnos a las medidas de transparencia que una y otra parte deben

desarrollar, en aras a configurar un clima de confianza mutua y, en especial, de seguridad jurídica en el desarrollo del procedimiento. En lo que respecta a la Hacienda Pública, reseñamos brevemente la necesidad de alejarse del lenguaje críptico que caracteriza a sus comunicaciones y notificaciones, extremo que, sin lugar a duda, consideramos influye sobre el grado de conflictividad en la materia. Por parte de los obligados tributarios, el requisito de transparencia en sus relaciones con la Administración es constitutivo de reequilibrio de posiciones, especialmente cuando se trata de empresas y profesionales. En este sentido, el desarrollo de la norma UNE 19602:2019, "Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso", puede constituir un buen punto de partida para que la empresa, tanto a nivel interno como externo, sea consciente del grado de cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como de su estrategia fiscal, lo cual tendrá un impacto sobre los valores supra-jurídicos de la entidad en esta área.

En síntesis, el objetivo de esta tesis pasa por una labor de adecuación a los nuevos modos de administrar, que introduzcan la activa participación del contribuyente en la configuración del contenido de la liquidación tributaria, así como, de forma general, en el desarrollo del procedimiento, sobre la base del principio de eficacia administrativa[6], tomando la perspectiva del pulcro respecto a los principios tributarios y, en especial, al principio de legalidad. Todo ello, a fin de promover la reducción de las altísimas tasas de conflictividad existentes, que tanto y durante tanto tiempo han preocupado a doctrina y contribuyentes[7], así como suscitar el desarrollo de un procedimiento tributario bajo la

[6] PAREJO ALFONSO, L. 1989. La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública. *Documentación Administrativa*, 218-219.

[7] Entre otros, destacan: ALONSO GONZÁLEZ, L. M., 2014. *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*. Barcelona: Col-Legi Oficial De Gestors Administratius De Catalunya; CEOE, 2014. *Propuestas de CEOE para la reforma fiscal*. Comisión Fiscal de CEOE; ESPEJO POYATO, I. Y GARCÍA NOVOA, C. 2015. La conflictividad tributaria y los medios para combatirla. En: CHICO DE LA CÁMARA, P. (Ed.), *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje* (pp. 12-44). Madrid: ePraxis; FERREIRO LAPATZA, J. J., 2005. *La justicia tributaria en España: Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Madrid: Marcial Pons; LAGO MONTERO, J. M., 2018. *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios* (Primera edición ed.). Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, Thomson Reuters. Asimismo, destacan los informes sobre actitudes fiscales elaborados tanto por el IEF, como por PWC, Tax & Legal Services. ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2017. Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2016. *Documento, número 11/2017*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales; PWC, Tax & Legal Services, 2017. *Consenso fiscal. las nuevas medidas tributarias para la consolidación de las finanzas públicas. primer semestre de 2017.* Disponible en: https://www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/consenso-fiscal-1s-2017.html

perspectiva de la seguridad jurídica mediante la institucionalización de la relación cooperativa. Así pues, tal como ha señalado Sánchez López (2007)[8]:

"(…) la clave de arco de cualquier elaboración teórica que pretenda mínimamente responder a la cuestión del alcance y contenido que deba otorgarse a la voluntad de las partes en materia tributaria en el seno de lo que se ha dado a llamar por la doctrina administrativa "nuevo modo de administrar".

Otras de las delimitaciones que hemos contemplado ha sido en materia de revisión. Así, nos hemos limitado al estudio del procedimiento de aplicación de tributos en sede administrativa, sin entrar a valorar el desarrollo del procedimiento contencioso en sede jurisdiccional. Dos son los motivos que nos han llevado a excluir el procedimiento contencioso. De una parte, las cifras de litigiosidad nos han dado muestra de la importancia de la vía de revisión en sede administrativa a nivel cuantitativo, dado que la mayor parte de los asuntos litigiosos no alcanzan la sede jurisdiccional. En este sentido, si bien hemos propuesto la supresión del recurso potestativo de revisión, por razones de eficacia administrativa, no ocurre lo mismo con las reclamaciones económico-administrativas, que pueden constituir una vía previa de acceso a la justicia tributaria, eficaz y de reducido coste para los contribuyentes. Cuestión distinta es la actual configuración de esta vía sobre la que, tal como hemos puesto de manifiesto en anteriores párrafos, proponemos su reforma, junto con la incorporación de un mecanismo previo de conciliación-mediación que facilite el acuerdo entre ambas partes litigantes, de cara a una resolución ágil y transada del asunto. De otra parte, debemos recordar que las reclamaciones económico-administrativas no tienen por qué suponer un coste económico para el contribuyente o este, al menos, es menor que en el caso del orden jurisdiccional. Así, el reclamante puede personarse por sí mismo en la sede económico-administrativa, extremo que no es óbice para precisar del auxilio de un asesor fiscal o abogado especialista en la materia; sin embargo, en vía jurisdiccional requerirá contratar los servicios de un procurador colegiado en ejercicio, que actuará como representante procesal, y de un abogado ejerciente, que asumirá la defensa jurídica del obligado recurrente. En cuanto al coste personal, traducido en el tiempo que el tribunal tardará en resolver, las cifras nos muestran que el TSJ y la Audiencia Nacional tardan una media de

[8] SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., 2007. Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario. En MORENO GONZÁLEZ, S. (Ed.), *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, pp.: 11-47.

entre 16,8 meses, en el caso del primero, y 29 meses, en el segundo, de acuerdo con los datos recabados por el Consejo General del Poder Judicial para el ejercicio 2018[9]. Dicho de otro modo, el recurso planteado ante el TSJ o la Audiencia Nacional puede tardar más de dos años en ser resuelto, lo que incide sobre la calidad de la justicia y, en especial, sobre el cumplimiento del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. A nuestro parecer, la posibilidad de acceder a una vía económico-administrativa, previa y potestativa a la judicial, puede configurarse como un medio eficaz, en términos económicos y de tiempo, que resuelva las controversias entre Administración y contribuyentes. En especial, en aquellos asuntos de reducida cuantía, así como en los supuestos de contribuyentes con medios económicos más ajustados, limitar los recursos exclusivamente a la sede jurisdiccional puede resultar disuasorio, a nivel de evaluación coste-beneficio, de ahí que las reclamaciones ante los TEAR y TEAL sean una oportunidad procesal adecuada para obtener una resolución fundada en Derecho que dé fin a la controversia existente.

La materialización y desarrollo de la relación cooperativa entre Administración y obligados tributarios, así como la participación de estos últimos en la configuración y contenido de la liquidación tributaria no es una cuestión aislada del ordenamiento tributario español, sino que es una tendencia existente en otros ordenamientos, amparada en el acercamiento a los contribuyentes, así como la categorización de estos, en función del grado de cumplimiento o, mejor dicho su voluntad de cumplimiento. Esta nueva forma de administrar tiende a apartarse de la unilateralidad de la Administración para pasar a una relación obligacional bilateral, equilibrada, en que el ciudadano-contribuyente ostenta derechos fundamentales y, en esencia, en que ambas partes tutelen el interés común, mediante la participación en la configuración de una solución ajustada a los hechos y el Derecho. Si bien cada Estado ha desarrollado la relación cooperativa ajustándose a su propio contexto, hemos considerado efectuar un análisis de la situación actual del ordenamiento español, junto con la emisión de propuestas, tomando como perspectiva las medidas desarrolladas en otros Estados.

De una parte, debemos señalar que no nos encontramos ante un análisis de Derecho comparado, propiamente dicho, en que se estudien los procedimientos tributarios de otros

[9] Para más información al respecto, véase el Capítulo II de la Primera parte. Datos recuperados de: http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/Transparencia/ch.Estimacion-de-los-tiempos-medios-de-duracion-de-los-procedimientos-judiciales.formato1/?idOrg=8&anio=2018&territorio=-&proc=Administracion%20Tributaria

ordenamientos, con estanqueidad. Hemos tratado de efectuar un análisis del Derecho comparado, al objeto de fundamentar nuestras propuestas, es decir, hemos utilizado la regulación desarrollada por otros ordenamientos como punto de apoyo para, de un lado, observar en qué medida ya existe un desarrollo legislativo de la relación cooperativa en los procedimientos de aplicación y revisión de tributos en Ley General Tributaria y, de otro lado, para sustentar nuestras propuestas. Advertimos que el traslado o el acopio de medidas reguladas por el Derecho Tributario de otros Estados no puede tener lugar sin el estudio previo de su adaptación al contexto jurídico español. Por ello, el primer capítulo de nuestra investigación ahonda en el análisis de la relación cooperativa y de los procedimientos alternativos de resolución de conflictos, desde el punto de vista constitucional y legal.

Los dos Estados que con mayor solidez han adoptado las medidas de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria, así como medidas de acercamiento entre ambas partes de la relación tributaria han sido Reino Unido y Estados Unidos, que han sabido adaptar sus procedimientos a las necesidades de sus sistemas de naturaleza autoliquidativa. Sin embargo, si bien la tradición jurídica de *common law* de ambos países nos lleva a examinar y trasladar su ordenamiento con la máxima precaución, consideramos que ambos ordenamientos resultan ejemplares en su relación de cercanía y accesibilidad para los contribuyentes.

En el caso de Reino Unido, nos encontramos con documentos públicos de información tanto para los contribuyentes como para los funcionarios públicos, correspondientes a directrices de actuación y resolución de conflictos, tales como *Litigation and Settlement Strategies*, *Code of Governances for resolving tax disputes* o el llamado *Admin Law Manual*, en los que se contienen mecanismos de cooperación y negociación, utilizados por el Derecho Civil, pero que el HMRC se encuentra legalmente facultada para emplear[10], de conformidad con el artículo 54 de la norma *Taxes Management Act,* de 1970. Adicionalmente, se han desarrollado programas de resolución amistosa de conflictos, categorizados conforme al tipo de casos, entre los que destacan los denominados *Large and complex cases*, cuyo inicio tuvo lugar en el año 2011, y en los que el desarrollo del procedimiento destaca por su oralidad.

[10] La Sentencia R (on the application of Wilkinson) v. Inland Revenue Commissioners [2006] STC 270, reconoce a la autoridad tributaria capacidad para efectuar "*extra-statutory concessions*", que posteriormente han sido materializadas en la normativa tributaria británica.

Estados Unidos, por su parte, se encuentra en una situación similar a Reino Unido, con una administración muy activa a nivel informativo, en las notificaciones de inicio de procedimiento, pero también de forma previa, con la publicación de documentos, tanto en inglés como en español, sumamente sencillos, sin caer en el simplismo como, por ejemplo, la denominada *Publication 1. Your rights as a taxpayer.* Asimismo, se regulan distintos mecanismos de concertación con los contribuyentes, a fin de lograr una satisfacción extraprocesal, en vía administrativa, entre IRS y contribuyentes, sin necesidad de alcanzar la Oficina de Apelaciones o, incluso los tribunales. Entre otros, destacan las figuras *offer in compromise* (Sección 7122 de IRC), *closing agreements* (Sección 7121 del IRC), ambos finalizados mediante los formularios 866 y 906, respectivamente, indicativos de su institucionalización. E inclusive, en caso de fracasar la suscripción de los anteriores, el caso se puede sujetar a mediación, que se celebrará ante la Oficina de Apelaciones (Sección 7123 (b) (1) del IRC). De igual modo, se han desarrollado programas piloto de mediación denominados *Fast Track Mediation,* sustituido por el *Fast Track Mediation Collection,* así como el *Fast Track Settlement*, posteriormente institucionalizados, que resultan indicativos por el interés en cuanto a la concertación entre Administración y contribuyentes en la materia.

Otros Estados con una tradición jurídica más cercana a la española como son Italia, Francia y Portugal nos han servido de base para el desarrollo teórico de propuestas llevadas a cabo en nuestro trabajo. En lo que respecta a Italia, la figura del *accertamento con adesione del contribuente*, instaurada en el año 1994, mediante Decreto Legislativo número 546 ya sirvió de base para la regulación de las actas con acuerdo, introducidas en nuestro ordenamiento con la LGT de 2003[11]. En este Estado, tal como ocurre en España, la mayor parte de los conflictos tributarios son relativos a asuntos de cuantía inferior a 20.000 euros[12], lo que dio lugar a desarrollar el procedimiento de *reclamo* y *mediazione*,

[11] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2001. *Informe para la reforma…* Op. Cit. Pp.: 152-154. ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, 2003. *Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Ministerio de Hacienda. Pp.: 56-59.

[12] En el año 2018, el 72,63% de los litigios tributarios italianos fueron de cuantía inferior a 20.000 euros. En España, en el año 2016, último de referencia, dado que la Memoria del ejercicio 2017 carece de datos al respecto, el 57,02% de los asuntos se tramitaron por el procedimiento abreviado ante los órganos económico-administrativos, es decir, la cuantía objeto de reclamación era inferior a 6.000 euros en el caso de cuotas o 72.000 en caso de litigio sobre valoración de bases imponibles. DIPARTAMENTO DELLE FINANZE. DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, 2019. *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attivita' delle Commissioni Tributarie. Anno 2018*. [En línea]. Roma. Disponible en: https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-

mediante Decreto Legislativo número 98, de 6 de julio de 2011, que nos ha servido de referencia para proponer la institucionalización de una conciliación-mediación previa ante los TEAR y TEAL. En relación con Francia, cuya regulación procedimental es muy similar a la española, por cuanto dispone de un recurso previo y preceptivo ante órganos administrativos, la prevención de los litigios se ha desarrollado, esencialmente, a través de las Comisiones y Comités de Derecho Tributario que intervienen, en función de la materia objeto de controversia y, a petición de cualquiera de las partes, en el curso de un procedimiento de inspección (artículo L59 del LPF y 1651 y siguientes del CGI). Hemos tomado en cuenta no solo el carácter mediador de estas comisiones, que facilitan el acercamiento de posturas mediante emisión de informes que, en la mayor parte de los casos, son seguidos por la Administración, sino también por la composición de los distintos órganos que componen estas comisiones y comités. Este último aspecto lo hemos contemplado como fundamental, de cara a sostener la pervivencia de la vía económico-administrativa, motivo por el cual hemos propuesto medidas dirigidas a garantizar la independencia de los TEAR, TEAL y TEAC, consistentes en modificar la composición de estos órganos, siguiendo el ejemplo de las comisiones francesas. Estas son de composición mixta, formadas tanto por representantes de los contribuyentes cuanto por representantes de la Administración, a los que se pueden añadir otros miembros de mayor neutralidad (por ejemplo, un profesor universitario especializado en Derecho o Economía, en el caso del Comité de abuso de derecho en materia fiscal, de acuerdo con el artículo 1653C del CGI). Por su parte, en el caso de Portugal, la introducción de la figura del arbitraje tributario, regulado por el Decreto-ley 10/2011, de 20 de enero, ha dado lugar a que el Centro de Arbitraje Administrativo sea la auténtica vía de revisión, dada su agilidad y flexibilidad, frente a la vía ordinaria de recurso.

En el ámbito de revisión, si bien nuestra investigación no se centra en el ámbito de las Haciendas Locales, hemos considerado preciso tomar como referencia la figura del Consell Tributari de Barcelona, como órgano que sirve de puente entre la Hacienda Local del municipio y el contribuyente, en el ámbito del recurso de alzada regulado en el artículo

tributario. [Consulta: diciembre 2019]. Pp.: 10-11. ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2018. *Memoria 2017*. [En línea]. ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2017. *Memoria 2016*. [En línea]. P.: 17. Disponibles en: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx [Consulta: abril 2020].

46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona.

Por último, nos remitimos al actuar de la Administración tributaria alemana a lo largo del procedimiento inspector. Pese a que el sistema alemán es eminentemente liquidativo, merece ser destacado el desarrollo de entrevistas informativas con los sujetos inspeccionados, así como el intento de concertación de la controversia en sede administrativa, se une al llamado diálogo final o *schlussbessprechung* (parágrafo 201 de la Ordenanza Tributaria), destinado a la resolución del conflicto entre inspección y el contribuyente. Esta voluntad de concertación se extiende también al recurso de reposición, a través del denominado debate previo o *erörterungstermin* (parágrafos 347-367 de la Ordenanza Tributaria), así como a los Tribunales financieros, mediante la celebración de audiencia pública, similar a una conciliación en sede judicial (parágrafo 79 de la Ley de los Tribunales Financieros), en la que el tribunal promueve la concertación de voluntades de ambas partes, al objeto de finalizar de forma amistosa el procedimiento.

La instauración de la relación cooperativa y de las medidas propuestas tiene, como ya hemos puesto de manifiesto, dos finalidades, como son la reducción de la litigiosidad tributaria y el acercamiento de Administración y contribuyentes, a los efectos de que el cumplimiento de obligaciones tributarias se lleve a cabo bajo la perspectiva del principio de seguridad jurídica. Este último, en síntesis, supone que el contribuyente pueda saber a qué atenerse de forma previa a la realización del hecho imponible, pero también una vez incurso en un procedimiento tributario ante la Hacienda Pública. Por ello, promovemos que los procedimientos sean transparentes y, en el supuesto en que ambas partes alcancen un convenio, que este sea publicado como garantía tanto de la legalidad del acuerdo, como para sentar precedente para otros obligados tributarios. A lo anterior se une la necesidad de que existan criterios jurídicos y procedimentales por parte de la Administración y, sobre todo, por parte de la Inspección de Hacienda, que sean públicos y notorios, a fin de que el contribuyente con voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias, lo haga bajo criterios investidos de seguridad jurídica[13].

[13] En este ámbito, destaca la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 17 de abril de 2019, recurso 866/2016, vincula el sistema de autoliquidación de tributos con los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, poniendo de manifiesto en su Fundamento de Derecho Séptimo:
"A lo dicho podemos añadir que el principio de seguridad jurídica, y el de confianza legítima, en los términos que hemos examinado adquieren especial relevancia en el ámbito de la aplicación de los tributos

Nuestra investigación supone abordar la conflictividad, principalmente desde la dogmática de la forma o del procedimiento tributario. No obstante, no alcanzamos a abordar propuestas para limitar el avance de la litigiosidad, en relación con una de sus principales causas, desde la dogmática del fondo del asunto: la complejidad de la normativa tributaria. En este sentido, si bien en el capítulo segundo de la primera parte abordaremos las causas de las cifras de conflictividad expuestas, detenernos en propuestas concretas de simplificación y claridad normativa consideramos que es una labor que concierne, en mayor medida, a una investigación paralela relativa a cada figura tributaria concreta, dado que la presente se centra en una visión de la relación cooperativa y de los procedimiento de aplicación y revisión de los tributos estatales, sin que nuestra tesis tenga por objeto el análisis del contenido material de cada tributo en cuestión.

por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978. El que recaiga sobre el contribuyente la obligación, no solo material del pago del tributo, sino la formal de declararlo, identificarlo, determinarlo, calcularlo, cuantificarlo y, en su caso pagarlo, supone un esfuerzo y una carga nada despreciable.

Resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente."

PARTE I: LA CONFLICTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.

CAPÍTULO I: LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL.

I.1. Introducción.

El desarrollo del procedimiento tributario cuenta con dos actores principales, como son Administración y los obligados, a tenor de lo establecido en el artículo 17 de la LGT, que conceptualiza la relación tributaria. Si bien anticipamos que la complejidad de la realidad jurídico-social actual dificulta e incluso imposibilita un concepto unitario de relación tributaria[14], en los sucesivos apartados, trataremos de perfilar cómo se vinculan Administración Tributaria y obligados en la actualidad, en el marco del Estado social y democrático de Derecho, establecido con la Constitución Española (artículo 1.1).

Cabe advertir que el Derecho Tributario no es ajeno a la realidad económica, política y social de su contexto y, tal como señalan Chico de la Cámara (2015)[15] y Ferreiro Lapatza (2004)[16], esta área del Derecho se califica como un ordenamiento de injerencia conforme al cual los individuos integrados en sociedad deben dirigir su conducta con respecto al resto de personas con las que se integran. De igual modo, ha de caracterizarse como ordenamiento instrumental, toda vez que el Derecho Tributario tiene como finalidad establecer un ingreso para el Estado, para lo cual la Ley vincula la realización de ciertos hechos a la obligación a cargo de determinadas personas, físicas o jurídicas, de pagar como tributo al Estado una suma de dinero, en los términos señalados en el artículo 2.1 de la LGT. Así pues, el replanteamiento de la relación jurídico-tributaria y su circunscripción a la cooperación, correlacionada con la apertura de espacios de diálogo a través de los cuales Administración y contribuyentes puedan comunicarse directamente, puede servir para que la primera no sea ajena a la realidad del Derecho Tributario y, en

[14] Ferreiro Lapatza reconoce los límites de la norma para poder regular toda la actividad social o regular de forma completa la vida en sociedad, definiendo la relación jurídico-tributaria como "un conjunto de vínculos y relaciones tan variados, indeterminados e interrelacionados, que pierde toda su capacidad para identificar y delimitar acciones sociales o comportamientos que se quieren ordenar, permitir o prohibir con el fin de organizar la vida en sociedad; que pierde todo su valor para construir el Derecho o analizar un ordenamiento*"*. FERREIRO LAPATZA, J. J. 2004. *La nueva ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. P.: 77.

[15] Señala Chico de la Cámara que las normas de Derecho Tributario responden a un modelo deóntico imperativo, de modo que las mismas imponen comportamientos a partir de hechos legalmente tipificados. CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). 2015. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Madrid: ePraxis: Fundación Impuestos y Competitividad. Pp.: 200-201.

[16] FERREIRO LAPATZA, J. J. 2004. *La nueva ley….* Op. Cit. P.: 73.

tales términos, se haga eco de la complejidad de la realidad social y económica que impregna este ámbito; así como fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de los contribuyentes, bajo parámetros de seguridad jurídica.

Aun cuando un análisis de la relación jurídico-tributaria en el marco jurídico por el que se rige España, en los términos descritos, podría extenderse a un debate dogmático y de reducido pragmatismo, entendemos necesario efectuar un estudio previo de la posición actual de Administración y obligados tributarios, desde la perspectiva de la coordinación y cooperación entre ambas partes de la relación fiscal, al objeto de constituir la base de la investigación posterior de los procedimientos tributarios en España, la conflictividad existente entre Administración y contribuyentes, así como, indudablemente, al efecto de promover la introducción de medidas fiscales que fortalezcan la relación y principios tributarios.

I.2. La relación jurídica de Administración Tributaria y obligados tributarios.

La entrada en vigor de la Constitución Española de 1978 trae causa del establecimiento de un nuevo régimen de relaciones entre los ciudadanos y los poderes públicos, incluido el poder tributario, cuya acción se vincula directamente con la configuración del Estado, contenida en el texto constitucional[17]. Así pues, con la introducción del Estado social y democrático de Derecho en España (artículo 1.1 de la CE) tiene lugar la sujeción de los ciudadanos y poderes públicos a la Constitución y resto del ordenamiento jurídico (9.1 de la CE), lo que a su vez conlleva que el ejercicio unilateral e imperativo de potestades y prerrogativas públicas por parte de la Administración, quede relegado a un modelo de Estado previo, carente de naturaleza democrática y social, de modo que se quiebra la identificación de la actuación administrativa con el acto unilateral, dada la insuficiencia de este para dar respuesta a la compleja realidad actual del Derecho Tributario [18]. El mencionado artículo 9.1 de la CE establece, en términos genéricos, el principio de legalidad, en tanto principio básico del Estado de Derecho, conforme al cual tanto ciudadanos como poderes públicos se encuentran sujetos al cumplimiento del

[17] CAZORLA PRIETO, L. M. 1981. *Poder tributario y Estado contemporáneo*. Madrid: IEF, Ministerio de Hacienda. P.: 81.
[18] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. 1998. *Los procedimientos tributarios: su terminación convencional.* Madrid: Colex. Pp.: 33; 98-99.

ordenamiento jurídico, partiendo del deber de acatar la Constitución, en tanto norma suprema de nuestro ordenamiento[19]. En estos términos, el poder y, concretamente, el tributario, no puede ser contemplado desde la perspectiva de aquel que ostenta una potestad de *imperium*, puesto que daría lugar a que perviviera la figura del ciudadano-súbdito, frente a la figura de ciudadano-contribuyente[20], reconocida, tal como veremos a continuación, en la Constitución Española. Dicho de otro modo, la configuración de España como un Estado social y democrático de Derecho no es un hecho ajeno a la Administración, sino que este debe proyectarse en el funcionamiento de la misma y, de forma concreta, en su relación con los ciudadanos, lo que nos traslada a que estos participen en la toma de decisiones en el curso del procedimiento administrativo, extremo que debe entenderse comprendido no solo en la fórmula del artículo 1.1 de la CE, sino también en el artículo 23 de la CE, que establece el derecho fundamental de participación en los asuntos públicos, "directamente o por medio de representantes"[21]. En tales términos, señala Vaquer (2018)[22] que la Administración debe adaptarse a los requerimientos del Estado social y democrático de Derecho, de tal manera que se instrumenten otros mecanismos de gestión, cercanos a la persuasión y el consenso, frente a la coacción, lo que precisa de la participación ciudadana y, en consonancia, de la colaboración de los entes públicos con los ciudadanos. La complejidad del Derecho Tributario actual da lugar a que el procedimiento y la relación jurídica entre Administración y ciudadanos se contemple más desde el punto de vista de la colaboración, especialmente dado que el procedimiento en este ámbito se caracteriza por ser un procedimiento de masas, eminentemente autoliquidativo[23], lo que promueve, aún más si cabe, la participación de los ciudadanos en la esfera administrativa.

[19] SÁNCHEZ SERRANO, L. 1997. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*. Madrid: Marcial Pons. P.: 259.
[20] YEBRA MARTUL, P. 2007. Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional. En: AA.VV. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Universidad San Pablo CEU. P. 388.
[21] PAREJO ALFONSO, L. 1987. La participación en el Estado social. *Actualidad administrativa*, 5. P.: 228. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R. 2017. *Curso de Derecho Administrativo II. Decimoctava Edición*. Cizur Menor: Thomson Reuters, Civitas. P.: 435. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. 1998. *Los procedimientos…*Op. Cit. Pp.: 99.
[22] VAQUER CABALLERÍA, M. 2018. El poder administrativo. En: AA. VV. *Estudios de Derecho público en homenaje a Luciano Parejo Alfonso. Tomo II*. Valencia: Tirant lo Blanch. P.: 1263.
[23] MARÍN-BARNUEVO FABO, D. 2018. Las especialidades del Derecho tributario y su proyección en la aplicación de la doctrina de los actos propios. En MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (Dir.). *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario*. Cizur Menor: Aranzadi, Thomson-Reuters. Pp.: 88-89.

El origen del poder tributario, como aquel poder público de naturaleza instrumental, en tanto medio para lograr la consecución de los fines de la comunidad, tiene lugar en la soberanía nacional (artículo 1.2 de la CE), manifestada, a su vez, a través de la norma constitucional. Se refleja así la configuración de una prerrogativa económica de Estado, con una doble función: el establecimiento de los tributos y su exigencia. Dicho de otro modo, se establece que la toma de decisiones, dirigidas a la configuración de nuevos tributos, modificación o derogación de los existentes, en tanto potestad de imposición, será desarrollada por el Estado-legislador, de una parte; y, de otra parte, la potestad para exigir el cumplimiento de las normas de este ámbito, o, en definitiva, el deber de aplicación de los tributos, desarrollado por la Hacienda Pública, en lo que constituiría la separación de poderes entre los órganos legislativos que establecen los tributos; y aquellos que los aplican, que forman parte del poder ejecutivo, que deberán adecuar su actuación a la legalidad administrativa[24], así como a los principios constitucionales del artículo 103 de la CE, desarrollados por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. De forma concreta, el desarrollo de la relación jurídico-tributaria en el ámbito del Estado Social y Democrático de Derecho debe vincularse, en especial, con el concepto de eficacia. Dicho de otro modo, el poder administrativo y, de forma concreta, el poder tributario, es de base democrática y, como tal, debe cumplir los mandatos constitucionales, dada su vinculación a la legalidad establecida por la Constitución y resto del ordenamiento jurídico, con sujeción al principio de eficacia, en términos de función de servicio a la consecución de los valores constitucionales[25]. En tales términos, la configuración jurídica del poder público se instrumentaliza a través de prerrogativas y potestades, que definen y delimitan el ámbito y capacidad de actuación de los poderes públicos, hallándose, entre las prerrogativas, el poder tributario, por cuanto su ejercicio no precisa de atribución específica[26], en contraste con las potestades, que requieren de tal atribución específica, como es el caso de la autotutela de la Administración respecto de sus propios actos, cuya actuación viene definida por el contenido de la LPAC (artículos 112 y siguientes).

[24] "No hay más exigibilidad en sentido propio que la de su titular frente a sí mismo, como consecuencia de que aquél (el poder tributario) se agota en el establecimiento del tributo, y su efectividad posterior se proyecta ya en otros campos que no en el del poder tributario". CAZORLA PRIETO, L. M. 1981. *Poder tributario*… Op. Cit. P.: 83.

[25] PAREJO ALFONSO, L. 1989. La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública. *Documentación Administrativa*, 218-219. Pp.: 23-24. VAQUER CABALLERÍA, M. 2018. *El poder administrativo*… Op. Cit. Pp.: 1257-1258.

[26] VAQUER CABALLERÍA, M. 2018. *El poder administrativo*… Op. Cit. P.: 1257.

Desde la perspectiva del ciudadano, el artículo 31.1 de la CE establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, si bien, como es sabido, este deber no es de carácter absoluto, confiriendo al Estado plenas potestades para su configuración, sino que se ve limitado, de una parte, por el contenido jurídico de los principios tributarios contenidos en tal precepto, como son los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad, justicia e interdicción del carácter confiscatorio de los tributos; y, de otra, de los derechos y libertades del Capítulo II de la CE y, en especial, los desarrollados en su Sección 1ª.

Así, la correlación entre deber de contribuir, sujeto a los principios del artículo 31 de la CE, y la actuación de la Administración, se vincula a la garantía y eficacia del bien jurídico protegido en esta materia, el cual ha sido identificado por la doctrina constitucional como "la distribución equitativa al sostenimiento de los gastos públicos"[27]. Sin perjuicio de lo anterior, si bien los principios de actuación administrativa y, en especial, la eficacia, deben conducir la relación de los poderes públicos tributarios con los ciudadanos, a alcanzar la finalidad pretendida y descrita, al objeto de satisfacer el interés público, tal finalidad debe adecuarse a la legalidad. Dicho con otras palabras, la eficacia es principio de actuación de la Administración (artículo 103.1 de la CE), debiendo desarrollarse o implementarse "sin merma alguna del sometimiento pleno de ésta a la ley al Derecho"[28]. Por tanto, la actuación administrativa debe ser eficaz, dentro del marco de la legalidad[29], lo cual supone que los poderes públicos deben actuar con idoneidad al objeto de satisfacer el interés general[30]. En otras palabras, la Administración debe administrar su poder de forma eficiente, con el objetivo de servir a unos fines, determinados por el ordenamiento jurídico, con plena sujeción a este, en cuanto poder al servicio de la voluntad subjetiva de la ciudadanía, expresada a través de la ley[31].

Siguiendo la argumentación vertida en el párrafo anterior, del artículo 2 de la CE se desprende que, al centro de poder político, emanado de la soberanía nacional, se le

[27] A tal efecto, resulta relevante el Fundamento Jurídico Décimo de la STC 76/1990, de 26 de abril, que señala: "En efecto, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido."
[28] PAREJO ALFONSO, L. 1989. La eficacia… Op. Cit. P.: 32.
[29] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L. 1998. *Los procedimientos*… Op. Cit. P.: 107.
[30] PAREJO ALFONSO, L. 1989. La eficacia… Op. Cit. P.: 47.
[31] VAQUER CABALLERÍA, M. 2018. El poder administrativo… Op. Cit. Pp.: 1246-1248.

confiere un poder tributario, que se configura bajo la perspectiva del Estado Social y de Derecho, con sujeción al propio texto constitucional y al resto del ordenamiento jurídico, que deberá actuar con eficacia al servicio del interés general. Debemos tomar en consideración que, además del Estado central, tiene lugar el reconocimiento de otros centros con autonomía política y administrativa, extremos que tendrán incidencia competencial tributaria, como son las nacionalidades y regiones (artículo 2 de la CE), institucionalizadas a través de las Comunidades Autónomas, a las que la Constitución dedica el Capítulo III del Título VIII, reconociéndoles poder legislativo; y las entidades locales, cuyo reconocimiento tiene lugar en los artículos 140 a 142 del Texto Constitucional. Si bien la presente investigación analiza las potestades tributarias del Estado, reconocidas en el artículo 133.1 de la CE, recordemos que el artículo 133.2 de la CE confiere la potestad tributaria a Comunidades Autónomas y Entidades Locales que, en todo caso, deberán actuar sujetas a los principios de actuación administrativa del artículo 103 de la CE, en los términos descritos en el párrafo anterior.

En estos términos, debemos poner de manifiesto la competencia exclusiva del Estado en materia de procedimiento administrativo común, de conformidad con el artículo 149.1.18ª de la CE, extremo que, entendemos, debe extenderse al procedimiento tributario. En este orden, si bien la doctrina española coincide en establecer un concepto unitario de Derecho Financiero, en tanto ciencia jurídica autónoma del Derecho Administrativo[32], no excluye la aplicabilidad de las normas de procedimiento administrativo común al tributario, en los términos de la actual Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre[33]. Cuestión distinta será el alcance de tal aplicación del procedimiento administrativo común al procedimiento tributario, así como a la relación jurídico-tributaria que, cuanto menos, tendrá como objeto la suplencia de los vacíos normativos de la LGT. En tales términos, la Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 26 de enero de 2012 (recurso 4318/2008), correlaciona, en una lectura conjunta, el artículo 149.1.18ª de la CE con la anterior Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre; y el artículo 1 de la LGT de 1963[34]. Así pues, si bien este aspecto será desarrollado con mayor

[32] BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T. 1991. *Compendio de Derecho Financiero*. Alicante: Librería Compás, 1991. Pp.: 44-45. SAINZ DE BUJANDA, F. 1951. Estado de Derecho y Hacienda Pública. R*evista de Administración pública*, 6. Pp.: 193-212.

[33] PONT MESTRES, M. 2003. Hacia nuevos horizontes en las relaciones tributarias: incorporación normativa de alternativas convencionales. En: PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F. (Coord.). *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons. Pp.: 57-58.

[34] Artículo primero de la LGT de 1963: "La presente Ley establece los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español."

detalle con posterioridad, el Tribunal Supremo vincula el marco general del sistema tributario con el principio de igualdad, de tal manera que se reconoce la competencia exclusiva del Estado para establecer el procedimiento administrativo común, a fin de lograr la homogeneidad básica del sistema y, con ello, unas bases mínimas de igualdad que se trasladan al ámbito del procedimiento tributario y, de forma concreta, a la vía de revisión tributaria (En los mismos términos, se han pronunciado las Sentencias del TC 19/1987, de 17 de febrero; 192/2000, de 13 de julio; y de TS de 9 de diciembre de 2004, recurso de casación 7893/1999). Estos extremos no solo sirven de base a que el análisis de la relación tributaria efectuado en nuestra investigación sea desde la perspectiva estatal, sino también para contemplar la aplicación de las normas del procedimiento administrativo común al ámbito tributario y, en su caso, en qué términos. Así pues, el artículo 149.1.18ª de la CE contempla la competencia exclusiva del Estado para regular las bases del procedimiento administrativo común, con el objeto de lograr la posibilidad de conferir un marco jurídico común a todas las Administraciones, con independencia de su ámbito competencial funcional o territorial, con el objetivo de establecer unas garantías procedimentales comunes a todos los ciudadanos, de modo que su relación jurídica y, en concreto, su relación tributaria con los poderes públicos se desarrolle desde la pretensión básica de la homogeneidad[35]. En tales términos, señala Parejo Alfonso (1993)[36] que las bases de desarrollo del artículo 149.1.18ª de la CE contemplan la construcción del Estado como conjunto unitario, es decir, desde una perspectiva holística, lo que requiere el establecimiento de unas reglas maestras de funcionamiento colectivo de los aparatos administrativos, en desarrollo de los artículos 103 y 106 de la CE, como bases del reconocimiento de la autoorganización y autonomía de las Administraciones[37].

Sin perjuicio de lo anterior, a nuestro parecer, el análisis de la relación jurídico-tributaria debe partir de una premisa, como es la ubicuidad del Derecho Tributario o, como ha señalado Casado Ollero (1993)[38], la "sensibilidad de la materia", toda vez que, en su acertada opinión, el bien constitucionalmente protegido, esto es, "la distribución

[35] ORTIZ CALLE, E. 1998. *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, Ediciones BOE. P.: 263.
[36] PAREJO ALFONSO, L. 1993. Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. En LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.). *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Madrid: Tecnos. P.: 21.
[37] STC 76/1983, de 5 de agosto.
[38] CASADO OLLERO, G. 1993. Prólogo. En ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Madrid: IEF-Marcial Pons. Pp.: 5-25.

equitativa al sostenimiento de los gastos públicos*"*, da lugar a limitaciones en el ejercicio de derechos individuales[39], hasta tal punto que el mínimo cambio normativo incide sobre los valores y principios reconocidos. En tales términos, la modulación de los derechos y libertades constitucionales viene justificada por el cumplimiento del deber de contribuir, adecuado a los principios del artículo 31.1 de la CE[40] y, en especial, como "exigencia inherente a un sistema tributario justo"[41]. Resulta clara la STC 22/1984, de 17 de febrero, que señala en su Fundamento Jurídico Cuarto que "existen, ciertamente, fines sociales que deben considerarse superiores a algunos derechos individuales pero deben constituir en sí mismos valores constitucionalmente reconocidos". Este extremo se tiene lugar en relación con las potestades de investigación y el derecho fundamental a la intimidad, tal como ha señalado la STC 233/2005, de 26 de septiembre, que resume la doctrina constitucional en la materia, en relación con la ponderación de los derechos y libertades de los ciudadanos, con el deber de contribuir.

Es más, el poder tributario se proyecta sobre todas y cada una de las políticas a desarrollar por los entes públicos[42], por cuanto constituye una de las herramientas jurídicas del Estado para la obtención de ingresos públicos, que servirán a la aplicación de gastos públicos, que darán lugar a la realización, entre otras materias, de partidas presupuestarias, previamente establecidas por ley[43], destinadas a la realización de otros derechos y libertades constitucionales o, al propio sostenimiento del Estado como ente jurídico.

---

[39] Cabe destacar al respecto las Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero; 37/2017, de 1 de marzo; 59/2017, de 11 de mayo; y 72/2017, de 5 de junio. Todas ellas declaran la inconstitucionalidad de las normas reguladoras del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los territorios históricos de Guipúzcoa (artículos 4.1; 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio); Álava (artículos 4.1; 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio); la regulación estatal para territorio común (artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo); y de la regulación foral navarra (artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo), respectivamente. Estas Sentencias declaran la inconstitucionalidad de tales normas en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor real, conculcando los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del artículo 31.1 de la CE, de tal manera que, por la vía indirecta, se está limitando y desconociendo el derecho a la propiedad privada, previsto en el artículo 33.1 de la CE. Así pues, el deber de contribuir ha de cumplirse de acuerdo con la capacidad económica, sin que puedan ser susceptibles de tributación situaciones que gravan una renta ficticia.

[40] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L. 2017. Las potestades procedimentales de la Administración Tributaria en la lucha contra el fraude fiscal., En: AA.VV. *Los retos del Estado y la Administración en el siglo XXI. Libro homenaje al Profesor Tomás de la Quadra-Salcedo Fernández del Castillo. Tomo I.* Valencia: Tirant Lo Blanch. P.: 1101.

[41] Así lo señala la STC 76/1990, de 26 de abril.

[42] CAZORLA PRIETO, L. M. 1981. *Poder tributario*… Op. Cit. P.: 89

[43] De conformidad con el artículo 134 de la CE, los Presupuestos Generales del Estado serán elaborados por el Gobierno, debiendo ser examinados, enmendados y aprobados mediante ley por las Cortes Generales.

La ubicuidad constitucional de la materia, en nuestra opinión, encuentra una razón de ser, ya sea de forma abstracta, en el artículo 40 del Texto Constitucional, conforme al cual se establece el deber genérico de los poderes públicos de promover las condiciones adecuadas para el progreso social, económico, la redistribución de la renta regional y personal de un modo más equitativo, así como la orientación al pleno empleo. Como es fácil de colegir, el Estado social y democrático de Derecho precisa de recursos para su desarrollo, cuya obtención se lleva a cabo a través de las herramientas jurídicas que aporta el Derecho Financiero y Tributario. Sobre esta base, cobra una importancia esencial el principio de reserva de ley, destinado a preservar, de una parte, el principio de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, de otra parte, garantizar tanto la garantía de los derechos individuales de los ciudadanos[44], como el acatamiento de los mismos por parte de la Administración tributaria.

En este punto, merece destacar la célebre Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, en cuyo Fundamento Jurídico Tercero argumenta con respecto al artículo 31.1:

"Para los ciudadanos, este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales*"*.

En los términos de la Sentencia transcrita, el deber general de sujeción a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, así como, de forma concreta, el deber de contribuir (artículo 31.1 de la CE), da lugar a que ciudadanos y poderes públicos, en este caso, la Administración tributaria, desarrollen la denominada relación jurídico-tributaria, de la que se derivarán un conjunto de obligaciones formales y materiales para ambas partes, a los que se unirá el desarrollo de derechos y garantías para los ciudadanos y potestades tributarias para la Administración. La Sentencia transcrita declara la situación de sujeción de los contribuyentes a la Hacienda Pública, caracterizando la relación surgida entre ambos agentes como si perviviera la naturaleza autoritaria de la misma, en lugar de

[44] CHECA GONZÁLEZ, C. 1998. *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*. Valladolid: Editorial Lex Nova. P.: 164.

configurar una vinculación adecuada al Estado contenida en el Texto Constitucional de 1978. Este extremo da lugar a que, a nuestro parecer, la Sentencia transcrita tenga cierto carácter reduccionista, por cuanto promueve la pervivencia del unilateralismo de la Administración en el marco del procedimiento tributaria. Sin embargo, de forma paralela, la misma reconoce la necesidad de colaboración entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria en orden a la tutela del interés público, materializada a través del sostenimiento de los gastos públicos. Al respecto, en el año 2001, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria rechazó expresamente el contenido de la Sentencia transcrita, por contener una concepción autoritaria de tributo, promoviendo a su vez una regulación que estableciese un marco de "relativo equilibrio*"* entre ambas partes de la relación[45]. Sobre esta base, se promovía la introducción del concepto de relación jurídico-tributaria en la LGT[46], con un sentido pragmático, partiendo de que ostentar el deber de contribuir supone la existencia de la misma. Con posterioridad, la Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva LGT[47] vincula dicho concepto con el principio de indisponibilidad de la relación jurídico-tributarias y, a su vez, plantea la necesidad de estudiar fórmulas que compatibilicen tal principio con la terminación convencional o la resolución de conflictos en los términos planteados en la legislación administrativa general[48]. Dicho de otro modo, a nuestro parecer, la Comisión plantea el establecimiento de una vinculación cooperativa entre ambas partes, en que el ciudadano sea partícipe de las decisiones de la Administración en el seno del procedimiento tributario, extremo que supone el ejercicio del principio de confianza mutua que desarrollaremos a lo largo del presente apartado.

Bajo estas premisas, la LGT de 2003 desarrolló una definición legal de relación jurídico-tributaria, en su artículo 17, cuestión que supuso una novedad en la legislación fiscal española:

---

[45] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, 2001. *Informe …* Op. Cit. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. P.: 59.

[46] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, 2001. *Informe*… Op. Cit. Pp.: 58-59.

[47] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, 2003. *Informe…* Op. Cit. Madrid: Ministerio de Hacienda. P.: 17.

[48] La Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria expresamente se refiere a los artículos 88 y 107.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que establecían una norma de finalización convencional de los procedimientos y recursos administrativos. Actualmente, tales preceptos se encuentran reproducidos en los artículos 86 y 112 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

"1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento."

En sí, la LGT contempla una definición desde el conjunto, esto es, la relación jurídico-tributaria como institución destinada al cumplimiento de la obligación tributaria principal, que no parece otra que el pago del tributo. Tal como señala Martín Queralt (2016)[49], la relación existente entre Administración y obligados tributarios no se agota con la mera satisfacción de la prestación pecuniaria establecida por ley, sino que existen otras obligaciones materiales y formales, que dificultan la unificación del concepto de relación jurídico-tributario, de ahí que, pese a que la definición dada por el artículo 17 de la LGT no es correcta en sentido técnico-jurídico, sí lo es en el sentido descriptivo de "conjunto de relaciones" de carácter complejo[50]. En tal sentido, Rodríguez Bereijo (1976)[51] puso de manifiesto la complejidad de las relaciones tributarias, que no sólo giran en torno a la obligación principal, sino que, junto a las mismas, existen indefinidas situaciones subjetivas, de las cuales no se puede dar cuenta mediante la construcción de una teoría unitaria, instando a la construcción de una teoría dinámica de la relación jurídico-tributaria.

Por nuestra parte, si bien comprendemos la dificultad de establecer un concepto unitario sobre la relación jurídico-tributaria[52], por cuanto contempla, en su conjunto, multitud de relaciones, obligaciones y vínculos que no dan lugar a una definición única de la misma, sino a múltiples que interactúan entre sí, de forma coordinada y dinámica, consideramos que la definición del artículo 17 de la LGT es necesaria por cuanto manifiesta la tensión

[49] MARTÍN QUERALT, J. et ALII, 2016. *Curso de Derecho Financiero y Tributario.* Madrid: Tecnos. Pp.: 252-253.
[50] HERRERA MOLINA, P. y CHICO DE LA CÁMARA, P., 2004. La relación jurídico-tributaria y las relaciones tributarias. En: PALAO TABOADA, C. (Coord.). *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria.* Madrid: CEF. Pp.: 87-88.
[51] RODRÍGUEZ BEREIJO, A., 1976. Introducción al Estudio del Derecho Financiero: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero. *Estudios de Hacienda Pública.* Madrid: Edición sin paginar.
[52] Así se expresa el Inspector de Hacienda del Estado, Carlos David Delgado Sancho, que señala que la complejidad de las relaciones y vínculos de carácter tributario impiden hablar de un esquema unitario, tal como se efectúa en el artículo 17 de la LGT.
DELGADO SANCHO, C.D. 2015. La relación jurídico-tributaria. En: El Derecho [en línea]. Disponible en: https://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/relacion-juridico-tributaria_11_347680005.html [consulta: abril 2020].

intrínseca entre los principales sujetos de la misma. Es decir, el deber de contribuir y la potestad para exigir tributos por parte de la Administración colisiona con los derechos y libertades del individuo y, en especial, con su derecho a la propiedad privada y a la protección de su patrimonio personal, razón por la cual la relación tributaria tiene lugar una ponderación de la posición de las partes en aras a garantizar la protección del bien jurídico tributario protegido.

Por su parte, el profesor Pérez de Ayala (1997)[53] contempla la relación tributaria como una relación de naturaleza obligacional, en la que destacan dos elementos: el hecho imponible y el acto de liquidación. De ambos surgen las posiciones adoptadas por las partes, contribuyente y Administración, que no intervienen en situación de subordinación y supremacía, respectivamente, sino que ambos son sujetos de derechos y deberes. Por ello, la relación entre ambas partes es de carácter complejo y sucesivo, toda vez que el nacimiento de la obligación tributaria (realización del hecho imponible), la constitución del derecho de crédito a favor de la Administración y su eficacia no suelen ser coincidentes en el tiempo. Dicho de otro modo, la aplicación de los tributos no tiene carácter instantáneo, sino que es un procedimiento que desarrolla en el tiempo, en la que el contribuyente ostenta el rol principal, en tanto realiza el hecho imponible, lo califica, comunica el mismo a la Administración en su declaración y, finalmente, calcula la deuda tributaria y la ingresa en el Tesoro Público. Bajo este esquema "autoliquidativo", la intervención de la Administración llega a limitarse a la fase previa y auxiliar de información y asistencia a los obligados, en los términos regulados en la Sección 2ª del Capítulo I, del Título III de la LGT[54]; o, en su caso, en fase de comprobación de la adecuación de la autoliquidación presentada, por la vía de un procedimiento de gestión o inspección.

En este punto, resulta preciso valorar el deber de colaboración señalado desde la perspectiva de las potestades administrativas de intervención que ostenta la Administración Tributaria[55] en el ámbito tributario, a los efectos de tutelar el interés

[53] PÉREZ DE AYALA, J.L., 1997. *Dinámica de la relación jurídica tributaria en el Derecho Español*. Madrid: Dykinson. Pp.: 37-38 y 66.
[54] ROZÁS VALDÉS, J. A. 2004. Información y asistencia a los obligados tributarios. *El Fisco*, 97. P.: 35.
[55] Señalando como potestades de intervención, en términos sintéticos, aquellas que limitan o restringen los derechos y facultades de los ciudadanos. En el ámbito tributario, si bien hemos hablado anteriormente de la ubicuidad de la materia, la principal limitación reside sobre los derechos reales de los ciudadanos o, dicho de otro modo, sobre la disposición de su patrimonio. MUÑOZ MACHADO, S., 2015. *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General. Tomo XIV, La actividad regulatoria de la Administración*. Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. Pp.: 13-18.

público, en contraste con los derechos subjetivos de los ciudadanos y, en especial, con el derecho fundamental a la intimidad. El Tribunal Constitucional ha señalado que resulta preciso efectuar una ponderación de derechos y bienes constitucionalmente protegidos en juego (Sentencias 11/1981, de 8 de abril; y 2/1982, de 29 de enero). En concreto, el derecho a la intimidad puede verse limitado por el ejercicio de las potestades tributarias, destinadas a hacer cumplir el deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 de la CE que, a juicio del Tribunal Constitucional (Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre), es un extremo que resulta necesario para "proteger el bien constitucionalmente protegido, que es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos". En cualquier caso, señala la Sentencia que, la limitación del derecho a la intimidad, en aras del interés público tributario, debe efectuarse desde la perspectiva de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la CE), cuestión que también viene señalada en el artículo 17.1 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos[56], así como en el artículo 8.2 del Convenio Europeo de Derechos Humanos[57]. Este último precepto es, si cabe, más reseñable, por cuanto llega a supeditar el ejercicio del derecho a la intimidad al bienestar económico del país, si bien es cierto que tal interpretación por parte del TEDH ha sido, a nuestro parecer, restrictiva, a tenor del contenido de su jurisprudencia contenida en Sentencias de 16 de diciembre de 1992, asunto Niemietz contra Alemania; y de 25 de febrero de 1993, asunto Funke contra Francia. En ambas resoluciones, el Tribunal Europeo entra a valorar la previsión legal de la injerencia, es decir, si las legislaciones alemana y francesa, respectivamente, establecían los registros de domicilios profesionales a efectos de prevención de ilícitos financieros; y si tales registros se encuentran justificados por una de las excepciones del artículo 8 del CEDH, tales como el bienestar económico del país o la prevención de infracciones penales. Por último, valora la proporcionalidad de tales medidas, interpretada bajo el prisma del inciso del artículo 8

[56] Artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1966:
"1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación.
2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques."

[57] Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950. Artículo 8, Derecho al respeto a la vida privada y familiar:
"1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.
2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás."

del CEDH de resultar "una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria", sobre la cual el TEDH ostenta un margen de decisión más amplio. Así, señala que la autorización de registro del domicilio profesional debe encontrarse plenamente justificada, no en términos amplios, sino de forma singular y concreta, motivando la proporcionalidad de la medida en relación con el procedimiento o investigación que la Administración lleve a cabo. Dicho de otro modo, la mera previsión normativa y su justificación genérica no puede otorgar a la Administración de un Estado miembro la facultad para llevar a cabo registros domiciliarios o, desde un punto de vista más abstracto, imponer la sujeción de los ciudadanos y empresas a la Administración.

Merece destacar en este punto el argumento de González-Cuéllar Serrano (2017)[58] que, en sede de lucha contra el fraude fiscal, establece que el legislador debe conferir potestades necesarias a la Hacienda Pública, a fin de imponer a los ciudadanos una situación de sujeción y colaboración, en orden a cumplir el deber de contribuir conforme al artículo 31.1 de la CE, que justificará a su vez la modulación de los derechos subjetivos afectados. Interesa advertir y matizar en este punto que la situación de superioridad de la Administración en el ejercicio de sus potestades no procede de una situación de supremacía inherente e ilimitada del ente público *per se,* sino que la misma encuentra su razón de ser, tal como también señala Casado Ollero (1993)[59], en la defensa del interés público, tutelado por la Administración. Por tanto, podría hablarse de una situación de supremacía-sujeción en la exigibilidad y cumplimiento de los deberes públicos inherentes a la prestación, cuya contraparte sería el derecho ciudadano a un tributo sujeto a los principios del artículo 31.1 y a la reserva de ley del artículo 31.3 de la CE. No obstante, tal como señala Pont i Clemente (1988)[60], en ningún caso el interés público puede dar lugar a la concesión de facultades de policía ilimitadas a favor de la Administración, toda vez que carecería de encaje constitucional en el Estado democrático. Por ello, si bien el derecho a la intimidad no puede constituir una barrera al ejercicio de potestades por parte de la Administración tributaria, no cabe "institucionalizar la injusticia"[61], de modo que se requiere una ponderación de potestades administrativas, derechos individuales e interés público, a fin de obtener la solución más justa, lo que incidirá en el deber de motivación

[58] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 2017. Las potestades procedimentales... Op. Cit. P.: 1100.
[59] CASADO OLLERO, G., 1993. Prólogo (…). Op. Cit. 2. Pp.: 8-9.
[60] PONT I CLEMENTE, J. F., 1988. El conflicto entre el derecho a la intimidad y el interés público de la Administración Tributaria. *Estudios Tributarios Aplicados*, núm. 5. Barcelona: Ed. Lancuentra. P.: 196.
[61] PONT I CLEMENTE, J. F., 1988. El conflicto entre el… Op. Cit. P.: 200.

de los actos administrativos, cuya exigencia constitucional viene derivada de los principios de actuación del artículo 103 de la CE, así como del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (9.3 de la CE), legalizados a través del deber de motivación establecido en el artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. En relación con lo anterior, la motivación debe ser concreta, refiriéndose a los hechos y elementos jurídicos que justifiquen la actuación de la Administración tributaria. En este sentido se han pronunciado las Sentencias del Tribunal Supremo de fecha 20 de septiembre de 2012 (recurso 4868/2009) y de 22 de enero de 2015 (recurso 1709/2012), que argumentan que el requisito general de la motivación del administrativo tiene como finalidad la salvaguarda de los derechos del administrado, en especial, prevenir su indefensión, así como asegurar que los poderes públicos actúan con imparcialidad y observancia del principio de legalidad. Es más, desde el plano estrictamente tributario, el artículo 13.2 de la ya derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establecía el deber expreso de resolver de forma motivada, por parte de la Administración tributaria, actualmente establecido en el artículo 103 de la LGT, que supone una concreción *ratione materiae* del mencionado artículo 35 de la LPAC, que deberá ser aplicado en el sentido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Así, tal deber de motivación singularizada de los actos administrativos, encuentra su límite en el cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, establecidos en el artículo 29 de la LGT, entre los que se incluyen obligaciones censales, llevanza y conservación de libros registro y de contabilidad, que facilitan las labores de comprobación y recaudación por parte de la autoridad tributaria. Cabe llamar la atención sobre las obligaciones de información por suministro, derivadas del deber de colaboración del artículo 93 de la LGT, que establece que los contribuyentes han de facilitar información masiva a la Agencia Tributaria, correspondiente tanto a los propios obligados cuanto a terceras personas, que se llevan a cabo a través de la presentación de diversos modelos fiscales, por los cuales los obligados cumplen su mencionado deber legal con la Administración. Ejemplo de ello es, entre otros, el modelo 347, "Declaración anual de operaciones con terceras personas", regulado en los artículos 31 y siguientes del RGGI, sobre la base del artículo 93 de la LGT, en el que todos aquellos contribuyentes que desarrollen actividades empresariales o profesionales informarán de las operaciones

comerciales, realizadas a lo largo del ejercicio con una sola persona o entidad, que superen, de forma general, la cifra de 3.005,06 euros.

En esta línea, González-Cuéllar Serrano (2017)[62], ha puesto de manifiesto que la prevención del fraude fiscal ha traído consigo la obtención masiva de información por parte de la Administración, efectuándose con una correlativa desproporción en la lesión de las garantías constitucionales y, en especial, del derecho a la intimidad. En tal sentido, la autora enumera cinco manifestaciones del desequilibrio entre la potestad administrativa para la obtención de información y el derecho a la intimidad que merecen ser destacadas:

"a) La ausencia de regulación de los principios informadores que deben regir los deberes de colaboración; b) el aumento de los supuestos en que es exigible la prestación de información con relevancia fiscal por suministro por parte de los ciudadanos; c) la dificultad para apreciar la trascendencia tributaria de los datos requeridos tanto cuando el deber de información se produce por suministro como cuando se realiza por requerimiento individualizado; d) la amplia discrecionalidad que se le otorga a la Administración en la solicitud de información fiscal mediante requerimiento individualizado; y e) el establecimiento de un régimen sancionador muy gravoso para los supuestos de incumplimiento."

De conformidad con lo expuesto, reiteramos que el ejercicio de potestades no puede dar lugar a que la posición de la Administración sea de supremacía inherente e ilimitada, sustentada en la tutela del interés público, toda vez que daría lugar a la suspensión del ejercicio de los derechos y libertades que colisionen con el deber de contribuir. Por todo ello, siguiendo a Delgado Sancho (2011)[63], debe hablarse de una relación de carácter asimétrico que, en todo caso, debe desarrollarse sobre la base de los principios de buena fe y confianza legítima, establecidos en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

En el marco de esta relación asimétrica, hemos de incidir en la necesaria situación de colaboración entre Administración y administrados, tal como ya destacaba la Sentencia del TC 76/1990, 26 de abril, anteriormente transcrita. La Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones, precisa de la cooperación de los contribuyentes y demás

[62] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 2017. Las potestades procedimentales... Op. Cit. 1102-1103.
[63] DELGADO SANCHO, C. D., 2011.La relación… Op. Cit.

obligados tributarios, tal como hemos señalado en anteriores párrafos, especialmente como consecuencia del sistema de autoliquidaciones masivas implantado en España, a la orden de cumplir su deber constitucional de recaudación de los ingresos necesarios para la satisfacción de los gastos públicos, e inclusive con el objetivo de maximizar tal recaudación, dentro de los términos legalmente establecidos.

A nuestro parecer, la relación tributaria, en los términos descritos, debería correlacionarse con la cooperación entre Administración y obligados tributarios, al objeto de promover el cumplimiento voluntario e, inclusive, lo que la Fundación Impuestos y Competitividad[64] ha denominado "cumplimiento cooperativo", basado en la transparencia. Dicho de otro modo, la participación de ambas partes ha de servir a la realización del interés público. Así pues, debe contemplarse la relación entre Administración tributaria y administrados desde el efectivo papel activo que estos últimos desarrollan, en el marco de su derecho-deber de participación en los asuntos públicos[65], que hoy en día parece exclusivamente focalizado en la presentación de autoliquidaciones tributarias. En tales términos, la unilateralidad de la Administración tributaria continua siendo la forma de actuación habitual en nuestro área, limitándose, la cooperación, en gran medida, a la cumplimentación de obligaciones tributarias por la vía de la autoliquidación.

En el curso completo del procedimiento tributario, la Administración debe actuar sirviendo con objetividad los intereses generales, vinculada al principio de eficacia, tal como señala el artículo 103.1 de la CE, así como respetar los principios generales del artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, entre los que destacan el servicio efectivo, la simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos, así como la transparencia de la actuación administrativa, junto con la buena fe y la confianza legítima. No obstante, a nuestro parecer, la actuación administrativa a lo largo del procedimiento, no debe suponer que el ciudadano-contribuyente sea mero sujeto pasivo, en cumplimiento de su deber de contribuir, investido de los derechos y garantías

[64] FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD, 2014. *Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica en el ámbito de la reforma del sistema tributario español.* [En línea]. Disponible en: http://www.fundacionic.com/la-seguridad-juridica-clave-para-mejorar-el-sistema/ [Fecha de consulta: abril 2020].

[65] Tulio Rosembuj configura la posición de los obligados tributarios mediante la conjugación del deber de contribuir del artículo 31.1 de la CE con el artículo 23.1 de la CE, regulador del derecho de participación en los asuntos públicos, en aras de la consecución del interés general, en conjunto con la Administración, que no es otro que el sostenimiento de las cargas públicas mediante su distribución equitativa. ROSEMBUJ, T., 2000. *La transacción tributaria*. Barcelona: Atelier. Pp.: 11-14.

constitucionales, así como de los derechos y garantías contenidas en el artículo 34 de la LGT. A tal efecto, consideramos que, desde la perspectiva de la sociedad democrática, y los valores superiores propugnados por el Estado social y democrático de Derecho, su participación y cooperación en la toma de decisiones puede dar lugar a afianzar la confianza legítima de ambas partes, promoviendo el cumplimiento voluntario de las obligaciones, bajo los mencionados esquemas de seguridad y estabilidad jurídicas. En otras palabras, consideramos que el desarrollo de la relación jurídico-tributaria debe partir de la tutela conjunta del interés general, de coordinación y cooperación que se extienda más allá de la mera labor de cumplimiento de las obligaciones tributaria, motivo por el cual consideramos que institucionalizar que el ciudadano pase a ser co-decisor en el curso del procedimiento tributario, se adecúa a los valores superiores constitucionales, en lo que supone la extensión de la participación del ciudadano a la esfera administrativa. En este sentido, si bien este aspecto lo desarrollaremos en la segunda parte de nuestra investigación, anticipamos que el consenso en la tutela del interés general y, en concreto, en la conclusión del procedimiento tributario, puede ser idóneo para aquellos casos en que han de aplicarse conceptos jurídicos indeterminados, tan abundantes en esta rama jurídica, a fin de generar seguridad y estabilidad jurídicas[66].

Cierto es que, a nivel patrimonial, la tutela del interés general colisiona con la tutela del interés particular del contribuyente, como es la protección de su derecho de propiedad y la protección de la esfera personal, extremo que puede resultar uno de los principales focos de tensión en la relación jurídico-tributaria. Sin embargo, tal como se ha venido señalando a lo largo del presente apartado, el ejercicio de derechos individuales y subjetivos no impide ni deslegitima el ejercicio del poder de imposición, debiendo ponderarse con el interés público que reside en la recaudación de tributos, así como con el ejercicio de la actividad desarrollada por los entes públicos para hacer efectiva la misma[67]. Asimismo, añadimos que, dado que ambas partes de la relación ostenten la tutela del interés público en lo que para el ciudadano constituiría un deber de participación en los asuntos públicos, bajo el argumento de la contraposición de intereses generales y

[66] PAREJO ALFONSO, L., 1996. El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo. En: AA. VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. P.: 47.

[67] SOLER ROCH, M.T., 2015. El deber de contribuir y el derecho de propiedad en el ámbito de protección de los Derechos Humanos. En GARCÍA BERRO, F. (Dir.). *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*. Pamplona: Civitas-Thomson Reuters. P.: 26.

particulares en la figura del ciudadano-contribuyente, no puede llevarnos a un argumento reduccionista, conforme al cual el obligado tributario es mero objeto de sujeción impositiva.

A este respecto, debemos señalar que el Convenio Europeo de Derechos Humanos[68] vincula expresamente el deber de contribuir con la invasión de la esfera patrimonial y el derecho a la propiedad privada, más allá de la no confiscatoriedad, cuestión que ha sido desarrollada por el TEDH, entre otras, en la Sentencia de 9 de noviembre de 1999 (Caso Spacek contra República Checa), que exige que la ley que limite el derecho a la propiedad privada por cuestiones de interés general, incluyendo la regulación tributaria, tenga las cualidades de accesibilidad y previsibilidad, esto es, cumpla con los principios de publicidad normativa, irretroactividad y, con mayor concreción, de seguridad jurídica, reconocidos por el artículo 9.3 de la CE.

En todo caso, el deber de contribuir deberá ir conjugado con el derecho a una buena administración, elevado a derecho fundamental, reconocido por el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE[69] y que ha sido consagrado por la jurisprudencia comunitaria (Sentencias del TJUE de 8 de mayo de 2014, Caso H.N. contra *Minister for Justice;* y de 20 de diciembre de 2017, Caso Reino de España contra Consejo de la Unión Europea). En sí, este precepto establece el derecho de los ciudadanos de la Unión a que sus procedimientos se resuelvan de forma equitativa y con imparcialidad, en un plazo razonable; con derecho a ser oído y a acceder a su expediente, así como a ser reparado por los daños causados en caso de determinarse la responsabilidad de las instituciones. Dicho de otro modo, el citado artículo 41 aúna los principios de tutela efectiva, seguridad

[68] El artículo 1 del Primer Protocolo del CEDH establece:
"Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.
Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas".

[69] "1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.
2. Este derecho incluye en particular: el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente, el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial, la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.
3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Comunidad de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.
4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua."

jurídica y confianza legítima de los ciudadanos en las instituciones, al objeto de establecer un derecho a la buena administración que, a nuestro juicio, debe completarse con la materialización de la relación cooperativa. Señala Carrasco González (2015)[70] el derecho a la buena administración se encuentra implícito en los artículos 9.3 y 103 de la CE, en el reconocimiento de los principios de seguridad jurídica y eficacia administrativa, aun cuando la legislación ordinaria no se pronuncie expresamente en los principios generales del artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Coincidimos con el Profesor Carrasco y, en tal sentido, si bien del conjunto de principios de actuación del mencionado artículo 3 y, en concreto, de los establecidos en los apartados a) a f) (servicio efectivo a los ciudadanos; simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos; participación, objetividad y transparencia de la actuación administrativa; racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión; buena fe, confianza legítima y lealtad institucional; así como responsabilidad por la gestión pública), se puede desprender un derecho a la buena administración, este no es expreso, en los términos ya señalados del artículo 41 del Carta de Derechos Humanos de la UE, sino que procede de una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico, en los términos establecidos por el artículo 10 de la CE.

Sin perjuicio de lo anterior, el derecho fundamental a la buena administración, conjugado con el principio de eficacia y agilidad de la Administración nos conduce a la necesaria participación ciudadana en los asuntos públicos, a fin de establecer una relación jurídico-tributaria de carácter cooperativo. De este modo, vista la necesaria colaboración de ciudadanos y Administración en el contexto de autoliquidaciones masivas y relaciones económicas cada vez más complejas, consideramos necesario que ambas partes se relacionen desde el prisma de la transparencia, dejando de lado la opacidad que, en el caso de los contribuyentes, podría verse amparado en el derecho a la intimidad. En este sentido, la cooperación en el procedimiento tributario supone, a nuestro juicio, la materialización de la tímida regulación del artículo 92 de la LGT, relativo a la colaboración social, introducida a raíz de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como la apertura de un espacio de diálogo entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria.

[70] CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., 2015. El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios. En GARCÍA BERRO, F. (Dir.). *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*. Pamplona: Civitas-Thomson Reuters. P.: 176.

De conformidad con las notas anteriores, consideramos que el establecimiento de la relación jurídico-tributaria en el ordenamiento tributario español debe ser, en todo caso, cooperativa en los términos señalados. La cooperación en este ámbito, como intentaremos reflejar a lo largo de nuestra investigación, no solo resulta necesaria al objeto de lograr una recaudación eficiente y adecuada a los principios constitucionales de tributación, sino también con motivo de la complejidad, cada vez mayor, de las relaciones económicas con relevancia fiscal, tomando en especial consideración el contexto global. Por ello, a nuestro parecer, la Administración no debe rehuir la apertura y el diálogo con los contribuyentes, sino que debe fomentar medidas que redunden en la materialización del derecho a la buena administración[71]. Las mismas pueden contribuir a la a la mejora cualitativa del funcionamiento de las instituciones públicas, permitiendo el acercamiento ciudadano a las instituciones y, en consecuencia, favoreciendo la madurez democrática de las mismas en el contexto del Estado Social y de Derecho, extremo que puede contribuir y a ejemplificar a nivel social, a efectos del cumplimiento de los deberes tributarios.

I.2.1. El sistema de autoliquidaciones masivas en el ámbito de la relación jurídico-tributaria.

Para finalizar, debemos tomar en cuenta que, actualmente, el Derecho Tributario en España se configura bajo procedimientos masivos, lo que condiciona tanto la posición jurídica de ambas partes de la relación jurídico-tributaria como la relación desarrollada entre ellas[72]. Así pues, España se rige por un sistema generalizado de autoliquidaciones masivas, cuya implantación se inició con la reforma "fundacional" del actual sistema de tributos, llevada a cabo a través de la introducción del IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, con la correspondiente derogación del Impuesto General y los impuestos sobre el producto, a través de la aprobación primero de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, en tanto normativa de transición[73]

[71] SÁNCHEZ MORÓN, M., 1996. La terminación convencional de los procedimientos administrativos. En AA. VV. Convención y arbitraje en el Derecho Tributario. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. P.: 78.

[72] MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (Dir.), 2018. *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario.* Cizur Menor: Editorial Aranzadi, S.A.U. P.: 85.

[73] Esta Ley allana el camino para alcanzar la reforma fiscal introducida en el año 1978 y la adaptación del sistema tributario al Estado social y democrático de Derecho que se adoptaría con la Constitución de 1978. A tal efecto, además de aprobar el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, adopta medidas para la regularización voluntaria de los contribuyentes, levanta el secreto bancario hasta entonces existente, introduce el delito fiscal en el ordenamiento y la regulación de sociedades de inversión mobiliaria, así como reforma el Impuesto sobre el lujo y regula bonificaciones fiscales para el fomento del empleo.

que introdujo el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas; y posteriormente con la entrada en vigor de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[74] y la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. De acuerdo con datos de la Administración tributaria, en el año 1972, se presentaron 350.761 declaraciones en concepto de Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, de las cuales 29.389 eran a ingresar, es decir, el 8,38%[75]. La introducción, en el año 1978, de un Impuesto sobre la Renta de naturaleza sintética dio lugar a la extensión de los sujetos pasivos y declaraciones tributarias a presentar, hasta alcanzar el número de 5.776.620 presentaciones en el año 1980[76]. Así pues, la adecuación del sistema tributario al Estado democrático, llevado a cabo con las reformas legales antedichas, multiplicó el número de obligados tributarios y, por ende, el número de procedimientos de gestión llevados a cabo por la Administración tributaria, motivo por el cual tuvo lugar la implantación de un sistema generalizado de autoliquidaciones masivas, en que los propios ciudadanos tuviesen un papel activo en la gestión tributaria. Así pues, en las últimas décadas se ha consolidado un sistema en el que se ha incrementado el número de sujetos pasivos[77], a los que a su vez se les ha atribuido la aplicación de los tributos, de tal modo que, en la mayoría de los casos, la gestión de tributos se consuma sin intervención del ente público[78], frente al sistema de liquidación, que supone una colaboración entre el contribuyente que declara y la Administración Tributaria que liquida el tributo, sobre la base de lo declarado, que sigue siendo el utilizado en Estados como Alemania. En este punto, puede hablarse de una privatización de la gestión tributaria, cuya consecuencia inmediata es la participación *ex lege* de los ciudadanos en los procedimientos tributarios, relegando a la Administración a la función que se ha denominado de "policía fiscal"[79].

---

[74] ESPAÑA. COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL, 2014. *Informe*. Madrid. Pp.: 89-90.

[75] ESPAÑA. COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL, 2014. *Informe.* Op. Cit. P.: 89.

[76] MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (Dir.), 2018. *La doctrina…* Op. Cit. P.: 87.

[77] En el año 2018 se presentaron 19.988.643 declaraciones de IRPF y 1.529.787 declaraciones de IS. Por su parte censo general de obligados tributarios ascendía, a 31 de diciembre de 2018, a 56.001.811 obligados, lo cual resulta expositivo de las dimensiones y alcance del sistema tributario, en contraste con el existente en el año 1977.

[78] GARCÍA NOVOA, C., 2016. La terminación convencional y el procedimiento inspector en España. En: AA. VV. *Lecciones de procedimiento tributario y aduanero (España – Colombia)*. Cali: Restrepo & Londoño, Asesores Tributarios y Jurídicos, S.A. P.: 14.

[79] CASADO OLLERO, G., 1981. La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco. *Hacienda Pública Española*, nº68. P.: 151.

Como es fácil de colegir, en el sistema autoliquidativo, es el obligado tributario quien debe interpretar jurídicamente sus acciones a fin de determinar si las mismas tienen relevancia fiscal, en cuyo caso, deberá interpretar la normativa jurídica en relación con el hecho imponible llevado a cabo, a los efectos de aplicar el tributo, de tal manera que el acto administrativo pasa a ser una actuación desarrollada por el obligado, desde la esfera privada, generalmente a través de un formulario electrónico, que generalmente dispone de ciertas casillas habilitadas[80]. La labor hermenéutica, que recae casi en exclusiva sobre los contribuyentes, así como el procedimiento autoliquidativo configuran una relación jurídico-tributaria entre Administración y obligados en la que se denota la ausencia de colaboración, que desemboca a una realidad en la que Administración y administrados se encuentren en posiciones cada vez más distanciadas, por la falta de medidas activas de colaboración y comunicación fluida[81]. Estas notas características del sistema tributario actual, a nuestro parecer, dan lugar al incremento de la inseguridad jurídica y de la litigiosidad tributaria, puesto que es el obligado tributario quien, bajo su cuenta y riesgo, aplica el tributo, lo que denota entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria, Prueba de ello son las cifras de conflictividad tributaria que serán analizadas en el Capítulo Segundo, cuyos niveles resultan del todo insostenibles, como tantas veces hemos señalado a lo largo de esta investigación.

A la ya comentada generalización de las autoliquidaciones se une la complejidad del sistema tributario, así como de las relaciones económicas que bajo el mismo subyacen. Si bien la globalización y el cada vez más complejo sistema económico son realidades que afectan a todo nuestro entorno jurídico, que la subsunción de la realidad en la norma se delegue en los particulares trae como consecuencia inmediata la ausencia de autonomía de los mismos, a los efectos de cumplimentar su deber de contribuir. Así, no es difícil que el contribuyente se vea compelido a requerir la ayuda de terceros expertos para cumplimentar sus declaraciones tributarias[82] y, prueba de ello es la encuesta relativa a

[80] MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (Dir.), 2018. *La doctrina…* Op. Cit. P.: 91.

[81] En este sentido se pronuncia el profesor Ferreiro Lapatza que critica que la implantación de un sistema de autoliquidaciones masivas no se vea acompañado de medidas de colaboración, tanto en la prevención como en la resolución de conflictos tributarios, entre Administración y contribuyentes, tal como ocurre en otros ordenamientos esencialmente autoliquidativos, como es el caso de Estados Unidos, Italia y Reino Unido. FERREIRO LAPATZA J.J., 2005. *La justicia tributaria*… Op. Cit. Pp. 33-34.

[82] En estos términos se pronunciaba Jesús Alberto Monreal Lasheras en el año 2002, momento en que ocupaba el puesto de Director de Gestión Tributaria de la AEAT, reconociendo los límites del sistema de autoliquidaciones masivas. MONREAL LASHERAS, A., 2001. Los controles masivos del cumplimiento tributario. Ponencia. En: *35ª Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* [en línea]. Santiago de Chile: CIAT. [Consulta: abril 2020]. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2001/Espanol/chile35_2001_tema2_espana.pdf

"Opiniones y actitudes fiscales de los españoles", para el año 2016, da muestra de que casi la mitad de los ciudadanos encuestados que tuvieron que realizar algún tipo de declaración tributaria, recurrieron a los servicios de una asesoría fiscal o gestoría para su cumplimentación[83].

De todo lo anteriormente expuesto se hace eco la propia Ley General Tributaria del año 2003, cuyo Título III de la LGT, "La aplicación de los tributos", recoge por primera vez esta expresión como forma de mostrar la tendencia a trasladar al contribuyente parte del procedimiento de gestión, tal como han llamado la atención diversos autores[84]. A la aplicación de los tributos por parte de los obligados tributarios, se unen numerosas obligaciones formales y los correspondientes deberes de colaboración e información, que auxilian a la Administración y dan lugar a que la mayor parte de su actividad se traslade a la materia de comprobación del correcto cumplimiento y control del incumplimiento. Así, como bien señala Alonso González (2014)[85], "en España, desde hace bastantes décadas, los tributos, en realidad, los aplican quienes están obligados a pagarlos, los administrados".

I.3. La relación jurídico-tributaria en el contexto de la Unión Europea.

En el contexto de la pertenencia de España a la Unión Europea, resulta necesario plantear cómo contribuye el desarrollo del Derecho Comunitario sobre el procedimiento tributario y, en especial, sobre la relación jurídico-fiscal entre Administración y obligados.

Dada la naturaleza supranacional de la UE, los esfuerzos principales en esta materia se han centrado a nivel transnacional y, en especial, en cuanto al desarrollo de mecanismos de resolución de conflictos de competencia tributaria entre los propios Estados miembros. Prueba de ello es la Directiva (UE) 2017/1852, de 10 de octubre, que introduce un mecanismo de resolución de litigios entre Estados miembros relacionados con la interpretación y aplicación de los Convenios para eliminar la doble imposición, en vigor

[83] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2017. Opiniones… Op. Cit. P.: 49.
[84] NOCETE CORREA, F. J., 2010. La aplicación de los tributos: de la gestión tributaria a la colaboración social. En: AA. VV. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Cizur Menor: Aranzadi. P.: 36. ROLDÁN CENTENO, E., 2008. Artículos 83 a 96. En: HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Thomson-Aranzadi, Pamplona. P.: 622.
[85] ALONSO GONZÁLEZ, L.M., 2014. *Informe…* Op. Cit. 33. P.: 21.

desde 4 de noviembre de 2017; así como el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, también denominado "Convenio de arbitraje", en vigor desde 1 de enero de 1995, destinado a regular mecanismos para destinados a evitar o suprimir la doble imposición por parte de los Estados miembros.

Asimismo, en su lucha contra la planificación fiscal agresiva, se han publicado directivas dirigidas a la armonización de esta materia por parte de los Estados miembros, si bien con un objetivo más bien dirigido a la fiscalidad internacional. Así, destaca la Directiva (UE) 2016/1164/CE, de 12 de julio de 2016, del Consejo, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Esta normativa, destinada exclusivamente a sociedades que, de forma general, actúen en el ámbito de varios Estados miembros, tiene por objetivo coordinar y dar lugar a la cooperación interestatal en materia de elusión transfronteriza, en sede de Impuesto sobre Sociedades. Por ello, tal normativa excede del ámbito de esta investigación, limitada al ámbito del análisis de la relación jurídico-tributaria entre Administración y contribuyentes, sin trascender a la cooperación entre Estados miembros en el marco del Derecho Comunitario.

Más destacada resulta la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Esta normativa ha sido denominada, coloquialmente, "Directiva de asesores fiscales" o DAC 6 y se encuentra en fase de trasposición a Derecho interno, que debería haberse llevado a cabo, a través de modificación de la LGT y del RGGI, antes de 31 de diciembre de 2019 (artículo 2) y del que, actualmente, solo consta aprobado el Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, cuya publicación se produjo con fecha 22 de mayo de 2020 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales del Congreso de los Diputados (XIV Legislatura), núm. 16-1.

Con base en esta normativa, relativa a la materia de cooperación transfronteriza, se obliga a aquellos intermediarios fiscales cuya función esencial sea la creación de escenarios de planificación fiscal agresiva, en el ámbito transfronterizo, a informar de los mismos a las Administraciones tributarias de los Estados miembros que, paralelamente, compartirán de forma automática la información con otros Estados. Dicho de otro modo, dado el contexto de economía global, cada vez más complejo, la UE insta a los Estados a crear una nueva categoría de deberes formales, vinculados a la planificación fiscal agresiva y, en consecuencia, las maniobras elusorias en las que el papel del intermediario fiscal resulta trascendental. En definitiva, recabar información completa por parte de todos aquellos asesores que participan activamente del diseño y configuración de modelos de planificación fiscal potencialmente agresiva, con dos objetivos. De una parte, lograr un efecto disuasorio y, de otra, que los Estados miembros obtengan toda la información necesaria frente a estas prácticas fraudulentas. Si bien el deber de información alcanza a los intermediarios, la Directiva contempla que tal deber sea cumplimentado por el obligado tributario, en los casos en que exista en el profesional deber de guardar secreto profesional, que motivará el derecho de dispensa (artículo 1.5). Este puede ser el caso de un abogado, entre cuyas obligaciones deontológicas se encuentra el deber de guardar el secreto profesional, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 5 del Código Deontológico regulador de la actividad[86].

El deber de informar surge ante operaciones transfronterizas sobre las que concurren indicios o señas distintivas de planificación fiscal, tasados en el Anexo IV de la propia Directiva, que se clasifican en generales y específicas. Entre las primeras, se encuentran aquellas señas vinculadas al criterio del beneficio principal, concepto que deberá aclarar la trasposición. No obstante, entre las mismas, se encuentra el disponer de acuerdos de confidencialidad; el hecho de que el intermediario perciba honorarios, correlativos al ahorro fiscal; o que se lleve a cabo a través de mecanismos o estructuras normalizadas o estandarizadas. Por otra parte, la Directiva regula indicios distintivos de carácter específico, en función de su vinculación a ciertos conceptos tales como el criterio de beneficio principal, como por ejemplo, empleo de maniobras artificiosas de adquisición de sociedades con pérdidas. Asimismo, se regulan las señas específicas vinculadas a las propias operaciones transfronterizas, como aquellos relativos a la deducibilidad de los

86 Código Deontológico de la Abogacía Española, aprobado por el Pleno del Consejo General de la Abogacía Española el 6 de marzo de 2019.

pagos transfronterizos; relativas al intercambio de información y titularidad real, tales como los que tienen por destino eludir la aplicación de los intercambios de información de cuentas bancarias; o relativos a los precios de transferencia, como el hecho de que no existan activos comparables fiables.

De acuerdo con el objetivo de la norma, las Administraciones tributarias de los Estados miembros deben aunar esfuerzos en sede de lucha contra el fraude fiscal, imponiendo el deber de colaboración a los profesionales que actúan como intermediarios fiscales en las operaciones transfronterizas, que tengan los indicios distintivos descritas. Si bien puede hablarse de cooperación entre los asesores fiscales y la Administración, esta tiene lugar por imperativo legal, que puede manifestar un aparente desequilibrio entre las potestades tributarias de los órganos públicos y el derecho a la intimidad e, inclusive, el secreto profesional, de los obligados a suministrar tal información.

En la actualidad, la Directiva se encuentra pendiente de trasposición en España, por lo que deberemos atender al modo en que se concreta su regulación, en cuanto a principios informadores que deben regir el deber de colaboración, de una parte, y las potestades conferidas al ente público, de otra[87], así como qué profesionales concretos se verán afectados por la misma. En tales términos, a día de hoy, como ya hemos señalado previamente, solo se encuentra aprobado el Proyecto de Ley 121/000016[88], en el que, en esencia, se traslada el contenido de la Directiva traspuesta en cuanto a los sujetos obligados a informar y el contenido de tal información, mediante la introducción de la Disposición Adicional Vigésima Tercera de la LGT, "Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal". El incumplimiento de tal deber supondrá da lugar a la regulación de una batería de infracciones específicas correspondientes tanto a la falta de presentación de declaraciones informativas correspondientes a la nueva regulación, cuanto a la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos, e incluso a la presentación por medios distintos a los telemáticos. Las sanciones, también reguladas en el proyecto de ley, consistirán en una multa pecuniaria

87 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 2017. Las potestades procedimentales… Op. Cit. Pp.: 1102-1103.

88 Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, cuya publicación se produjo con fecha 22 de mayo de 2020 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales del Congreso de los Diputados (XIV Legislatura), núm. 16-1.

fija, por cada dato o conjunto de datos omitidos, en términos similares a las sanciones establecidas para las infracciones correspondientes al modelo 720 (D.A. Decimoctava de la LGT). Más destacable es la sanción correspondiente a la falta de presentación de las declaraciones informativas, en el que el máximo de sanción se evalúa con base en el importe de los honorarios que el asesor o intermediario fiscal ha percibido o debe percibir. Sin perjuicio de lo anterior, debemos recordar que el texto se encuentra aún en fase de tramitación, de modo que su estudio dependerá del contenido del texto final que sea aprobado y publicado en el BOE.

Para finalizar, cabe reseñar que la aprobación del denominado Código del Contribuyente Europeo, del 2016, en que se toma perspectiva de la relación jurídico-tributaria, desde la perspectiva de cooperación entre la Administración y los obligados, promoviendo el fomento de las buenas prácticas tributarias, en los términos de las directrices de la OCDE en la materia[89], con el objetivo de mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, en tanto medio para la prevención del fraude, la evasión y la elusión tributarias[90]. Se trata de un documento no vinculante, que sirve de modelo de conducta, más que como código normativo, que sigue los pasos de otros documentos previos, destinados a la lucha contra el fraude fiscal y la cooperación en el cumplimiento tributario, tales como las Comunicaciones de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, de fecha 27 de junio y 6 de diciembre, ambas de 2012[91].

El objetivo del Código del Contribuyente Europeo pasa por el establecimiento y garantía de contextos de igualdad de trato y seguridad jurídica en el ámbito tributario, que dará lugar a favorecer la transparencia entre obligados tributarios y Administración, así como la reducción de los litigios. Se promueve, en definitiva, el fomento del "espíritu de cooperación" entre ambas partes de la relación tributaria. Es decir, la inclusión de mecanismos y procedimientos en los que, de inicio, exista transparencia y seguridad jurídica. Por el lado de la Administración, cumplir sus deberes información preventiva y promover la reducción de deberes formales de los contribuyentes. Por parte de estos

89 Véase el apartado siguiente: I.4. La relación jurídico-tributaria en el marco de la OCDE.
90 COMISIÓN EUROPEA. DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA, 2016. Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo. Bruselas: Comisión Europea, Unión Europea. P.: 5.
91 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo COM(2012) 351 final, de 27.6.2012, sobre las formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países; y Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo COM(2012) 722 final, de 6.12.2012. Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal.

últimos, proceder al estricto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como dejar de lado la opacidad amparada en el derecho a la intimidad[92].

El CCE tiene por objetivo introducir espacios de diálogo entre ambas partes de la relación tributaria, de cara a fomentar el desarrollo de esta última desde una perspectiva dotada de mayor horizontalidad. Prueba de ello son los ejemplos que muestra, relativos a otros Estados europeos, en los que se ha aunado educación fiscal e innovación tecnológica, como es el caso de Italia, que en el año 2014 abrió un canal en la plataforma YouTube[93], relativa a información práctica de los contribuyentes, medida también llevada a cabo por la AEAT[94]; o bien el programa de *Horizontal Monitoring* holandés, basado en acuerdos de cumplimiento fiscal, desarrollados entre la Hacienda de Países Bajos y sus obligados[95].

En el caso de España, si bien el artículo 92.2 de la LGT introdujo en el año 2015 la posibilidad de alcanzar acuerdos de colaboración entre la Administración y entidades públicas o privadas con fines de interés general, la regulación aún es muy parca[96]. A salvo de lo anterior queda el Foro de Grandes Empresas en el seno de la Agencia Tributaria Española, así como la publicación y adhesión de las mismas al Código de Buenas Prácticas Fiscales, publicada en el año 2010, configurado a raíz de las recomendaciones de la OCDE en la materia[97], en el que se incide en el concepto de relación cooperativa y confianza mutua entre empresas y Hacienda Pública, en lo que constituiría una especie de *compliance fiscal* preventivo y transparente de las primeras a la segunda, a fin de que esta última lleve a cabo un análisis de riesgos y abra espacios de diálogo[98]. Asimismo, siguiendo el espíritu de los textos comunitarios que hemos expuesto, en julio de 2019 se constituyó el Foro de Asociaciones y Profesionales Tributarios, en el seno de la AEAT,

92 JUAN LOZANO, A. M. y FUSTER ASENCIO, C., 2016. Buena Administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad. *Documentos, nº5/2016*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. P.: 17.
93 https://www.youtube.com/user/Entrateinvideo
94 https://www.youtube.com/user/agenciatributaria/featured
95 COMISIÓN EUROPEA. DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA, 2106. *Orientaciones para…* Op. Cit. Pp.: 22-23.
96 MARTÍN FERNÁNDEZ, J., 2017. El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias. *Revista de Contabilidad y Dirección*, Vol. 25. P.: 83.
97 Véase el apartado siguiente: I.4. La relación jurídico-tributaria en el marco de la OCDE.
98 ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2016. *Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias. 28-10-2016*. [En línea]. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Propuesta_para_el_reforzamiento_de_las_buenas_practicas_de_transparencia_fiscal_empresarial_de_las_empresas_adheridas_al_Codi__ctubre_de_2016_.shtml [consulta: abril 2020].

cuyos miembros quedan adheridos al Código de Buenas Prácticas de Profesionales. Este documento, pese a que hace mención a las recomendaciones vertidas por la OCDE en la materia, sigue tanto el espíritu de la Directiva de Asesores Fiscales cuanto al Código del Contribuyente Europeo, dado que promueve la transparencia y reciprocidad en las relaciones con la Administración, así como promover las estrategias fiscales transparentes, huyendo de la opacidad y el fraude fiscal, para lo cual, se promueve el compromiso entre asesores y clientes, al objeto de adecuar su actuación a los principios del Código de Buenas Prácticas[99].

I.4. La relación jurídico-tributaria en el marco de las recomendaciones de la OCDE.

En los últimos años, el desarrollo de la relación jurídico-tributaria y el acercamiento entre ambas partes de la misma ha venido auspiciado internacionalmente por las recomendaciones de la OCDE, a raíz de la formación del Foro de la Administración Tributaria, en el año 2002, en cuyas reuniones periódicas se han tratado los principales problemas comunes de las Administraciones Tributarias de los diferentes Estados, en su relación con los contribuyentes, especialmente la gestión de riesgos, el cumplimiento fiscal y la recaudación tributaria.

En el año 2008, la reunión del FTA en Ciudad del Cabo dio lugar a la publicación del documento *Study into the Role of Tax Intermediaries*[100], que propuso el término *enhanced relationship* o relación reforzada, a los efectos de promover un entorno fiscal cooperativo, con especial hincapié en el papel desarrollado por los intermediarios. En tal sentido, en su lucha contra la planificación fiscal agresiva y en favor de la promoción de relaciones tributarias basadas en la confianza, la OCDE se centra en el triángulo formado por grandes empresas multinacionales, sus intermediarios fiscales y administraciones tributarias.

A raíz de este documento, numerosas Administraciones Tributarias promovieron modelos cooperativos de relación con los grandes contribuyentes, generalmente con un carácter

[99] ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2019. *Código de Buenas Prácticas de los Profesionales Tributarios*. [En línea]. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios_.shtml [consulta: abril 2020].

[100] "Estudio del papel de los Intermediarios Fiscales". Traducción propia.

informal. Como tímido ejemplo, tenemos en España la creación, en el año 2009, del Foro de Grandes Empresas por parte de la Agencia Tributaria Española, así como la publicación del "Código de Buenas Prácticas Fiscales", en el año 2010, al que actualmente se encuentran adheridas ciento treinta y siete grandes empresas españolas o con establecimiento en España. El Foro de Grandes Empresas, compuesto por veintisiete grandes entidades mercantiles y la Agencia Tributaria, promueven una mayor colaboración entre ambas partes, basada en la confianza mutua y la transparencia, "con carácter informal, asociativo, flexible y desburocratizado"[101]. Por su parte, el Código de Buenas Prácticas Tributarias se puede considerar una declaración de intenciones para la mejora de las relaciones entre la Agencia Tributaria y los grandes contribuyentes, tomando como punto de partida las recomendaciones de la OCDE y fundándose en la confianza legítima, la buena fe y la seguridad jurídica en materia fiscal, a fin de fortalecer los resultados económicos de las empresas participantes, comprometidas a la reducción de los riesgos fiscales y a evitar la planificación fiscal agresiva, como el uso de sociedades instrumentales en paraísos fiscales.

Partiendo de las experiencias comparadas, surgidas a raíz de 2008, en el año 2013, la OCDE publicó un nuevo documento, de gran interés, titulado *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*[102]. Esta publicación es un informe completo sobre recomendaciones y modos de actuar tanto de las administraciones tributarias de los países miembros de la OCDE como de las grandes empresas, sobre todo debido al carácter transnacional de estas últimas, que podría dar lugar a la colaboración entre administraciones.

La relación cooperativa propuesta por la OCDE toma como base la confianza mutua entre ambas partes de la relación tributaria, siendo a su vez, consciente, de que la misma no es una vinculación bilateral, sino que viene dada por la intervención de multitud de actores, como son los intermediarios fiscales, que participan activamente a lo largo del procedimiento tributario, reconociéndoles un papel fundamental en el diseño de estrategias de planificación y en la representación de los contribuyentes, habiéndose promovido informes relativos a prácticas dañinas para el interés general, sobre la base de

[101] ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Foro Grandes Empresas. Nota Informativa*. P.: 4. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Nota_informativa_es_es.pdf

[102] *La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativa*. Traducción correspondiente a la versión en español del documento.

la lucha contra la elusión fiscal, enmarcada en el proyecto BEPS (en sus siglas en inglés, *Base erosion and Profit shifting*).

Más allá de la imparcialidad y proporcionalidad de la Administración en sus actuaciones, la OCDE recomienda encarecidamente un buen entendimiento del funcionamiento de los mercados globales, en lo que denomina *comercial awareness*[103]. Sin duda alguna, esta es una de las principales sugerencias, basada en la empatía y comunicación abierta, informativa y a tiempo real entre los entes públicos y los obligados fiscales. Consideramos que esta comprensión de los mercados no solo ha de darse sobre las grandes empresas sino sobre las circunstancias de obligados tributarios de menor entidad económica, de cara a ofrecer una imagen de cercanía y certidumbre, que permita un mejor acceso al cumplimiento voluntario de los deberes fiscales, tanto materiales como formales. Por su parte, el desarrollo de la relación ha de venir dado por la reciprocidad de los contribuyentes, que han de posicionarse con transparencia y dispuestos a aportar información abierta ante la Administración.

En sí, se promueve la seguridad jurídica y la transparencia entre ambas partes de la relación tributaria, bajo el prisma de la reducción del riesgo fiscal. Esto supone ventajas desde el punto de vista de la Administración que, tal como señala Giovanni di Lauro (2010)[104], debe perseguir el interés público mediante una recaudación fundada y certera, más allá de maximizar cuantitativamente la misma, lo que puede dar lugar a conflictos con los contribuyentes y, especialmente, a la dilatación de la recaudación. Por parte de los contribuyentes, a través de medidas de coordinación, estos pueden llegar a alcanzar el objetivo de "cero sorpresas"[105], sin perjuicio de la existencia de ciertas áreas de incertidumbre, que den lugar a diferencias de interpretación jurídica por los entes públicos y los contribuyentes, que, en su caso, serán resueltas mediante la vía de recurso.

Para llevar a cabo los anteriores propósitos, la OCDE considera que es clave huir de los excesivos formalismos y la promulgación de nuevas normas, sustituyendo estas por los denominados marcos de referencia. No obstante, si bien los marcos de referencia pueden ser útiles, a modo de códigos éticos de actuación, como es el caso de *Litigation and*

[103] OECD, 2013. *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. OECD Publishing. P.: 19.
[104] LAURO, G. 2010. L'accertamento con adesione. *Rivista online della Scuola Superiore dell'economia e delle finanze*. *Anno VII, 2*. Apartado Primero.
[105] Así lo señala expresamente el informe de la OCDE, en relación con los testimonios de directores fiscales de empresas multinacionales.
OCDE, 2013. *Co-operative Compliance*… Op. Cit. P.: 22.

Settlement Strategies y el *Code of Governance for resolving tax disputes*[106] británicos o, incluso con el Código de Buenas Prácticas Fiscales español, consideramos que la promulgación o no de leyes que promuevan la relación cooperativa o, inclusive, protocolos de actuación entre la Administración y los contribuyentes, dependerá de la naturaleza del ordenamiento de cada Estado. En este orden de cosas, si bien se plantean problemas comunes a prácticamente todas las administraciones, consideramos que el informe de la OCDE llega a incurrir en el error de comparar entornos jurídicos tanto de *common law* como de Derecho continental, planteando medidas generales cuya compatibilidad con los principios de legalidad y reserva de ley deben ser objeto de estudio posterior. Dicho de otro modo, la adopción de medidas que han podido resultar exitosas en otros contextos jurídicos, no solo en el Derecho Tributario comparado, sino también en otras áreas del Derecho interno, supone una adecuación y adaptación al ordenamiento tributario propio. Ejemplo de ello son los modelos de diálogo adoptados por la Administración tributaria británica, que desde el año 2005 se estructura a través del órgano denominado HMRC. En este sentido, Reino Unido se caracteriza por carecer de texto constitucional aprobado, de tal manera que, a diferencia de los Estados regidos por el sistema de *Droit Civil*, la actividad de la Administración no se halla limitada por la norma fundamental, propiamente dicha, sino que la configuración de la misma guarda una base jurisprudencial, que redunda en una mejor adaptación a los mecanismos de coordinación y cooperación con los contribuyentes[107]. Por su parte, en el caso español, la denominada "sacralización" de la indisponibilidad del crédito tributario, como vertiente del principio de legalidad, ha sido acertadamente objeto de crítica[108], por cuanto supone, tomar la actividad de gestión tributaria de la Administración como reglada, desde la perspectiva restrictiva, en aras del interés general. Sobre esta base, la adecuación de medidas a nuestro contexto jurídico debe partir de la idiosincrasia de la Administración

[106] La tramitación de los procedimientos tributarios británicos por parte de los actuarios del HMRC parte de las directrices contenidas en los documentos públicos *Litigation and Settlement Strategies* y *Code of Governance for resolving tax disputes.* Estos documentos contienen mecanismos de resolución de conflictos dirigidos a todos los departamentos del HMRC y a todas las controversias tributarias, de carácter no penal, siguiendo los mecanismos de cooperación y negociación utilizados en el Derecho Civil, sobre la base de la prevención del conflicto, al objeto de recaudar "the right tax at the right time*"*.

[107] CASANELLAS CHUECOS, M. y OLAY DE PAZ, M.., 2013. La revisión de actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido. *Revista Quincena Fiscal* [en línea]. Número 12/2003. Edición digital sin paginar.

[108] ZORNOZA PÉREZ, J., 1996. ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español. En AA. VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Pp.: 161-178.

tributaria española, tradicionalmente "unilateralista" y, en todo caso, vinculada al principio de legalidad, extremo que limita el éxito de la aplicación de técnicas de *soft law*, tales como la norma UNE 19602:2019, *Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso*, sin una previa toma de contacto con las notas características del sistema tributario y sancionador español.

Un ejemplo manifiesto de este aspecto ha sido la incorporación de las actas con acuerdo, a raíz de la promulgación de la LGT del año 2003, cuyo antecedente directo es la figura del *accertamento con adesione* italiano, introducido en el año 1994 en dicha legislación. Si bien la litigiosidad tributaria en el país italiano ha sufrido una drástica reducción desde la implantación de medidas de flexibilización de la finalización del procedimiento tributario[109]. No ha sido así en el caso español que, como veremos con mayor detalle en el próximo capítulo, ha visto incrementada su litigiosidad desde la implantación de la LGT, pese a la incorporación al mismo de las denominadas actas con acuerdo, al objeto de contribuir a la reducción de la conflictividad en esta área.

Sin perjuicio de lo anterior, en España, la aplicación de la cooperación sobre la relación jurídico-tributaria, en los términos de las recomendaciones de la OCDE, se ha reducido, exclusivamente, a un pequeño grupo de grandes empresas, a través del denominado Foro de Grandes Empresas, lo cual a nuestro juicio resulta insuficiente, especialmente desde el punto de vista de la igualdad y justicia tributarias. La extensión de las labores de información y asistencia a los administrados, sobre la base de la buena fe y la confianza mutua, en aras de una mayor seguridad jurídica y cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales no solo es una cuestión que engloba a grandes contribuyentes, sino

[109] Si bien este aspecto será objeto de análisis con posterioridad en la presente investigación, las Comisiones Tributarias Provinciales, conocedoras de los conflictos tributarios en primera instancia, han pasado de recibir un total de 267.616 reclamaciones en el año 2006 (primer año del que disponemos datos), a 153.312 en el año 2018. Por su parte, en España, en el mismo periodo, se pasó de una litigiosidad ante los órganos económico-administrativos regionales, conocedores en la primera instancia de la vía de revisión, si bien de naturaleza administrativa, de 122.648 reclamaciones interpuestas en el año 2006, frente a las 193.409 interpuestas en el año 2018. DIPARTAMENTO DELLE FINANZE. DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, 2019. *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attivita' delle Commissioni Tributarie. Anno 2018*. Roma. P.: 7. DIPARTAMENTO DELLE FINANZE. DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, 2010. *Relazione di monitoraaggio sullo stato del contenzioso tributario e sull'attivita' delle Commissioni Tributarie. Anno 2009*. Roma. P.: 20. Ambos documentos disponibles en: https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario. ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2007. *Memoria Año 2006*. P.: 48. ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2019. *Memoria Año 2018*. P.: 16. Ambos documentos disponibles en: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx

que su extensión a todos los contribuyentes que voluntariamente se acojan al desarrollo de la relación cooperativa, es un avance hacia una Administración con madurez democrática y de gestión en el que el ciudadano sea contribuyente, partícipe de los asuntos públicos y usuario del servicio público fiscal.

La clave de la reducción del riesgo fiscal se encuentra en la comunicación temprana de información y la transparencia, tal como ha venido señalando la OCDE[110], esto es, la aplicación de medidas preventivas y el acercamiento tanto a los obligados tributarios como a los intermediarios fiscales. En relación con estos últimos, ha de recordarse que la figura del asesor fiscal no se encuentra regulada en España, con salvedad de su mención en el artículo 46.1 de la LGT, relativo a la representación voluntaria, cuestión que consideramos clave, dada su vital importancia en el marco del procedimiento tributario y la planificación fiscal. Ejemplo de ello es el estudio de opiniones y actitudes fiscales de los españoles, relativo al año 2016, conforme al cual el 43,6% de los ciudadanos encuestados que tuvieron que presentar algún tipo de declaración tributaria, entrevistados, recurrieron a los servicios de una asesoría fiscal o gestoría para su cumplimentación[111], siendo estos datos, de acuerdo con el documento, muy similares en años anteriores. No obstante, como ya se ha señalado en el apartado anterior, a fecha actual, España se encuentra pendiente de trasponer la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, comúnmente denominada "Directiva de Asesores Fiscales". Esta puede constituir una oportunidad idónea no solo para establecer las obligaciones de información por parte de estos profesionales a los órganos tributarios, sino también de cara a regular en profundidad un estatuto profesional al respecto, que institucionalice la figura del asesor fiscal.

Los parámetros en los que se fundamenta la relación jurídico-tributaria cooperativa no solo podrían permitir una comunicación en tiempo real entre la Administración y los contribuyentes, sino también un cambio en la cultura de cumplimiento fiscal, especialmente en ciertos contribuyentes, como son los profesionales, empresarios y personas jurídicas, sobre los que se acentúan las obligaciones tributarias. Todo ello, sin

[110] OCDE: "Co-operative Compliance…" Op. Cit. P.: 37.
[111] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2017. Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2016. *Documento, número* 11/2017. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. P.: 49.

perjuicio de que la misma se pueda trasladar a otras categorías de contribuyentes en los casos de requerimientos de información por captación, en los que la colaboración con los requeridos y la justificación clara de la información a suministrar es un elemento básico para el buen desarrollo del procedimiento[112].

La lógica de un programa de cumplimiento fiscal fundado en la cooperación cuando sea posible y la coerción cuando sea necesaria, puede dar lugar a la categorización de contribuyentes en función de su cumplimiento, en los términos descritos en el Gráfico I, que permita la prevención y la cooperación con aquellos contribuyentes con voluntad de cumplir y la coerción con los incumplidores, tal como tiene lugar en algunas administraciones a nivel comparado[113]. En definitiva, el fomento de la relación cooperativa no impide que la Administración, en su deber de recaudar, y el contribuyente, en su deber de contribuir, conjugado con su interés de protección del patrimonio personal, no entren en conflicto en tanto acreedor y deudor en la relación tributaria. No obstante, el desarrollo efectivo de la cooperación entre ambas partes puede dar lugar a la reducción de tales tensiones y conflictos a su mínima expresión. Tal como señala González de Frutos (2010)[114], permite la categorización de los contribuyentes en función del riesgo, así como la estimación del riesgo fiscal para el conjunto de la economía del Estado, relacionando cumplimiento tributario y buen gobierno corporativo de las empresas. Dicho de otro modo, distinguir entre aquellos obligados que precisan de asistencia e información, como auxilio para alcanzar el correcto cumplimiento, de aquellos que deben ser objeto de labores exhaustivas de comprobación e inspección.

El camino hacia una relación cooperativa requiere, igualmente, un esfuerzo desde el punto de los recursos humanos de la Administración, a efectos de lograr una necesaria capacitación y actualización de los actuarios, así como el fomento de la rotación de puestos, que ha obtenido resultados favorables en otros ordenamientos[115]. Asimismo,

---

[112] Nos referimos especialmente a los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada en el marco de la gestión tributaria.

[113] Ejemplo paradigmático es el caso de la Administración Tributaria australiana, descrito por la OCDE como modelo a seguir, dado que basa su estrategia de cumplimiento en las causas que llevan a los contribuyentes al cumplimiento fiscal, de modo que el objetivo es conseguir el cumplimiento voluntario y reducir el coste del mismo para ambas partes de la relación tributaria. El desarrollo de esta relación está destinado a grandes empresas, a través del denominado *Annual Compliance Arrangements* o "Contrato Anual de Cumplimiento", de sujeción voluntaria para las entidades mercantiles que residan en Australia.

[114] GONZÁLEZ DE FRUTOS, U., 2010. La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria. *Crónica Tributaria*, núm. 134/2010. P.: 69-73.

[115] A modo de ejemplo, Reino Unido aplica un sistema de rotación cada cuatro años para los actuarios que intervengan en relaciones con los contribuyentes. OCDE, 2013. *Co-operative Compliance…* Op. Cit. 13. P.: 69.

consideramos que, para contemplar el éxito de implantación de medidas de este tipo, resulta estrictamente necesaria la evaluación periódica de resultados, junto con la efectividad y adaptación de los actuarios a las nuevas formas de actuación cooperativa, debiendo dar cuenta de ello a través de las memorias fiscales anualmente publicadas, todo ello al objeto de lograr una Administración responsable, eficaz e imparcial en la aplicación de los tributos y sus relaciones con los contribuyentes.

Gráfico I.1. Esquema de cumplimiento fiscal y graduación de las medidas a aplicar.[116]



[116] ALONSO GONZÁLEZ, L.M., 2014. *Informe: Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado*. Barcelona: Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. P. 32.

CAPÍTULO II. LA CONFLICTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA Y SUS CAUSAS.

II.1. Planteamiento.

En el capítulo anterior contemplábamos el análisis de la relación jurídico-tributaria, en el marco de la configuración del Estado social y de Derecho (artículo 1.1 de la CE), y a la vista de las recomendaciones en la materia de UE y OCDE, que promueven la institucionalización de la cooperación y participación activa de los obligados, al objeto de construir una vinculación entre los obligados y la Administración, basada en la transparencia, seguridad jurídica y la confianza mutua, que permita a los primeros intervenir en la elaboración o configuración del acto administrativo de liquidación en el ejercicio de su derecho-deber de participación en los asuntos públicos. En contraste con esta última perspectiva, hemos observado que la postura actual de la Hacienda Pública es, en esencia, de carácter unilateral e inquisitiva[117].

No obstante, más allá de elaborar un cuerpo teórico sobre el estado actual de la relación jurídico-tributaria actual o bien sobre la adecuación de la cooperación a la configuración del Estado Social y Democrático de Derecho, en los términos establecidos en la Constitución, cabe preguntarse si plantear la institucionalización de la relación jurídico-tributaria cooperativa es necesaria o, cuanto menos, oportuna. A la vista de las recomendaciones de organismos internacionales como la OCDE y la UE, tratadas en el capítulo anterior, consideramos que la institucionalización podría favorecer la confianza mutua entre ambas partes de la relación. En cuanto a la necesidad de la medida, consideramos que uno de los síntomas que reflejan que la anacronía de la actuación unilateral de la Administración puede venir dada por el análisis cuantitativo de los conflictos tributarios existentes a fecha actual, así como de las causas que han dado lugar a tales cifras, que evaluaremos en el presente capítulo.

A efectos del análisis de los conflictos surgidos en este ámbito, debemos partir de la premisa de que los deberes tributarios tanto de Administración como de contribuyentes son de origen legal, surgidas bajo el fundamento del interés público, que reside en la

[117] MARTÍN FERNÁND Z, J., 2017. El modelo de relación… Op. Cit. P.: 83.

distribución equitativa de los gastos públicos[118], por lo que, *a priori,* la vinculación existente entre ambas partes no resulta conflictiva[119], dado que contribuyen a la consecución del interés general[120]. No obstante, cierto es que la praxis jurídica puede dar lugar a que surjan tensiones en el nivel de cumplimiento de las correspondientes obligaciones fiscales, especialmente derivadas de la interpretación jurídica de la aplicación de los tributos, así como del interés particular de los contribuyentes en la protección de su intimidad y, estrechamente vinculado con la misma, la preservación de su patrimonio privado[121], extremo que da lugar a la existencia de litigios tributarios.

De otra parte, consideramos que la mera evaluación de los niveles de litigiosidad no es suficiente, sino que, partiendo del hecho de que un nivel mínimo de conflicto resulta, a nuestro parecer, inevitable, uno de los síntomas de la necesidad de cambios en la relación jurídico-tributaria es la evolución de los litigios existentes, motivo por el cual consideramos necesario tomar una perspectiva temporal de la cuestión. La Exposición de Motivos de la LGT de 2003 mostraba su preocupación por las altas tasas de litigiosidad tributaria[122], aspecto principal que motivó la introducción de las denominadas actas con acuerdo, reguladas en el artículo 155 de la LGT[123]. Pese a los objetivos de la nueva norma, tal como veremos, la conflictividad fiscal no solo no ha descendido, sino que se ha incrementado desde la promulgación de la LGT. De esta situación dan cuenta tanto las Memorias anuales de los Tribunales Económico-Administrativos, la última de ellas relativa al año 2018, como las Memorias del Consejo General del Poder Judicial en lo relativo a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la última de ellas también relativa al año 2018. Asimismo, partiendo de los datos contenidos en las Memorias de la Agencia

---

[118] Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre.

[119] PÉREZ ROYO, F., 1975. El pago de la deuda tributaria. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, número 6*. P.: 275.

[120] ROSEMBUJ, T., 2000. *La transacción*… Op. Cit. Pp.: 11-14.

[121] ESPEJO POYATO, I. y GARCÍA NOVOA, C., 2015. La conflictividad tributaria y los medios para combatirla. En: CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Madrid: ePraxis. P.: 18

[122] El párrafo noveno del apartado I de la Exposición de Motivos de la LGT de 2003, pone de manifiesto:
"En definitiva, el carácter preconstitucional de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la necesidad de regular los procedimientos de gestión tributaria actualmente utilizados, la excesiva dispersión de la normativa tributaria, la conveniencia de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías y la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria aconsejaban abordar definitivamente la promulgación de una nueva Ley General Tributaria."

[123] El párrafo decimoctavo del apartado IV de la Exposición de Motivos de la LGT señala:
"Dentro de la sección 2.ª, destaca la detallada regulación del plazo de duración del procedimiento inspector y los efectos de su incumplimiento y, especialmente, la nueva modalidad de actas con acuerdo que constituye una de las principales modificaciones que introduce la nueva ley, como instrumento al servicio del objetivo ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario."

Tributaria, la última de ellas, correspondiente al ejercicio 2018, podemos observar los procedimientos de aplicación de tributos iniciados sobre los principales Impuestos (IRPF, IS e IVA), lo que nos permite dar cuenta de la actuación en sede de la Administración Tributaria. Al objeto de evaluar los niveles de conflictividad tributaria en la materia, hemos tomado como punto de partida los datos existentes desde el ejercicio entrada en vigor de la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vigente desde 1 de julio de 2004 (Disposición final undécima de la LGT), que se desarrolla bajo un espíritu codificador, a tenor del contenido de su Exposición de Motivos, que reconoce la necesidad de adecuación integral de la normativa básica tributaria a los principios constitucionales en la materia.

Debemos recordar que España se caracteriza por el desarrollo de un sistema de autoliquidaciones masivas, conforme al cual el obligado tributario realiza el hecho imponible, lo califica jurídicamente, declara ante la Administración e ingresa la deuda resultante. Por ello, el inicio de un procedimiento de comprobación e inspección constituye, a nuestro parecer, el primer foco de conflicto ya sea con motivo de la discrepancia entre los datos de los que dispone la Agencia Tributaria y los declarados por el contribuyente, razón que nos ha conducido a evaluar el nivel de conflictividad en fase administrativa, desde la aplicación de los tributos hasta su revisión. De igual modo, al objeto de verificar la reducida importancia de la jurisdicción contencioso-administrativa, hemos expuesto los datos de litigiosidad en esta sede. Por último, la deuda pendiente y la recaudación tributaria anual son reflejo del cumplimiento voluntario de las obligaciones, lo que justifica que dediquemos un apartado la evolución de la deuda tributaria pendiente tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo.

Antes de abordar el análisis de la conflictividad tributaria, debemos aclarar que no hemos entrado a analizar los datos correspondientes a la litigiosidad en sede de las Haciendas Locales, dadas las especiales características de este ámbito. Así, los procedimientos de revisión en vía administrativa desarrollados en este ámbito son de carácter mixto. De una parte, nos encontramos con un régimen general, correspondiente a los municipios no acogidos al Título X de la LBRL, correspondiente a municipios de gran población. De otra parte, el procedimiento de revisión de aquellas entidades locales acogidas al mencionado Título X, introducido por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, comúnmente conocida como “Ley de Grandes Ciudades”. En el primer caso, el recurso de reposición es de naturaleza previa y

preceptiva, agotando la vía administrativa (artículo 14 TRLRHL). Frente a la resolución del recurso, que será conocido por el mismo órgano que dictó el acto tributario, cabrá interponer recurso contencioso-administrativo, ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo (Artículo 14.2.ñ) del TRLRHL, en relación con el artículo 8.1 de la LJCA). Por su parte, los municipios acogidos al Título X de la LBRL, definidos de acuerdo con el artículo 121 de dicha norma, se acogen a un régimen de revisión similar al procedimiento estatal. Esto es, en vía administrativa, será potestativo el recurso de reposición, que se planteará ante el mismo órgano que dictó el acto tributario; mientras que la vía económico-administrativa municipal, tramitada a través de los denominados "órganos para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas", es de carácter previo y preceptivo. Frente a las resoluciones emitidas por estos órganos, que agotan la vía administrativa, cabrá interponer recurso ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo (artículo 8.1 de la LJCA)[124].

II.2. Los procedimientos de gestión e inspección desarrollados por la Agencia Tributaria.

De las Memorias Anuales de la Agencia Tributaria podemos observar el grado de comprobación de la Administración en relación con las autoliquidaciones presentadas por los distintos obligados tributarios. En las mismas, se distingue entre el control extensivo o propio de los órganos de gestión; y el control selectivo e investigación, llevado a cabo por los órganos de inspección. Las primeras actuaciones son aquellas en que el control tiene por objeto la detección y corrección de errores e incumplimientos con un menor grado de complejidad que los expedientes tramitados por Inspección, detectados, generalmente, por medios informáticos[125]. Por su parte, tal como señalan las propias memorias tributarias, las actuaciones de control selectivo e investigación se efectúan

[124] Debemos destacar en este ámbito el trabajo realizado por Daniel Ortiz Espejo, que analiza la vía de revisión administrativa en la esfera local, en que se incluyen datos estadísticos relativos a la conflictividad en sede económico-administrativa local, recabando los datos de conflictividad correspondientes a múltiples órganos de naturaleza municipal. ORTIZ ESPEJO, D., 2018. *La impugnación de los tributos locales. Especial referencia a la vía económico-administrativa.* Madrid: Wolters Kluwer España. ISBN 978-84-7052-793-7.

[125] El sistema empleado es similar al sistema estadounidense de revisión de autoliquidaciones, basado en el DIF o *Discriminant Inventory Function System* y el contraste con la información suministrada por terceros en las declaraciones informativas, que discrimina, de acuerdo con las incongruencias existentes en las declaraciones, qué contribuyentes serán objeto de revisión.

sobre incumplimientos de mayor complejidad, así como los casos en que se detecta fraude tributario, de tal manera que se aplica un control sobre grupos de contribuyentes que presentan un mayor riesgo fiscal. Para ello, la Agencia Tributaria se vale del denominado Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, cuyas directrices generales son publicadas anualmente, la última de ellas, correspondiente al ejercicio 2019, mediante Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019[126]. En las mismas, se exponen los objetivos de la Administración a los efectos de detectar el incumplimiento tributario, haciendo hincapié en los sistemas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, mediante el control, en el ámbito de sociedades, de las entidades multinacionales (precios de transferencia, establecimientos permanentes, planificación fiscal agresiva, etc.) y el uso abusivo de sociedades; junto al análisis patrimonial a los efectos de detectar rentas no declaradas.

En sede de actuaciones de control extensivo, las **Tablas I, II y III** presentan los resultados de los tres principales tributos internos[127], IRPF, IS e IVA, tanto en lo relativo a las declaraciones presentadas en régimen de autoliquidación por los contribuyentes como a las liquidaciones practicadas por la Administración Tributaria en el curso de los procedimientos de gestión en los ejercicios 2014 a 2018[128]. Cabe señalar que las liquidaciones practicadas en un ejercicio son relativas, principalmente, a la campaña correspondiente a los dos ejercicios anteriores. Así, las liquidaciones practicadas en el año 2018 se corresponden, en su gran mayoría, a las declaraciones presentadas en el ejercicio 2016.

---

[126] Publicado en el BOE número 15, de 17 de enero de 2019.

[127] De acuerdo con los datos de la Memoria de 2018 de la Agencia Tributaria, en dicho ejercicio se gestionaron 46.630.596 declaraciones, por los siguientes conceptos:
IRPF: 19.988.643 (42,87%).
Impuesto sobre Sociedades: 1.529.787(3,28%).
IVA: 2.775.576 (5,95%)
Impuestos Especiales: 7.143.626 (15,32%).
Comercio Exterior: 15.192.964 (32,58%).

ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2019. *Memoria 2018*. [En línea]. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2018/ANEXO__CUADROS_Y_GRAFICOS/Cuadro_n__2__Principales_declaraciones_presentadas/Cuadro_n__2__Principales_declaraciones_presentadas.html [Consulta: abril 2020].

[128] Hemos tomado como referencia los cuatro últimos años no prescritos, toda vez que carecemos de datos anteriores, referentes a las declaraciones presentadas en los ejercicios 2012 y 2013, que han sido infructuosamente solicitadas a la AEAT a través del Portal de Transparencia.

Las actuaciones totales superan las 650.000 en cada uno de los años observados, sobre un total de en torno a casi veinticuatro millones de declaraciones anuales presentadas por los tres conceptos. Esto supone que, de media, los órganos de gestión efectúan actuaciones de comprobación sobre aproximadamente entre el 2,50 y el 5% de las declaraciones presentadas. No obstante, dadas las cuantías totales objeto de liquidación, que superan en todos los años los 2.500 millones de euros de media, dicho porcentaje no resulta nada desdeñable, máxime teniendo en cuenta que se trata de un control extensivo incardinado en un sistema de autoliquidaciones masivas, vinculado a errores aritméticos, discrepancias o incumplimientos de menor complejidad. Asimismo, hemos de señalar que se han excluido los contribuyentes de módulos u estimación objetiva, dado que los procedimientos de aplicación de tributos relativos a esta categoría de contribuyentes siguen otros cauces[129].

Cabe señalar que, aun cuando actualmente las Memorias reflejen los datos de actuaciones de control de forma global, en el caso de IRPF, hasta el año 2005, las Memorias tributarias filtraban el tipo de control que se efectuaba, detallando entre el control de errores aritméticos, la "pseudoliquidación", en que se detectan discrepancias entre los datos declarados y los datos de los que dispone la Administración procedentes de información de terceros; así como la propuesta de liquidación por límites o importes, en el que se controlan los límites cuantitativos de ciertas partidas declaradas[130].

129

AÑO	CONTRIBUYENTES	LIQUIDACIONES EN GESTIÓN	RECAUDACIÓN	LIQUIDACIONES EN INSPECCIÓN	RECAUDACIÓN
2014	1.492.224	16.315	4,60 €	24.504	29,70 €
2015	1.437.311	12.620	3,50 €	20.104	26,80 €
2016	1.368.441	11.942	2,70 €	15.147	20,70 €
2017	1.338.521	10.802	2,50 €	12.232	15,40 €
2018	1.310.183	11.564	2,50 €	10.536	13,50 €

Resultados de comprobación en el régimen de módulos. **Fuente.** Elaboración propia a partir de las Memorias de la Agencia Tributaria de los años 2014 a 2018.

[130] A modo de ejemplo, en el año 2005 se efectuaron 491.062 liquidaciones en sede de gestión, por importe de 364,35 millones de euros. De dichas liquidaciones, solamente el 6,18% traía causa de errores aritméticos, mientras que el 46,12% y 47,71% se debían a pseudoliquidaciones y propuestas de liquidación por límites, respectivamente.

ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2006. Memoria 2005. [En línea]. Pp.: 63-64. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Memoria_2005/Memoria/Memoria.shtml [Consulta: abril 2020].

Junto a las actuaciones sobre los contribuyentes de IRPF, IS e IVA, existe un control extensivo y automatizado del cumplimiento de la presentación de autoliquidaciones periódicas de IVA, retenciones y pagos fraccionados, entre otros. En relación con las mismas, solo en el año 2018, se efectuaron un total de 600.987 requerimientos, que dieron lugar a 67.372 autoliquidaciones por importe de 52,43 millones de euros; así como 33.532 liquidaciones por importe de 37,2 millones de euros, en concepto de pagos fraccionados de IRPF e IS, y de régimen simplificado de IVA.

De acuerdo con lo anterior, podemos señalar que la actividad de la Administración Tributaria en sede de gestión es intensa y, de otro lado, se basa en procedimientos automatizados, a los que el contribuyente ha de contestar por escrito y los cuales, en gran número, desembocarán bien en un recurso de reposición, bien en una reclamación económico-administrativa. Por otra parte, los datos expuestos dan muestra de la importancia del contribuyente en la aplicación de los tributos, reflejo del sistema de autoliquidaciones masivas, conforme al cual este realiza por sí mismo todas las actuaciones dirigidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias. De este modo, la Administración destina sus esfuerzos esencialmente a las labores de comprobación e investigación, reflejados en los datos expuestos.

Tabla I. Relación de declaraciones de IRPF presentadas y su recaudación, con las liquidaciones practicadas en sede de gestión y su recaudación[131].

AÑO	DECLARACIONES	RECAUDACIÓN	LIQUIDACIONES	RECAUDACION
2014	19.203.136	72.662,00 €	502.674	528,60 €
2015	19.417.254	72.346,00 €	484.090	508,10 €
2016	19.551.482	72.416,00 €	491.256	482,20 €
2017	19.728.347	88.763,00 €	512.562	491,20 €
2018	19.988.643	94.551,00 €	507.687	518,50 €

[131] Elaboración propia a partir de las Memorias de la Agencia Tributaria de los años 2014 a 2018.

Tabla II. Relación de declaraciones de IS presentadas y su recaudación, con las liquidaciones practicadas en sede de gestión y su recaudación[132].

AÑO	DECLARACIONES	RECAUDACIÓN	LIQUIDACIONES	RECAUDACION
2014	1.434.775	18.713,00 €	49.780	400,36 €
2015	1.441.146	20.649,00 €	47.053	1.385,52 €
2016	1.430.475	21.678,00 €	38.491	306,86 €
2017	1.501.063	31.836,00 €	35.619	703,81 €
2018	1.529.787	34.759,00 €	32.478	973,03 €

Tabla III. Relación de declaraciones de IVA presentadas y su recaudación, con las liquidaciones practicadas en sede de gestión y su recaudación[133].

AÑO	DECLARACIONES	RECAUDACIÓN	LIQUIDACIONES	RECAUDACION
2014	3.398.473	56.174,00 €	122.607	1.740,81 €
2015	2.810.286	60.305,00 €	120.699	1.530,82 €
2016	2.775.704	62.845,00 €	137.182	1.753,30 €
2017	2.810.964	88.168,00 €	128.076	1.530,77 €
2018	2.775.576	96.156,00 €	123.767	1.690,80 €

En relación con los datos relativos a los procedimientos de inspección tributaria, la **Tabla IV** da muestra del número de contribuyentes inspeccionados, el número de actas instruidas y la recaudación obtenida en el trámite de los mismos. Igualmente, se ilustran el número de denuncias elevadas a la Fiscalía por delito fiscal, junto con la cuantía que representan dichos casos. En contraste con los datos anteriores, hemos de señalar que la Tabla IV comprende el periodo 2004-2018, habiendo podido recabar los datos de forma continuada desde la entrada en vigor de la LGT de 2003.

De un lado, destaca la reducción del número de contribuyentes inspeccionados en casi un 30%, desde los 34.994 contribuyentes inspeccionados en el año 2004, a los 26.082 del año 2018. De hecho, desde el año 2006, la cifra de contribuyentes inspeccionados se encuentra por debajo de los 30.000, cuantía sumamente reducida con respecto al censo general de obligados tributarios[134]. No obstante, la recaudación derivada de los

[132] Elaboración propia a partir de las Memorias de la Agencia Tributaria de los años 2014 a 2018.
[133] Elaboración propia a partir de las Memorias de la Agencia Tributaria de los años 2014 a 2018.
[134] En el año 2018, de acuerdo con la Memoria de la Agencia Tributaria, el censo general de obligados tributarios era de 54.551.834, de los cuales 7.812.670 se correspondían con empresarios, profesionales y

procedimientos de inspección se ha elevado un 76%, desde el resultado del año 2004, a la recaudación obtenida en el año 2018. A tal efecto, resulta destacable que se ha reducido el número de contribuyentes, centrándose en casos de inspección que suponen una mayor exacción, en especial desde el año 2010. En relación con las actas instruidas, sería deseable que la Administración hiciese constar en sus memorias qué tipo de actas se instruyen, a fin de conocer de primera mano la eficacia de las actas con acuerdo, si bien tales datos no son públicos, sino que nos han sido suministrados por la Agencia Tributaria, Unidad Gestora del Derecho de Acceso a la Información. Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales, mediante notificación de fecha 06-08-2019[135].

Si bien en las Memorias tributarias no constan detalladas las actuaciones de Inspección llevadas a cabo, las relativas a los últimos cinco años destacan, concordando con el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, el control de profesionales, así como sociedades y socios (en especial, el control de la fiscalidad internacional de multinacionales y grandes empresas; precios de transferencia y operaciones vinculadas), no sólo a través de la Inspección, sino también mediante actuaciones y requerimientos de información. Igualmente, se focaliza la actividad inspectora tanto en el control de devoluciones, especialmente de IVA, como en detección de los casos de economía sumergida.

retenedores; y 36.008 al censo de grandes empresas. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: "Memoria 2016". Disponible en: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2016/_Ayuda_Memoria_2016.html

[135] Vid. Capítulo II de la Parte II, en el que se exponen los datos relativos a los tipos de actas instruidas (Tabla XII).

Tabla IV. Resultados de los procedimientos llevados a cabo por la Inspección de Tributos en el periodo 2004-2018[136].

AÑO	CONTRIBUYENTES	ACTAS INSTRUIDAS	RECAUDACIÓN
2004	34.994	79.502	3.567,47 €
2005	33.153	79.567	3.869,37 €
2006	27.345	71.679	3.932,66 €
2007	25.677	65.016	4.142,05 €
2008	25.046	56.758	3.719,76 €
2009	25.926	61.137	4.518,00 €
2010	23.923	57.755	6.002,00 €
2011	24.199	62.155	5.510,00 €
2012	21.239	56.718	5.814,96 €
2013	23.097	56.303	5.783,60 €
2014	26.492	60.035	5.087,72 €
2015	26.291	59.207	7.239,19 €
2016	27.618	60.497	6.311,15 €
2017	26.984	60.445	5.378,56 €
2018	26.082	60.283	5.166,11 €

II.3. La litigiosidad tributaria en sede de revisión en vía administrativa[137].

II.3.1. Los recursos de reposición.

Aun cuando la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria[138] reconocía la desestimación casi automática de los recursos de reposición planteados, cuestión también señalada por Martínez Micó (2012)[139], consideramos oportuno referirnos a los recursos de reposición interpuestos por los obligados tributarios, así como el número de resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, como primer eslabón de los procedimientos de revisión, para la resolución de discrepancias entre ambas partes de la relación tributaria. Hemos de señalar al respecto que, si bien las Memorias tributarias no reflejan aspecto alguno relativo a los

[136] Elaboración propia a partir de las Memorias de la Agencia Tributaria de los años 2004 a 2018.
[137] En sede económico-administrativa, el año 2018 es el último del que se disponen datos, de acuerdo con las Memorias de los Tribunales Económico-Administrativos.
[138] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, 2001. *Informe*… Op. Cit. Pp.: 212-215.
[139] MARTÍNEZ MICÓ, J.G., 2012. La reclamación económico-administrativa y el previo recurso de reposición: vías específicas de impugnación de los actos tributarios: su configuración actual como presupuesto procesal. *Cuadernos de Derecho Local (QDL), núm. 28 febrero de 2012*. Pp.: 116.

procedimientos de revisión en sede de la Agencia Tributaria, la **Tabla V** refleja los datos de los recursos de reposición interpuestos y resueltos, entre los años 2004 y 2017[140]. No obstante, tales datos no reflejan qué recursos se presentan en sede de gestión y cuáles en sede de inspección, extremo que los profesores Pastor Prieto y Marín-Barnuevo (2005)[141], en su trabajo relativo a la litigiosidad tributaria, concretaron al computar, para el año 2003, un total de 166.700 recursos de reposición presentados, de los cuales 108.303 se correspondían con procedimientos de gestión y 6.311 con procedimientos de inspección; habiéndose resuelto en dicho ejercicio un total de 184.890 resoluciones. Si bien los anteriores datos no son recientes, sí nos permiten observar que la eminente mayoría de recursos de reposición se presentan en sede de gestión.

Tabla V. Recursos de reposición presentados y resueltos en sede de la AEAT, entre los años 2004 y 2017[142].

AÑO	RECURSOS PRESENTADOS	RECURSOS RESUELTOS
2004	171.806	133.051
2005	171.626	167.521
2006	176.861	179.072
2007	182.799	179.845
2008	220.675	211.499
2009	268.042	257.756
2010	258.901	257.063
2011	252.322	262.564
2012	247.383	259.242
2013	248.732	245.736
2014	269.556	259.282
2015	253.886	257.834
2016	222.622	233.066
2017	220.920	225.407

Aun cuando los referidos autores destacan la eficacia del procedimiento, dado que un número elevado de recursos de reposición son estimados en algunos Departamentos de la

[140] Hemos podido recabar los datos relativos a los recursos de reposición mediante su solicitud individualizada, a través del Portal de la Transparencia de la Administración General del Estado. Así pues, mediante notificación de fecha 23 de julio de 2018, Unidad Gestora del Derecho de Acceso a la Información. Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT, nos hizo llegar los datos solicitados, no accesibles a través de sus memorias tributarias.

[141] MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y PASTOR PRIETO, S., 2005. *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. P.: 29-31.

[142] Datos suministrados por la Agencia Tributaria, Unidad Gestora del Derecho de Acceso a la Información. Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales, mediante notificación de fecha 23 de julio de 2018.

Administración, los mismos no pueden relacionar las cifras correspondientes al sentido del fallo por falta de datos, ante la cual también nos hemos encontrado en nuestra investigación. A su vez, y pese a considerar la conveniencia de mantener este recurso, reconocen la escasa utilidad del mismo, toda vez que la Administración conoce los argumentos del contribuyente, por haber sido la base en las fases previas del procedimiento[143].

La Tabla V nos muestra tres elementos principales. De una parte, frente a las aproximadamente 700.000 liquidaciones que se llevan a cabo cada año por los órganos de gestión e inspección, solamente en relación con los principales tributos, la cifra máxima de recursos de reposición presentados es de 268.042 en el año 2009, esto es, aproximadamente el 38% de tales liquidaciones fueron objeto de recurso en reposición. Sin embargo, cabe señalar que en todo caso, este dato es muy inferior, dado que no tenemos en cuenta otros actos de la Administración Tributaria que han podido ser objeto de recurso de reposición, como por ejemplo, las providencias de apremio y demás actos de recaudación. Por otro lado, entre 2004 y 2009, ambos ejercicios inclusive, la cifra de recursos presentados era superior a la cifra de recursos resueltos, lo que suponía una acumulación de asuntos, de un año a otro, que da lugar al retraso en la resolución del recurso, por encima del mes que el artículo 225.4 de la LGT para que la Administración notifique la resolución del recurso. A partir del ejercicio 2010, se mantienen las cifras de interposición por encima de los 220.000 recursos anuales y, en todos los ejercicios, se resuelven más recursos de los interpuestos, lo que incide en reducir el tiempo de tramitación de la revisión y favorece la garantía del derecho a la defensa del contribuyente. No obstante lo anterior, tal como veremos en las cifras correspondientes a la conflictividad en sede económico-administrativa, las cifras de resolución de recursos de reposición y de reclamaciones interpuestas en sede de TEAR y TEAL no dista excesivamente entre sí, cuestión que puede ser un indicio de la masiva desestimación de esta clase de recursos. Así, a modo de ejemplo, en el año 2015 se resolvieron un total de 257.834 recursos, frente a las 204.698 reclamaciones interpuestas en sede económico-administrativa. Teniendo en cuenta que muchos de los recursos de reposición interpuestos se efectúan por cuestiones formales, que facilitan su admisión, podemos concluir que la similitud de las cifras dista de exponer esta vía de revisión como objetiva y garantista.

[143] MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y PASTOR PRIETO, S., 2005. *La litigiosidad*… Op. Cit. Pp.: 108-109.

Sin embargo, es necesario señalar que la ausencia de datos completos y detallados relativos, tanto en lo que respecta a los facilitados por la AEAT como por las memorias económico-administrativas, que se analizarán a continuación, da lugar a que las conclusiones no trasciendan de ser meras conjeturas, máxime teniendo en consideración que muchas de las reclamaciones económico-administrativas que se interponen no han realizado el trámite previo de reposición, por ser este potestativo. En todo caso, una lectura cierta que podemos hacer de los datos es que el conflicto existe y este se mantiene a lo largo del procedimiento administrativo, por cuanto prácticamente los mismos recursos presentados en sede del órgano liquidador, se trasladan a la sede económico-administrativo, por lo que el obligado tributario debe abordar, cuanto menos, dos fases de revisión para obtener una resolución ajustada a Derecho, sea este ajustado o no a sus intereses particulares.

II.3.2. Las reclamaciones económico-administrativas.

De forma previa al análisis cuantitativo de la litigiosidad tributaria en sede económico-administrativa, hemos de reseñar la especialidad del procedimiento tributario frente al procedimiento administrativo común, dado que las reclamaciones económico-administrativas, reguladas en los artículos 226 y siguientes de la LGT, sustituyen el recurso de alzada previsto en los artículos 121 y 122 de la LPAC. La reclamación económico-administrativa, al igual que el recurso de alzada, agota la vía administrativa, siendo un paso previo preceptivo al inicio de la vía judicial[144].

La **Tabla VI** muestra la evolución de las entradas y resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, distinguiendo entre las actuaciones vinculadas al procedimiento general; procedimiento abreviado; así como anulaciones, suspensiones y otros, en el periodo comprendido entre los años 2004 (fecha de entrada en vigor de la LGT) y 2018. Por su parte, el **Gráfico II** ilustra la evolución de tales entradas y resoluciones en el periodo comprendido entre los años 2003 y 2018.

[144] CHECA GONZÁLEZ, C., 2004. La injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la Nueva LGT. *Anuario de la Facultad de Derecho, Vol. XXII.* P. 16.

El aumento de reclamaciones a lo largo de los últimos años es patente, máxime si se observa el Gráfico II. A tal efecto, en la presentación de la Memoria del año 2014[145], Don Emilio Pujalte Méndez-Leite, Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central se hacía eco de este aumento del número de reclamaciones, señalando que en el periodo de 2007 a 2014 se incrementó un 82,30% el número de entradas, habiendo pasado de 126.451 reclamaciones interpuestas en el año 2007 a la cifra de 207.053 reclamaciones en el año 2014. Por su parte, si bien el número de resoluciones ha aumentado, habiendo pasado de 135.878 resoluciones en el año 2007, frente a las 189.299 resoluciones del año 2014, el ritmo de incremento de los recursos y las resoluciones no ha sido parejo, lo que da lugar a un aumento de la pendencia de los asuntos, tal como claramente se refleja en el Gráfico II.

Hemos de señalar que a lo largo de los últimos años, los medios humanos de los tribunales económico-administrativos se han visto reducidos, habiendo pasado de una plantilla de 880 personas en el año 2004[146] a una plantilla de 744 personas en el año 2018[147], mientras que la partida presupuestaria destinada a estos órganos apenas se ha visto ampliada e, inclusive, se ha reducido con respecto al año 2009, en que se destinaron casi treinta y tres millones de euros de presupuesto, frente a los poco más de veintinueve millones de euros de presupuesto para el año 2018[148].

En la Tabla VI se pueden distinguir tres fases. El primer periodo de 2004 a 2007, en que las reclamaciones interpuestas se encuentran por debajo de las 130.000 anuales y las resoluciones emitidas superan las entradas. De hecho, el año 2004 es el ejercicio con menos reclamaciones interpuestas (103.344), notablemente por debajo del resto de años y se emitieron un total de 154.435 resoluciones, muy superior al resto de años del periodo.

---

[145] ESPAÑA: TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2015. *Memoria 2014. Presentación.* [En línea]. Disponible en: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx [Consulta: abril 2020].

[146] ESPAÑA: TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS: "Memoria 2004". P.: 63. Disponible en: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx

[147] ESPAÑA: TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS: "Memoria 2018". P.: 37. Disponible en: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx

[148] En el año 2009, el presupuesto de los tribunales económico-administrativos fue de 32.856.500,00 €, mientras que en el año 2018 fue de 28.283.110,00 €.
ESPAÑA: TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS: "Memoria 2009". P.: 79.
ESPAÑA: TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS: "Memoria 2018". P.: 38. Disponibles en: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx

La segunda fase, entre los años 2008 a 2010 en la que, si bien las reclamaciones se incrementan considerablemente, estas no alcanzan las 200.000 y, a su vez, el número de resoluciones es parejo al de reclamaciones, con la salvedad del año 2010, en el que se interponen 34.532 reclamaciones más que resoluciones se emiten. Asimismo, el periodo 2011-2015, en el que se contempla un gran aumento de entradas, superando el número de resoluciones en todos los años de esta fase. De hecho, el año 2012 en su cifra máxima, con 227.417 reclamaciones y siendo la media de entradas en dicho periodo en la cifra de 212.903 anuales, muy por encima de las dos fases anteriores. Por último, en el periodo 2016-2018 se observa una sucinta reducción de las reclamaciones interpuestas, junto con un aumento de las resoluciones, especialmente en los dos últimos años, en que estas superan las reclamaciones interpuestas, en un esfuerzo por reducir los tiempos del procedimiento.

Cabe reseñar, tal como señalan las memorias anuales de los Tribunales Económico-Administrativos, que el análisis anterior es reflejo de un análisis cuantitativo, sin que se haya efectuado un análisis cualitativo, que valore la complejidad de cada uno de los asuntos a dilucidar por estos organismos, según el tipo de acto recurrido[149]. No obstante, es posible diferenciar el tipo de procedimiento conforme al cual se ha tramitado cada reclamación. En este sentido, tal como se pone de manifiesto en la Tabla VI, entre el 50 y el 60% de las reclamaciones interpuestas y las resoluciones dictadas se tramitaron a través del procedimiento abreviado, mientras que, en ninguno de los años de referencia, se alcanzó el 40% de entradas o resoluciones tramitadas a través del procedimiento general, cuestión que refleja que la mayoría de expedientes son de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros, en el caso de asuntos relativos a bases imponibles y valoraciones. A las anteriores observaciones en materia de cuantía de las reclamaciones, se unen las relativas a la recurrencia de cierta clase de reclamaciones económico-administrativas, tales como la ausencia de motivación del elemento culpabilidad en la incoación de expedientes sancionadores, la falta de motivación de las valoraciones inmobiliarias de ITPyAJD e ISD, la prueba en materia de correlación de ingresos y gastos en IS e IRPF, así como la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual[150].

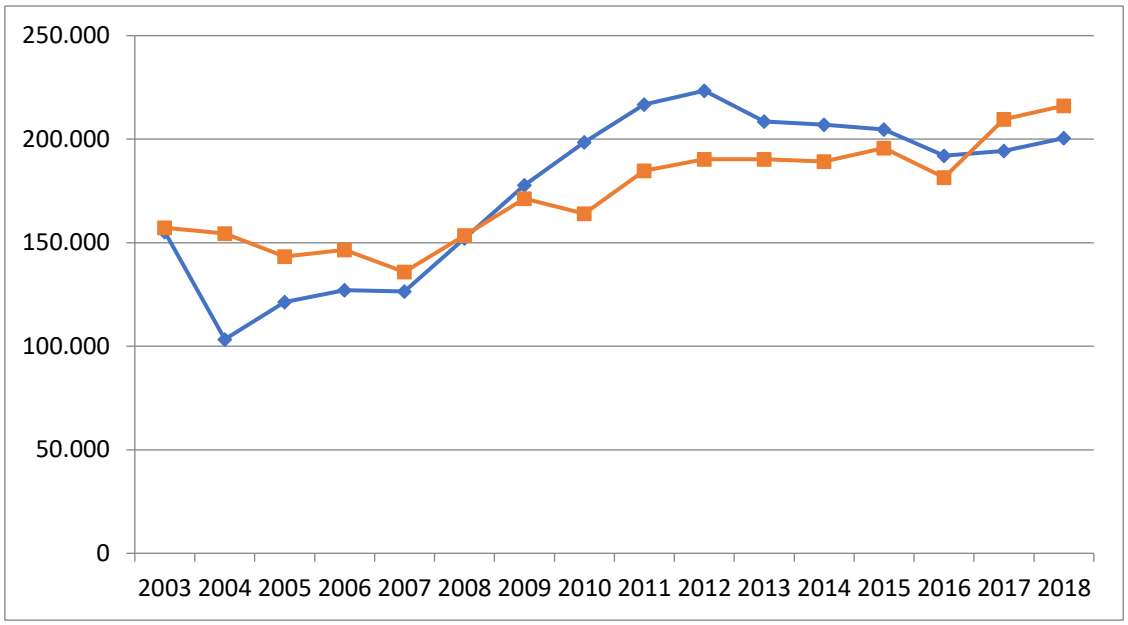
[149] Lago Montero recopila un elenco de supuestos litigiosos que se reiteran en sede económico-administrativa. Destacan la ausencia de motivación del elemento culpabilidad en el caso de los expedientes sancionadores, así como en el caso de las valoraciones en ITPyAJD e ISD. LAGO MONTERO, J. M. (Dir.), 2018.: *Litigiosidad fiscal: estado, causas y remedios*. [En línea]. Cizur Menor: Thomson Reuters – Aranzadi. Edición online no paginada.
[150] LAGO MONTERO, J. M. (Dir.), 2018.: *Litigiosidad fiscal…* Op. Cit.

Tabla VI. Reclamaciones interpuestas y resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativas entre 2004 y 2018. Porcentaje de procedimientos sustanciados por el Procedimiento Abreviado, Procedimiento General y otros[151].

Año	Entradas	Resoluciones	Procedimiento abreviado (Entradas/Resoluciones)		Procedimiento General (Entradas/Res.)		Anulaciones, Suspensiones y otros (Entradas/Res.)	
2004	103.344	154.435	SIN DATOS					
2005	121.326	143.332	SIN DATOS					
2006	127.121	146.631	SIN DATOS GLOBALES					
2007	126.451	135.878	61,72%	48,54%	33,19%	46,38%	5,09%	5,08%
2008	152.194	153.478	56,54%	51,75%	37,64%	42,55%	5,82%	5,70%
2009	177.833	171.323	58,65%	55,07%	34,38%	38,36%	6,98%	6,57%
2010	198.532	164.000	54,88%	55,26%	37,68%	36,30%	7,44%	8,44%
2011	216.747	184.670	58,83%	60,46%	34,31%	31,10%	6,86%	8,44%
2012	227.417	190.374	59,09%	58,88%	37,17%	32,13%	6,74%	8,99%
2013	208.602	190.384	53,75%	56,56%	38,86%	35,11%	7,39%	8,33%
2014	207.053	189.299	57,82%	56,07%	34,87%	36,56%	7,31%	7,37%
2015	204.698	195.749	58,65%	58,23%	34,56%	33,65%	6,79%	8,12%
2016	192.005	181.516	57,02%	58,93%	35,86%	33,47%	7,12%	7,60%
2017	194.279	209.617	SIN DATOS					
2018	200.562	216.139	SIN DATOS					

[151] El Procedimiento abreviado se introduce en julio del año 2005, motivo por el cual no constan datos de los años 2004 y 2005. En el año 2006, la Memoria no refleja los datos globales del procedimiento abreviado, limitándose a aportar datos sobre el tipo de procedimiento exclusivamente en el caso de los TEAR de Aragón y País Vasco. En los ejercicios 2017 y 2018, no se desglosan datos relativos a procedimiento abreviado y procedimiento ordinario. Tabla de elaboración propia a partir de los datos obtenidos en las Memorias de los Tribunales Económico-Administrativos de los años 2004 a 2018.

Gráfico II. Evolución de las reclamaciones interpuestas y resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativos en el periodo 2003-2018[152].



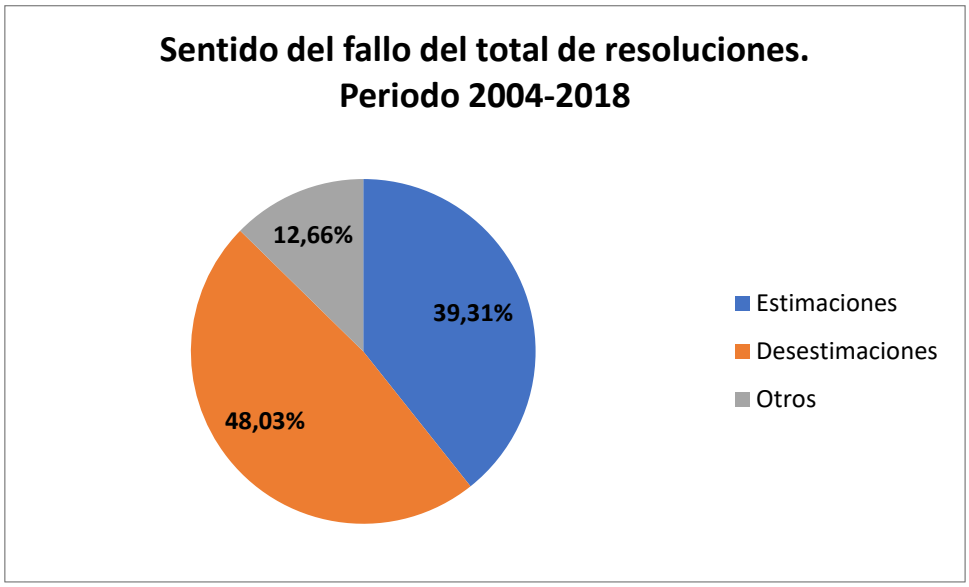
En relación con el sentido del fallo desde una perspectiva global, el **Gráfico III** da muestra que, del total de resoluciones emitidas entre 2004 y 2018 (2.626.834), una media del 39,31% han sido estimadas, bien totalmente o bien parcialmente, mientras que el 48,03% ha sido desestimado, correspondiendo el 12,66% a otras situaciones (desistimiento, archivo de actuaciones, cuestiones de competencia, etc.). De este modo, se pone de manifiesto que en torno al 40% de las resoluciones dictadas son en sentido estimatorio, favorable al contribuyente, bien en su totalidad, bien parcialmente, mientras que menos del 50% se desestiman, de tal manera que la actuación de la Administración Tributaria se ve ratificada por la resolución del Tribunal Económico Administrativo[153]. No obstante lo anterior, el grado de estimación de las resoluciones a favor de los contribuyentes se ha ido incrementando. Así, mientras que en los años 2004 y 2006 el porcentaje de estimación alcanzaba el 34,80% y 34,20%, respectivamente, en el año 2014 dicho porcentaje fue del 41,95%, llegando al máximo de 45,31% de estimación en el año 2017, reducida a 40,72% en el siguiente ejercicio. Cabe señalar que, salvo en el año 2006,

[152] Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en las Memorias de los Tribunales Económico-Administrativos de los años 2003 a 2018.

[153] Las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central pueden ser dictadas con motivo de un recurso extraordinario interpuesto por la Agencia Tributaria. No obstante, las resoluciones por el TEAC representan una media del 3,66% respecto del total entre los años 2004 y 2018, y la minoría de los asuntos de los que conoce este organismo son iniciados por la Agencia Tributaria, por lo que no se ha tomado en consideración dentro del porcentaje de resoluciones estimadas.

en el que el grado de desestimación del fallo fue del 50,10% y en el 2018, con una desestimación del 48,97%, el resto de los tres años se sitúa por debajo del 47%.

Gráfico III. Sentido del fallo del total de resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativos en el periodo 2004-2018[154].



En los siguientes apartados haremos referencia a las cifras de conflictividad en sede económico-administrativa de los principales tributos. No obstante, y antes de finalizar este apartado, hemos de referirnos a uno de los conceptos tributarios con mayor litigiosidad, como son los actos del procedimiento recaudatorio. Aun cuando se ha reducido el número de reclamaciones interpuestas, que ha pasado de 56.843 en el año 2011 a 31.984 en el año 2018, es la segunda materia con mayor número de entradas después del IRPF. No obstante, en cuanto a los datos de estimación del fallo, se sitúa muy por debajo de la media, con un porcentaje del 26,08% de resoluciones favorables a los contribuyentes en el último año de referencia, de lo que se derivan grandes diferencias entre los porcentajes de estimación sobre los distintos conceptos tributarios de los que conocen los órganos económico-administrativos. En todo caso, de las cifras anteriores podemos contemplar que la conflictividad en materia tributaria entre Administración y contribuyentes no solo existe, sino que las decisiones unilaterales de la primera son

[154] Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en las Memorias de los Tribunales Económico-Administrativos de los años 2004 a 2015.

frecuentemente cuestionadas, bien por motivos de forma, bien de fondo, que dan lugar a la existencia de unos niveles de litigios, en sede económico-administrativa, insostenibles.

II.3.2.3. Las reclamaciones económico-administrativas en el marco de los impuestos de gestión estatal.

Si atendemos a la conflictividad tributaria en sede económico-administrativa de los tres principales tributos gestionados por la AEAT (IRPF, IS e IVA), podemos observar que hay grandes diferencias entre cada uno de los impuestos, tal como se observa en la **Tabla VII**. El denominador común es un considerable incremento del número de reclamaciones interpuestas desde el año 2004, hasta tal punto que las entradas del año 2018 superan en más de un 100% las entradas del año 2004. Por su parte, como ya se observaba en los datos globales expuestos en el apartado anterior, las resoluciones se han incrementado, si bien no al mismo ritmo que las reclamaciones interpuestas. De este modo, se ha pasado de un mayor número de resoluciones emitidas frente a las reclamaciones interpuestas, en el periodo 2004-2009 (con la salvedad del IS en el año 2009, del que se observan aproximadamente cuatrocientas reclamaciones más); a que dicha relación se invierta, dando lugar a un mayor número de entradas que de resoluciones, que en el caso del IRPF alcanza una diferencia de hasta 14.000 expedientes en el año 2012.

Si relacionamos las entradas anuales de los tres conceptos tributarios de la Tabla VII con las liquidaciones provisionales practicadas por el Departamento de Gestión de la AEAT, expuestos en las Tablas I a III, en torno al 11% de las liquidaciones de IRPF fueron objeto de reclamación, mientras que dicho porcentaje fue aún mayor en el caso del IS, alcanzando en torno al 24%, así como en IVA, las liquidaciones recurridas son de entre el 16% y el 19%. En tal sentido, el nivel de litigiosidad en el seno de los tres tributos estatales principales no es desdeñable con respecto a los niveles de comprobación en sede de gestión, máxime en el caso del IS, así como en el caso del IRPF, en el que las reclamaciones interpuestas representan el 26,15 % del total de entradas en vía económico-administrativa en el año 2018.

Tabla VII. Reclamaciones interpuestas y resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativas entre 2004 y 2018, bajo los conceptos de IRPF, IS e IVA[155].

	IRPF		IS		IVA	
	ENTRADAS	RESOLUCIONES	ENTRADAS	RESOLUCIONES	ENTRADAS	RESOLUCIONES
2004	20.619	34.693	4.152	7.034	9.868	15.791
2005	27.082	32.307	6.446	6.694	13.786	15.639
2006	26.889	32.241	6.015	6.138	12.314	16.463
2007	23.455	28.791	6.386	6.701	11.890	15.372
2008	24.102	28.660	7.025	7.181	12.601	15.724
2009	27.704	27.906	8.258	7.866	14.220	14.219
2010	31.839	24.973	8.952	7.653	15.181	12.208
2011	39.659	26.973	11.420	7.863	17.912	14.249
2012	44.450	30.358	13.551	10.096	20.817	17.135
2013	44.037	31.568	12.143	11.427	20.918	19.871
2014	51.701	40.715	10.598	11.638	19.964	18.548
2015	56.762	45.185	9.560	11.447	23.477	19.730
2016	54.069	43.537	9.090	8.462	23.306	17.816
2017	52.752	57.121	8.866	9.404	22.108	21.178
2018	52.447	56.900	9.396	9.175	20.917	21.847

En cuanto al sentido del fallo, si computamos de forma global los tres impuestos, el porcentaje de resoluciones estimadas y desestimadas resulta muy similar a los datos globales expuestos en el apartado anterior. Así, tal como se observa en el **Gráfico V**, una media ponderada del 40,92% de las resoluciones son total o parcialmente estimadas, extremo que resulta ligeramente superior a la media global expuesta en el apartado anterior, mientras que el 47,97% de las mismas son desestimadas.

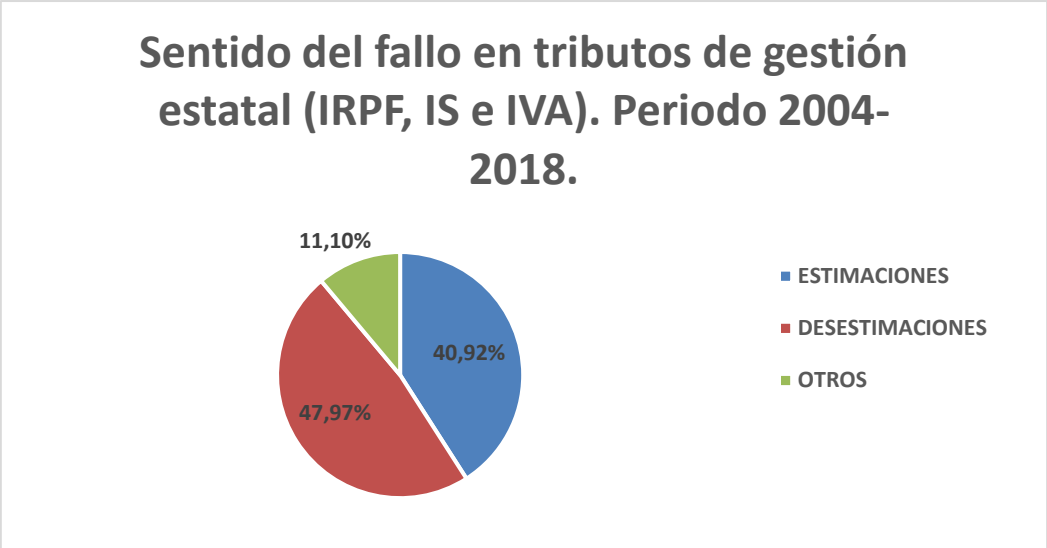
No obstante, hemos de señalar que el tributo con menor porcentaje de estimación es el Impuesto sobre Sociedades, paradójicamente el que proporcionalmente presenta mayor número de recursos. En el periodo comprendido entre los años 2004 y 2018, una media del 55,01% de las resoluciones relativas a IS fue desestimada, mientras que solamente el 34,37% de los fallos fue estimatorio. Asimismo, cabe señalar que el grado de estimación es muy variable entre el mínimo de 27,49% en el año 2005 y el máximo de 45,09% del año 2017, sin que parezca responder a un motivo concreto, salvo el incremento de reclamaciones, no acompañado del incremento de estimación, entre 2012 y 2015, que se podrían correlacionar con el periodo de crisis económica y empresarial en nuestro país.

[155] Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en las Memorias de los Tribunales Económico-Administrativos de los años 2004 a 2018.

En relación con el IRPF, la media de fallos estimatorios entre los años 2004 y 2018 es de 41,97%, levemente superior a la media global de los tres tributos, con un 47,01% de desestimaciones. No obstante lo anterior, el análisis individual de cada año muestra un amplio rango, pasando del 30,92% de estimaciones en el año 2006, al 47,14% de resoluciones estimatorias en el año 2015, hasta un 52,40% en el año 2018, lo que es indicativo de la evidente falta de cooperación entre Administración y contribuyentes en el ámbito de los procedimientos de aplicación de tributos, así como la aplicación restrictiva de la norma por parte del ente público, viéndose los obligados tributarios compelidos a recurrir a la vía económico-administrativa para obtener una resolución favorable, lo que supone una dilación temporal del procedimiento innecesaria en el tributo declarado por un mayor número de contribuyentes.

Por último, en el periodo de 2004-2018, una media del 42,01% de las resoluciones en concepto de IVA fue estimada, frente al 46,45% de fallos desestimatorios. Cabe señalar que, en la comparativa interanual, el comportamiento de este concepto tributario presenta cierta regularidad hasta el año 2016, con la salvedad del año 2012, en que tan solo el 33,26% de los fallos resultó favorables al contribuyente. En este sentido, en los últimos tres ejercicios, el porcentaje de resoluciones favorables a los contribuyentes se ha visto ampliamente aumentado, hasta alcanzar el 54,75% en el 2018, extremo que resulta sumamente preocupante en términos de seguridad jurídica y eficacia de la Hacienda Pública.

Gráfico IV. Sentido del fallo del total de resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativos en el periodo 2004-2018, en tributos de gestión estatal (IRPF, IS e IVA)[156].



II.3.2.2. Las reclamaciones económico-administrativas en el marco de los impuestos de gestión autonómica.

En este apartado analizaremos la conflictividad en sede económico-administrativa existente en los tributos cuya recaudación y gestión está íntegramente cedida a las Comunidades Autónomas de régimen común, como son el Impuesto sobre Patrimonio, el ITPyAJD e ISD. En tales términos, la gestión de estos tributos corresponde, en la mayoría de los casos, a las Comunidades Autónomas y no al Estado, que gestionará estos tributos en caso de no residentes.

La **Tabla VIII** expone la relación de entradas y resoluciones de los tres tributos cedidos a las Comunidades Autónomas. En la misma puede observarse que el peso del Impuesto sobre Patrimonio es muy reducido, cuestión que se refleja en el número de reclamaciones y resoluciones anuales, que han disminuido, motivado especialmente por la supresión, durante los años 2009 a 2011, del gravamen del Impuesto[157]. En cuanto al ITPyAJD e ISD, el número de entradas se ha incrementado más del doble en los años observados. Al

[156] Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en las Memorias de los Tribunales Económico-Administrativos de los años 2004 a 2018.
[157] La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, modificó el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Patrimonio, introduciendo la bonificación del cien por cien de la cuota a los sujetos pasivos por obligación personal y real de contribuir.

igual que ocurría en el caso de IRPF, IS e IVA, en el periodo 2004-2009, fueron más las resoluciones emitidas que las reclamaciones interpuestas; sin embargo, dicha relación se invierte entre 2010 y 2018 (salvo en el caso de ITPyAJD en el año 2015), si bien las diferencias entre entradas y resoluciones no son tan significativas como en el caso de IRPF, IS e IVA, lo cual es indicativo de que el ritmo de resolución es más rápido en el caso de ITPyAJD e ISD, por existir una menor pendencia.

Cabe señalar además que el ITPyAJD es una de las materias más litigiosas a lo largo de los años observados, representando, en el año 2015, el 18,22% de las reclamaciones totales interpuestas, reduciéndose al 11,14% en el año 2018.

Tabla VIII. Reclamaciones interpuestas y resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativas entre 2004 y 2018, bajo los conceptos de Impuesto sobre Patrimonio, ITPyAJD e ISD[158].

	I. PATRIMONIO		ITPyAJD		ISD	
	ENTRADAS	RESOLUCIONES	ENTRADAS	RESOLUCIONES	ENTRADAS	RESOLUCIONES
2003						
2004	329	492	16.315	18.997	4.152	7.215
2005	260	313	16.269	20.695	6.837	7.454
2006	247	309	20.762	20.566	6.921	6.997
2007	240	316	26.151	21.201	6.386	7.087
2008	361	340	28.866	27.558	10.266	10.338
2009	399	341	32.653	32.791	10.779	11.680
2010	401	410	33.567	30.773	12.507	10.834
2011	269	434	35.815	34.752	12.516	11.990
2012	271	351	36.457	31.188	12.408	10.871
2013	279	142	35.132	33.643	12.755	11.478
2014	231	214	37.933	34.030	12.703	11.075
2015	224	212	37.290	38.836	11.570	11.036
2016	351	258	30.133	36.675	10.004	11.515
2017	627	368	23.388	32.461	9.698	11.863
2018	712	322	22.345	24.766	9.417	7.151

Lo más característico de estos expedientes económico-administrativos viene dado por el sentido del fallo, dado que existe un amplio porcentaje de estimación, siendo la media ponderada global de los tres tributos del 61,47% de fallos favorables al contribuyente,

[158] Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en las Memorias de los Tribunales Económico-Administrativos de los años 2004 a 2018.

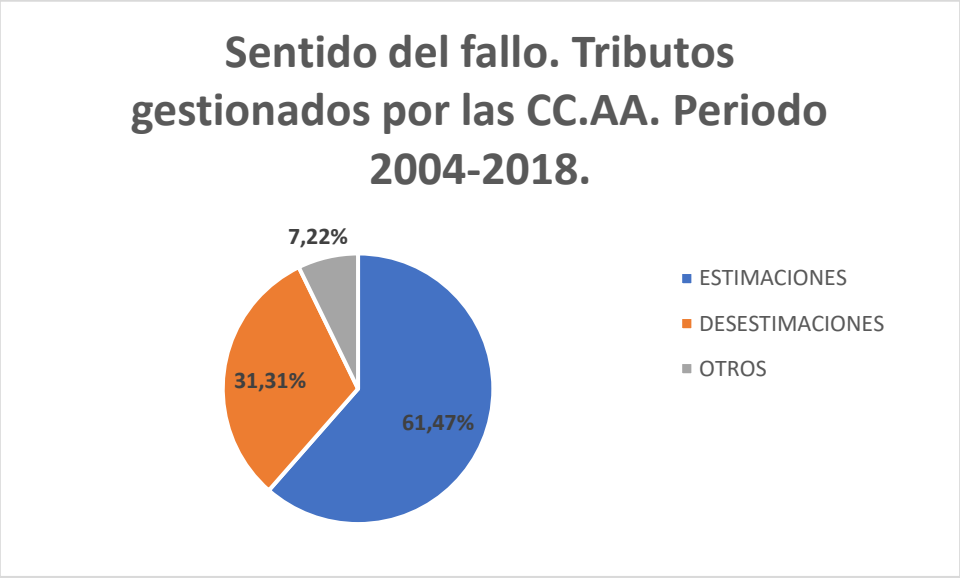
frente al 31,31% de fallos desestimatorios, lo que redunda en afirmar la existencia de conflictividad, así como el deterioro de las relaciones entre Administración y contribuyente, como consecuencia de una actuación pública más vinculada, a nuestro parecer, a la maximización de la recaudación, que a los principios de actuación del artículo 103 de la CE y del artículo 3 de la LGT. Una de las principales causas de conflicto en el ámbito de ITPyAJD e ISD se produce en materia de valoraciones de las bases imponibles, por resultar tributos de contenido esencialmente patrimonial, como consecuencia de la ausencia de valoración concreta e individualizada de los elementos patrimoniales que conforman la base, dando lugar a liquidaciones estandarizadas e, inclusive, a dictámenes periciales genéricos[159], también rechazados por la jurisprudencia en la materia (Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 26 de noviembre de 2015, recurso 3369/2014).

Inclusive, en el caso del ISD, la estimación media en el periodo 2004-2014 alcanza el 62,20%, habiendo llegado, en la comparativa interanual, a una estimación del 65,68% en el año 2009 y al mínimo del 58,37% en el año 2011, habiendo alcanzado en el 2017, su máximo de 69,41% de fallos favorables. En todo caso, las resoluciones estimatorias en todos los años observados han superado ampliamente los fallos desestimatorios (el 29,83% de media en ISD) y, lo que es más evidente, más de la mitad de las resoluciones son favorables al contribuyente.

En el caso del ITPyAJD, si bien la media de resoluciones estimatorias (61,12%) se aproxima a la media ponderada global, dado que es el tributo con mayor peso en sede económico-administrativa de los comparados, la comparativa interanual oscila entre una estimación del 66,98% en el año 2009 y el 52,98% del año 2012, indicativo de que en todos los años del periodo comparado, más de la mitad de las resoluciones son favorables al obligado tributario.

[159] Lago Montero es muy crítico con la falta de motivación en estos casos, máxime porque los TEAR no llegan a entrar en el fondo del asunto, limitándose a anular la liquidación por motivos formales, extremo que no impide girar nuevamente la liquidación a la Administración, al menos en una segunda oportunidad (Sentencia del Tribunal Supremo de 26-11-2015). Coincido plenamente con el profesor Lago, especialmente debido a mi experiencia profesional, en la que me he encontrado numerosos casos en que el TEAR ha fallado a favor del contribuyente, bajo el argumento de la ausencia de motivación de la Administración. LAGO MONTERO, J. M. (Dir.), 2018. *Litigiosidad fiscal...* Op. Cit. Edición online no paginada.

Gráfico V. Sentido del fallo del total de resoluciones emitidas por los Tribunales Económico-Administrativos en el periodo 2004-2018, en los tributos de gestión autonómica (Impuesto sobre Patrimonio, ITPyAJD e ISD)[160].



II.4. La litigiosidad tributaria en sede jurisdiccional.

El presente epígrafe expone las tasas de litigiosidad tributaria en los Tribunales Superiores de Justicia que, de acuerdo con el artículo 10.1.d) y e) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, conocen de los recursos interpuestos frente a los actos y resoluciones dictados por los TEAR y TEAL que ponen fin a la vía económico-administrativa; así como de las resoluciones dictadas por el TEAC en materia de tributos cedidos. Asimismo, se observa la litigiosidad en sede de la Audiencia Nacional que, de acuerdo con el artículo 11.1.d) de la citada norma, conoce de los actos dictados por el TEAC, con la salvedad de aquellos relativos a tributos cedidos. Por último, en relación con la litigiosidad en sede del Tribunal Supremo, este órgano conoce de los recursos de casación y revisión interpuestos contra las Sentencias dictadas por los dos primeros órganos jurisdiccionales, de acuerdo con el artículo 12.2.a) y c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, ya mencionada.

[160] Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en las Memorias de los Tribunales Económico-Administrativos de los años 2004 a 2018.

Cabe señalar que, a diferencia de otros ordenamientos comparados[161], en España no existe especialización tributaria propiamente dicha, sino que los asuntos fiscales son resueltos por los órganos contencioso-administrativos, que se pronuncian sobre todas las cuestiones relativas a la actuación de las Administraciones Públicas sujetas a Derecho Administrativo, siendo el Derecho Tributario una especialidad dentro de la rama administrativa[162]. No obstante, sí existe cierta especialización dentro de las secciones de cada uno de los órganos resolutorios, al menos, en sede de tributos estatales y autonómicos. Así, el Acuerdo de 17 de enero de 2019, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de la Sala de Gobierno de la Audiencia Nacional, sobre composición y funcionamiento de las Salas y asignación de ponencias que deben turnar los Magistrados en el año 2019, establece las normas de designación y reparto de asuntos en sede de la Audiencia Nacional. La Sala de lo Contencioso-Administrativo se dividirá en ocho secciones, de las cuales la segunda conoce de las resoluciones del TEAC relativas a IS, IP, ISD e IRNR, mientras que la Sección Cuarta conocerá de los recursos frente a resoluciones del TEAC en materia de IRPF, salvo recaudación, correspondiendo a la Sección Sexta los asuntos de IVA, salvo en materia recaudatoria. Asimismo, según la Regla Quinta del acuerdo, los magistrados de la Sección Segunda sustituirán a la Sección Sexta y viceversa. No obstante, la especialización tributaria no es total, toda vez que, en el caso de la Sección Cuarta, además de IRPF, se conocerá de otros asuntos, tales como los actos procedentes del Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social. En sede de TSJ, también se produce esta especialización. A modo de ejemplo, Acuerdo de 11 de abril de 2019, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 11 de febrero de 2019, de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de

[161] A modo de ejemplo, los asuntos tributarios en Italia son tramitados jurisdiccionalmente ante órganos especializados, creados por el Decreto Legislativo, número 545, de 31 de diciembre de 1992, *Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413* ("Ordenación de los órganos especiales de jurisdicción tributaria y de organización de las oficinas de colaboración con el gobierno, de acuerdo con el artículo 30 de la Ley n. 413, de 30 de diciembre de 1991). En primera instancia conocen las denominadas *Commissioni Provinciali* (Comisiones Tributarias Provinciales) y en segunda instancia las denominadas *Commissioni Regionali* (Comisiones Tributarias Regionales o de apelación). Asimismo, cabe la posibilidad de interponer recurso de casación ante la *Corte de Cassazione.*

[162] En tal sentido se pronuncia el artículo 11.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa:
"1. Los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al Derecho Administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley y con los Decretos legislativos cuando excedan los límites de la delegación."

Justicia de Madrid, que aprueba la modificación de las normas generales sobre composición, funcionamiento y reparto de asuntos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, para el año 2019, establece que las Secciones Quinta y Novena se distribuyen todos los asuntos tributarios. Así, la última conocerá de ITPyAJD, ISD y Recaudación, así como el resto de asuntos no repartidos a la Sección Quinta, que conocerá de los asuntos en materia de IRPF, IRNR, IS, IP, IVA, Impuestos Especiales e Impuestos sobre Aduanas y tráfico exterior. Por tanto, si bien nos encontramos con una especialización impropia, no podemos negar la misma en el ámbito de tributos de gestión estatal y autonómica, de acuerdo con la composición y distribución de asuntos de los tribunales.

Por su parte, las Memorias del CGPJ son una muestra de las estadísticas judiciales en los distintos órdenes judiciales. Hemos de destacar especialmente los asuntos tributarios tramitados por los TSJ, toda vez que conocen de la gran mayoría de asuntos tributarios procedentes de la vía económico-administrativa[163]. De igual modo, hemos de relativizar la importancia de la vía jurisdiccional frente a la vía económico-administrativo a fin de evaluar la conflictividad fiscal toda vez que, tal como señalaba la Memoria de los Tribunales Económico-Administrativos de 2010[164], solamente el 15% de las reclamaciones interpuestas acceden a la jurisdicción contencioso-administrativa. Incluso, a fecha actual, hemos estimado que el número de asuntos tributarios que alcanzan la vía jurisdiccional es aún más reducido que en el año 2010, habiendo calculado que, en el año 2018, los recursos ante el TSJ fueron de 11,31%[165].

La **Tabla IX** expone el movimiento de asuntos en las salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo durante el año 2018. Las cifras anteriores son de carácter genérico,

[163] Aun cuando la Audiencia Nacional conoce en primera instancia de los recursos interpuestos frente a las resoluciones de los TEAC que no versen sobre tributos cedidos, estos son cuantitativamente muy inferiores a los asuntos de los que pueden conocer los TSJ. Solo en el año 2018, el TEAC resolvió un total 8.441 asuntos (incluidos los relativos a tributos cedidos), frente a los 207.698 asuntos resueltos por los TEAR y TEAL. ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2019. *Memoria 2018*. [En línea]. P.: 16. Disponible en: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx [Consulta: abril 2020].

[164] ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2011. *Memoria 2010*. P. 28. Disponible en: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx [Consulta: abril 2020].

[165] En el año 2018 se resolvieron 216.139 reclamaciones económico-administrativas, de las cuales 8.441 de las mismas fueron resueltas por el TEAC y cuyo conocimiento, salvo en el caso de tributos cedidos, del recurso contencioso correspondía a la Audiencia Nacional, lo que da lugar a 207.698 resoluciones de cuyo recurso conocerían los TSJ. El número de ingresos ante el TSJ, en materia tributaria, ascendió a 23.486, lo que supone un 11,31% de las resoluciones económico-administrativas.

debiendo matizar las mismas en función de la importancia de los asuntos tributarios, tal como expondremos a lo largo de este apartado.

Tabla IX. Movimiento de asuntos en la jurisdicción contencioso-administrativa en el año 2018[166].

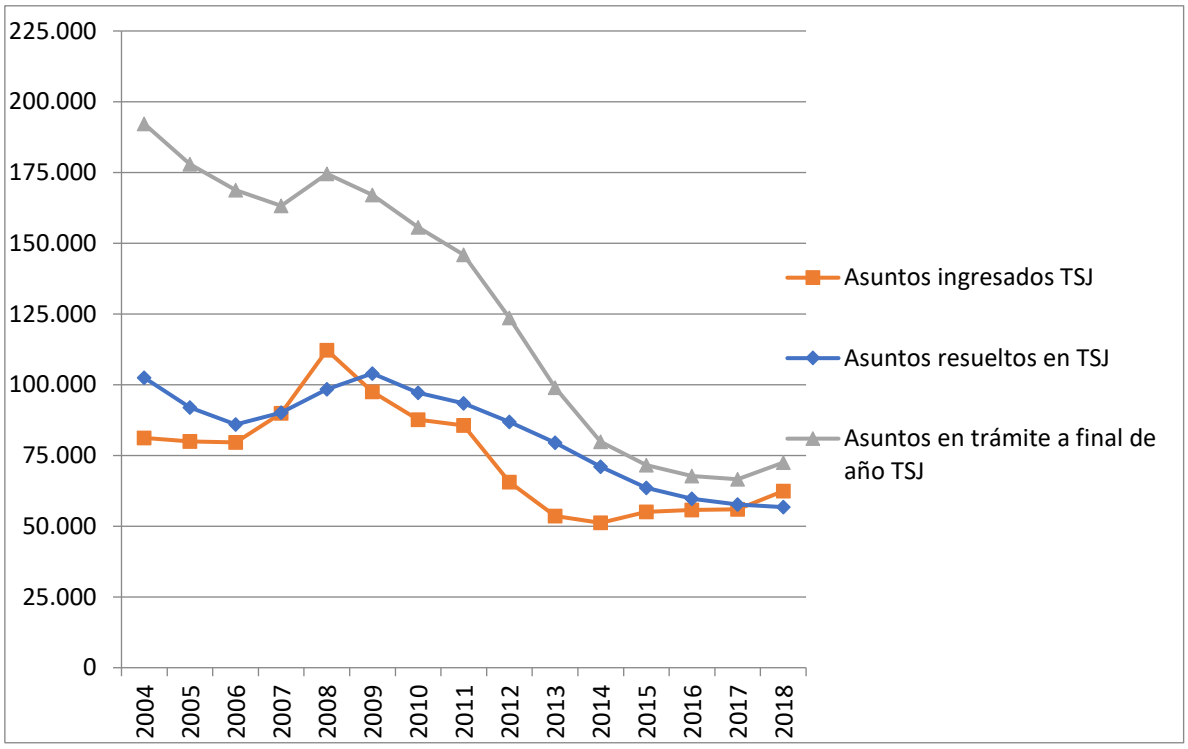
	Ingresados	Resueltos	En trámite a final de año
TSJ	62.462	56.752	72.539
AN	9.984	7.030	13.905
TS	9.958	14.164	9.030

Cabe destacar, además, la drástica reducción de los asuntos contencioso-administrativos en sede de TSJ, tal como muestra el **Gráfico VI**. Así, se ha pasado de los más de 100.000 asuntos ingresados en el año 2008, a los poco más de 60.000 asuntos del año 2018, lo que supone un ligero repunte con respecto a años anteriores, dado que entre el año 2013 y el 2017, en número de recursos osciló entre 51.000 y 55.000. Esta reducción ha ido aparejada, a su vez, con un descenso de la pendencia judicial y de los asuntos en trámite a final de cada año, que ha pasado de casi 200.000 en el año 2004 (192.164) a 72.539 en el ejercicio 2018, casi tres veces menor en doce años. La reducción de la litigiosidad en sede contencioso-administrativa que, de acuerdo con el Gráfico VI, tiene lugar desde los años 2008 y 2009, puede correlacionarse con la crisis económica y financiera de tales años, vinculada, a su vez, a los costes propios del litigio. En tales términos, en sede de TSJ, las partes deben ser asistidas por abogado y procurador (artículo 23.2 de la LJCA) cuyos costes, inicialmente, deberá sufragar el litigante, con riesgo de ser condenado en costas (artículo 139 de la LJCA). Asimismo, consideramos que otro factor reductor es la entrada en vigor Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses. De acuerdo con el artículo 7 de la Ley de Tasas Judiciales, el acceso al orden contencioso-administrativo suponía el devengo y pago de una tasa de 200 euros, en el caso del procedimiento abreviado, y 350 euros, en el caso del ordinario, elevándose tal tasa a 800 y 1200, en los casos de interponer recurso de apelación y casación, respectivamente. Si bien tales tasas fueron declaradas inconstitucionales por la Sentencia

[166] ESPAÑA. CONSEJO GENERAL EL PODER JUDICIAL, 2019. *MEMORIA 2019 (Correspondiente al ejercicio 2018)*. P.: 405.

del Tribunal Constitucional 140/2016, de 21 de julio, consideramos que la vigencia de las mismas fue un factor de reducción de la litigiosidad judicial, máxime cuando a partir de los ejercicios 2015-2016, las demandas interpuestas se han visto levemente incrementadas.

Gráfico VI. Movimiento de asuntos en las salas de lo contencioso-administrativo de los TSJ, durante el periodo 2004-2018[167].



En relación con la evolución del movimiento de asuntos en las sedes de la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, la entrada de asuntos se ha mantenido más regular que en el caso de los TSJ. No obstante, cabe señalar que, en el último año de referencia, los asuntos ingresados en la Audiencia Nacional se han incrementado considerablemente, habiendo pasado de 7.823 asuntos ingresados en el año 2017, a 9.984 en el 2018, sin que las memorias del CGPJ den cuenta de posibles motivos que justifiquen tal aumento. Sin embargo, sí se ha reducido el número de resoluciones, que en la Audiencia Nacional ha pasado de 11.247 en el año 2004 a 7.030 en el año 2018; y en el Tribunal Supremo ha pasado de 10.321 recursos resueltos en el año 2004 a prácticamente la mitad en el año

[167] Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en las Memorias del CGPJ correspondientes a los ejercicios 2004 a 2018.

2016. En sede del TS se ha visto incrementado el ritmo de resoluciones en los últimos dos años, hasta superar las cifras correspondientes al año 2004. En este sentido en 2017 se resolvieron 9.142 asuntos, frente a los 8.890 recursos interpuestos, incrementándose hasta 14.164 en el año 2018, lo cual es indicativo de la labor de agilidad procesal. Sin perjuicio de los anteriores datos, cabe señalar que, de los 14.164 asuntos resueltos, solamente 1.843 fueron mediante Sentencia. En cierta medida, esta situación puede guardar relación con la modificación normativa en materia casacional, mediante Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en vigor desde 22 de julio de 2016, de acuerdo con su Disposición Final Décima, que restringe el interés casacional de los asuntos, dado el carácter extraordinario de esta vía.

En cuanto a la pendencia judicial se ha incrementado ligeramente en el caso de la Audiencia Nacional, que ha pasado de 13.112 casos en trámite a final de año en el 2004, a 13.905 en 2018, si bien en los años intermedios, tales cifras eran inferiores (10.648 asuntos pendientes a final del ejercicio 2016). Esta situación debemos correlacionarla con el incremento de asuntos ingresados en esta sede judicial en el ejercicio 2018, que indica un repunte del nivel de litigiosidad y, de otra parte, de mantenimiento del ritmo de resolución por parte de este órgano, en el caso de la Audiencia Nacional; y de 24.522 en el 2004 a 13.125 en el 2016 en el caso del Tribunal Supremo, que ha llegado a reducir su cifra de pendencia a 6.545 asuntos pendientes en el año 2014.

En relación con los asuntos tributarios tramitados en sede jurisdiccional, que interesan a los efectos de la presente investigación, solamente disponemos de los datos relativos a los TSJ desde el año 2005, que se muestran en la **Tabla X**[168]. Tal como se observa, los años con mayor número de recursos ante el TSJ fueron 2009, 2010 y 2011, ejercicio a partir del cual los recursos interpuestos descendieron hasta los 19.336 del año 2016, habiéndose incrementado en el último año de referencia hasta 23.486 recursos planteados, en un incremento notorio de la litigiosidad en esta sede, de la que no indican causa. No obstante, cabe señalar que la tendencia, en comparación con el cómputo global expuesto en el Gráfico VI, aunque similar, no es pareja por cuanto, mientras los recursos globales

[168] La Tabla X muestra los asuntos tributarios conocidos por los TSJ en primera instancia, esto es, no se incluyen los recursos de apelación y revisión frente a las Sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, en materia de tributos locales, sobre los que conocen, en segunda instancia, los TSJ, de acuerdo con el artículo 10.2 y 3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

interpuestos han tendido a reducirse, si bien en materia tributaria existe una regularidad general e, inclusive, en el último año, un incremento de los asuntos presentados. Por este motivo, el porcentaje que representan los asuntos tributarios con respecto al total de recursos interpuestos ha pasado de un 25,51% en 2005, al 34,70% de 2016. Salvo en los años 2010 y 2011, en que la Función Pública, con un porcentaje del 32,60% y 30,90% respectivamente, fue la más litigiosa, el resto de los años comparados, el mayor número de asuntos ingresados en sede de TSJ corresponde a la materia tributaria, alcanzando en el 2018, la cifra nada desdeñable de 37,60% de asuntos ingresados en materia tributaria, lo que resulta un índice más de la conflictividad existente entre Administración y contribuyentes.

Tabla X. Asuntos tributarios ingresados ante los TSJ y su porcentaje respecto del total de asuntos ingresados ante los TSJ[169].

	ASUNTOS TRIBUTARIOS INGRESADOS TSJ
2004	
2005	15.717
2006	17.248
2007	17.248
2008	17.248
2009	27.680
2010	24.462
2011	24.561
2012	18.822
2013	19.075
2014	14.997
2015	20.049
2016	19.336
2017	18.972
2018	23.486

En relación con la duración media de los asuntos en sede jurisdiccional, hemos de destacar la excesiva dilación de los mismos, dado que, si bien la misma ha descendido en el último año de referencia, por lo general, la duración del procedimiento en el TSJ es de aproximadamente dos años, tal como se pone de manifiesto en la **Tabla XI**. La duración media de los procedimientos tributarios, desde el año 2016, en que se calculó un plazo

[169] Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en las Memorias del CGPJ correspondientes a los ejercicios 2005 a 2018.

medio de 19,8 meses para alcanzar la finalización del procedimiento en sede del TSJ, pasó a 17,68 meses de media en 2017 y 16,8, en el último año de referencia, 2018. Por tanto, se observa una tendencia dirigida a la eficacia y agilidad, sin perjuicio de la necesidad de mejorar en materia de plazos, toda vez que, de media, el proceso llega a durar un año y medio, si bien con diferencias entre Comunidades Autónomas.

Por el contrario, en sede de Audiencia Nacional, la duración de los procedimientos se ha visto incrementada considerablemente, extremo que, necesariamente, debemos relacionar con el incremento de asuntos instados ante esta sede. La materia tributaria es, objetivamente, en la que un mayor número de meses transcurren hasta su finalización, en contraste con otras materias conocidas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, habiendo pasado de una media de 23 meses en el año 2011, a los 29 meses del ejercicio 2018[170], lo cual hemos de manifestar que resulta del todo cuestionable desde el punto de vista de la tutela judicial efectiva, toda vez que, una vez superada la vía económico-administrativa, con un plazo de resolución superior al año de media, el contribuyente deberá aguardar una media de más de dos años para obtener una resolución judicial, lo que puede dar lugar a una espera muy superior a los tres años para obtener una resolución fundada en Derecho, emitida por un órgano judicial.

Tabla XI. Duración media de los procedimientos terminados, en materia tributaria, en sede del TSJ en el periodo 2010-2016[171].

	Duración media de los procedimientos terminados en materia de Administración Tributaria (en meses)								
AÑO	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
TSJ	27	27,3	27,5	27	25,9	23,9	19,8	17,68	16,8

[170] Por el contrario, otra de las materias con mayor índice de litigiosidad, la Función Pública, guarda una relación, en el año 2018, de duración media de 9 meses para la resolución del pleito interpuesto. Todos los datos se han obtenido a través del siguiente enlace: http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/Transparencia/ch.Estimacion-de-los-tiempos-medios-de-duracion-de-los-procedimientos-judiciales.formato1/?idOrg=8&anio=2018&territorio=-&proc=Administracion%20Tributaria [consulta: abril 2020].

[171] Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en las Memorias del CGPJ correspondientes a los ejercicios 2010 a 2018.

II.5. Análisis de los datos de conflictividad fiscal y su relación con la deuda tributaria pendiente.

De los datos estadísticos expuestos en los apartados anteriores, no se puede negar la existencia de conflictos y discrepancias entre Administración Tributaria, extremo que, a nuestro parecer, repercute sobre la salvaguarda del interés general y el bien jurídico protegido en la materia, como es la distribución equitativa de los gastos públicos, que puede llegar a verse alterada con el desarrollo de un contencioso. De otra parte, consideramos que puede incidir sobre la confianza legítima de los obligados en las instituciones públicas, lo cual influirá, decididamente, sobre los niveles de cumplimiento voluntario y la moral fiscal de la población.

En primer lugar, el Gráfico II nos permite observar que, desde el año 2004, el ritmo de interposición de reclamaciones económico-administrativas ha crecido de forma incesante y, desde el año 2010, el ritmo de resoluciones no ha sido parejo, lo que ha dado lugar a la existencia de un cada vez mayor número de asuntos en trámite, incrementando año tras año la pendencia en vía económico-administrativa. Esta situación nos lleva a una primera conclusión y es que los plazos de resolución, de forma general, no se cumplen, cuestión de la que se hace eco don Emilio Pujalte Méndez-Leite, Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central en la presentación de las memorias de los años 2012 a 2015[172] reconociendo que, pese al aumento de las resoluciones emitidas, no ha sido suficiente para reducir la acumulación de reclamaciones. Prueba de ello es que, de los datos expuestos en la Tabla VI, si relacionamos las reclamaciones interpuestas, acumuladas en los años 2004 a 2018 (2.809.369), con las resoluciones totales emitidas (2.784.060), la cifra resultante es de 25.309 asuntos pendientes de dictar resolución, a 31 de diciembre de 2018, sin tomar en consideración los asuntos acumulados previos al ejercicio 2004.

Ya en sede judicial, bien sea ante los TSJ o bien ante la Audiencia Nacional, el procedimiento contencioso se extiende durante un plazo de aproximadamente dos años en primera instancia, sin tomar en consideración la posible duración de la segunda instancia, en caso de interposición de recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

[172] Disponibles en: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx [Consulta: abril 2020]

Esta situación da lugar a que el procedimiento de aplicación de tributos y posterior revisión, desde la impugnación en sede económico-administrativa, hasta la resolución en sede judicial, pueda extenderse por un plazo muy superior a los tres años, solamente hasta obtener una Sentencia en la primera instancia contenciosa, lo que genera tensiones en los principios de agilidad y eficacia administrativas, así como en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y a un proceso sin dilaciones indebidas, lo cual sin duda es un foco indirecto de conflictividad, por cuanto deteriora las relaciones entre Administración y contribuyentes, así como minusvalora, a nuestro parecer, el concepto de justicia tributaria.

Por otra parte, en cuanto al sentido de las resoluciones en sede económico-administrativa, el Gráfico III nos muestra que más del 39% de los fallos dictados entre 2004 y 2018 fueron favorables al contribuyente, si bien ha venido evolucionando de forma positiva para el contribuyente, llegando a alcanzar el 45,31% de estimaciones en el año 2017. Si nos centramos en algunos tributos, la situación es más evidente, toda vez que en el caso del IRPF, las estimaciones favorables a los obligados tributarios alcanzaron el 52,40% en 2018 e, incluso en ITPyAJD e ISD, estas se sitúan en una media superior al 60% de estimaciones en el periodo 2004-2018.

De estos datos se desprende que un contribuyente que cumpla escrupulosamente con sus obligaciones fiscales puede ser objeto de comprobación hasta cuatro años después de cumplir su obligación[173], se puede ver expuesto a que la Administración Tributaria inicie un procedimiento de gestión o inspección, cuya duración será máxima de seis meses en el caso del primero, llegando al plazo máximo de 27 meses en el caso del segundo. En caso de disconformidad, cuestión frecuente, como se ha visto, el obligado interpondrá potestativamente un recurso de reposición o bien una reclamación económico-administrativa ante el TEAR o el TEAC (si este órgano es competente en primera instancia), vía previa y preceptiva a la vía jurisdiccional, que deberá resolver en el plazo máximo de seis meses, si el procedimiento es abreviado o un año, si el procedimiento es ordinario, plazos que, como se ha podido acreditar, generalmente no llegan a cumplirse. Solamente en vía administrativa, los procedimientos de aplicación y revisión de tributos pueden extenderse, conjuntamente, durante un periodo de más de dos años, precisando para ello tanto conocimientos técnicos-jurídicos en materia y fiscal, cuanto de medios económicos. En este último aspecto, recordemos que, de acuerdo con el artículo 161 de

[173] El artículo 66 de la LGT establece un periodo general de prescripción de cuatro años para que la Administración efectúe la oportuna liquidación y exija el pago de la deuda tributaria.

la LGT, los actos de liquidación, con la salvedad de las sanciones[174], serán provisionalmente ejecutivas, lo que supone ingresar o garantizar *ad cautelam* la deuda tributaria derivada de la liquidación.

De forma general, no se aplica en Derecho Tributario lo que se denomina "apariencia de buen derecho" o *fumus boni iuris*, toda vez que, salvo solicitud de suspensión de la deuda tributaria por parte del obligado tributario y aportación de garantías, el acto liquidatorio será directamente ejecutivo, bajo la premisa del riesgo recaudatorio[175]. Esta situación no es sino una muestra más de la desconfianza existente entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria, dado que el contribuyente, al tiempo de la interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa, deberá bien pagar provisionalmente la deuda, solicitar su aplazamiento o fraccionamiento de pago, o bien solicitar la suspensión de la misma con aportación de las correspondientes garantías, lo que puede llegar a suponer una carga económica para el obligado, al tiempo de preparar el recurso que ponga fin a la vía administrativa, antes de acudir a la jurisdicción contenciosa[176]. Todo ello, pese a que en el 40% de los asuntos, el órgano económico-administrativo falla total o parcialmente a su favor, lo que supone, a su vez, la anulación total o parcial de las liquidaciones giradas por la Administración, con el consecuente incremento de la carga de trabajo para esta.

Por otro lado, consideramos necesario relacionar el estado actual de las relaciones entre Administración y contribuyente, sumamente deterioradas, como hemos podido observar, con la situación de la deuda líquida y vencida de los contribuyentes con la Agencia Tributaria. El **Gráfico VII** nos permite observar el altísimo ritmo de crecimiento de la deuda tributaria, que se ha incrementado en un 206% en los últimos diez años y en casi un 300% en los últimos veinte años.

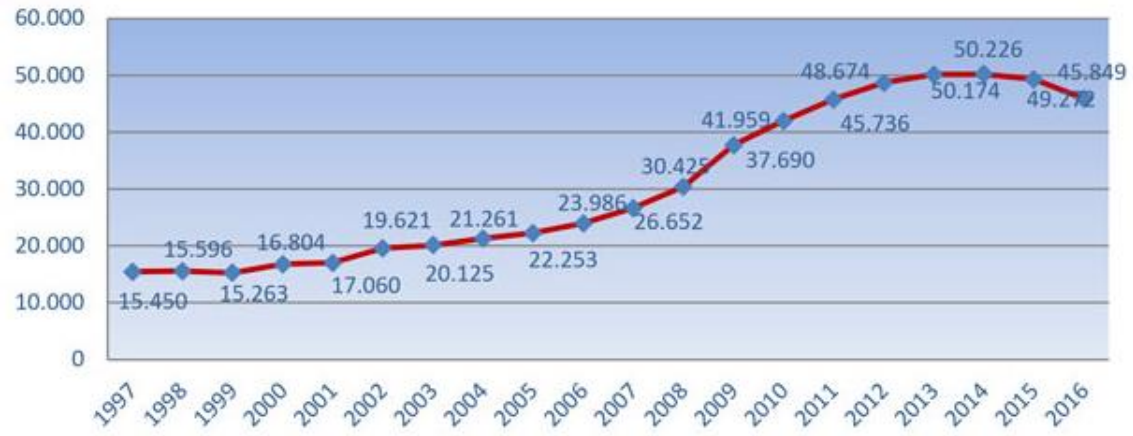
---

[174] El artículo 212.3 de la LGT establece la suspensión automática de la ejecución de las sanciones sin devengar interés de demora.

[175] De acuerdo con el artículo 233.4 de la LGT, el Tribunal Económico-Administrativo que conozca de la reclamación interpuesta podrá acordar la suspensión del acto, con dispensa total o parcial de garantías, cuando la ejecución del acto administrativo pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.
Asimismo, podrá suspenderse el acto tributario sin garantías, en caso de apreciarse en el mismo error material, aritmético o de hecho (artículo 233.5 de la LGT).
Salvo en los dos casos mencionados, la suspensión del acto se acordará previa aportación de garantías por parte del contribuyente.

[176] IBÁÑEZ GARCÍA, I., 2016. El carácter preceptivo de los recursos administrativos previos a la vía jurisdiccional: una cuestión abierta. *ECJ Leading Cases, año 2016, vol. 2*. P.: 4.

Gráfico VII. Evolución de la deuda pendiente a 31 de diciembre de los años comprendidos en el periodo 1996-2016, en miles de millones de euros[177].



Aun cuando la deuda pendiente, a fecha 31 de diciembre de 2016 se ha reducido con respecto a los cuatro años anteriores, habiéndose reducido, a final del ejercicio 2018, a 41.628 millones de euros[178], la situación resulta del todo insostenible. Cabe señalar que esta deuda refleja tanto la cifra relativa al periodo voluntario, como aquella en periodo ejecutivo[179], esto es, una vez transcurrido el plazo de pago sin ingreso previo ni solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión en periodo voluntario.

[177] ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2017. *Memoria. Año 2016*. [En línea]. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2016/_Ayuda_Memoria_2016.html [Consulta: abril 2020].

[178] ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2019. *Memoria*… Op. Cit.

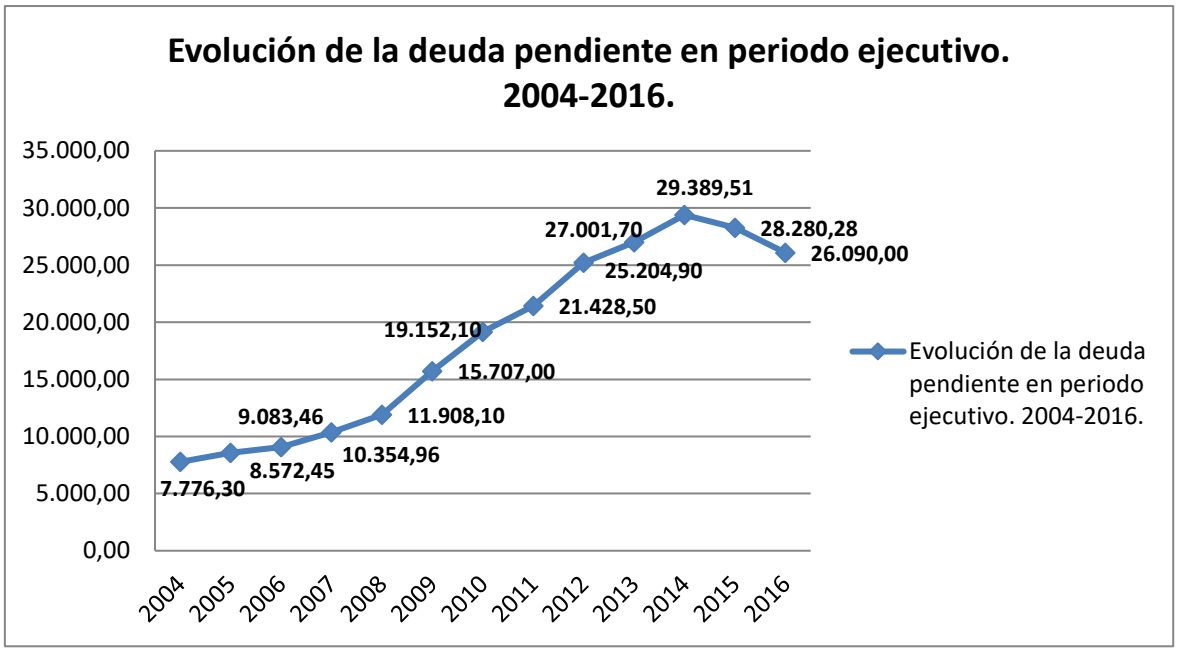
[179] El artículo 161.1 de la LGT establece:

"1. El período ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación."

Gráfico VIII. Evolución de la deuda pendiente en periodo ejecutivo a 31 de diciembre de los años comprendidos en el periodo 2004-2016, en miles de millones de euros[180].



El **Gráfico VIII** expone los datos relativos a la deuda en periodo ejecutivo entre los años 2004 a 2016, que sigue la misma tendencia que la deuda líquida total, si bien se observa que en torno al 40% de los datos reflejados en el anterior gráfico corresponden a deuda en periodo voluntario. Entre el año 2004 y el año 2016, la deuda pendiente en periodo ejecutivo se ha incrementado en más de un 300%, lo cual es indicativo del grado de eficiencia y eficacia de la Administración Tributaria en su labor de recaudación de la deuda[181], teniendo como consecuencia un alto coste de gestión de la misma, que en todo caso será por la vía coercitiva, máxime cuando está en juego la certidumbre sobre el cobro de tales deudas, tal como ocurre en el caso de declaración de concurso de acreedores del obligado tributario. Si bien al finalizar el ejercicio 2018 la deuda pendiente en periodo ejecutivo había descendido a 23.331 millones de euros, cabe poner de manifiesto que este es un nuevo síntoma del conflicto, cuya dirección es de contribuyentes a Administración, en contraste con la litigiosidad vista en los anteriores apartados, que resulta sumamente perjudicial para el interés público y, en especial, refleja tanto el distanciamiento como el

[180] Elaboración propia a partir de las Memorias de la Agencia Tributaria correspondientes a los años 2004 a 2016.

[181] En este sentido se pronuncia Barrilao González (2015) cuando analiza la recaudación potencial como indicador de eficacia de la Administración. BARRILAO GONZÁLEZ, P.E., 2015. ¿Es eficaz la Agencia Tributaria?: los derechos pendientes de cobro. *Revista Quincena Fiscal, núm. 10/2015, parte Estudio*. Pp.: 115-135.

deterioro de la relación entre Administración y administrados. En tal sentido, en posteriores capítulos analizaremos el procedimiento de recaudación y plantearemos medidas cooperativas que permitan hacer eficaz la recaudación y reducir la deuda tributaria pendiente, tal como ha ocurrido en otros ordenamientos del Derecho Comparado[182]. Estas medidas no se plantean desde el punto de vista de lograr una quita o reducción de la deuda tributaria, sino al objeto de lograr la concertación entre Administración y obligado, a fin de facilitar el íntegro pago de la obligación tributaria, tal como estudiaremos con posterioridad.

II.6. Las causas de la litigiosidad tributaria.

En el apartado anterior analizábamos cuantitativamente los niveles de conflictividad tributaria existentes a fecha actual, así como la evolución de los mismos, desde la entrada en vigor de la LGT de 2003, el 1 de enero de 2004, hasta el 31 de diciembre de 2018, correspondiente a la publicación de los últimos datos disponibles a fecha de redacción de la presente investigación.

Aun cuando las actuaciones en vía administrativa se han mantenido e incluso reducido en los últimos años, como ocurre con el número de contribuyentes inspeccionados, de acuerdo con la Tabla IV expuesta en el apartado anterior, el número de reclamaciones económico-administrativas interpuestas se ha incrementado prácticamente el doble, habiendo pasado de 103.344 entradas en el año 2004 a las 200.562 reclamaciones del año 2018. Asimismo, se ha incrementado el porcentaje de estimación en favor de los contribuyentes, habiendo pasado del 34,80% en el 2004 al 40,72% en el año 2018,

[182] Si bien lo desarrollaremos con mayor detalle en la Segunda Parte de nuestra investigación, debemos anticipar que, en Estados Unidos, existen dos figuras procedimentales, destinadas a la búsqueda de vías de concertación entre el IRS y los contribuyentes, a fin de facilitar el pago de las deudas fiscales y estimular el cumplimiento futuro. Se trata, de una parte, de *offer in compromise*, regulada en la Sección 7122 del IRC, por el que ambas partes pactan el pago de un importe inferior a la deuda tributaria calculada en la propuesta de liquidación, fundándose en la existencia de dudas legítimas sobre la realidad de todo o parte de la deuda fiscal, esto es, de áreas de incertidumbre en la liquidación (*Doubt as to Liability*), que evita el desarrollo de un litigio en que se podrían estimar en todo o en parte las pretensiones del contribuyente. Asimismo, también se destina a los casos de contribuyentes con dificultades financieras (*Doubt as to collectibility*), sin que se incluyan los obligados incursos en concurso de acreedores. De otra parte, los *closing agreements*, regulados en la Sección 7121 del IRC, consistentes en acuerdos de extinción total o parcial de la deuda, fundados en las denominadas *gray areas* o incertidumbre sobre el resultado de un posible litigio, de tal manera que el IRS contemple una ventaja en el cierre de un acuerdo, excepto si existe fraude de ley o simulación.

llegándose a alcanzar hasta el 66,85% de fallos favorables a los contribuyentes en este último ejercicio, en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A tenor de los anteriores datos, coincidimos plenamente con la calificación que dio Espejo Poyato (2014)[183], al señalar que la litigiosidad existente es "abrumadora". Esta situación, tal como la propia autora afirmaba y hemos reflejado en el apartado anterior, da lugar al colapso de los procedimientos y a la justicia tardía, así como un tanto incierta, dado que las resoluciones en vía de recurso pueden llegar a ser más imprevisibles de lo que cabría esperar de un área jurídica altamente tecnificada y debe adecuarse a ciertos plazos de resolución. Dicho de otro modo, el alto grado de estimación total o parcial de las pretensiones no solo refleja la conflictividad entre ambas partes de la relación tributaria, sino también el grado de incertidumbre existente en la cumplimentación de las obligaciones, así como consecuencia de la diferencia de criterios o formas de actuar entre la Administración y los órganos económico-administrativos.

De acuerdo con los informes de PWC del primer y segundo semestres de 2017[184], el 82% de los encuestados consideraban el nivel de conflictividad del sistema tributario como alto o muy alto, opinión que difícilmente resulta refutable de acuerdo con los datos expuestos en el anterior capítulo.

La doctrina tributaria[185] ha relacionado tres causas principales de litigiosidad fiscal entre Administración y contribuyentes: la complejidad normativa; la proliferación de regímenes y beneficios fiscales; y la existencia de numerosos conceptos jurídicos

[183] ESPEJO POYATO, I., 2014. Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario. *Quincena Fiscal, núm. 10/2014. Parte Estudio*. P.: 45.

[184] PWC, Tax & Legal Services, 2017. *Consenso fiscal. El tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades en España. Segundo semestre de 2017*. PWC. P.: 28.
Según datos del propio informe, en el segundo semestre de 2017 se remitió una encuesta fiscal a 924 personas e instituciones, obteniéndose 102 respuestas, de las cuales el 78% se correspondían con empresarios y directivos; el 4% asociaciones empresariales y profesionales; el 16% a Universidades y centros de investigación académica; y el 2% a la Administración.
PWC, Tax & Legal Services, 2017. *Consenso fiscal. Las nuevas medidas tributarias para la consolidación de las finanzas públicas. Primer semestre de 2017*. PWC. P.: 27.
De acuerdo con el propio informe, en el primer semestre de 2017 se remitió una encuesta fiscal a 902 personas e instituciones, obteniéndose 110 respuestas, de las cuales el 82% se correspondían con empresarios y directivos; el 3% asociaciones empresariales y profesionales; el 14% a Universidades y centros de investigación académica; y el 2% a la Administración.

[185] Para mayor información sobre el particular, puede consultarse, entre otras obras:
ESPEJO POYATO, I. y GARCÍA NOVOA, C., 2015. La conflictividad tributaria… Op. Cit. FERREIRO LAPATZA J.J., 2005. *La justicia tributaria en España: informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Madrid: Marcial Pons. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., 2014. *Informe: Propuestas…* Op. Cit.; CEOE, 2014. *Propuestas de CEOE para la reforma fiscal*. Madrid: Comisión Fiscal de CEOE.

indeterminados. A nuestro parecer las tres causas de conflictividad señaladas tienen en común un origen de orden legislativo, de tal modo que podemos señalar que la complejidad normativa, en sus distintas perspectivas, es la causa principal de los conflictos tributarios. Además de la causa material reseñada, debemos añadir los excesivos deberes formales de los contribuyentes y el formalismo de la Administración como circunstancias motivadoras del litigio tributario que, a su vez, tiene como consecuencia la dilación de los procedimientos y la obstrucción de los asuntos de los asuntos en esta materia.

II.6.1. La complejidad de la normativa tributaria.

El sistema tributario español, dado su tecnicismo e interdisciplinariedad, se caracteriza por su hipertrofia normativa y el constante ritmo de modificación de las leyes tributarias. Del gran número de normas existentes se hacen eco diversos autores, entre ellos, Ferreiro Lapatza (2005)[186], Alonso González (2014)[187], Marín Benítez (2017)[188] y Marín Barnuevo (2018)[189], que también denuncian, como hemos señalado, el incesante ritmo de modificación de las mismas. Muchas de tales reformas, tal como señalan Espejo Poyato y García Novoa (2015)[190] responden a la pretensión de obstaculizar la elusión y el fraude tributarios, finalidad principal en la agenda de los poderes públicos, tanto a nivel nacional como internacional. En tales términos, ejemplo de ello es la regulación comunitaria en la materia, ejemplificada a través de la reciente Directiva relativa a intermediarios fiscales[191], pendiente de trasposición en España, o bien las recomendaciones de la OCDE, en el seno del Foro de la Administración Tributaria, cuyo objeto común es la lucha contra el fraude fiscal internacional y la planificación fiscal agresiva, extremo que año a año se

[186] FERREIRO LAPATZA J.J., 2005. *La justicia tributaria…* Op. Cit. P.: 25.
[187] ALONSO GONZÁLEZ, L.M., 2014. *Informe: Propuestas…* Op. Cit. Pp.: 19-20.
[188] MARÍN BENÍTEZ, G., 2017. El Derecho Tributario y la moral. Límites de la autonomía privada en el ámbito tributario. (A propósito de la STS de 19 de julio de 2016). *Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 47-2017*. P.: 33.
[189] MARÍN-BARNUEVO FABO, D., 2018. Las especialidades del Derecho Tributario y su proyección en la aplicación de la doctrina de los actos propios. En MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (Dir.). *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Cizur Menor: Thomson Reuters, Civitas. Pp.: 93-95.
[190] ESPEJO POYATO, I. y GARCÍA NOVOA, C., 2015. La conflictividad tributaria… Op. Cit. P.: 25.
[191] Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

prevé en los Planes Generales de Control Tributario[192]. Adicionalmente, otras tantas reformas han perseguido y persiguen finalidades extrafiscales, encontrándose estrechamente vinculadas a la crisis económica, con medidas como el fomento de empleo a través de la aplicación de deducciones[193], como en relación con lo que se ha denominado "legislación propaganda" o con fines electoralistas.

En relación con este último concepto, la vinculación entre política y poder legislativo tienen como consecuencia general el cortoplacismo de los proyectos político-normativos, sujetos a resultados electorales, que, de forma concreta, afectan a la materia tributaria. Así, es frecuente encontrarse con normas fiscales fundadas en fines ajenos a los tributarios o no destinados a la distribución equitativa de los gastos públicos, sino a meros fines políticos que, a nuestro parecer, llevan a hablar de nomas tributarias favorables a determinados grupos sociales o dirigidas a satisfacer ciertos reclamos de grupos sociales, en lugar de normas tributarias justas[194], lo que confiere no solo inestabilidad normativa, sino también deficiencias técnicas desde el punto de vista de los principios tributarios. A tal efecto, podría decirse que las medidas tributarias se caracterizan por su oportunismo político, vinculado, en gran medida, a las opciones políticas del electorado en cada momento[195].

La complejidad de las normas tributarias no solo viene dada por la ausencia de estabilidad de las mismas, ni por la ingente cantidad de normas existentes en nuestro ordenamiento, sino también por su reducida técnica legislativa. En estos términos, tal como señala Ferreiro Lapatza (2005)[196], frente a la definición tradicional de norma jurídica como mandato general y abstracto, las normas reguladoras de los tributos se caracterizan por su

[192] A modo de ejemplo, en el último plan aprobado, correspondiente al ejercicio 2020, se establece en su primer apartado: "La Agencia Tributaria tiene establecido como objetivo estratégico, además de la lucha contra el fraude fiscal, la prevención del mismo". Es más, los títulos con que enuncian los correspondientes apartados del plan permiten entrever la importancia que la lucha contra el fraude fiscal y la planificación. Así, el Apartado II, bajo la rúbrica "Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude"; y el Apartado III, "La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero". Resolución de 21 de enero de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020.

[193] Ejemplo de ello es la deducción del artículo 37 de la LIS, que se aplica en los casos de creación y mantenimiento de empleo para menores de 30 años, por parte de las sociedades sujetas al Impuesto.

[194] En este sentido se pronuncia TIPKE (2003) en su obra TIPKE, K., 2002. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial, Madrid, 2002. P.: 82.

[195] VELASCO CABALLERO, F. (2018). Ideas ordenadoras del Derecho administrativo. En AA.VV. *Estudios de Derecho público en homenaje a Luciano Parejo Alfonso. Tomo II*. Valencia: Tirant lo blanch. P.: 1209.

[196] FERREIRO LAPATZA J.J., 2005. *La justicia tributaria…* Op. Cit. P.: 33.

minuciosidad, casuismo y prolijidad. La deficiente técnica legislativa, junto con el incesante ritmo de modificación legislativa es una de las principales causas de inseguridad jurídica, especialmente, como veremos, cuando tales reformas se llegan a tramitar por la vía de urgencia, como ha ocurrido en los últimos años. Asimismo, el autor denuncia el lenguaje oscuro, basado en la "mezcla atropellada del lenguaje técnico del Derecho, la economía y la contabilidad", que determinan la incomprensibilidad de la normativa cuestión que, unida a su inestabilidad, dan lugar a un sistema sumamente complejo incluso para los profesionales de esta rama. Dicho de otro modo, a nuestro juicio, la materia tributaria tiene como característica principal su carácter transdisciplinar, por cuanto resulta el instrumento legal principal que los poderes públicos emplean para la obtención de ingresos. Bajo esta perspectiva, no resulta difícil encontrarse con terminología que excede de lo jurídico, con conceptos especializados, en los que resulta necesaria la remisión a la normativa económica o procedentes de la legislación contable, como, por ejemplo, la depreciación o fondo de comercio.

En esta línea, el Informe número 7 del año 2013 de Fomento del Trabajo Nacional contabiliza la aprobación, entre el Estado y las Comunidades Autónomas de más de cuatrocientas normas con incidencia tributaria entre el año 2009 y 2012, siendo la causa principal la incorporación de "medidas anticrisis". Igualmente, Valentí Pich (2013)[197] recoge un total de 193 reformas tributarias, promulgadas entre el año 2009 y el año 2013, calificando acertadamente la normativa tributaria como de "sudoku" fiscal.

La mayoría de estas medidas tienen una finalidad extrafiscal principal, como es poner freno a la pérdida de actividad durante el periodo de crisis económica, así como frenar el crecimiento de desempleo. Ejemplo de ello es, en el caso del Impuesto sobre Sociedades, la introducción, en el año 2008[198], de la libertad de amortización bajo la condición de mantenimiento de empleo durante los años 2009 y 2010, posteriormente extendida a los años 2011 y 2012[199] con los mismos requisitos. No obstante, en el mismo año 2010[200] se amplió el periodo de aplicación de libertad de amortización hasta el año 2015 eliminando

[197] PICH, V., 2013. *Informe 7. El "sudoku" de la normativa fiscal anticrisis: el inquietante panorama de su aplicación para los contribuyentes*. Barcelona: Foment del Treball Nacional.
[198] Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.
[199] Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.
[200] Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre, e 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

el requisito de mantenimiento de empleo, recuperado por el artículo 102.1 de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Este ejemplo da muestra de dos de las notas principales que dan lugar a calificar el ordenamiento tributario como complejo: el ritmo de modificación normativa, sobre una misma materia, así como la falta de seguridad jurídica, que dificulta, especialmente en el caso de profesionales y empresas las labores de planificación de su actividad económica de forma apropiada, tal como hemos ejemplificado con el mantenimiento de la plantilla media para beneficiarse de la libertad de amortización. En tales términos, el uso de conceptos económico-contables, el ritmo de modificación normativa y la inseguridad jurídica que ello suponen, junto con la prolijidad de las normas tributarias, a la que nos referiremos en el próximo apartado, la ausencia de *commercial awareness*, en los términos señalados por la OCDE[201] o, dicho de otro modo, seguridad jurídica en la implantación y operativa empresarial.

El incremento del ritmo de publicación de normas no solo supone la inseguridad jurídica desde el punto de vista del contribuyente, como es en este caso, el impedir la planificación económica y fiscal cuanto menos a medio plazo, sino que también contribuye al incremento de la litigiosidad tributaria. Prueba de ello es que, a partir del año 2009, las reclamaciones económico-administrativas se incrementan considerablemente con respecto a años anteriores, siendo, a partir de 2011, cuando estas empiezan a superar la cifra de 200.000 anuales.

De acuerdo con los datos registrados por la Comisión Europea[202], entre el tercer trimestre de 2014 y el segundo trimestre de 2015, España aprobó un total de 52 reformas con incidencia tributaria, de las cuales 24 eran en materia de Impuesto sobre Sociedades; 17 en materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y 9 en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido. En cuanto al resto de Estados Miembros, en el mismo periodo temporal, Italia se limitaba a un total de 11 reformas, Alemania 13 y Francia 22 reformas sobre la tributación, siendo Austria, con 44 reformas, el único Estado miembro cercano a la cifra española. En coherencia con lo anterior, las Memoria de la Administración tributaria del ejercicio 2015 se hacen eco de un total de 146 normas con incidencia

[201] OCDE, 2013. *Co-operative compliance*… Op. Cit. P.: 19.
[202] Datos disponibles en: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/taxation-reforms-database_en [Consulta: junio 2016].

tributaria, de las cuales 22 son en materia de IRPF y 17 en materia de Impuesto sobre Sociedades[203].

Un ordenamiento jurídico como el descrito resulta sumamente dificultoso de aplicar e interpretar para todos los operadores jurídicos, tanto contribuyentes y asesores fiscales, como funcionarios al servicio de la Administración, así como jueces y magistrados. Esta situación supone una merma de la seguridad jurídica y carente de previsibilidad normativa, siendo difícilmente soportable por los principios constitucionales del artículo 9.3 de la Constitución Española, que han de informar el ordenamiento jurídico y, de forma general, por los principios jurídicos que sustentan el Estado de Derecho. Tal como señala Espejo Poyato (2014)[204], la situación no invita a la inversión empresarial, sino a su huida. En tal sentido, Alonso González (2014)[205] manifiesta que "España padece niveles insostenibles de inseguridad jurídica y de conflictividad tributaria que perjudican las expectativas inversoras nacionales e internacionales. La complejidad del sistema fiscal y la multiplicidad de normas que se dictan alejan un clima atractivo para la iniciativa empresarial".

En sintonía con lo expuesto en los párrafos anteriores, si bien desde la perspectiva económica, la CEOE ha puesto de manifiesto que, entre los principales defectos del sistema tributario español, se encuentra la complejidad y abundancia de normas dictadas con fines contradictorios, la falta de seguridad jurídica y la descoordinación de políticas tributarias centrales y autonómicas[206].

En relación con la complejidad de la normativa tributaria y la falta de seguridad de seguridad jurídica, la CEOE critica que "la introducción de constantes modificaciones tributarias, dispersas en distintas normas, hace más difícil su seguimiento e interpretación"[207]. Asimismo, señala que tales modificaciones normativas, muchas de ellas aprobadas de forma sorpresiva y con entrada en vigor inmediata, afectan tanto a las decisiones inversoras tomadas en el pasado, como a la inversión futura, nacional y extranjera, toda vez que la falta de estabilidad normativa provoca inseguridad jurídica, de cara a la posibilidad de establecer empresas en España. Y es que, hemos de señalar que

[203] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA, 2015. *Memoria de la Administración Tributaria – 2015*. 2015. Pp.: 303 y ss.
[204] ESPEJO POYATO, I., 2014. Los sistemas alternativos… Op. Cit. P.: 49.
[205] ALONSO GONZÁLEZ, L.M., 2014. *Informe: Propuestas…* Op. Cit. P.: 11.
[206] CEOE, 2014. *Propuestas…* Op. Cit. Pp.: 15-16.
[207] CEOE, 2014. *Propuestas…* Op. Cit. P.: 15.

muchas de las reformas fiscales se tramitan por la vía de urgencia, mediante decretos-leyes. Prueba de ello es que, de las 70 "medidas anticrisis" más importantes en materia de Impuesto sobre Sociedades, recogidas por Valentí Pich (2013) en su informe, 39 de ellas se instrumentalizaron mediante 9 Real-Decreto Ley[208], mientras que las restantes se instrumentaron mediante ley, con la aprobación de nueve leyes. En este sentido, no es difícil encontrarse con normas tributarias cuya entrada en vigor se produce desde el día siguiente a la publicación en el BOE. Ejemplo de lo anterior es el Real Decreto-ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de Seguridad Social que, de acuerdo con su Disposición Final Quinta, entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE[209], en el que, a mayor abundamiento, se introducen reformas parciales, ya sean leves, sobre los principales impuestos estatales (IRPF, IS e IVA).

Por último, para reafirmarnos en nuestra postura sobre la complejidad del sistema de normas tributarias e inseguridad jurídica derivada de la misma, cabe destacar el Informe IEB Report 2/2013, sobre la Reforma Fiscal, en el que, entre otros, se pone de manifiesto que, en noviembre de 2012, en el marco del Foro Fiscal IEB, se encuestó a los profesionales fiscales en torno a la complejidad tributaria[210]. Estos coinciden en destacar que el sistema tributario español es cada vez más complejo, lo que incide en el incremento de la inseguridad jurídica. Así, el informe señala que el 87% de los profesionales encuestados opinan que el sistema es cada vez más complejo. Entre las causas de la complejidad normativa, el 98% de los encuestados coincide en señalar la constante modificación legislativa como la causa principal; mientras que el 68% alegaba que se debe a la interpretación de las normas por parte de la Administración, incluyendo los Tribunales Económico-Administrativos; limitándose el 19% de los encuestados a relacionar la creciente complejidad de la economía con la complejidad normativa.

De igual modo, en la encuesta elaborada por la firma PWC en el primer semestre de 2017[211] el 42% de los encuestados calificaba el sistema tributario de complejo, lo que

[208] PICH, V., 2013. *Informe 7*… Op. Cit. P.: 7 y ss.
[209] El Real Decreto-ley se aprobó el día 27 de diciembre de 2019, publicándose en el BOE el día 28 de diciembre de 2019 (BOE núm. 312), lo que dio lugar a que el 29 de diciembre, dos días después de su aprobación, fuera una norma en vigor, constituyendo parte del ordenamiento jurídico.
[210] Aun cuando los anteriores datos pueden resultar ejemplificativos, cabe matizar los resultados de esta encuesta, dado lo reducido de la muestra (el número de respuestas fue de 272, cubriendo todo el territorio nacional).
[211] PWC, Tax & Legal Services, 2017. *Consenso fiscal*… Op. Cit. P.: 24.

afecta a la seguridad jurídica, mientras que el 36% lo calificaba de muy complejo. Por su parte, en el segundo semestre de 2017[212], el 34% de los encuestados calificaba el sistema de complejo y el 44% lo calificaba como muy complejo, lo que da lugar a que sea una muestra preocupante de la perspectiva general en la materia. A tal efecto, si bien el conocimiento de cualquier materia jurídica es complejo, no cabe duda de que el intenso ritmo normativo de esta área incide sobre las dificultades de aprehensión y consolidación de su conocimiento, extremo que redunda, en última instancia, sobre la perspectiva que tienen los operadores jurídicos sobre la materia y, en especial, sus usuarios menos especializados o con un conocimiento menos consolidado[213].

Para finalizar este apartado, debemos correlacionar los conceptos de incertidumbre y complejidad normativa, con el incremento de la litigiosidad, especialmente acuciante en los últimos años. En estos términos, Martínez García (2012)[214], en un análisis de la realidad, que trasciende lo jurídico, sugiere el desarrollo de una teoría de la incertidumbre, que describa el principal acontecer de la realidad actual, que no es otro que la presencia de la figura de la incertidumbre en todos los campos, incluido el Derecho. Así pues, el autor relaciona niveles de conflictividad, con la seguridad, principio que, a su buen ver, hoy en día, queda lejos de la realidad social, política, económica o jurídica. En este sentido, más allá de la causa de incertidumbre jurídica, que quizá correspondería al ámbito de la Filosofía o la Sociología del Derecho, coincidimos con Carbajo (2019)[215] cuando correlaciona incertidumbre jurídica con inseguridad. Dicho de otro modo, el incesante ritmo de modificación normativa o, por el contrario, las circunstancias en que el poder legislativo puede llegar a ser inoperante con la consecuente paralización del ritmo de creación de normas, dan lugar a la incertidumbre jurídica, social y económica que, en nuestra materia, se traduce en el incremento de la conflictividad, causado por el bien llamado "no saber a qué atenerse"[216] para evitar errores u omisiones.

Otro de los focos de incertidumbre, que han dado lugar al incremento de la inseguridad jurídica y la conflictividad en materia tributaria ha sido la influencia del fenómeno de la globalización y las operaciones económicas transnacionales sobre el Derecho Tributario.

---

[212] PWC, Tax & Legal Services, 2017. *Consenso fiscal…* Op. Cit. P.: 24.
[213] MARÍN-BARNUEVO FABO, D., 2018. *Las especialidades…* Op. Cit. Pp.: 94-95.
[214] MARTÍNEZ GARCÍA, J. I., 2012. Derecho e incertidumbre. *AFD, 2012, XXVIII*. P.: 97.
[215] CARBAJO VASCO, D., 2019. El arbitraje como pretendida solución ante la inseguridad jurídica. *Documentos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 11, 2019. ISSN 1578-0244. P.: 82.
[216] PONT MESTRES, M., 1990. *Estudios sobre temas tributarios actuales*. Barcelona: Universitat de Barcelona Publicacions. P.: 148.

Pese a que el Derecho tributario actual va tomando perspectiva respecto de la realidad económica global, ejemplo de ello son los documentos de información país por país o *country reports* (artículo 14 RIS, en relación con el artículo 18 de la LIS), nos encontramos con un sistema jurídico interno con numerosísimas normas, con un ritmo incesante de modificación de las mismas, a las que se unen normas internacionales, lo que supone un exceso de información, de una parte, y, a su vez, un defecto de asunción de tales datos, que provoca inseguridad y ausencia de consolidación del ordenamiento jurídico, extremo que puede desembocar en un mayor nivel de conflictividad[217].

En definitiva, el ámbito jurídico y tributario no puede ser ajeno al fenómeno de globalización económica, afianzado, a nuestro parecer, en los últimos años, que da lugar, cuanto menos, a incrementar el número de normas aplicables, así como la complejidad en términos de ámbito de aplicación de tales normas. A estas circunstancias, se une la complejidad propia de la normativa tributaria española, con la proliferación de regímenes y beneficios fiscales, así como de conceptos jurídicos indeterminados, que a continuación detallaremos.

II.6.1.1. La proliferación de regímenes y beneficios fiscales.

Una de las causas que acentúan la complejidad normativa es la proliferación de regímenes tributarios y beneficios fiscales, que se contempla desde dos perspectivas: de una parte, el hecho de hallarnos en un Estado descentralizado; y, de otra, como consecuencia de la excesiva minuciosidad del legislador en la elaboración de las normas tributarias.

En España, junto con el centro de producción normativa estatal, conviven diecisiete parlamentos autonómicos, con sus respectivas administraciones, a lo que se añade la Administración local. Así pues, Estado y Comunidades Autónomas son centros de producción normativa con competencia en materia fiscal, dentro del marco constitucional (artículos 133.1 y 2 de la CE); y las entidades locales, dentro del margen proporcionado

[217] VILA, H., 2012. *Teoría de la seguridad jurídica*. Madrid: Ed. Marcial Pons, Cátedra de Cultura Jurídica. Pp.: 38-39. INTERNATIONAL MONETARY FUND-OECD, 2017. *Report for the G20 Finance Ministers. Tax certainty*. [En línea]. Disponible en: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf. [Consulta: abril 2020].

por la Ley reguladora de Haciendas Locales[218], tienen capacidad de regular sus propios tributos.

Esta situación incrementa aún más si cabe la complejidad de la normativa fiscal y la inseguridad jurídica, especialmente para las empresas que estudien su implantación en España, máxime en el caso de los territorios forales de País Vasco y Navarra, con mayor margen para regular sus sistemas tributarios en contraste con el resto de Comunidades Autónomas[219].

La CEOE argumenta que la descoordinación de políticas tributarias centrales y autonómicas es uno de los principales problemas del sistema actual, que provoca que, además de los impuestos estatales, las Comunidades Autónomas aprueben impuestos propios, de forma descoordinada y con criterios técnicos distintos, viéndose afectada, a juicio de la CEOE, la libertad de establecimiento[220].

En este sentido, los informes elaborados por PWC para el primer y segundo semestre de 2017 señalaban que un 79% de los encuestados consideraba perjudicial la coexistencia de varios sistemas tributarios en España, mientras que apenas un 6% consideraba tal situación como ventajosa[221].

Con lo anterior no queremos inferir que el reconocimiento y desarrollo de un Estado plural sea perjudicial, *per se*, para el buen desarrollo de la relación jurídico-tributaria y la existencia de un nivel mínimo de conflicto. No obstante, consideramos que tal realidad es un factor que incide sobre la consolidación del Derecho Tributario. Dicho de otro modo, la complejidad de la materia, comentada en el apartado anterior, motivada por el alto ritmo de inestabilidad normativa, se incrementa cuando los centros de producción

[218] Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
[219] Las relaciones entre el Estado y los territorios de País Vasco y Navarra se rigen por un sistema especial, separado del resto de comunidades, cuyas relaciones financieras y tributarias con el Estado se encuentran regidas por la normativa básica de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Por su parte, las relaciones financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas de País Vasco y Navarra siguen el sistema de concierto económico, conforme al cual se reconoce a estos territorios la existencia de un sistema tributario propio, que se coordinará con el del Estado (con la salvedad de la importación en los Impuestos Especiales y del régimen de IVA, que se mantienen bajo competencia exclusiva del Estado). Actualmente, tales relaciones, en el caso de País Vasco, se contienen en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; y en el caso de Navarra, Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.
[220] CEOE, 2014. *Propuestas*… Op. Cit. Pp.: 16-18.
[221] PWC, Tax & Legal Services, 2017. *Consenso fiscal*… Op. Cit. P.: 25; PWC, Tax & Legal Services, 2017. *Consenso fiscal…* Op. Cit. P.: 25.

legislativa se multiplican, si los mismos desarrollan políticas normativas tendentes al continuo cambio y la ausencia de uniformidad, como ocurre en el caso de la regulación de los tributos propios.

Por otra parte, si algo caracteriza al sistema tributario español es su minuciosidad, mediante la utilización de regímenes especiales en la regulación de los distintos tributos. La proliferación de regímenes especiales supone un intento totalizador por parte del legislador, de clasificar todos los hechos económicos de trascendencia fiscal en categorías de hechos imponibles, lo que supone crear criterios y reglas específicas, dando lugar a un incremento de la complejidad normativa, así como de la inseguridad jurídica. Tal como señala Lago Montero (2007), "la proliferación de regímenes especiales y beneficios fiscales, que privan de generalidad y de igualdad al sistema tributario, hasta el punto de convertir el ordenamiento en un auténtico puzzle de miles de piezas, "que trata de forma desigual centenares de situaciones sometidas al mismo impuesto"[222].

La falta de abstracción de la norma provoca imprecisión, así como abre la puerta a la planificación fiscal, de cara a optimizar la carga fiscal en favor del contribuyente. En este sentido, la doctrina[223] reclama que la norma tributaria cumpla los criterios de generalidad, abstracción, estabilidad, claridad y simplificación, a los efectos de reducir la inseguridad jurídica, así como evitar que contribuyentes y asesores busquen la ventaja u optimización fiscal, dentro de la prolija legislación.

Ejemplo de ello es el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se introdujo por primera vez en España con la aprobación de la Ley 44/1978, de 6 de junio, que contaba con 40 artículos, 5 Disposiciones Adicionales, 4 Disposiciones Transitorias y 3 Disposiciones Finales. Sin embargo, la actual Ley del Impuesto, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, se compone por 108 artículos, 44 Disposiciones Adicionales, 32 Disposiciones Transitorias y 8 Disposiciones Finales. Si bien la realidad social y económica actual reviste mayor complejidad, ello no es óbice para lograr una regulación caracterizada por su generalidad, abstracción y claridad. No obstante, en lugar de un mandato general, claro y abstracto, la norma de IRPF vigente regula numerosos

[222] LAGO MONTERO, J.M., 2007. De la litigiosidad y la justicia tributaria. En AA.VV. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala.* Madrid: Universidad San Pablo Ceu. Pp.: 514-515.
[223] GARCÍA NOVOA, C., 2016. Eficiencia y calidad normativa en materia tributaria (Efficiency and Quality of Tax Legislation). *40 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Pp.: 15-68;* LAGO MONTERO, J.M., 2007. De la litigiosidad… Op. Cit. Pp.: 511-552; FERREIRO LAPATZA, J.J., 2005. *La justicia tributaria…* Op. Cit. Pp.: 33 y ss.

regímenes especiales en su Título X: Imputación de rentas inmobiliarias, Régimen de atribución de rentas, Transparencia fiscal internacional, Derechos de Imagen, Régimen Especial para trabajadores desplazados e Instituciones de inversión colectiva. A ello se le unen un sinfín de métodos de determinación de rendimientos (como es el caso de la determinación de los rendimientos en especie, o los rendimientos de actividades económicas), bonificaciones fiscales según las circunstancias personales y familiares del contribuyente, a lo que se añaden las competencias normativas y en materia de determinación del 50% de la cuota en función de la Comunidad Autónoma en que el obligado tributario tenga su domicilio fiscal. En definitiva, tal como señala el Profesor Lago Montero[224], solo la regulación de IRPF, el tributo que más declaraciones anuales genera[225], es un rompecabezas para cuya correcta interpretación y aplicación se precisan conocimientos técnicos que difícilmente se encuentran al alcance de todos los contribuyentes de dicho impuesto. En consonancia con sus conclusiones, la generalización de los regímenes especiales y beneficios fiscales, cuya propia definición da lugar a que los mismos sean de carácter excepcional, llega a cuestionar el cumplimiento de los parámetros correspondientes al principio de generalidad tributaria, en los términos expresados por el Tribunal Constitucional. A nuestro parecer, la relajación del principio de generalidad supone exponerse, en mayor medida, a las estrategias de planificación fiscal agresiva, a fin de optimizar el ahorro fiscal sobre límites que excederían, el concepto de economía de opción, dando lugar, en definitiva, a estrategias de carácter fraudulento, altamente conflictivas.

II.6.1.2. Los conceptos jurídicos indeterminados.

En el epígrafe anterior señalábamos la proliferación de conceptos jurídicos indeterminados como una de las vertientes que inciden en la complejidad de la normativa fiscal y, por ende, cómo resulta uno de los factores que influyen sobre el elevado nivel de litigiosidad tributaria a día de hoy. El Derecho, como tal, es un área de conocimiento con amplio margen a la interpretación y, en el caso de la materia tributaria, caracterizada por su transversalidad, por lo que los conceptos indeterminados son prácticamente todos, tal

[224] LAGO MONTERO, J.M., 2007. *De la litigiosidad*… Op. Cit. P.: 515.
[225] De acuerdo con los datos de la Memoria de la Agencia Tributaria del año 2018, en dicho año se presentaron un total de 19.988.643 declaraciones de IRPF. ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2019. *Memoria 2018*… Op. Cit.

como señala Ferreiro Lapatza (2004)[226]. Si bien es cierto que el Derecho y, especialmente el Tributario se encuentra plagado de ejemplos en los que la indeterminación llega a ser la norma (ejemplo de ello es el concepto civil de diligencia del padre de familia o incluso el abuso de derecho), debemos atender, de una parte, a la complejidad de la realidad jurídica regulada y, de otra, a las potestades de actuación de la Administración, para entender la idiosincrasia de los conceptos jurídicos indeterminados.

El artículo 103 de la CE establece que "la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales", con sometimiento a la ley y al Derecho. Dicho de otro modo, la actividad de los entes públicos y, en consecuencia, de los órganos hacendísticos debe dirigirse a la satisfacción del interés general, mediante la sujeción al principio de legalidad, en tanto vinculación positiva al ordenamiento jurídico (artículo 9.1 de la CE). Llegados a este punto, el cumplimiento de las funciones encomendadas por la Constitución y las leyes a la Administración se puede llevar a cabo mediante el ejercicio de potestades regladas, es decir, con una previsión total y absoluta, del desarrollo del ejercicio de las potestades administrativas. Dicho con otras palabras, que la norma prevea todas y cada una de las circunstancias posibles que tengan lugar en la práctica, lo cual, es fácil de colegir que resulta inoperante, al menos vista la complejidad de la realidad actual e, inclusive, dada la ausencia de generalidad y abstracción que ostentaría una norma que abarcase todas las situaciones prácticas posibles, cuya estabilidad dependería del surgimiento de nuevos supuestos de hecho que se produjesen en la práctica.

La atenuación de las potestades regladas de la Administración se lleva a cabo mediante normas dotadas de un mayor grado de flexibilidad y adaptabilidad a la realidad del momento, que resulta especialmente oportuno para crear contextos de estabilidad jurídica. En este sentido, los conceptos jurídicos indeterminados suponen programar el ejercicio de las prerrogativas administrativas, en términos condicionales, mediante la concesión de un margen de apreciación, que se aplicará a cada supuesto de hecho, sobre la base de criterios extrajurídicos[227]. Así, podría decirse que los conceptos jurídicos indeterminados se caracterizan por su vaguedad, si bien la misma se dirige a ser cubierta por la interpretación de la Administración en su labor de aplicación de los tributos, extremo que

[226] FERREIRO LAPATZA, J. J., 2004. *La nueva Ley*… Op. Cit. P.: 233.
[227] BACIGALUPO SAGGESE, M., 2016. Las potestades administrativas y la vinculación de su ejercicio al ordenamiento jurídico. Potestades regladas y discrecionales. En ALONSO REGUIRA, E. M. (Dir.). *Discrecionalidad, División de Poderes y Control Extrajudicial*. Buenos Aires: Asociación de Docentes, Universidad de Buenos Aires. P.: 85.

nos conduce a plantear la estabilidad y cumplimiento de los criterios interpretativos, sobre el que nos pronunciaremos a lo largo de este apartado.

En el marco de la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados cabría distinguir entre un círculo de certeza positivo, es decir, los supuestos que encajan, sin mayor cuestionamiento, en el concepto tributario a tratar; el halo de incertidumbre, que se identifica con aquellos elementos de dudoso encaje en el concepto tributario a tratar; y, por último, el círculo de certeza negativo, que se identifica con los supuestos que, sin necesidad de elucubraciones hermenéuticas, no se adecúan al concepto. Así pues, es en el área en que se ubica el halo de incertidumbre o zona de penumbra, sobre la que existen dudas hermenéuticas sobre la aplicabilidad del concepto, de modo que, para despejar las mismas, existiría, por parte de la Administración, un margen de apreciación, que daría lugar a una decisión, con arreglo a criterios alejados del concepto jurídico a aplicar y, en consonancia, fundada en cuestiones extrajurídicas y adecuadas al contexto interpretativo de cada momento. Esta labor de hermenéutica y subsunción constituiría un acto volitivo y de conocimiento por parte del ente público[228]. No obstante, cabría cuestionar si la incertidumbre despejada solamente puede dar lugar a una única solución justa, alcanzada por la vía del margen de apreciación, lo que supondría hablar de una potestad reglada y por tanto, programada, de la Administración, sin que resultase equiparable discrecionalidad y aplicación del concepto jurídico indeterminado[229]. Bajo esta teoría, el ente público dispone de un área interpretativa incierta sobre la que debe encontrar una solución justa en Derecho, la cual deberá ser objeto de la suficiente motivación en el acto administrativo que se emita, lo que, de facto, supone una correlación de hechos y ley[230]. Sin embargo, en los términos señalados por Bacigalupo (2016)[231], esta labor de subsunción llevada a cabo por la Administración no da lugar, en la mayoría de los casos, a alcanzar una solución unívoca, sino un juicio opinable o, cuanto menos, perspectivista. A nuestro parecer, de no resultar así, el concepto jurídico indeterminado pasaría a ser determinado y prácticamente inamovible, una vez llevada a cabo la labor de aplicación. Esto es, nos encontraríamos, en todo caso, bajo una zona de certeza positiva o negativa, apreciada por la Administración en el ejercicio de sus competencias.

[228] BACIGALUPO SAGGESE, M., 2016. Las potestades… Op. Cit. P.: 95
[229] PARADA, R., 2002. *Derecho Administrativo I*. Madrid: Marcial Pons. P.: 1220. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R., 2017. *Curso de*… Op. Cit. Pp.: 504-505.
[230] MUÑOZ MACHADO, S., 2004. *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General I*. Madrid: Thomson Civitas. Pp.: 531-532.
[231] BACIGALUPO SAGGESE, M., 2016. Las potestades… Op. Cit. P.: 96.

Así pues, a nuestro juicio, la aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados se correlaciona con el ejercicio de potestades discrecionales de la Administración, sujetas igualmente al principio de legalidad, si bien con un control jurisdiccional cuya intensidad se encuentra limitada a los requisitos de validez de los actos, más que al propio contenido del acto administrativo volitivo. Por ello, la Administración deberá motivar de forma singular el acto en cuestión, a fin de no causar indefensión en el contribuyente, pero también al objeto de evitar o, cuanto menos, alejar, cualquier duda sobre el ejercicio arbitrario de sus potestades, prohibido por el artículo 9.3 de la CE o, en los casos más graves, la desviación de poder.

No obstante lo anterior, el extenso uso de conceptos jurídicos indeterminados, en el ámbito tributario, pueden dotar de falta de claridad y seguridad, resultando un foco de problemas interpretativos entre Administración y contribuyentes en el curso de los procedimientos de aplicación de tributos. Sin embargo, el concepto jurídico indeterminado que, como podemos observar, requiere de un elevado grado de hermenéutica, tanto por parte de ambas partes de la relación tributaria en el momento de aplicar el Derecho, debemos relacionarlo directamente con el principio de seguridad jurídica tributaria. En estos términos y, enlazando con la teoría de la incertidumbre, apuntada en apartados anteriores, la complejidad de la realidad social y su estado de cambio, puede relacionarse con la inadecuación de las normas jurídicas rígidas, de tal manera que la vía de los conceptos jurídicos indeterminados sea el modo de flexibilizar y adaptar la normativa jurídica a la realidad social, económica y política en algunos campos, con las garantías legales suficientes[232], al objeto de crear normas abstractas y estables, reduciendo la minuciosidad y alto ritmo de modificación normativa, lo que incidirá, de una parte, en la consolidación del ordenamiento y, de otra, en el incremento de la seguridad jurídica, con motivo de lo anterior.

En este ámbito de correlación de conceptos jurídicos indeterminados y seguridad jurídica, García Novoa (2000)[233] define la seguridad jurídica, en sentido subjetivo, como el equivalente a la confianza o expectativa, mientras que, en sentido objetivo, se relaciona con la certeza o carácter previsible del ordenamiento jurídico, de tal manera que se podría definir, en general, como la idoneidad del Derecho para que el ciudadano conozca su

[232] DAROCA, E., 1997. *Discrecionalidad Administrativa y planeamiento urbanístico. Construcción teórica y análisis jurisprudencial*. Pamplona: Editorial Aranzadi. P.101.
[233] GARCÍA NOVOA, C., 2000. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons. P.: 22.

contenido. Rodríguez Bereijo (1999)[234] señala que la seguridad jurídica tiene una triple dimensión: conocimiento y certeza del Derecho positivo; confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y orden jurídico en general; y previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros. En este orden, merece reseñar el Fundamento Jurídico Octavo de la Sentencia del TC 150/1990, de 4 de octubre, que relaciona seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, exigiendo la claridad de la norma para que estos sepan a qué atenerse, especialmente en el ámbito tributario, toda vez que el ordenamiento otorga a los obligados "una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos". En síntesis, en palabras de Sainz de Bujanda (1963)[235], seguridad jurídica supone "saber a qué atenerse" tanto desde el punto de vista de la normativa aplicable, cuanto desde el punto de vista de la actuación de los entes públicos

Por tanto, no podemos sino relacionar seguridad jurídica y proliferación de conceptos jurídicos indeterminados, por cuanto, en los términos actuales de complejidad normativa, promueven una legislación confusa e incompleta, que promueve la casuística y la inseguridad en la aplicación e interpretación de la normativa tributaria, máxime cuando se ha trasladado gran parte de la labor de gestión a los obligados. Así, ejemplos como valor de mercado o valor real, o bien el concepto de motivo económico válido; así como la aplicación de presunciones, como la deducibilidad de cuotas soportadas de IVA (artículo 92 y siguientes de la LIVA), que, en última instancia, vendrán determinados por la propia casuística fiscal. Sin embargo, ante problemas de interpretación de carácter recurrente, ha de ser la Dirección General de Tributos la que siente doctrina pública al respecto, vinculante tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes, mediante un criterio claro y extensible a todos los casos en que se observe identidad de hechos y fundamentos jurídicos, que reduzca los niveles de inseguridad jurídica[236].

---

[234] RODRÍGUEZ BEREIJO, A., 1999. Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Revista Española de Derecho Financiero, nº 100*. P.: 608.

[235] SAINZ DE BUJANDA, F., 1963. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos. Pp.: 293-294.

[236] A modo de ejemplo, en relación con el concepto de vivienda habitual a efectos tributarios, el Defensor del Pueblo ha tenido oportunidad de pronunciarse, mediante la Recomendación de 04-04-2016, rechazada por la Administración. En la misma, dada la falta de interpretación lineal de las pruebas aportadas por los contribuyentes en esta materia, se recomendaba a la Administración establecer un listado abierto de pruebas para ser aportadas por los contribuyentes, a fin de acreditar que un inmueble es vivienda habitual, así como crear criterios uniformes al respecto, especialmente en lo relativo a los consumos energéticos, utilizados por la Hacienda para presumir el carácter de vivienda habitual o no de un inmueble.

En relación con las interpretaciones vinculantes de la DGT, Consell Assessor per a la Reactivació Econòmica i el Creixement de la Generalitat de Cataluña (CAREC)[237] ha señalado que la DGT cambia con frecuencia su criterio en relación con una situación de hecho, lo que da lugar a que la Agencia Tributaria aplique de forma retroactiva dicho criterio, vulnerando el principio de confianza legítima de los particulares en la Administración, reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Asimismo, el CAREC critica la frecuencia con la que la Agencia Tributaria no se considera vinculada por las resoluciones de la Dirección General de Tributos y aplica su propio criterio, lo que es una fuente de conflictos entre el administrado y la Agencia. Ejemplo de ello es la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019, recurso 866/2016, que rechaza la postura de la Administración en relación con los cambios de criterio, con carácter retroactivo, que no solo provocan la inseguridad jurídica que mella la confianza legítima entre ambas partes de la relación tributaria, en todos aquellos supuestos en que el administrado haya seguido el criterio vigente a fecha de cumplimiento de su obligación tributaria, como quedó plenamente demostrado en el caso de autos resuelto por la referida Sentencia[238]. Asimismo, más allá de los cambios de criterio, es preciso llamar la atención de la falta de claridad y excesivo tecnicismo de las resoluciones, así como la remisión a la acreditación de los hechos manifestados en la consulta correspondiente, mediante cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho en el procedimiento de aplicación de tributos que, en su caso, se inicie[239], lo que incurre en mantener la

[237] GENERALITAT DE CATALUNYA. CONSELL ASSESSOR PER A LA REACTIVACIÓ ECONÒMICA I EL CREIXEMENT DE LA GENERALITAT DE CATALUÑA, 2013. *L'evasió fiscal i l'economia submergida: anàlisi i recomanacions per a la seva reducció i aflorament.* Barcelona: Generalitat de Catalunya. P.: 21.

[238] La sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019, recurso 866/2016, señala lo siguiente en su Fundamento de Derecho Séptimo:

"Por ello, si bien es cierto que a partir de la resolución del TEAC […] dictada en el recurso 3654/2013, de alzada para la unificación de criterio interpuesto, "toda" la Administración estaba vinculada por el cambio de criterio, y cesó el halo de confianza legítima creado por las anteriores actuaciones, debían respetarse las decisiones que el administrado tomó con anterioridad sustentadas hasta en lo que ese momento era la interpretación dada tanto por la AEAT como por la DGT [en este caso, el TEAR Aragón y otros TEAR], lo que inhabilitaba a la Administración tributaria para iniciar cualquier tipo de procedimiento de aplicación de los tributos con ese único objeto o finalidad".

[239] Podemos señalar, a modo de ejemplo, la consulta vinculante V0914-18, en que el consultante plantea si es posible deducir en IVA e IRPF la totalidad o parte de los gastos del vehículo que utiliza para el desarrollo de sus actividades económicas. En la misma, la DGT se remite a la normativa de cada tributo en la materia, señalando que la afectación del vehículo a la actividad deberá ser probada por el contribuyente con todos los medios admitidos en Derecho. A nuestro parecer, una contestación a la consulta como la expuesta no resuelve la incertidumbre del obligado tributario con respecto a la deducibilidad de sus gastos o los medios de acreditación de los mismos, en función de su concreta situación individual, extremo que no confiere seguridad jurídica al cumplimiento de sus obligaciones.

indeterminación de la consulta planteada, de una parte, y en las dificultades de aprehensión y aplicación del contenido de la consulta por parte del obligado.

En definitiva, a nuestro parecer, el problema en la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados no reside, propiamente dicho, en su existencia, sino de una parte, en su empleo masivo en el ámbito tributario, cuestión que a su vez se relaciona con la complejidad normativa de la materia; y, de otra parte, con la falta de respuesta preventiva por parte de la Administración, de cara a configurar criterios y directrices que auxilien a los contribuyentes en la aplicación de los tributos, así como, a su vez, sean aplicados por la Hacienda Pública en sus procedimientos de comprobación e inspección, al objeto de consolidar el principio de seguridad jurídica y la confianza legítima, en los términos expuestos, al objeto no solo de reducir la conflictividad tributaria, mediante el certero cumplimiento de obligaciones, que puede influir sobre la aceptación del sistema tributario por parte de los administrados.

II.6.2. Los deberes formales de los contribuyentes.

El sistema tributario español se configura sobre la base de la autoliquidación, siendo el propio contribuyente quien califica el hecho imponible, interpreta la norma tributaria y efectúa la correspondiente declaración e ingresa la deuda tributaria, debiendo cumplir con los plazos legales establecidos al efecto. Así pues, junto a la obligación principal, que no es otra que el pago de la cuota tributaria, de acuerdo con el artículo 19 de la LGT, existen otras obligaciones de carácter formal, cumplimentadas por los propios administrados o sus representantes que sirven de base tanto para el cumplimiento de la obligación principal, como para la correcta fiscalización por parte de la Administración.

En tal sentido, el principal deber formal del contribuyente es el deber de declarar, mediante la presentación de la oportuna autoliquidación. A ella se unen las obligaciones de colaboración e información, así como las obligaciones censales, de llevanza de libros contables y de registro, entre otras, establecidas en el artículo 29 de la LGT y desarrolladas por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. De acuerdo con el Informe elaborado por PWC para el segundo trimestre de

2017[240], el 61% valoraba el tiempo dedicado al cumplimiento de obligaciones fiscales en España como alto o muy alto, indicativo de la gran cantidad de deberes tributarios por parte de los contribuyentes, más allá del pago de la cuota tributaria.

Por su parte, la labor esencial de la Administración Tributaria ha pasado a ser la de comprobar que las autoliquidaciones presentadas sean correctas, por lo que abandona su labor genuina de investigación para centrarse en la comprobación, en un sistema basado en el descubrimiento de la deuda altamente automatizado[241]. Asimismo, resulta criticable el denominado sistema de objetivos, implantado en los órganos de gestión e inspección españoles basado en el volumen de deuda descubierto, en lugar de en otros sistemas basados en la eficiencia y eficacia de los actuarios, como podría ser la valoración de la finalización del procedimiento en sede de la Administración Tributaria, sin posteriores recursos ni litigios, que permita llevar a cabo un trabajo riguroso por parte de los actuarios. A juicio de Pastor y Marín-Barnuevo (2005)[242], "una de las críticas más frecuentes a la actuación de la Inspección tiene que ver con la existencia de un sistema de objetivos basado en el volumen de deuda descubierta, que parece poco vinculado con el esfuerzo y rigor de la actividad desarrollada por las unidades de Inspección y, además, permite cuestionar su objetividad".

Ferreiro Lapatza (2011)[243] se ha referido al aumento de la inseguridad jurídica y la litigiosidad en relación con la implantación de un sistema de autoliquidaciones masivas, en contraste con la dinámica tributaria previa. En contraste con el sistema tradicional, que suponía una colaboración entre el contribuyente que declara y la Administración Tributaria que liquida, se ha consolidado un sistema que atribuye a los ciudadanos la aplicación de los tributos, mientras que la Administración Tributaria y, en concreto, la Inspección de Tributos, corrige las equivocaciones así como reprime el incumplimiento doloso o negligente. A su juicio, "el resultado de la reseñada evolución no podría ser más previsible ni resultar hoy menos evidente: Administración y administrado se han ido situando en una creciente posición de alejamiento y conflictividad".

[240] PWC, Tax & Legal Services, 2017. *Consenso fiscal*… Op. Cit. P.: 30.
[241] Así se expresa, entre otros autores, Alonso González (2014): ALONSO GONZÁLEZ, L.M., 2014. *Informe: Propuestas*… Op. Cit. Pp.: 21-23.
[242] PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D., 2005. *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*. Madrid: Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales. P.: 34.
[243] FERREIRO LAPATZA J.J., 2014. *La justicia tributaria*… Op. Cit. Pp. 33-34.

En consonancia con lo anterior, la doctrina cuestiona el sistema sancionador tributario implantado con la aprobación de la Ley General Tributario por su dureza. En este sentido, la Administración traslada al contribuyente la obligación de calificar, cuantificar y declarar los hechos y, a su vez, sanciona el error o la negligencia, lo que puede llegar a resultar, según los casos, totalmente desproporcionado. Recientemente, un grupo de treinta y cinco catedráticos de Derecho Financiero y Tributario, ha firmado la denominada "Declaración de Granada"[244], en la que denuncian que el procedimiento sancionador ha abandonado de facto el principio de presunción de inocencia, trasladándose a un principio de presunción de culpabilidad, que da lugar a la objetivación de las sanciones. En este punto, hemos de señalar que tales prácticas por parte de la Administración vulneran el artículo 24.2 de la CE, tal como ha sido declarado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio, que expresamente manifiestan que el procedimiento sancionador en Derecho Tributario se rige por el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), sin que quepa la sanción por el mero resultado ni la sanción por el mero hecho de no ingresar, sin acreditar un mínimo ánimo defraudatorio. Dicho de otro modo, presentación de una declaración errónea no debe suponer automáticamente la comisión de una infracción tributaria por tal motivo, lo que daría lugar a un sistema de responsabilidad objetiva, que no toma en cuenta las circunstancias subjetivas del asunto, al objeto de considerar una acción u omisión por parte de un obligado como infracción tributaria.

A la realidad descrita, hay que agregar, en último lugar, la incapacidad de la Administración Tributaria para verificar la capacidad económica real de los contribuyentes, tal como ha señalado Lago Montero (2018)[245]. Si bien es cierto que los medios personales y materiales con los que cuenta la Administración pueden resultar insuficientes en relación con las características del sistema tributario, no es menos cierto que la aplicación de los tributos ha de cumplir los principios constitucionales, especialmente en materia de motivación de los actos administrativos. A lo anterior se une la existencia de impuestos basados en presunciones, como es el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el régimen de estimación objetiva de los rendimientos de actividades

[244] AA.VV., 2018. *Declaración de Granada*. [En línea]. P. 7. Disponible en: https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf

[245] LAGO MONTERO, J.M., 2018. *De la litigiosidad*… Op. Cit. P. 516.

económicas, que no miden la capacidad económica real del contribuyente de forma directa, lo que puede suponer, en ciertos casos, una falla constitucional, en relación con el artículo 31 de la Constitución y da lugar a crear un sistema excesivamente oneroso para algunos, tanto en sentido sustancial como en relación a la carga de deberes formales.

Uno de los medios a través de los cuales la Administración recaba los datos necesarios para verificar la capacidad económica real de los obligados es por medio de las declaraciones informativas, que suponen la captación de información masiva por parte de la AEAT, que constituye el punto de partida de las comprobaciones e inspecciones. Si bien la mayor parte de estas declaraciones se hallan directamente vinculadas a un tributo concreto, como es el caso de los modelos informativos correspondientes a retenciones de IRPF e IS[246] o entidades en régimen de atribución de rentas[247], existen otras declaraciones informativas, de carácter general, cuya vinculación directa a un impuesto resulta más dudosa. Ejemplo de lo anterior es la declaración anual de consumo de energía eléctrica por parte de las compañías prestadoras de suministro de energía eléctrica[248], cuyo cometido es aportar datos sobre los consumos eléctricos anuales correspondientes a cada inmueble[249].

Si bien la lucha contra el fraude fiscal, como ya hemos puesto de manifiesto en apartados anteriores, constituye uno de los objetivos prioritarios de la Administración, tal como queda plasmado en los Planes Anuales de Control Tributario, los mismos no solo incrementan considerablemente los deberes formales de los obligados tributarios, sino que su establecimiento se correlaciona con cierta desproporción, en relación a las garantías constitucionales, por cuanto no existe una concreta y específica regulación de

[246] Ejemplo de ello es el Modelo 180, declaración informativa, resumen anual sobre retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos; o bien el Modelo 190, declaración informativa resumen anual sobre retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas.
[247] Se trata del Modelo 184, declaración Informativa, que constituye el resumen anual sobre entidades en régimen de atribución de rentas.
[248] Es el Modelo 159, declaración informativa, declaración anual de consumo de energía eléctrica.
[249] Tales declaraciones sirven de prueba a la Administración, a los efectos de verificar la residencia habitual de aquellos contribuyentes que, en su autoliquidación de IRPF, aplican la deducción por inversión de vivienda habitual (Disposición Transitoria Decimoctava de la Ley de IRPF) y deducción por alquiler de vivienda habitual (Disposición Transitoria Decimoquinta de la Ley de IRPF), actualmente derogadas y en régimen transitorio. No obstante, Sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso, de fecha 31 de enero de 2019 (recurso 477/2017), ha puesto de manifiesto al respecto que, si bien el consumo eléctrico constituye un indicio al objeto de acreditar la residencia habitual del contribuyente, no constituye una prueba unívoca para verificar que la vivienda en cuestión es habitada de forma permanente y efectiva por el declarante.

los principios informadores que rigen los deberes de colaboración[250] y el régimen sancionador relativo a su incumplimiento parcial o total es muy gravoso.

Uno de los modelos informativos que mayor controversia ha causado desde su implantación ha sido el Modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero, introducido a raíz de la Ley 7/2012, de 29 de octubre , de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude que incorpora la Disposición Adicional Decimoctava de la LGT, que regula el mencionado deber de información, desarrollado por los artículos 42.bis, 42.ter y 54.bis del RGGI. En síntesis, tales preceptos establecen el deber de declarar por parte de los residentes en España, ya sean personas físicas o jurídicas, de los bienes y derechos situados en el extranjero, en tres bloques. De una parte, deber de informar sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero (artículo 42.bis RGGI). De otra, deber de informar sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero (artículo 42.ter RGGI). Y, finalmente, deber de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre los mismos situados en el extranjero. Así pues, se contemplan tres obligaciones de información a cumplimentar en un solo modelo, si bien no resulta preceptiva su cumplimentación si cada grupo, conjuntamente, no supera el valor de 50.000 euros, o, en años sucesivos, si no ha sufrido incrementos por importe superior a 20.000 euros (artículos 42.bis.4.e) y 5; 42.ter.4.c) y 5; y 54.bis.6.d) y 7 RGGI).

Pese a que, a priori, la cumplimentación del modelo 720 es un deber de información que no se vincula a ningún impuesto concreto[251], la D.A. Decimoctava de la LGT, en su apartado 3, se remite a las leyes reguladoras de cada tributo a los efectos de establecer las consecuencias específicas en caso de incumplir el deber de información. Este apartado se enclava en el régimen sancionador del modelo 720, que ha sido sumamente cuestionado[252]

[250] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 2017. Las potestades procedimentales… Op. Cit. Pp.: 1102-1103.

[251] CALVO VERGEZ, J., 2014. La aplicación de la orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas. *Revista Quincena Fiscal num.17/2014. Edición digital sin paginar.*

[252] ZAPATA GARCÍA, M. P., 2018. Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? Modelo 720 y la vulneración del Derecho de la Unión Europea. *Revista de Estudios Europeos, nº71, enero-junio*. Pp.: 339-350; HERRERO DE LA ESCOSURA, P., 2016. La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional. En: HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (Coord.). *Medidas contra el fraude fiscal internacional.* Oviedo: Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica, 4, Oviedo. Pp.: 17-64.

y sobre el que se ha pronunciado la Comisión Europea, en Dictamen motivado de fecha 15 de febrero de 2017, en el curso del procedimiento de infracción 2014/433.

En estos términos, la D.A. Decimoctava establece un régimen de sanciones por la no presentación en plazo o presentación "incompleta, inexacta o con datos falsos". La sanción será, en cada bloque de obligaciones, de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos relativos a un mismo elemento declarado con inexactitud, con un mínimo de 10.000 euros. Si la declaración se presenta de forma extemporánea, sin requerimiento previo de la Administración, la sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma obligación, con un mínimo de 1.500 euros. Estas sanciones son independientes, de una parte, del valor de los bienes omitidos o cuya declaración ha sido inexacta o bien, del elemento subjetivo de la sanción o, dicho de otro modo, la culpabilidad, bien por dolo, bien por negligencia, en los términos del principio de responsabilidad establecido en los artículos 178 y 179 de la LGT[253]. Asimismo, la cuantía fija de las mismas no guarda correlación cuantitativa con las sanciones establecidas en los artículos 198 y 199 de la LGT, para aquellas infracciones por la no presentación o presentación inexacta de declaraciones que no produzcan perjuicio a la Hacienda Pública. En el caso de declaraciones de suministro de información, la no presentación conlleva una multa pecuniaria de 20 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros, límites que se reducirán a la mitad, en caso de presentación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración (artículo 198.1 y 2 LGT). Por su parte, la presentación incorrecta supone una multa fija que oscila entre 150 y 250 euros (artículos 199.1 y 2 LGT). La patente desproporción entre las sanciones derivadas del modelo 720 y las sanciones derivadas de otros modelos informativos ha sido expresamente objeto de rechazo por parte de la Comisión Europea en su dictamen motivado 2014/433.

Si bien las sanciones antedichas pueden llegar a ser desproporcionadas, en función de los datos a que se refiera la declaración, resulta más gravoso el contenido de los artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 de la LIS, conforme a los cuales, los bienes y derechos no incluidos o incluidos incorrectamente en la declaración cumplimentada a través del modelo 720 serán consideradas ganancias de patrimonio no justificadas que se imputarán al periodo impositivo más antiguo de los no prescritos. Esta presunción solo puede ser

[253] ROZAS VALDÉS, J.A., 2015. El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero. *Revista Técnica Tributaria, abril-junio*. Pp.: 92.

destruida en caso en que el obligado pruebe que tales bienes o derechos han sido adquirido con cargo a rentas ya declaradas o a rentas generadas en periodos en que no ostentaba la condición de contribuyente a efectos de IRPF o IS, según resulte. De acuerdo con el contenido de la D.A. Primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, tal imputación constituye una infracción muy grave que dará lugar a una sanción del 150% de su base, incompatible con las sanciones de los artículos 191 a 195 de la LGT, sobre el fundamento del principio de no concurrencia de sanciones.

Este régimen sancionador ha sido calificado de desproporcionado por la Comisión Europea, en su dictamen motivado 2014/433, no solo por lo gravoso de la sanción, sino también por cuanto supone una suerte de imprescriptibilidad de la obligación tributaria. Dicho de otro modo, un incumplimiento formal, como es la omisión o la incorrecta de datos en el modelo 720, da lugar a una ganancia patrimonial no justificada que, en el caso de IRPF, tributará por la renta general (artículos 45 y 63 de la Ley de IRPF). A la situación descrita se une la multa pecuniaria del 150% de base sobre la cuota defraudada, resultando la responsabilidad sancionadora, a tenor de la redacción de la D.A. Primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de carácter objetivo, extremo prescrito por nuestro ordenamiento (Sentencia del Tribunal Supremo número 146/2008, de 6 de junio).

Si bien la DGT, en contestación a la consulta V1434-17, de 6 de junio, interpretó que la antedicha sanción no era aplicable en casos de regularización voluntaria, en cuyo caso cabría aplicar los recargos por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT, esta situación ha distado de ser clara y, en consonancia, ha resultado conflictiva. Prueba de ello es la resolución del TEAC, de fecha 14 de febrero de 2019 (R.G. 529/2016) que anula la sanción del 150% impuesta a un contribuyente, que había presentado su declaración del modelo 720 de forma extemporánea, sin requerimiento previo, por cuanto no había quedado probado por la Administración el ánimo defraudatorio[254].

[254] La citada resolución señala en su Fundamento de Derecho Undécimo:
"Por ello, la intención de defraudar por parte del contribuyente no ha quedado demostrada, en la medida en que puso en conocimiento de la Administración la existencia de sus bienes en el extranjero. Ahora bien, es cierto que, del mismo modo que procedió a la presentación fuera de plazo del Modelo 720, pudo asimismo regularizar su situación tributaria por medio de la presentación del IRPF 2012 imputando la ganancia patrimonial conforme al art. 39.2 LIRPF. En cambio, se limitó a comunicar a la Administración que, por las rentas obtenidas por aquellos bienes, no alcanzaba la obligación de declarar. Ello demuestra que él mismo, o sus asesores, no eran desconocedores de las graves consecuencias derivadas del incumplimiento de la presentación en plazo del Modelo 720. Pero, como ya se ha dicho, el conocimiento de la norma no supone de forma automática la concurrencia de culpabilidad. Aunque a efectos de la sanción la Disposición Adicional Primera considera infracción tributaria la conducta que incida en el supuesto del art. 39.2 LIRPF, que no distingue entre la falta de presentación o la presentación fuera de plazo del Modelo 720, no

El modelo 720 y, en especial, su régimen sancionador es un ejemplo de la conflictividad surgida como consecuencia de la obligación de observancia del cumplimiento de deberes formales, a través de la cumplimentación de algunas declaraciones informativas, que pueden llegar a resultar desproporcionadas en relación con la finalidad que pretenden alcanzar. Su cumplimentación se hace en un escenario de inseguridad jurídica que, en cierto modo, se ve incrementado por su régimen sancionador[255]. Si bien la adecuación o no de tal régimen es objeto de procedimiento de infracción ante el TJUE, extremo que no es objeto de la presente investigación, queremos llamar la atención sobre la inseguridad jurídica surgida y ausencia de claridad en torno a la correcta cumplimentación del modelo, solventado por la AEAT mediante las llamadas "preguntas frecuentes", sobre las que ha recopilado un documento que alcanza las cuarenta y nueve páginas de preguntas y respuestas[256], lo que puede resultar un indicio de la confusión de la regulación contenida en los reglamentos de desarrollo de la DA Decimoctava de la LGT[257].

II.6.3. El formalismo y la dilación de los procedimientos tributarios.

La complejidad y especialidad del Derecho Tributario queda fuera de toda duda y, prueba de ello, es su autonomía y especialidad frente al procedimiento administrativo común. Así, la LGT, en su Título III, bajo el epígrafe "La aplicación de los tributos" (artículos 83 a 155), contempla tres tipos de procedimientos tributarios: gestión, inspección y recaudación. Cada clase de procedimiento engloba, a su vez, varios sub-tipos de procedimientos, a los que se une, adicionalmente, el procedimiento sancionador, regulado en el Título IV de la LGT (artículos 207 a 212), así como la revisión en vía administrativa, del Título V (artículos 213 a 249).

---

cabe duda que, a la hora de apreciar la culpabilidad inherente a toda infracción, no será calificada del mismo modo la conducta de aquél que consciente y voluntariamente ocultó la tenencia de bienes en el extranjero y no presentó la Declaración informativa, que la del otro que no tuvo esa intención, y cumplió con su obligación aunque fuera de plazo."

[255] Como señalaba Falcón y Tella: "la norma solo servirá para que los contribuyentes con bienes o derechos en el extranjero que no hayan presentado el modelo, se esmeren en su ocultación". FALCÓN Y TELLA, R., 2013. La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. *Revista Interactiva Actualidad.* Madrid: AEDAF P.: 15.

[256] Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Resto_de_modelos/720/Recopilacion_preguntas_frecuentes.pdf

[257] HERRERO DE LA ESCOSURA, P., 2016. La adecuación… Op. Cit. P.: 26.

Los procedimientos de gestión y recaudación se caracterizan por su desarrollo por escrito, sin que se prevea una entrevista con el contribuyente afectado, a fin de aclarar sus más que probables dudas una vez le sea notificado el inicio del procedimiento, salvo que el propio obligado lo solicite expresamente. En este sentido, si bien tanto el procedimiento de comprobación limitada (artículo 138 de la LGT) como el inspector (artículo 142 de la LGT) prevén la personación del obligado tributario en caso de ser requerido por la Administración para llevar a cabo las correspondientes actuaciones tributarias, no es habitual en el primer caso el desarrollo del procedimiento por la vía de la personación, sino mediante la presentación de escritos y pruebas documentales. Así, a nuestro parecer, el procedimiento se aproxima más a un contradictorio formalista que a una aclaración de la situación tributaria en cuestión, en los casos en que la comprobación reviste una mayor sencillez, como, por ejemplo, algunos asuntos tramitados por la vía de la verificación de datos por los órganos de gestión.

En la misma línea se pronuncian Pastor y Marín-Barnuevo (2005)[258], que critican el lenguaje críptico y hostil utilizado por la Administración en sus notificaciones, difícilmente comprensible para un ciudadano no profesional del Derecho Tributario. Así pues, si bien el lenguaje técnico-jurídico resulta necesario para cumplir los requisitos de validez de los actos administrativos, el lenguaje excesivamente formalista, propio de los documentos formalizados de la Administración, es un motivo más de litigiosidad y demora en la finalización del procedimiento, cuestión que daña la imagen de la propia Administración, especialmente dada la falta de claridad en el caso de la resolución de los recursos de reposición. Tengamos en cuenta que el 42,87% de las declaraciones presentadas en el año 2018 se correspondían con IRPF[259] y, por tanto, con obligados tributarios personas físicas, que en muchos casos requerirán el asesoramiento de profesionales para contestar el requerimiento por escrito[260]. Señalan los referidos autores:

"De este modo, se inicia una comunicación formal en la que resultan frecuentes los problemas de comunicación y que, sin duda, contribuye negativamente a la resolución

[258] PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D., 2005. *La litigiosidad tributaria*… Op. Cit. Pp.: 133-135.
[259] ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2019. *Memoria 2018*… Op. Cit.
[260] De acuerdo con el estudio relativo a opiniones y actitudes fiscales de los españoles, correspondiente a 2016, el 43,60% de los ciudadanos que tuvieron que presentar algún tipo de declaración tributaria, entrevistados, recurrieron a los servicios de una asesoría fiscal o gestoría para su cumplimentación.
ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2017. Opiniones y actitudes… Op. Cit. P.: 49.

pronta y amistosa del expediente, que quizás pudo haberse logrado con una mera comparecencia personal del contribuyente para aclarar algunos extremos de su declaración".

En tal sentido, acertadamente proponen incrementar el número de actuaciones informales, con una redacción amable y comprensible para un ciudadano con conocimientos fiscales básicos, que facilite la aclaración de las discrepancias y, en definitiva, la resolución temprana y eficaz del procedimiento. Esta es una práctica habitual y ejemplar en los procedimientos tributarios de Reino Unido y Estados Unidos, dirigidos a la pronta resolución de los conflictos. A modo de ilustrativo, la primera publicación disponible para los contribuyentes estadounidenses es su carta de derechos ante la Administración, denominada *Your Rights as a Taxpayer*, en la que, en tan solo dos páginas, se concentra el funcionamiento del sistema tributario estadounidense con un lenguaje sencillo y comprensible[261], reflejo de que la necesidad de comprensión de las notificaciones y comunicaciones de la Administración pública se encuentra implícita en el principio de publicidad de los actos.

El formalismo de los procedimientos en España tiene especial reflejo en el cumplimiento de los plazos y las consecuencias que para ambas partes de la relación jurídico-tributaria tiene la inactividad. Mientras que la inactividad del contribuyente no evita por ello la continuación de un procedimiento abierto contra el mismo; aun cuando la duración de los procedimientos de gestión es de un máximo de seis meses, nada impide a la Administración Tributaria reiniciar el procedimiento siempre que la obligación tributaria no haya prescrito. En tal sentido, la caducidad actúa como arma de doble filo ante el contribuyente, como garantía y, a su vez, como elemento de incertidumbre, que, en el sentido manifestado por Aguas Alcalde (2014)[262], refleja el tratamiento del contribuyente

[261] La sencillez de la publicación estadounidense se refleja en manifestaciones como las siguientes:
"Si realizamos un requerimiento sobre su autoliquidación, no quiere decir que usted sea deshonesto. El requerimiento o el examen puede o no dar lugar a un mayor impuesto. Es posible que cerremos su caso sin cambio alguno; o bien que reciba un reembolso".
"Por favor, no dude en escribirnos sobre cualquier cuestión que no entienda".
Traducción propia. Texto original:
"If we inquire about your return does not suggest that you are dishonest. The inquiry or examination may or may not result in more tax. We may close your case without change; or, you may receive a refund"
"Please do not hesitate to write us about anything you do not understand".
DEPARTMENT OF THE TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE, 2014. *Your Rights as a Taxpayer*. [En línea] Publication 1. Rev. 12-2014. Catalog Number 64731W. P.: 2. Disponible en: https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf [Consulta: abril 2020].

[262] AGUAS ALCALDE, E., 2014. El procedimiento de verificación de datos. En MANZANO SILVA, E. (Coord.). *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Barcelona: Bosch Editor. P.: 173.

como mero objeto del que obtener recursos económicos, más que como usuario y partícipe del servicio público tributario, tanto en términos de contribución como en términos de toma de decisiones.

De igual modo, esta escasa disposición en favor de los contribuyentes por parte de la Administración tiene su reflejo en la dilación de los procedimientos que, solamente en fase administrativa, puede llegar a alcanzar un periodo de muy superior a los dos años, desde que se requiere al obligado tributario para aclarar su situación fiscal. A tal efecto, un contribuyente que cumpla escrupulosamente sus obligaciones puede ser objeto de comprobación hasta cuatro años después de cumplir su obligación y, en este caso, para defender el criterio aplicado, solamente en vía administrativa, puede litigar con la Administración durante un plazo de más de dos años, como se vio en el apartado correspondiente a la conflictividad tributaria, precisando para ello de medios económicos para sufragar la ejecución provisional de las obligaciones y conocimientos técnicos-jurídicos en materia fiscal, salvo que se vea forzado a recurrir a profesionales tributarios que actúen en su representación. Tomando en consideración que una media de más del 40% de las resoluciones en vía económico-administrativa es favorable a los contribuyentes, la justicia tributaria es tardía y costosa no solo para el contribuyente, sino para el conjunto del sistema fiscal. En tales términos, la realidad descrita no solo influye sobre los procedimientos tributarios en trámite, dada la excesiva dilación de los asuntos, sino también sobre la perspectiva que los obligados tienen respecto de la Administración tributaria, en términos organizativos, de eficacia y cercanía a los mismos en el cumplimiento de su deber de contribuir, lo que condiciona los niveles de confianza legítima entre ambas partes de la relación.

II.6.4. El cumplimiento fiscal y la ética tributaria como factores que influyen sobre la ligitiosidad.

El nivel de conflictividad tributaria y sus causas deterioran la relación entre Administración y contribuyentes, así como influyen en el cumplimiento de las obligaciones por parte de los últimos, dado que la complejidad del actual sistema de normas fiscales puede llegar a dificultar la comprensión y aceptación de los tributos por

parte de la ciudadanía[263]. Asimismo, consideramos que la litigiosidad y la complejidad tributarias influyen sobre la percepción de la carga tributaria que soporta el contribuyente, que en ningún caso puede equipararse a la carga real, especialmente en el caso de los impuestos directos, dada la mayor tolerancia de los contribuyentes a los impuestos indirectos. Dicho de otro modo, el alto número de recursos y reclamaciones instados por los obligados, junto con el alto porcentaje de estimación favorable a los mismos, reflejan o son sintomáticos de que la imposición no se adecúa plenamente a los principios materiales que modulan el deber de contribuir y, en especial, a la capacidad económica de los sujetos.

En este punto, tal como señala Gutiérrez Lousa (2005)[264], no podemos considerar que el Estado y contribuyentes sean antagonistas, toda vez que ambos persiguen los mismos fines de consecución del interés general y conducente al Estado de Bienestar. Así pues, bajo esta premisa, coincidimos con Seer (1999)[265], cuando señala que la Hacienda Pública actúa como órgano fiduciario de la comunidad integrada por todos los ciudadanos, de tal manera que el defraudador, si bien salvaguarda su patrimonio personal, atenta contra la moralidad fiscal de la comunidad, toda vez que su incumplimiento debilita el fin tributario de financiar los bienes y servicios públicos. En relación con lo anterior, la tensión intrínseca entre el deber de contribuir y la preservación del patrimonio personal del obligado, reflejado a través de su ahorro fiscal, dará lugar a una conflictividad mínima o residual inevitable, ya sea por la asunción de distintas perspectivas interpretativas, entre ambas partes de la relación tributaria.

Desde el punto de vista de los actuarios que trabajan al servicio de la Administración tributaria, señala Tipke (2002)[266] que estos deben tutelar el Derecho Tributario más que recaudar lo máximo posible, cuestión que se adecúa a las prescripciones de los artículos 9.1 y 103 de la CE. En tales términos, cabe señalar que la Administración carece de interés propio, sino que su actuación debe adecuarse a la legalidad vigente, sirviendo con objetividad al interés general y encomendándosele, en tal labor, la recaudación de los tributos. No obstante, en este contexto, el referido autor pone de manifiesto un conflicto,

[263] PRIETO JANO, M. J., 1994. Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales. *Anales de estudios económicos y empresariales, n°9*. Pp.: 223-224.
[264] GUTIÉRREZ LOUSA, M., 2005. Ética y fiscalidad. *Ética y economía, junio 2005, n°823*. P.: 112.
[265] SEER, R., 1999. *Stuer und Studium*. 1999. P.: 294, citado en TIPKE, K., 2002. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons. Traducido por Pedro Manuel Herrera Molina. P.: 81.
[266] TIPKE, K., 2002. *Moral tributaria…* Op. Cit. P.: 82.

como es que el examen cuidadoso de cada asunto confronta con el tiempo que los actuarios han de emplear en la tramitación del mismo[267]. De acuerdo con los datos de la Agencia Tributaria, en el año 2016 la plantilla total ascendía a 25.014 personas[268]. Solamente en ese periodo, los órganos de gestión efectuaron actuaciones de control extensivo en IRPF, IS e IVA que dieron lugar a 666.929 liquidaciones por más de 2.500 millones de euros, excluyéndose el control de los contribuyentes de módulos o estimación objetiva[269].Por tanto, la labor comprobación de la Administración es ingente en relación con su plantilla, lo que sin duda afecta a la imagen corporativa proyectada por la misma hacia la ciudadanía. Estévez y Esper (2009)[270] manifiestan que el trato que el contribuyente recibe por parte de la Administración es uno de los factores que afectan tanto al cumplimiento voluntario como a la ética fiscal. Dicho de otro modo, la ratio entre el número de funcionarios y el número de obligados tributarios contribuye a la perspectiva y actitud de los obligados con respecto a la Administración, como corporación, de una parte; y, de otra, en el trato individualizado que los propios funcionarios puedan tener con respecto a los contribuyentes, de tal manera que se alcance la proporcionalidad y adecuación de los medios de la Hacienda Pública, para el cumplimiento de sus fines.

En relación con lo anterior, el cumplimiento fiscal no solo responde a motivos económicos o de evaluación de riesgo, relacionados con la protección del patrimonio personal, sino también a factores políticos, sociales y de carácter moral[271]. Más allá de los tipos de contribuyentes categorizados por la doctrina, consideramos que la falta de educación tributaria, la complejidad del sistema y la gestión de los recursos influyen sobre el cumplimiento tributario y, en definitiva, sobre el nivel de conflictividad existente en las relaciones entre contribuyentes y Administración. Asimismo, una deficiente actuación legislativa por parte de los poderes públicos puede influir de forma negativa sobre la moral del contribuyente, como es el caso de la aprobación de amnistías fiscales que, sin duda alguna, minan la voluntad del administrado que cumple escrupulosamente con sus obligaciones y, sin embargo, percibe un menor beneficio que aquél que, sin alcanzar tal

[267] TIPKE, K., 2002. *Moral tributaria*… Op. Cit. P.: 94.
[268] ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2017. *Memoria 2016*. Op. Cit.
[269] Son datos disponibles en la Memoria de 2016 de la Agencia Tributaria y reflejados en los Cuadros I, II y III, del anterior capítulo.
[270] ESTÉVEZ, A. M. y ESPER, S. C., 2009. Ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y administración tributaria. *SaberEs, n°1*. P.: 66.
[271] FEDL, L. P. y FREY, B. S., 2007. Tax Compliance as the result of a psycological tax contract: the role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy, Vol. 29, n°1*. Pp.: 102-120. OCDE, 2013. *Co-operative Compliance*… Op. Cit. Pp.: 43-44.

nivel de cumplimiento, es receptor de los mismos bienes y servicios, así como parte de su patrimonio personal no es objeto de recaudación. En este sentido, señala Tipke (2002)[272]:

"La mayoría de los ciudadanos se comportan con un asombroso respeto a la ley, aunque carezcan de conocimientos legales, si las leyes son claras y el interesado está habituado a ellas. Ahora bien, si las leyes no reflejan un modelo ético y son objeto de cambios continuos […], si el contenido de la ley da la impresión de responder a caprichos legislativos, si no se extraen de la ley valores consecuentes, si todo esto es así, no puede surgir una conciencia jurídica habitual, desarrollada y enraizada, que también depende del sentido común.

Las convicciones jurídicas necesitan apoyarse en terreno firme, necesitan consistencia jurídica*, constancy of law through time, continuity*, en expresión de los juristas ingleses."

En definitiva, estabilidad y claridad normativas resultan fundamentales para el mantenimiento del cumplimiento de las obligaciones y la reducción de la conflictividad. A lo anterior ha de unirse el desarrollo de políticas fiscales justas, en contraste de las políticas fiscales favorables a ciertos grupos o con fines extrafiscales, al objeto de reducir la resistencia tributaria, promoviendo la transparencia y la ética en la gestión de recursos que favorezcan la concienciación ciudadana en relación con el pago de tributos. A tal efecto, Lozano y Tamayo (2014)[273] plantean si resulta recomendable enseñar la ética tributaria en los cursos de posgrado en la materia y, en su caso con qué metodología. Con este planteamiento, las autoras quieren resaltar la influencia que tiene el comportamiento y la perspectiva ética de los profesionales fiscales en el ejercicio de planificación y en el estudio de la viabilidad de las correspondientes reclamaciones económico-administrativas y recursos contenciosos, dado que una gran parte de los contribuyentes, además de las empresas, recurren a estos profesionales para cumplir sus obligaciones. Pero, incluso, más allá de la enseñanza de la ética fiscal a nivel de posgrado, el fomento de la educación tributaria en niveles de enseñanza inferiores podría llegar a favorecer la construcción de una ciudadanía concienciada, con mayor participación en los asuntos públicos, si bien

[272] TIPKE, K., 2002. *Moral tributaria*… Op. Cit. Pp.: 121.
[273] LOZANO RODRÍGUEZ, E. y TAMAYO MEDINA, D., 2014. Ética y tributación. En LOZANO RODRÍGUEZ, E. (Coord.). *Estudios interdisciplinarios de la tributación*. Bogotá: Universidad de los Andes. Pp.: 65-68.

este debate podría acercarse al ámbito de la sociología tributaria, que queda fuera del ámbito de la presente investigación.

La encuesta "Opinión Pública y Política Fiscal (XXXIV)", elaborada por el CIS[274] resulta demostrativa de la relación entre cumplimiento y ética fiscal con la conflictividad. De acuerdo con la misma, hasta un 27,1% estuvo de acuerdo con la afirmación "los impuestos son algo que el Estado nos obliga a pagar sin saber muy bien a cambio de qué", así como se reflejaba que la mayoría de encuestados perciben que se destinan muy pocos recursos a la educación (62,70%), la protección por desempleo (59%), la cultura (55%), la vivienda (54,70%), la Seguridad Social y las Pensiones (64,70%), la protección del medio ambiente (55,90%), la investigación en ciencia y tecnología (63%) y la ayuda a personas dependientes (69,80%). Asimismo, el 61,70% de los encuestados opina que la sociedad se beneficia poco o nada de los impuestos y cotizaciones pagados[275].

Estos datos son demostrativos tanto del desconocimiento de la finalidad de los tributos como del destino de los recursos públicos obtenidos, reflejo no solo de la falta de transparencia relativa a la gestión de recursos financieros del Estado, sino también a la inexistencia de una educación financiera y tributaria por parte de la población. Es decir, aun cuando la figura tributaria por excelencia, el impuesto, sea, por definición, un tributo exigido sin contraprestación específica (artículo 2.2.c) de la LGT), cierto es que el deber de contribuir, establecido bajo la modulación de los principios del artículo 31.1 de la CE, da lugar a que el Estado perciba unos ingresos, destinados al sostenimiento de las cargas públicas, distribuidas equitativamente entre los ciudadanos. Estas cargas, en el ámbito de nuestro Estado Social y Democrático de Derecho se dirigen, entre otras partidas, a la consecución de los derechos y garantías constitucionales, razón por la cual, la conexión entre ingreso tributario y repercusión de tal ingreso sobre la ciudadanía, desde el punto de vista colectivo, resulta necesario a los efectos de la percepción tanto de las cargas públicas como de la imagen corporativa de la Administración Tributaria, a fin de modular la conflictividad en la materia.

En relación con lo anterior, si bien un 70,70% de los encuestados está de acuerdo en la afirmación "si la gente no engaña más a Hacienda, es por miedo a una revisión", un

[274] ESPAÑA. CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS, 2017. *Opinión Pública y Política Fiscal (XXXIV).* Estudio n°3184. La muestra de esta encuesta se compone de 2.460 personas, de las cuales el 61,30% carece de estudios superiores.
[275] ESPAÑA. CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS, 2017. *Opinión Pública…* Op. Cit. Pp.: 3-4.

74,50% considera que es poco o nada probable que sean objeto de revisión por parte de la Administración en relación a la última declaración de IRPF presentada[276]. Estos datos nos permiten reafirmar que, además de las motivaciones económicas y de riesgo, existen otros factores que influyen sobre el comportamiento de los contribuyentes, como es un concepto de moral tributaria. En este sentido, el 88% de los encuestados señalaba estar de acuerdo con la frase "engañar a Hacienda es engañar al resto de los/as ciudadanos/as", con lo que manifiestan no solo su rechazo al fraude fiscal[277], sino también que la política fiscal tiene su fundamentación en el interés general.

En cuanto a la percepción de la justicia tributaria, el 86,20% señala que los impuestos no se cobran con justicia, esto es, que no pagan más quienes más tienen. En relación con el nivel de conocimientos en materia tributaria, el 63% está de acuerdo o muy de acuerdo con la frase "generalmente, los temas fiscales son tan complicados que la gente como Ud. no puede entenderlos" y una gran parte desconoce la distribución recaudatoria entre Estado, Comunidades Autónomas y entidades locales[278]. Por tanto, podemos señalar que la percepción de la justicia tributaria depende de una perspectiva más bien de carácter subjetivo, más que de los conocimientos tributarios de cada uno de los encuestados. No obstante y más allá de evaluar la progresividad normativa, el ritmo de modificación normativa y la falta de claridad de las normas tributarias no favorece tal percepción por parte de los contribuyentes ni la aceptación de los impuestos por parte de los mismos, tal como señalábamos al inicio del apartado. Como señala Prieto Jano (1994)[279], se hace necesaria la simplificación del ordenamiento fiscal, basado en un equilibrio entre la excesiva simplicidad y la excesiva complejidad.

Por último, de acuerdo con los informes de PWC del primer y segundo semestres de 2017[280], más del 80% de los encuestados valora que la actitud de la Administración, en

[276] ESPAÑA. CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS, 2017. *Opinión Pública…* Op. Cit. Pp.: 7 y 9.
[277] Al respecto, el 95,10% de los encuestados considera que en España existe bastante o mucho fraude fiscal, siendo las dos principales causas, los bajos ingresos, así como la falta de honradez y conciencia ciudadana. Por su parte, el 60,80% considera que la Administración hace pocos o muy pocos esfuerzos para luchar contra el fraude fiscal.
ESPAÑA. CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS, 2017. *Opinión Pública…* Op. Cit. Pp.: 6-7.
[278] ESPAÑA. CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS, 2017. *Opinión Pública…* Op. Cit. Pp.: 5 y 7-8. En relación con la distribución recaudatoria en materia de IRPF, solamente el 21,10% de los encuestados contestó que una parte se destina al Gobierno central y otra a la comunidad autónoma.
[279] PRIETO JANO, M. J., 1994. Medidas para mejorar… Op. Cit. P.: 227.
[280] PWC, Tax & Legal Services, 2017. *Consenso fiscal…* Op. Cit. P.: 28.

las inspecciones tributarias, es favorable o muy favorable a sus propias posiciones, sin atender las del contribuyente.

En definitiva, de conformidad con lo expuesto, la concienciación ciudadana relativa a las obligaciones tributarias es un factor que influye sobre el nivel de cumplimiento voluntario y, por ende, sobre la conflictividad en las relaciones entre Administración y contribuyentes. No podemos desdeñar el hecho de que la normativa tributaria, en continuo cambio y compleja incluso para los profesionales de esta área jurídica, es uno de los obstáculos a superar, dadas las dificultades de comprensión para un público lego en la materia, lo que distorsiona la perspectiva subjetiva de justicia fiscal, tanto en términos procedimentales como sustanciales.

Por todo ello, junto a la necesaria simplificación del sistema jurídico, señalada anteriormente, el fomento de la educación tributaria, junto con la proyección del sistema como una construcción en beneficio de todos los ciudadanos, pueden resultar adecuados para reforzar la ética ciudadana relativa al cumplimiento fiscal. En este sentido, si bien buena parte de la ciudadanía desconoce la repercusión que sobre sí tiene el pago de tributos, son, buena parte de ellos, conscientes de que el cumplimiento de las obligaciones tributarias redunda o beneficia al interés general. No obstante, la complejidad de la materia y lo altamente tecnificados que se encuentran los procedimientos, dificulta el cumplimiento autónomo y certero de sus obligaciones, razón por la cual, resultaría oportuno estudiar vías para simplificar el ordenamiento y los procedimientos, que favorezcan la comprensión por parte del cuerpo de obligados tributarios.

PARTE II: HACIA UN MODELO DE RELACIÓN COOPERATIVA. PROPUESTAS DE MEJORA EN LA ESFERA DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

CAPÍTULO I. HACIA UN CONCEPTO DE RELACIÓN COOPERATIVA.

I.1. Introducción.

La Primera Parte de nuestra investigación aborda la relación jurídico-tributaria, tal como se encuentra desarrollada en nuestro ordenamiento, partiendo de la perspectiva constitucional, pero también tomando en consideración las recomendaciones emanadas de organismos internacionales tales como la OCDE y la UE. Asimismo, al objeto de contemplar la oportunidad de introducción de la relación cooperativa, a tenor de las recomendaciones de los antedichos organismos, en el Capítulo Segundo de la Primera parte hemos analizado los datos de conflictividad tributaria existente, desde la entrada en vigor de la LGT de 2003.

En tales términos, pese a que en España el sistema de autoliquidaciones masivas se encuentra plenamente consolidado, el ordenamiento ha mostrado una mayor resistencia a la posibilidad de introducir medidas cooperativas no solo en el nivel de prevención de conflictos entre Administración y contribuyentes, sino también a nivel de la regulación de procedimientos alternativos de resolución de conflictos. Así pues, se mantiene el esquema tradicional de relación tributaria, que se caracteriza por su carácter estático y la unilateralidad de la Administración[281] en la toma de decisiones, que se instrumentalizan a través de procedimientos desarrollados por escrito, excesivamente técnicos o formalistas. Esta postura unilateralista tomada por el ente público, unida al sistema de autoliquidaciones masivas, da lugar a un incremento tanto de la conflictividad cuanto de la inseguridad jurídica, en los términos expuestos en el Capítulo Segundo de la Primera parte de nuestra investigación, por cuanto la participación del ciudadano en el procedimiento tributario resulta esencialmente pasiva. Señala Sánchez López (2007)[282], y coincidimos con su valoración, que la unilateralidad de la Administración, sin el desarrollo de una relación fluida con el contribuyente, puede dar lugar a un distanciamiento entre Derecho y realidad, extremo que entra en conexión con las

[281] GIL CRUZ, E. M., 2009. *Las Actas con Acuerdo en el Procedimiento Inspector Tributario*. Cizur Menor: Aranzadi-Thomson Reuters.
[282] SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., 2007. Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario. En AA. VV. *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, libros jurídicos. P.: 16.

recomendaciones de la OCDE y la Unión Europea con respecto al desarrollo de una relación jurídico-tributaria de carácter cooperativo, al objeto de promover la participación de los obligados tributarios, desde la mutua confianza con la Administración, a fin de promover alternativas que permitan reducir la litigiosidad. En los mismos términos, González-Cuéllar Serrano (1998)[283] ha puesto de manifiesto que el acto administrativo unilateral es insuficiente para dar respuesta a la realidad jurídica actual, no solo por su complejidad, sino también por su adecuación a la configuración del Estado social y de Derecho, de acuerdo con los postulados de la Constitución Española de 1978. La adecuación de la actuación administrativa, tanto al contenido de la Norma Fundamental, cuanto a la realidad jurídico-social da lugar a que la autora proponga la introducción de mecanismos de participación ciudadana, en el ámbito concreto del procedimiento tributario, como único remedio para paliar la actual disfuncionalidad[284].

Por ello, la doctrina[285] ha instado a que la Administración, más allá de llevar a cabo funciones de control del correcto cumplimiento, basado en técnicas de auditoría fiscal o bien con revisiones masivas, realizadas a través de medios informáticos, promueva labores el auxilio y la coordinación entre ambas partes de la relación tributaria, no solo a fin de fomentar el cumplimiento voluntario y, a su vez, atemperar el perfil represivo y controlador de la Hacienda Pública, sino para reducir los niveles de inseguridad jurídica y conflictividad tributaria. En los mismos términos, como se exponía en el primer capítulo de la primera parte, la OCDE promueve la implantación de propuestas de acercamiento entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria, para alcanzar el denominado *co-operative compliance* o cumplimiento cooperativo, en el que las propuestas de acercamiento a los contribuyentes, tanto desde la prevención como ya iniciado el conflicto, se acompañan de una graduación de las medidas sancionatorias, que refuercen la confianza mutua entre Administración y administrados. En términos similares, el Código del Contribuyente Europeo se instaura como un documento orientativo de promoción de la relación cooperativa en el ámbito de la UE, enfocado no solo a alcanzar altos niveles de cumplimiento voluntario y seguridad jurídica, sino también como

[283] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 1998. *Los procedimientos…* Op. Cit. Pp.: 98-101.
[284] PAREJO ALFONSO, L. y VAQUER CABALLERÍA, M. (Dir.), 2018. *Estudios sobre… Op Cit*. P.: 13.
[285] MONREAL LASHERAS, A., 2001. Los controles masivos del cumplimiento tributario. Ponencia. En: *35ª Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* [en línea]. Santiago de Chile: CIAT. [Consulta: abril 2020]. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2001/Espanol/chile35_2001_tema2_espana.pdf

mecanismo de lucha contra el fraude fiscal[286]. En la práctica, la aproximación entre la Hacienda Pública y los obligados se viene desarrollando, desde hace años, en otros ordenamientos jurídicos, tales como Estados Unidos y Reino Unido, Estados que representan el paradigma del sistema tributario moderno de gestión autoliquidaciones masivas, en los que, de forma paralela a la implantación de este sistema, han sido plenamente conscientes de la necesidad de implementar procedimientos casi personalizados que eviten los conflictos entre Administración y contribuyentes. Prueba de ello son las numerosas publicaciones, accesibles a través de las páginas web de HMRC e IRS, respectivamente, sobre los procedimientos tributarios, así como el agotamiento de cualquier posible vía de concertación, antes de alcanzar el contencioso tributario, que guarda su reflejo en las cifras de conflictividad, tal como contemplaremos en apartados posteriores[287]. De igual modo, Italia, cuyo ordenamiento jurídico guarda estrecha semejanza con el español, en las dos últimas décadas ha reducido drásticamente las cifras de litigiosidad tributaria a través de actuaciones en las que la *Agenzia delle Entrate*, para salvaguardar el interés público y la adecuación del deber de contribuir a los principios y derechos constitucionales, prima no la maximización de la recaudación sino la certeza y fundamentación de la misma[288]. Estas medidas se han visto acompañadas de la

---

[286] COMISIÓN EUROPEA. DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA, 2016. Orientaciones… Op. Cit. Pp.: 4-7.

[287] En el caso de Reino Unido, en los años 2014-2015 y 2015-2016 se resolvieron, respectivamente, un total de 1.303 y 1.041 asuntos tributarios en los denominados *First-tier Tribunal*, equivalentes a Juzgados de Primera Instancia en el orden tributario, cifra que se puede considerar que constituye una conflictividad de mínimos o simbólica. HMRC, 2016. *How we resolve tax disputes. The Tax Assurance Commissioner's Annual Report 2015-16* [en línea]. P.: 29. Disponible en: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/536912/How-we-resolve-tax-disputes_HMRC_2015-16.pdf [Consulta: septiembre 2017].

[288] Ejemplo de ello es el artículo 7 del Decreto Ministerial de 11 de febrero de 1997, de 11 de febrero, que establece el deber de la Administración tributaria italiana de evaluar el coste-beneficio de un contradictorio, en función de los antecedentes en la materia, así como de las circunstancias concretas de cada asunto. Así, señala tal precepto:

"1. Tenuto conto delle rilevazioni previste dall'articolo 6 e della giurisprudenza consolidata nella materia, le direzioni dei Dipartamenti impartiscono direttive per l'abbandono delle litigia' iniziate, sulla base del criterio della probabilita' della soccombenza e della conseguente condanna dell'Amministrazione finanziaria al rimborso delle spese di giudizio. Ad análoga valutazione e subordinata l'adozione di iniziative in sede contenciosa.

2. Ai fini di cui al comma precedente e'presa in considerazione anche l'esiguita' delle pretese tributarie in rapporto ai costi amministrativi connessi allá difesa delle pretese stesse."

Traducción propia:

"1. Teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 6 y la jurisprudencia consolidada en la materia, la dirección de los Departamentos impartirá instrucciones de cara a finalizar el litigio iniciado, sobre la base de la probabilidad del vencimiento con la consiguiente condena en costas a la Administración financiera. De forma análoga se valorará y se adoptará la subordinación a la iniciación de procedimientos en sede contenciosa.

introducción de instituciones terminación convencional de los procedimientos, como es el caso del *accertamento con adesione*[289] y, más recientemente, los denominados *reclamo* y *mediazione*[290] en los casos de reducida cuantía, que se analizarán con mayor detenimiento en el capítulo dedicado a los procedimientos de revisión en vía administrativa.

En España, la Ley General Tributaria del año 2003, en su Exposición de Motivos, manifestó expresamente su preocupación por las altas cifras de conflictividad existentes en aquel momento, que dieron lugar al desarrollo de tres tipos de medidas paliativas, en la clasificación dada por Alonso González (2005)[291]. De una parte, medidas de incentivo o disuasorias, como es el caso de los recargos por declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo o los recargos del periodo ejecutivo, que operan bajo la amenaza latente conforme a la cual, no cumplir en plazo las obligaciones tributarias supone agravar las mismas (artículos 27 y 28 de la LGT). De otra parte, medidas dirigidas a la evitación del conflicto de forma indirecta, como ocurre con las consultas tributarias o las limitaciones legales en el tiempo de actuación de la Administración Tributaria, tales como la regulación del plazo preclusivo de las sanciones, del artículo 209 de la LGT, cuyo objetivo es fortalecer las garantías de los contribuyentes. Por último, medidas dirigidas a acortar un conflicto que no ha podido evitarse, como por ejemplo las actas de conformidad de la Inspección de los Tributos; las reducciones por pronto pago de las sanciones tributarias e, incluso, las actas con acuerdo, que el profesor Alonso González califica como auténticas medidas de acortamiento del conflicto (artículo 155 de la LGT).

La aproximación al concepto de relación cooperativa, al objeto de trasladarla al procedimiento tributario, viene justificada, a nuestro juicio, por las cifras de conflictividad expuestas en la Primera Parte de esta investigación. Asimismo, abordar el

---

2. A los efectos establecidos en el párrafo anterior, se tendrá en cuenta la cuantía de las pretensiones tributarias en relación con el coste administrativo y vinculado a la defensa de las pretensiones que se sostengan."

[289] Mecanismo regulado por el Decreto Legislativo número 218, de 19 de junio de 1997, Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale, análogo a las actas con acuerdo reguladas en el artículo 155 de la LGT.

[290] En síntesis, los mecanismos de *reclamo* y *mediazione* tributarias constituyen mecanismos pre-contenciosos de resolución de conflictos, que tienen por finalidad alcanzar la revocación del acto tributario, constituyendo un trámite previo y preceptivo a la vía jurisdiccional para aquellas reclamaciones de cuantía inferior a 20.000 euros. Tales medidas fueron introducidas a través del Decreto Legislativo número 98, de 6 de julio de 2011, convertido en Ley número 111, de 15 de julio de 2011, a través de la cual se introduce el artículo 17-bis en el Código de Procedimiento Tributario Italiano.

[291] ALONSO GONZÁLEZ, L. M., 2005. El procedimiento económico-administrativo ante órganos unipersonales. En AA. VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. *Tomo I*. Valladolid: Editorial Lex Nova. Pp.: 933-954.

concepto de relación cooperativa viene justificado por la propia configuración del ordenamiento tributario español. Este, como ya hemos tenido oportunidad de señalar con anterioridad, se configura bajo un sistema de autoliquidaciones masivas, en el que se traslada al obligado tributario una parte sustancial de la gestión tributaria, tal como la propia rúbrica del Título III de la LGT, "La aplicación de los tributos" pone de manifiesto, lo que tiene como consecuencia esencial el hecho de que la actividad de aplicación de los tributos, en los términos del artículo 83 de la LGT, sea cumplimentada por el propio obligado tributario, sin intervención alguna por parte de la Administración, en una gran parte de los casos[292].

Por todo lo anterior, en el presente capítulo plantearemos la relación cooperativa, enfocada desde el momento en que existan indicios de discrepancias entre ambas partes de la relación, es decir, en el ámbito de los procedimientos de gestión, inspección, recaudación y revisión en vía administrativa, dejando fuera del objeto de nuestra investigación el estudio y desarrollo de medidas previas tanto a la realización del hecho imponible como a la cumplimentación de la obligación tributaria.

I.2. Aproximación a un concepto de relación cooperativa.

Al objeto de esbozar las características esenciales que debe reunir la relación jurídico-tributaria para ser calificada como cooperativa, consideramos que debe contemplarse el concepto más desde el punto de vista de su desarrollo procedimental que desde la perspectiva material propiamente dicha. En estos términos, la definición del artículo 17 de la LGT, en cuanto a conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades, originados por la aplicación de los tributos, debe tener un desarrollo práctico, que una a ambas partes de la relación a través de la cooperación, sobre la base de la participación ciudadana, enmarcada en la configuración del Estado social y democrático de Derecho. Bajo este último término debemos englobar todas las medidas de coordinación que tienen por objeto el cumplimiento voluntario del deber de contribuir, bajo parámetros de

[292] A modo de ejemplo, las Memorias de la AEAT ponen de manifiesto las cifras de liquidaciones anuales de IRPF. Así, en el año 2018, fueron presentadas 19.988.643 declaraciones-autoliquidaciones, que supusieron un ingreso para la AEAT de 94.551 millones de euros; mientras que las liquidaciones realizadas ascendieron a 507.562, que dieron lugar a una recaudación adicional de 518,50 millones de euros. ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2019. *Memoria 2018*. Op. Cit.

seguridad jurídica, transparencia y confianza mutua entre ambas partes de la relación, al objeto de que las prerrogativas de la Administración se sujeten a los principios tributarios y, de forma general, a los valores y derechos garantizados por la configuración del Estado, a tenor de la Constitución de 1978.

Dicho de otro modo, la relación cooperativa se vincula con el desarrollo de cauces procedimentales y medidas destinadas al recíproco entendimiento entre Administración y obligados tributarios, en aras de salvaguardar el interés general que, en este ámbito, se traduce como interés fiscal, que viene constituido por la distribución equitativa de los gastos públicos (STC 76/1990, de 26 de abril), sobre la base de los principios configuradores de nuestro Estado. Consideramos que tal relación debe desarrollarse bajo el cumplimiento de los principios de buena fe, confianza mutua y transparencia, de tal manera que, uno de los modos de coordinar la actuación de los entes públicos y los sujetos privados sea mediante la apertura de espacios de diálogo y canales comunicación directa e inmediata en la que ambas partes den muestra de un grado de transparencia adecuado, al objeto de garantizar el principio de eficacia administrativa (artículo 103 de la CE) y el derecho a la buena administración (artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales UE)[293]. Dicho de otro modo, creación de espacios de entendimiento. De una parte, de la necesidad de cumplir con el deber de contribuir por parte de los privados, así como de tener la certeza en la forma de cumplimiento, mediante la publicación de criterios, interpretaciones y directrices claras por parte de los entes públicos. De otra parte, mediante la toma de conciencia, por parte de la Administración, de que el interés general debe alcanzarse con el concurso activo del obligado, en ejercicio de su derecho-deber de participación en los asuntos públicos, lo que nos traslada a tomar conciencia del contexto social y económico en que los obligados, sean particulares, profesionales o empresas, se circunscriben[294].

[293] En tales términos, señalan Parejo Alfonso y Vaquer Caballería (2018):
"Y su regulación se ha ido asimismo afirmando como un instrumento idóneo para propiciar la participación de todos los interesados -públicos y privados- en la actuación administrativa y los acuerdos o consensos entre ellos; para favorecer la objetividad de la administración en la identificación de los hechos determinantes, en la interpretación de las normas aplicables y en la ponderación de los diversos intereses en juego, para procurar la transparencia y el acierto, en suma, en la toma de decisiones discrecionales y facilitar su control judicial". PAREJO ALFONSO, L. y VAQUER CABALLERÍA, M. (Dir.), 2018. *Estudios sobre… Op Cit*. Pp.: 13-14.
[294] Constituiría la puesta en marcha de lo que la OCDE ha denominado *comercial awareness*. OCDE, 2013. *Co-operative Compliance*... Op. CIt. P.: 19.

La instauración y consolidación de la relación cooperativa debe dirigirse, a nuestro parecer, a alcanzar un objetivo: la paz jurídica en el ámbito tributario. Dicho de otro modo, que la colaboración abierta y participativa de ambas partes dé lugar a la modulación o limitación de los conflictos existentes, así como la consolidación de espacios jurídicos seguros y estables, en que los obligados se categoricen en función de su voluntad de cumplir con sus obligaciones, tal como hemos expuesto en el apartado anterior. Interesa, por último, apuntar, que el desarrollo de la cooperación tributaria podrá llevarse a cabo desde momentos previos a la realización del mismo hecho imponible, con la aplicación de medidas preventivas (publicación de criterios claros y vinculantes para la Administración, que sean conocidos y entendidos por los contribuyentes), como cuando ya existe una controversia, en fase de comprobación e inspección (por ejemplo, puesta en marcha de un procedimiento de mediación, para concretar la aplicación del Derecho sobre los hechos probados).

Nuestra investigación centra su atención en el ámbito de los procedimientos tributarios de aplicación (gestión, inspección y recaudación) y revisión en vía administrativa, es decir, una vez existen discrepancias entre ambas partes de la relación tributaria, motivo por el cual, consideramos que el concepto de relación cooperativa debe dirigirse a la preparación del acto de liquidación y la finalización del conflicto ya iniciado. A tales efectos, el principio de legalidad no puede ser el único criterio que legitime la actuación de la Administración, toda vez que, dada la complejidad del Derecho Tributario actual, se muestra incapaz de contemplar todas las soluciones de forma inequívoca, existiendo situaciones de incertidumbre objetiva[295]. Por ello, consideramos imprescindible que concurra la participación ciudadana, a través de las cuales la Administración puede concretar tales circunstancias de indeterminación, mediante el empleo de mecanismos de resolución alternativa de conflictos, que contribuyan a la preparación del acto de liquidación en el ámbito de un procedimiento de comprobación limitada e inspección tributaria; o, alcanzada la vía administrativa de revisión, ante los órganos económico-administrativos, al objeto de agilizar la finalización del litigio.

En definitiva, la relación cooperativa en el ámbito de los procedimientos de gestión, inspección y revisión de los tributos, supone que el obligado sea partícipe activo en la toma de decisiones administrativas, siempre que exista una incertidumbre objetiva que

[295] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 1998. *Los procedimientos*… Op. Cit. Pp.: 176-177.

deba ser objeto de concreción (por ejemplo, en materia de IRPF, los gastos deducibles de la actividad profesional). El concurso del obligado tributario en la preparación del acto de liquidación implica, de una parte, la extensión del derecho-deber de participación en los asuntos públicos al ámbito administrativo y, de otra, el reconocimiento de límites al ejercicio de las potestades de investigación por parte de la Administración. Dicho de otro modo, tal ejercicio debe aplicarse con sujeción al principio de proporcionalidad, extremo que da lugar a valorar el coste-beneficio (tiempo, medios personales y económicos empleados, sobre el resultado a obtener) de la propia investigación, en relación con el resultado que pueda alcanzarse, de abrirse a los mecanismos de toma de decisiones participada con el propio obligado.

A fin de facilitar el acuerdo y garantizar la adecuación del mismo a la legalidad vigente, promovemos que el mismo se alcance con intervención de un tercero, que intervenga como experto imparcial en el asunto, que intervenga en los procedimientos de inspección y comprobación limitada, a los efectos de concretar y concordar la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuya figura desarrollaremos en capítulos posteriores. En el ámbito de la recaudación tributaria, estimamos que la relación cooperativa se debe extender a la facilitación del pago de la deuda líquida, vencida y exigible por parte de la Administración. Finalmente, la vía de revisión administrativa puede ser adecuada como último momento para tratar de alcanzar el consenso entre ambas partes, en el caso en que no se haya logrado con anterioridad, bien por falta de avenencia, bien por no haberse instado mecanismos de consenso.

En tales términos, tanto el Foro de Grandes Empresas como el Foro de Asociaciones y Profesionales Tributarios son ya ejemplos destinados al desarrollo de la relación cooperativa, sobre la base de la transparencia, la bilateralidad y la confianza mutua entre ambas partes de la relación tributaria. En tales términos, se promueve la creación de espacios de diálogo, no solo al objeto de combatir el fraude fiscal, sino de cara a construir espacios de seguridad y estabilidad jurídicas. Sobre esta base, proponemos que la relación cooperativa se extienda a la generalidad de los obligados, bajo la perspectiva de procedimiento como fórum o espacio de diálogo en el que promover el consenso, siempre que este sea posible[296].

[296] PAREJO ALFONSO, L. y VAQUER CABALLERÍA, M. (Dir), 2018. *Estudios sobre…* Op. Cit. Pp.: 13-15.

I.3. Evaluación constitucional de la relación cooperativa, a la luz de los principios tributarios.

La configuración del Estado social y democrático de Derecho, a raíz de la Constitución de 1978 ha dado lugar a la necesaria intervención del Estado en la garantía del ejercicio de un abanico de derechos sociales, económicos y culturales, unidos a los derechos y libertades fundamentales. La trascendencia de la garantía de estos tiene como consecuencia la intensificación de la interacción Estado-Sociedad, así como la publificación de ciertas instituciones, inicialmente privadas, que da lugar a la ampliación de lo que podríamos denominar interés general. Como contraparte a tales garantías, surgen una serie de deberes de contenido patrimonial, reconocidos en el texto constitucional, que tienen por objeto que el Estado sufrague los gastos correlativos a los antedichos derechos sociales, económicos y culturales[297].

El interés general que reside en la garantía de los derechos y libertades del Capítulo II de la Constitución sustenta la intervención del Estado sobre el derecho de propiedad y los medios de explotación de la riqueza o libertad de empresa[298], extremo que, a su vez, nos traslada a la tensión intrínseca entre el deber de contribuir y la preservación del patrimonio personal. Tal intervención del Estado, en el ejercicio de sus prerrogativas, no es absoluta, sino que la misma se encuentra limitada por los principios tributarios, de carácter material, del artículo 31.1 de la CE, así como de la lectura conjunta de todo el texto constitucional. Asimismo, debemos detenernos en el principio de legalidad, significado como principio de reserva de ley (artículo 31.3 de la CE), en tanto garantía de autoimposición de la comunidad frente a sí misma y, en último término, dado que el establecimiento de tributos en virtud de norma con rango de ley garantiza la libertad patrimonial y personal del ciudadano[299]. Paralelamente, de acuerdo con el contenido de los artículos 9.1 y 103 de la CE, debemos tomar en consideración la sujeción de la Administración al principio de legalidad y, en consonancia, a la Constitución y resto del ordenamiento jurídico, de donde surge, principalmente, el deber de motivación de los actos por parte de los entes públicos (Artículo 35 de la LPAC).

[297] En estos términos se expresa el Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia 18/1984, de 7 de febrero.
[298] SAINZ DE BUJANDA, F., 1951. *Estado de Derecho*… Op. Cit. P.: 194.
[299] Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre; en relación con la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero.

En relación con los principios tributarios, Rodríguez Bereijo (1992)[300] señala que "constituyen un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo". Esta interpretación es seguida por el Tribunal Constitucional, entre otras, en la Sentencia 19/2012, de 15 de febrero, en cuyo Fundamento Jurídico Tercero argumenta la necesaria interpretación homogénea de los principios del artículo 31.1 de la CE, razón por la cual consideramos oportuno analizar la relación cooperativa y la viabilidad de la introducción de mecanismos de finalización convencional en el seno del procedimiento tributario, desde la perspectiva de los principios tributarios, vistos en su conjunto. En cuanto al principio de legalidad, planteamos el mismo bajo la misma perspectiva, extremo que nos conduce, al análisis de la aplicabilidad de las normas del procedimiento administrativo común.

I.3.1. La relación cooperativa desde la perspectiva conjunta de los principios del artículo 31.1 de la CE.

El deber de contribuir, en los términos del artículo 31.1 de la CE, se encuentra modulado por el cumplimiento de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia, igualdad, progresividad e interdicción de la confiscatoriedad.

El establecimiento de la relación cooperativa puede incidir sobre el tratamiento de la imposición en sede del procedimiento tributario, extremo que supone valorar la vinculación Administración-contribuyentes desde el punto de vista de la generalidad, capacidad económica, justicia e igualdad.

En este punto, debe contemplarse el principio de generalidad como la prohibición de la inmunidad fiscal, en los términos reseñados por el Tribunal Constitucional en Sentencia 96/2002, de 25 de abril[301]. Si bien inicialmente este principio se manifiesta sobre la

[300] RODRÍGUEZ BEREIJO, A., 1992. El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional. Año 12, núm. 36*. Pp.: 39-40.

[301] Señala el Fundamento Jurídico Séptimo de la STC 96/2002, de 25 de abril, en referencia al principio de generalidad, contenido en la expresión "todos", del artículo 31.1 de la CE:
"la expresión "todos" absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario".

obligación tributaria principal, que no es otra que el pago del tributo, lo podemos trasladar al desarrollo del procedimiento tributario, de tal manera que sean todos los contribuyentes, potenciales o reales, los que tengan acceso al establecimiento de la relación cooperativa. En los términos manifestados por Calvo Ortega (2012)[302], el cumplimiento del principio de generalidad supondría "una manifestación concreta del más amplio de igualdad en la ley y ante la ley; en nuestro caso, ante la ley fiscal".

Así pues, el principio de generalidad en la aplicación de tributos enlaza, de una parte, con el principio de igualdad e, indudablemente, con la capacidad económica, lo que nos trasladará a la aplicación de los tributos sobre las bases del principio de justicia, que vertebra la configuración de nuestro ordenamiento. La Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005, de 20 de enero, en su Fundamento Jurídico Sexto señala, en síntesis, que el contribuyente tiene el deber de contribuir porque ostenta capacidad económica, mientras que la Administración tributaria se encuentra sujeta a exigir dicha contribución, modulada conforme a la capacidad económica del primero. Dicho de otro modo, este principio resulta a su vez una cualidad del propio contribuyente, en función del cual debe ponderarse su deber de contribuir[303].

En este sentido, la cooperación, en los términos señalados tanto por la UE como por la OCDE nos traslada a la categorización de los contribuyentes, sobre la base del nivel de cumplimiento. Esta perspectiva impulsa, a nuestro parecer, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, así como la recaudación puntual de los tributos, sin que ello deba suponer el otorgamiento de beneficios fiscales directos o indirectos a aquellos contribuyentes que se sujeten a medidas de carácter cooperativo. Es decir, el desarrollo de una relación cooperativa entre Administración y administrados debe separarse, en cualquier caso, de la disposición sobre la deuda tributaria, sino que la coordinación y diálogo entre ambas partes ha de llevar al cumplimiento del deber de contribuir bajo criterios de certeza y seguridad jurídica. En definitiva, la configuración de medidas cooperativas no puede dar lugar a alterar el modo de reparto de la carga tributaria, en los términos señalados por la Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio[304],

[302] CALVO ORTEGA, R., 2012. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*. Cizur Menor: Navarra: Civitas Thomson Reuters. P.: 47.
[303] CORRAL GUERRERO, L., 2004. La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales, núm. 14*. Pp.: 28 y ss.
[304] La Sentencia del TC 73/2017, de 8 de junio, declara inconstitucional la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. La disposición adicional primera del Real

sino que debe contribuir al cumplimiento eficaz de las obligaciones, tal como ya hemos señalado.

Por otro lado, debemos tomar en consideración los términos del propio artículo 31.1 de la CE, conforme al cual la configuración de un sistema tributario justo ha de inspirarse en el principio de igualdad. De acuerdo con este principio, la aplicación de los tributos conlleva la obligación de gravar igual a los sujetos que se encuentren en la misma situación y desigualmente a aquellos que están en situaciones diferentes. A diferencia de los principios de generalidad y capacidad económica, específicos de la materia fiscal, la igualdad se propugna como valor superior del ordenamiento en el Título Preliminar del texto constitucional (artículo 1.1 de la CE), así como en otros preceptos a lo largo de la CE, destacando la manifestación de igualdad subjetiva en la ley y ante la ley del artículo 14[305].

Ateniéndonos al concepto de igualdad en tanto equidad en el reparto de las cargas públicas, merece traer a colación la Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1996, de 22 de julio, en cuyo Fundamento Jurídico Octavo manifiesta que igualdad y generalidad se lesionan cuando se "utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable", doctrina que también es seguida por la Sentencia 10/2005, de 20 de enero.

La igualdad en el reparto de la carga tributaria supone, en definitiva, el cumplimiento del principio de justicia, aspiración que debe alcanzar el conjunto del sistema tributario, a

---

Derecho-ley 12/2012, de 30 de marzo se conoce popularmente como la "Ley de Amnistía Fiscal". La misma, bajo la rúbrica "Declaración tributaria especial", facultaba excepcionalmente a los contribuyentes del IRPF, IS e IRNR titulares de bienes o derechos no declarados en dichos impuestos, a presentar una declaración a fin de regularizar su situación tributaria, siempre que ostentasen la titularidad "con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición". A dicha declaración se le aplicaría un tipo tributario del 10 por ciento, sin que resultaran exigibles sanciones, intereses ni recargos. El plazo de presentación e ingreso de dichas declaraciones se extendía desde la entrada en vigor de la disposición adicional primera (31 de marzo de 2012), hasta el 30 de noviembre de 2012. El Fundamento Jurídico 4 establece que las referidas previsiones inciden "directa y sustancialmente en la determinación de la carga tributaria que afecta a toda clase de personas y entidades (físicas y jurídicas, residentes o no residentes), al sustituir las cantidades que, conforme a la normativa propia de cada tributo, se habrían devengado por las rentas generadas –aunque ocultadas a la hacienda pública– por un gravamen único del 10 por 100, exento de intereses, recargos y sanciones (administrativas y penales).
Debe concluirse, en suma, que con esta medida normativa se ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, al haberse alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que resultan prohibidos por el artículo 86.1 CE".

[305] CHICO DE LA CÁMARA, P., 1994. Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios. *Tribuna Fiscal, núm. 40*. P.: 57.

través del respeto de la globalidad de los principios descritos, a fin de que los dos restantes principios, vinculados al cumplimiento de la obligación principal, como son progresividad y no confiscatoriedad, no se vean conculcados, especialmente en lo referido al ejercicio del principio de solidaridad y redistribución de la renta, en tanto valores superiores del ordenamiento (art. 1.1 de la CE)[306].

La justicia tributaria supone la igualdad de la carga tributaria en el conjunto del tributo, de tal manera que solamente el cumplimiento global de los restantes principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad, así como la no confiscatoriedad es garantía de justicia tributaria.

De conformidad con lo expuesto en los párrafos anteriores, a nuestro parecer, el fomento de la relación cooperativa, extendida a todas las categorías de contribuyentes, no solo no conculca los principios tributarios del artículo 31.1 del CE, sino que los refuerza, tomando como perspectiva una interpretación sistemática de la Norma Fundamental, conforme a la cual, la participación de los contribuyentes en la aplicación de los tributos supone una participación activa en los asuntos públicos y la realización de un derecho fundamental, consagrado en el artículo 23 de la CE que, paralelamente, se configura como deber ciudadano[307]. Dicho de otro modo, deber de contribuir y participación en la aplicación de los tributos se aúnan para materializar la garantía de cumplimiento de los principios tributarios establecidos en la CE.

El deber de motivación de los actos de la Administración, vinculado a la sujeción de esta al principio de legalidad y, paralelamente, garante del derecho a la defensa y la seguridad jurídica del administrado. El Tribunal Supremo, en el Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia de fecha 20 de septiembre de 2012 (recurso 4868/2009), relaciona el deber de motivación de los actos emanados de la Administración, de una parte, con el derecho a la defensa del contribuyente y, de otra parte, con la garantía de imparcialidad de la actuación del ente público, así como con la observancia de las normas reguladoras del procedimiento tributario en el ejercicio las potestades por parte del ente público, a fin de salvaguardar, en última instancia, los principios tributarios. En definitiva, supone garantizar la sujeción al principio de legalidad y el principio de interdicción de la

[306] A este respecto, la Sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio, en su fundamento jurídico Cuarto argumenta que "*el sistema tributario justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad*", señalando a continuación que la progresividad global del sistema tributario alienta la aspiración a la redistribución de la renta.
[307] ROSEMBUJ, T., 2000. *La transacción…* Op. Cit. Pp.: 11-14.

arbitrariedad de los poderes públicos, tal como ha señalado la Sentencia a la que hemos hecho referencia[308].

Por todo ello, a nuestro parecer, la relación cooperativa no conculca, a priori, los principios tributarios del artículo 31.1 de la CE. En todo caso, el deber de motivación de los actos de la Administración será salvaguarda de la adecuación de la actuación de la misma y, en consonancia, del cumplimiento de los principios reseñados, en el curso de la aplicación de los tributos.

I.3.2. La relación cooperativa desde el principio de legalidad tributaria.

La Constitución establece los parámetros de actuación de la actividad de la Administración Pública que, de acuerdo con el artículo 103.1 de la CE, deberá actuar "con sometimiento pleno a la ley y al Derecho". En estos términos, el principio de legalidad supone la sujeción de la Administración no solamente a la ley formal, sino a todas las fuentes del ordenamiento jurídico, extremo que el propio texto constitucional establece, para todos los poderes públicos en el Título Preliminar y, concretamente, en los artículos 9.1, en similares términos al transcrito 103.1. Asimismo, el artículo 9.3 de la CE hace expresa referencia al principio de legalidad o sujeción de los poderes públicos al Derecho, cuando señala que "la Constitución garantiza el principio de legalidad".

Como ya hemos puesto de manifiesto en el anterior apartado, la Administración tributaria no resulta ajena a tal sujeción y así lo ha puesto de manifiesto la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, en la ya mencionada Sentencia de 20 de septiembre de 2012 (recurso 4868/2009).

---

[308] Señala la Sentencia citada al efecto:
"En este sentido, se ha venido destacando tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas. La obligación de notificar los elementos básicos de las liquidaciones tributarias y, en general, de todos los actos administrativos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos, es consecuencia, a su vez, de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 de la Constitución y que también desde otra perspectiva puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el artículo 24.2 de la Constitución sino también por el artículo 103 de la propia Constitución que garantiza el principio de legalidad en la actuación administrativa."

En tales términos, deber de contribuir y exigencia de los tributos, de acuerdo con la legalidad vigente, tienen su origen *ex lege,* tanto para contribuyentes como para Administración, respectivamente. En el caso de esta última, su actuación se sujeta al principio de legalidad bajo los términos de la vinculación positiva, concepto que en España ha desarrollado principalmente García de Enterría, siguiendo a la doctrina alemana[309], conforme al cual no existe un espacio ajurídico o libre sobre el que la Administración ostente potestades o, dicho de otro modo, "*quae non sunt permissae, prohibita intelliguntur"* ("lo que no está permitido, está prohibido"). No obstante, el principio de vinculación positiva no puede trasladarnos a una rigidez tal que las potestades de la Administración se encuentren circunscritas, de forma absoluta e incondicional, a los dictados de una norma con rango de ley. Esta situación, de una parte, daría lugar a que el principio de reserva de ley en materia de procedimiento administrativo, prevista en el artículo 105 de la CE, así como la reserva de ley en el área tributaria a la que nos circunscribimos (artículos 31.3 y 133.1 de la CE), fuera absoluta, al objeto de configurar un campo de potestades regladas, sin margen alguno para la decisión, extremo que puede llegar a resultar inoperante de cara a circunscribir todos los supuestos de hecho a la norma, de tal manera que la labor de aplicación de esta última se base en el hallazgo del precepto aplicable al hecho. Bajo estos parámetros, en el ámbito tributario, el Tribunal Constitucional, ha acogido el criterio de reserva de ley relativa, reconociendo un margen de actuación para el ejercicio de la potestad reglamentaria como para el propio ejercicio de las potestades administrativas en la aplicación de los tributos[310].

En los términos antedichos, nos encontramos con una ausencia de sujeción a las normas con rango de ley que se ciña y extienda a todos los supuestos de hecho posibles, de una parte, y, de otra, relacionada con la anterior, con el hecho de que la subsunción de los hechos al Derecho no es un ejercicio automático, en el que solamente exista una opción

[309] GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R., 2017. *Curso de Derecho Administrativo I. Decimoctava Edición*. Cizur Menor: Thomson Reuters. Pp.: 484-487.

[310] Entre otras, Sentencia del TC 19/2012, de 15 de febrero; Sentencia 150/2003, de 15 de julio; y Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre.

El contenido de la última sentencia ha sido criticado por la doctrina, dado que, si bien reconoce la base imponible como elemento esencial del tributo, que debe ser regulado por ley, la complejidad técnica que coadyuva el Derecho Tributario da lugar a que el legislador remita a las normas reglamentarias algunos de los elementos configuradores de la base. Para la doctrina científica, este hecho supone la deslegalización de la base imponible. Así, Ferreiro Lapatza afirma tajantemente:

"Digámoslo una vez más: la base imponible ha quedado en manos del ejecutivo, del ICAC y dentro de la flexibilidad que el propio PGC pregona, en manos de los propios contribuyentes o de sus expertos contables". FERREIRO LAPATZA, J. J., 1996. Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades. *Quincena Fiscal, núm. 5*. P.: 15. CHECA GONZÁLEZ, C., 1998. *Interpretación y aplicación…*Op. Cit. P.: 167. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., 1992. El sistema tributario… Op. Cit. P.: 28.

posible, sino que la función de interpretación y adecuación de lo abstracto a lo concreto, es una actividad propio del ámbito jurídico, que sigue el principio del gobierno humano[311]. Por este motivo, principio de legalidad y actuación de la Administración se correlacionan, a su vez, a través del concepto de discrecionalidad. Así, como potestad discrecional, en tanto contraposición a la potestad reglada, debemos entender aquellas en las que algunos de sus términos se remiten al juicio o voluntad del propio ente público que ostenta la potestad, por remisión legal[312]. Dicho de otro modo, la atribución de una potestad discrecional supone otorgar la capacidad de opción al órgano encargado de aplicar el Derecho, con libertad de apreciación del interés público en conflicto en cada caso, dando lugar a que la decisión administrativa, vertida en el correspondiente acto, se adecúe a los principios de actuación y a los criterios de oportunidad, económicos o sociales del momento (Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril 1997, recurso 744/1993). Si bien la discrecionalidad supone conferir a la Administración un margen de decisión para adecuar el Derecho a las circunstancias de hecho atinentes, dando lugar a flexibilizar la norma, no se puede confundir con una facultad marginal a la legalidad, en el que quepa un ejercicio ajurídico de sus potestades, que abriría paso a la actuación arbitraria de los poderes públicos, ni con el hecho de que todas las potestades de la Administración son discrecionales *per se*. Por ello, señala Navarro (2013)[313] que la discrecionalidad halla su límite en el deber de motivación de los actos (artículo 35 de la LPAC).

De igual modo, el ejercicio de potestades de la Administración, así como su adecuación al principio de legalidad encuentran su límite en el control judicial, en los términos establecidos en el artículo 106.1 de la CE y desarrollados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en cuya Exposición de Motivos establece que "la existencia de la propia Jurisdicción Contencioso-administrativa es asegurar, en beneficio de los interesados y del interés general, el exacto sometimiento de la Administración al derecho en todas las actuaciones que realiza en su condición de poder público y en uso de las prerrogativas que como tal le corresponde". En consonancia con lo anterior, la función jurisdiccional, establecida en el artículo 117.2 de la CE es juzgar y ejecutar lo juzgado, sin que en la misma quepa circunscribir la sustitución de la

[311] GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R., 2017. *Curso de*… Op. Cit. P.: 501.
[312] PAREJO ALFONSO, L., 2018. *Lecciones de Derecho Administrativo*. Valencia: Tirant Lo Blanch. Pp.: 474-475.
[313] NAVARRO, M. G., 2012. Discrecionalidad administrativa. *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad, nº3, septiembre 2012 – febrero 2013*. P.: 203.

decisión administrativa por la decisión judicial, toda vez que supondría la sustitución de las funciones que le son propias a la Administración Pública. No obstante, el enjuiciamiento de los actos administrativos pasa por su adecuación o no a la legalidad, así como en lo relativo al cumplimiento de requisitos de validez, tales como el deber de motivación, sin que la solución, propiamente dicha, adoptada por el ente público, deba ser objeto de sustitución por la tomada por la jurisdicción contencioso-administrativa (Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2011, recurso 3784/2007), sino que la misma debe entrar a valorar la justificación de los razonamientos jurídico-fácticos que han dado lugar a tal decisión y si los mismos se adecúan a la legalidad material y formal aplicable al caso. En los mismos términos, la Exposición de motivos de la LPAC pone de manifiesto que tanto la regulación del procedimiento administrativo como el control por parte de Jueces y Tribunales, constituyen la garantía de protección de los ciudadanos frente a la actuación de las Administraciones, que constituyen el reflejo de la sujeción de la actuación de la Administración a la Ley y al Derecho (artículo 103 de la CE)[314].

En el concreto ámbito tributario al que se circunscribe esta investigación, la Hacienda Pública se encuentra sujeta principio de legalidad, en los términos descritos en párrafos anteriores, si bien la Constitución incide en una regulación específica de la materia, dada la ubicación del precepto relativo al deber de contribuir, en el Capítulo I de la CE. En este sentido, el deber de contribuir del artículo 31.1 de la CE encuentra su límite en los derechos y libertades que modulan el mismo, pero también en la reserva de ley del apartado tercero del mismo artículo, conforme al cual, las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público se establecerán con arreglo a la ley, que, en todo caso, deberá respetar el contenido esencial del deber de contribuir, en los términos del artículo 53.1 de la CE. Asimismo, los preceptos mencionados se unen al artículo 133 del Texto Constitucional que, de forma sucinta, prevé la reserva de ley para regular el establecimiento y exigencia de los tributos. Dicho de otro modo, el bien jurídico protegido por el deber de contribuir, como es la distribución equitativa al sostenimiento de los gastos públicos, así como la afectación directa que el mismo tiene sobre la esfera personal y patrimonial del ciudadano, justifica su desarrollo normativo con arreglo a la ley formal

[314] Señala el primer epígrafe de la Exposición de Motivos de la LPAC: "La esfera jurídica de derechos de los ciudadanos frente a la actuación de las Administraciones Públicas se encuentra protegida a través de una serie de instrumentos tanto de carácter reactivo, entre los que destaca el sistema de recursos administrativos o el control realizado por jueces y tribunales, como preventivo, a través del procedimiento administrativo, que es la expresión clara de que la Administración Pública actúa con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, como reza el artículo 103 de la Constitución".

que, como ya hemos señalado, no tendrá carácter absoluto y cerrado. Así, el Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto que, si bien este principio es garantía de auto-imposición de la comunidad, la complejidad técnica de la norma da lugar a que la ley deba verse auxiliada por normas de rango reglamentario o, inclusive, la actuación de la Administración, haciendo uso de sus potestades discrecionales[315]. En los mismos términos, la sujeción de la Administración al principio de legalidad en la aplicación de los tributos no se opone a la existencia de lagunas propias de la praxis fiscal, en que cabe la actuación discrecional, desde el punto de vista técnico, de la propia Administración. En tales términos, el ente público ostenta potestad para determinar cuál es el interés público en un expediente determinado, viéndose controlada su actuación por la exigencia de motivación de los actos administrativos.

Dicho de otro modo, tanto en el ámbito del procedimiento administrativo y, concretamente, en el caso del tributario, en particular, debemos partir del hecho de que la complejidad fáctica y jurídica da lugar a que la aplicación casi automática de las normas jurídicas no tenga cabida, por cuanto supondría la ausencia de toda laguna o fisura interpretativa posible en el ordenamiento jurídico, de tal manera que, ante las distintas cuestiones que se plantean en el tráfico jurídico, exista una potencial reacción de la Administración tributaria, previamente establecida en la norma. A mayor abundamiento, esto no solo supondría lo imposible, que es regular el deber de recaudar de la Hacienda Pública de forma exhaustiva, sino también la existencia de normas jurídicas prolijas y casuísticas, carentes de claridad. Por ello, el interés público requiere, en ocasiones, de una mayor flexibilidad en la que se confiera a la Administración Pública un margen de hermenéutica jurídica, en el que la labor de subsunción tome como perspectiva el contexto social y económico.

En estos términos, debemos tomar en consideración el alcance de las potestades y funciones de comprobación e investigación por parte de la Hacienda Pública, toda vez que, si bien la Administración se encuentra sujeta al principio de legalidad, en los términos anteriormente descritos, la realidad jurídico-económica nos traslada a limitar el alcance de la investigación de los hechos con relevancia fiscal, sobre los que se fundará el acto de liquidación[316]. Dicho con otras palabras, la Administración debe adecuar sus

[315] Entre otras, son destacables las Sentencias del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre; 150/2003, de 15 de julio; y 19/2012, de 15 de febrero.
[316] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 1998. *Los procedimientos…* Op. Cit. P.: 149.

medios a su propio fin, como es el cumplimiento del deber de contribuir, de acuerdo con los principios del artículo 31.1 de la CE, al objeto de aplicar el principio de proporcionalidad sobre sus labores de comprobación e inspección[317].

En el contexto de la relación jurídico-tributaria cooperativa y, concretamente, en el desarrollo de sus prerrogativas, la labor de comprobación de la Administración no da lugar a un cálculo automático de la deuda o crédito fiscal. Por ello, tomar como perspectiva una teoría estricta de la vinculación positiva al principio de legalidad restringiría, a nuestro parecer, en gran medida el campo de actuación interpretativa, así como la adecuación de hechos y Derecho[318]. En este punto, si bien la sujeción del ente público tributario al ordenamiento se vincula directamente con el principio de indisponibilidad sobre el crédito tributario (artículo 18 de la LGT, en relación con el artículo 7 de la LGP), coincidimos con Zornoza (1996)[319] en su crítica al respecto, por cuando rechaza considerarlo como "principio absoluto, indiscutido e indiscutible, derivado de su carácter de obligaciones ex lege; 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".

Al respecto, consideramos que la relación cooperativa no conculca el principio de legalidad y, por extensión, la indisponibilidad del crédito tributario, tal como ha señalado el profesor Zornoza. Es más, la discusión y diálogo sobre los hechos o, inclusive, sobre la valoración de la base imponible, conforme al cual se efectúa el cálculo de la cuota no supone una conculcación de tales principios, sino una labor de compleción de los mismos[320]. Dicho de otro modo, consideramos que la intervención del ciudadano en la interpretación de los conceptos que fundan la comprobación tributaria, en especial, cuando estos son de naturaleza indeterminada, no puede contemplarse desde la

[317] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 1998. *Los procedimientos*… Op. Cit. P.: 152.
[318] GALÁN GALÁN, A., 2010. La consolidación del principio de vinculación negativa en el ámbito local. *Revista CEMCI, número 8*. Pp.: 2-4.
[319] ZORNOZA PÉREZ, J., 1996. ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario Español. *Crónica Tributaria, Núm. 77/1996*. P.: 122.
[320] En términos similares se pronuncian Herrera de Molina y Chico de la Cámara, en relación con la introducción de las actas con acuerdo en la LGT de 2003. En tales términos, señalan que tal mecanismo de terminación convencional no constituye una excepción al principio de indisponibilidad sobre el crédito tributario, por cuanto se trata de un instituto destinado a la aplicación de la ley en el caso en que existan "dudas relevantes sobre el derecho aplicable o sobre los hechos determinantes de la deuda tributaria". HERRERA MOLINA, P. y CHICO DE LA CÁMARA, P., 2004. La relación jurídico-tributaria… Op. Cit. P.: 90.

desconfianza, como riesgo de desviación de poder y, por tanto, de arbitrariedad de los poderes públicos, sino como refuerzo de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria. A nuestro parecer, la relación cooperativa se encauza directamente con el concepto de madurez democrática de los ciudadanos e instituciones, sirviendo a la agilización del cumplimiento de las obligaciones tributarias y, adicionalmente, resultando instrumento de participación, que se encuentra consolidado en otras áreas del Derecho. Véase, por ejemplo, en el ámbito penal, la institución del Tribunal del Jurado, reconocida en el artículo 125 de la CE, cuyo desarrollo legislativo ha tenido lugar a través de la Ley Orgánica 5/1995, de 22 de mayo, del Tribunal del Jurado, en cuya Exposición de Motivos reconoce este instituto como un mecanismo de participación directa de los ciudadanos en los asuntos públicos.

De una parte, el concurso del obligado tributario en la concreción de los hechos con relevancia fiscal objeto de investigación, instrumentalizados a través de acuerdos o transacciones entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria se conecta directamente con el alcance y extensión de las labores de comprobación e inspección, no solo en términos de coste económico, sino también en aras del interés público que reside en la labor inspectora de la Hacienda Pública, fundado en la razonabilidad del propio acuerdo sobre los hechos[321]. Incluso, en el caso de acuerdos sobre el Derecho, la evaluación del mismo debe efectuarse sobre la base de la existencia de una incertidumbre objetiva, de carácter jurídico (por ejemplo, en el caso de la afección de un gasto realizado a la actividad profesional, su necesidad o valoración al respecto)[322]. La incertidumbre objetiva, de naturaleza jurídica y fáctica, no se resuelve de un modo más adecuado mediante un acto unilateral que mediante el concurso de voluntades entre ambas partes de la relación tributaria, máxime teniendo en cuenta que, en este último caso, se alcanza la paz jurídica, dando fin al procedimiento con una mayor aceptación del acto por parte del obligado. Por todo ello, la relación cooperativa no solo no pervierte el principio de legalidad, sino que nos traslada a su consolidación por la vía de la institucionalización de mecanismos de finalización convencional del procedimiento tributario, cuya viabilidad expondremos en el siguiente apartado.

[321] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 1998. *Los procedimientos*… Op. Cit. P.: 154.
[322] ZORNOZA PÉREZ, J., 1996. ¿Qué podemos aprender… Op. Cit. P.: 167.

I.4. La viabilidad de la introducción de mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) en el seno de los procedimientos administrativos de aplicación y revisión de tributos.

El desarrollo de la relación cooperativa en el ámbito del procedimiento tributario, siguiendo las reflexiones con las que concluíamos el anterior apartado, nos traslada a la introducción de mecanismos de finalización naturaleza convencional en la esfera pública. Así, hasta el momento hemos analizado cómo se prevé el desarrollo de las relaciones entre contribuyentes y Administración, desde la perspectiva de la transparencia, estabilidad y confianza mutua, que da lugar a la consolidación de la seguridad jurídica en este ámbito. No obstante, la relación cooperativa, dirigida al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, desde el antedicho prisma de la seguridad jurídica, no es óbice para que la Administración tributaria inicie procedimientos de comprobación e inspección de las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes y, de forma más general, de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Tradicionalmente, este tipo de procedimientos se ha caracterizado por la adopción, por parte de la Administración, de una postura unilateralista y dudosamente abierta a la participación del contribuyente objeto de comprobación, cuanto menos, en términos formales, medida que, como hemos puesto de manifiesto a lo largo de nuestra investigación, resulta insuficiente, a la vista, de una parte, de las cifras de conflictividad expuestas, como de las exigencias propias de la configuración del Estado social y democrático de Derecho. En este sentido, a nuestro parecer es oportuno instar mecanismos de participación y diálogo con los administrados no solo debe tener lugar en el momento que media entre la realización del hecho imponible y la presentación de la liquidación tributaria, al objeto de prevenir potenciales discrepancias entre los datos consignados por el contribuyente en su declaración y aquellos que obran en poder de la Administración. Este diálogo debe extenderse al procedimiento de comprobación e inspección tributarias e, inclusive, con los límites marcados por los principios de legalidad y la indisponibilidad del crédito tributario, a la fase de recaudación.

A nuestro parecer, en esta fase del procedimiento, la introducción de mecanismos de diálogo y de resolución de conflictos, tomando como base el consenso o la vía de composición de las controversias, debe partir del análisis previo de la aplicabilidad de los cauces previstos en la normativa sobre procedimiento administrativo común al procedimiento tributario. Por otra parte, queremos aclarar, como ya habíamos anticipado

en el apartado anterior, que, pese a la nomenclatura "mecanismos de terminación convencional", el diálogo no es relativo a la deuda tributaria, propiamente dicha, dado que constituiría en ese caso, una negociación del crédito público vetada por el ordenamiento, sino de las operaciones económicas y los conceptos que sirven de base para efectuar la declaración. Dicho de otro modo, los mecanismos convencionales entran a dilucidar no el importe a pagar, sino la hermenéutica jurídico-fáctica del asunto en cuestión, dando lugar a la concreción de las obligaciones legales correspondientes, en lo que constituiría una preparación consensuada de la liquidación que, en último término, será llevada a cabo unilateralmente por la Hacienda Pública[323].

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común introdujo el artículo 88 bajo el epígrafe "terminación convencional", en el que se contemplaba la posibilidad de alcanzar acuerdos transacciones entre Administración y administrados, junto con el artículo 107.2, que habilitaba a futuras normas para sustituir los recursos de reposición o alzada, en materias concretas y de forma justificada, por otros mecanismos de conciliación, mediación y arbitraje. Tales preceptos actualmente se encuentran previstos en los artículos 86 y 112.2, respectivamente, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, con un contenido sustancialmente igual que los anteriores preceptos mencionados[324].

---

[323] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 1998. *Los procedimientos tributarios*… Op. Cit. P.: 190.

[324] Artículo 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre:

"1. Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de Derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.

2. Los citados instrumentos deberán establecer como contenido mínimo la identificación de las partes intervinientes, el ámbito personal, funcional y territorial, y el plazo de vigencia, debiendo publicarse o no según su naturaleza y las personas a las que estuvieran destinados. (…)."

Artículo 112.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre:

"Las leyes podrán sustituir el recurso de alzada, en supuestos o ámbitos sectoriales determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o Comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas, con respeto a los principios, garantías y plazos que la presente Ley reconoce a las personas y a los interesados en todo procedimiento administrativo.

En las mismas condiciones, el recurso de reposición podrá ser sustituido por los procedimientos a que se refiere el párrafo anterior, respetando su carácter potestativo para el interesado.

La aplicación de estos procedimientos en el ámbito de la Administración Local no podrá suponer el desconocimiento de las facultades resolutorias reconocidas a los órganos representativos electos establecidos por la Ley."

Así pues, de conformidad con el artículo 86 de la actual LPAC, se faculta a las Administraciones para "celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de Derecho público como privado". Estos pactos, deben tener por objeto la satisfacción del interés público y, de otra parte, no ser contrarios al ordenamiento jurídico ni versar sobre materias no susceptibles de transacción. La introducción y pervivencia, hoy en día, de este precepto supone un cambio en el paradigma de las relaciones administrativas, que tradicionalmente se han caracterizado, salvo excepciones, por su finalización por la vía del acto confeccionado por unilateralmente por la Administración.

Dicho de otro modo, bajo el concepto del derecho a la buena administración o, incluso, de gobernanza, en los términos de participación reforzada de la ciudadanía en las instituciones y políticas públicas, descritos por la Comisión Europea[325], nos trasladamos a la realización del Estado democrático y cooperativo, en el que el ciudadano pasa a tomar parte activa en el procedimiento administrativo, lo que da lugar a la transición de un ordenamiento administrativo de carácter unilateral, a un ordenamiento en el que cabe el consenso y el diálogo con el administrado, así como el intercambio de información y la negociación[326]. En este sentido, la regulación de las fórmulas de terminación convencional contribuye a institucionalizar una realidad jurídica, adaptada a una sociedad cada vez más compleja, que precisa de una Administración más cercana al campo de aplicación del Derecho[327]. Por ello, insistimos en señalar que tanto el anterior artículo 88 de la Ley 30/1992 como el actual artículo 86 de la LPAC, generalizan la viabilidad de la finalización convencional en el ámbito del Derecho Público, que servirá de alternativa a la actuación administrativa unilateral[328].

[325] De acuerdo con la Comisión Europea, cinco son los principios básicos de la buena gobernanza: apertura, participación, responsabilidad, eficacia y coherencia. Libro Blanco de la Comisión Europea, COM (2001) 428 final (2001/C287/01). Diario Oficial de las Comunidades Europeas, de fecha 12-10-2001.

[326] AGUDO GONZÁLEZ, J., 2013. Actuación material e informalidad. El ejemplo de la concertación con la Administración. *Revista Aragonesa de Administración Pública.* Zaragoza*: núm. 41-42*. Pp.: 124-128.

[327] Parejo Alfonso justifica la necesaria concertación de voluntades que deriva de la propia práctica administrativa, como consecuencia de la intervención del Estado en la esfera privada, a raíz de la configuración del Estado Social y Democrático de Derecho. Este extremo también es justificado por Agudo González, en relación con las actuaciones informales de la Administración. PAREJO ALFONSO, L., 1996. El artículo 88… Op. Cit. P.: 29. AGUDO GONZÁ EZ, J., 2013. Actuación material e informalidad… Op. Cit. Pp.: 137-138.

[328] PAREJO ALFONSO, L., 1996. El artículo 88… Op. Cit. P.: 22.

En los mismos términos, Sánchez Morón (1996)[329] señala que la terminación convencional es una forma de ejercicio de la discrecionalidad de la Administración y, al respecto, pone de manifiesto:

"La Administración se va transformando en una organización más dialogante, más abierta a la participación y a la negociación con los ciudadanos, más dúctil y menos autoritaria, aun sin que esto suponga la pérdida de sus prerrogativas".

De acuerdo con lo anterior, la finalización convencional no solo abre la puerta al diálogo y la concertación de voluntades con la Administración, sino que además actualiza los principios de objetividad y eficacia[330], toda vez que la cooperación con los ciudadanos tiene como consecuencia el cumplimiento voluntario o, cuanto menos, a nuestro juicio, la modulación de la conflictividad entre ambas partes interesadas. Los mecanismos de concertación de voluntades constituirían una forma de entendimiento del ordenamiento vinculado a la realidad social, en el que el Derecho constituiría un medio para dirigir la actuación de los ciudadanos[331], con independencia de los motivos que lleven a estos a adecuarse al mismo. Así pues, el cumplimiento normativo por parte de los ciudadanos puede efectuarse, bien por la vía coactiva, bien por la vía de lo que se ha denominado "gestión cooperativa de conflictos"[332], que da lugar a que entre en juego la aplicación del artículo 86 de la LPAC. Parejo y Vaquer (2018)[333] han caracterizado la legislación procedimental, en el ámbito administrativo, como coadyuvante de la eficacia y la buena administración, de tal manera que el proceso no es solamente un *iter* investido de forma, que sirva de garantía de los derechos de los obligados, sino también debe concebirse como un fórum. Dicho de otro modo, el ámbito administrativo debe trascender al concepto de principio de contradicción propiamente dicho, de modo que pase a constituir la puesta en común de información por Administración y obligados, así como un espacio en que exista un intercambio de opiniones entre los sujetos públicos y privados, sin que los intereses defendidos por ambas partes estén necesariamente confrontados. Ateniéndonos al

[329] SÁN HEZ MORÓN, M., 1996. La terminación convencional… Op. Cit. P.: 78.
[330] NIÑO VILLAMAR, C., 1996. La finalización convencional de los procedimientos administrativos desde la perspectiva del ciudadano. En AA. VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. P.: 88.
[331] HENKE, W., 1984. Allgemeine Fragen des öffentlichen Vertrasgsrechts. *Juristen Zeitung (JZ), núm. 10*. Pp.: 441-442.
[332] VALLS RIUS, A., 2010. Gestión Cooperativa de Conflictos: Medarb y otras figuras posibles. En GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. (Dir.). *Mediación: un método de solución de conflictos. Estudio interdisciplinar*. Madrid: Colex. Pp.: 91-100.
[333] PAREJO ALFONSO, L. y VAQUER CABALLERÍA, M. (Dir), 2018. *Estudios sobre…* Op. Cit. Pp.: 13-15.

concreto caso tributario, el interés público que reside en el deber de contribuir no solo es salvaguardado por la Administración, sino también sostenido por los ciudadanos, incluso cuando llegue a poder colisionar con el interés privado de protección de su patrimonio personal, instrumentalizado mediante mecanismos de ahorro fiscal. En tales términos, se articularía un procedimiento en que ambas partes mantuviesen un relativo equilibrio, a través de la participación de los sujetos privados en la toma de decisiones, al objeto de gestionar con eficacia tanto el procedimiento como el cumplimiento de las obligaciones tributarias[334].

La admisión de mecanismos de consenso no supone la deslegalización del Derecho Administrativo y, en concreto, la deslegalización del Derecho Tributario, dando paso a la contractualización de la actividad de los poderes públicos, sino que dan lugar a la aplicación del ordenamiento al caso concreto. En los términos señalados por Parejo (1996)[335], "la determinación del Derecho (público) en el caso concreto (por referencia a un supuesto fáctico) atribuido a la Administración Pública a través de la actividad/actuación de que hablan los arts. 103.1 y 106.1 de la CE (…)".

En estos términos, cabe dilucidar cuál es la extensión de la aplicación de las disposiciones relativas al procedimiento administrativo común, sobre el procedimiento tributario, debido a la especialidad de la materia. Dicho de otro modo, cuál es la extensión de la Disposición Adicional Primera de la LPAC, cuyo tenor literal es el siguiente:

"Disposición adicional primera. Especialidades por razón de materia.

1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa. (…)".

[334] PAREJO ALFONSO, L. y VAQUER CABALLERÍA, M. (Dir), 2018. *Estudios sobre…* Op. Cit. Pp.: 13-15.
[335] PAREJO ALFONSO, L., 1996. El artículo 88… Op. Cit. P.: 38.

En relación con el alcance de la supletoriedad señalada en el precepto transcrito, debemos partir del concepto y razón de la regulación de un procedimiento administrativo común. A tal efecto, el procedimiento se puede definir como noción formal de sucesión de actos o cauce a través del cual se cumple la actividad de las Administraciones públicas, dirigidas a tener efectos de aplicación en la esfera del Derecho[336]. El entendimiento y encuadre del concepto de procedimiento administrativo común debe situarse en el contexto constitucional y, concretamente, en el principio de unidad, cuyo reflejo organizativo se manifiesta a lo largo del texto constitucional, siendo especialmente reseñables los artículos 2 y 139.1 de la CE.

La propia Exposición de Motivos de la LPAC pone de manifiesto que su regulación y contenido supone un marco constitucional común para todos los ciudadanos, al objeto de armonizar un cuerpo de derechos y garantías mínimos para todos los ciudadanos, sin que la propia regulación de un procedimiento administrativo común agote, de una parte, las competencias estatales y autonómicas, ni, de otra parte, las especialidades *ratione materiae.* Tal como ya señaló el Tribunal Constitucional en Sentencia 227/1988, de 29 de noviembre, el procedimiento común constituye la prescripción de derechos y garantías generales en el seno del procedimiento administrativo. En este sentido, la regulación del procedimiento administrativo común de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, no supone el establecimiento de un procedimiento tipo o general en el ámbito administrativo, sino el traslado, al plano organizativo de las Administraciones Públicas, de los principios constitucionales, con el objetivo de alcanzar la consecución de la unidad de la actividad, tanto a nivel vertical o territorial, como horizontal o sectorial[337]. En definitiva, supone configurar las reglas maestras de funcionamiento de las administraciones en su conjunto, sobre la base de los artículos 103 y 106 de la CE, lo que confiere la base justificativa de la regulación del artículo 149.1.18ª de la CE (Sentenciad del TC 76/1983, de 5 de agosto).

En tal sentido, el ámbito subjetivo de aplicación de la LPAC se extiende al sector público (artículo 2 de la LPAC), entre los que se incluye la Administración General del Estado, integrada por "cualesquiera organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas*"*. El artículo 103 de la Ley

[336] PAREJO ALFONSO, L., 1993. Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. En LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.). *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Madrid: Tecnos. P.: 27.
[337] PAREJO ALFONSO, L., 1993. Objeto, ámbito… Op. Cit. Pp.: 29-32.

31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, por el que se crea la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, como entidad de Derecho Público adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, integra la AEAT en el ámbito de las Administraciones Públicas Centrales[338]. Señala Velasco Caballero (2018)[339] que el Derecho Administrativo general resulta aplicable a todos los sectores de la actividad administrativa, más allá de las reglas singulares establecidas para cada materia. Dicho de otro modo, "Derecho Administrativo es, debe seguir siendo, el Derecho de las Administraciones Públicas"[340]. Desde esta perspectiva, la regulación del procedimiento administrativo común informa a todo el ámbito público, estableciendo unas bases mínimas y comunes para todas las relaciones con las administraciones, extremo que debe comprenderse extendido al procedimiento tributario. En tales términos, consideramos que la redacción de la Disposición Adicional Primera de la LPAC, al establecer la supletoriedad de esta norma con respecto al procedimiento tributario, dada su especialidad *ratione materiae*, no es quizá, la más acertada[341].

Todas las Administraciones Públicas rigen su actuación bajo unos principios homogéneos de actuación, establecidos en el artículo 103 de la CE, a través de los cuales sirven con objetividad los intereses generales. Este marco común a todas las administraciones, sectoriales y territoriales, viene desarrollado por la LPAC, que se configura como la columna vertebral destinada a establecer las bases para que el procedimiento seguido en el seno de cada una de las administraciones se desarrolle con eficacia y dirigido a la realización de lo que se ha denominado buena administración, a tenor de lo dispuesto en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE[342].

---

[338] La Administración Pública Central incluye, entre otros, el Departamento Ministerial de Hacienda, de acuerdo con el artículo tercero del Decreto de 26 de julio de 1957, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de régimen jurídico de la Administración del Estado. La entrada en vigor de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado dio lugar a que los órganos de la Administración Pública Central pasasen a ser denominados órganos de la Administración General del Estado, entre ellos, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Actualmente, su regulación se encuentra contenida en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

[339] VELASCO CABALLERO, F., 2018. Ideas ordenadoras… Op. Cit. P.: 1213.

[340] ALEGRE ÁVILA, J.M. y SÁNCHEZ LAMELAS, A., 2018. Esbozo a modo de guion para una futura y eventual teoría sobre el Derecho administrativo. En AA.VV. *Estudios de Derecho Público en homenaje a Luciano Parejo Alfonso. Tomo II*. Valencia: Tirant lo blanch. P.: 1178.

[341] ORTIZ CALLE, E.: "La Agencia Estatal…". Op. Cit. Pp.: 271-273. PAREJO ALFONSO, L.: "Objeto, ámbito…". Op. Cit. P.: 32.

[342] RAMS RAMOS, L., 2018. Mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) en el ámbito del Derecho Administrativo. En CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). *Las medidas alternativas de resolución*

Partiendo de estas premisas, cabe señalar que la aplicación de los tributos y, en consonancia, el procedimiento tributario, a tenor del artículo 3.2 de la LGT, se funda en los principios de eficacia y aseguramiento de los derechos y garantías de los ciudadanos. Ateniéndonos al argumentario vertido sobre el procedimiento administrativo común, reconocido como la columna vertebral del funcionamiento de las administraciones públicas, sin perjuicio del reconocimiento de su capacidad de autoorganización y autonomía (Sentencias del TC 76/1983, de 5 de agosto; y 227/1988, de 29 de noviembre), el procedimiento tributario no resulta ajeno a este fundamento ni a la función constitucional de la regulación base del *iter* a través del cual se desarrollan las relaciones jurídico-administrativas.

Así, más que supletoriedad, la interpretación de la DA Primera de la LPAC debe conducirnos a que, si bien el procedimiento tributario se regirá por sus propias disposiciones especiales, *ratione materiae*, contenidas en la LGT y desarrolladas reglamentariamente por el RGGI, RGR y RGRVA, la normativa reguladora del procedimiento administrativo común completa las anteriores y, sobre todo, constituye el marco base sobre el que construir tal especialidad sectorial del ámbito tributario. En estos términos se ha expresado la doctrina administrativa, que reconoce una pluralidad de ordenamientos procedimentales por razón de la materia, entre las que se incluye el área tributaria, que tienen como base común la regulación de la LPAC, la cual no resultaría de aplicabilidad general y directa, sino que deberá aplicarse desde la integración y compleción[343]. Así pues, en el concreto ámbito que nos acontece, el reconocimiento de la autonomía tributaria no debe excluir a la misma de su carácter administrativo, máxime teniendo en cuenta la naturaleza eminentemente pública de nuestra materia, que resulta instrumento para recabar, de forma equitativa, los ingresos necesarios para la financiación del gasto público. Bajo esta perspectiva, el traslado de la legislación de a LPAC al ámbito tributario ha sido objeto de pronunciamiento por parte de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencia de 26 de enero de 2012, recurso 4318/2008), en el específico ámbito de la revisión tributaria, por la vía de la lectura relativa a la competencia exclusiva del Estado para establecer las bases del procedimiento administrativo (artículo 149.1.18ª de la CE), ha reconocido la aplicación de la antigua LRJPAC sobre el procedimiento

de conflictos (ADR) en las distintas esferas del ordenamiento jurídico. Valencia: Tirant lo blanch. P.: 667. PAREJO ALFONSO, L. y VAQUER CABALLERÍA, M. (Dir), 2018. *Estudios sobre…* Op. Cit. Pp.: 13-15.

[343] PAREJO ALFONSO, L., 2018. *Lecciones de…* Op. Cit. P.: 688; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R., 2017. *Curso de…* Op. Cit. P.: 486-487.

tributario. En los mismos términos, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20-09-2012, recurso 4868/2009, reconoce la aplicación de la LRJPAC al procedimiento tributario, en sede del requisito general de motivación de los actos administrativos. Más recientemente, la Sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 17 de abril de 2019, recurso 866/2016, aplica el principio de confianza legítima del artículo 3.1.e) de la LPAC al procedimiento tributario y al deber de cumplimiento del mismo por parte de la AEAT, reconociendo, de forma implícita, la aplicabilidad de los principios de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público al ámbito tributario.

Sobre esta base, consideramos que la vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, en tanto columna vertebral que dirige el procedimiento administrativo, incluye el procedimiento tributario, al que resulta aplicable. Por ello, pese a la especialidad de este último, instrumentalizada a través de la LGT y sus reglamentos de desarrollo, la LPAC constituye la base común que dirige tanto la actividad administrativa de la AEAT cuanto el procedimiento a seguir a efectos en la aplicación de los tributos.[344].

En lo que respecta a la aplicabilidad del artículo 86 de la LPAC, relativo a la terminación convencional de los procedimientos administrativos, al procedimiento de comprobación e inspección tributaria, de acuerdo con lo expuesto con anterioridad, interpretamos que el mismo es susceptible de ser trasladado a procedimientos regidos conforme a su propia normativa sectorial, por cuanto los mismos guardan una base común, desarrollada por la LPAC. Sin perjuicio de lo anterior, en el caso del ámbito tributario, en primer lugar, debemos atender a los límites que el propio artículo 86 de la LPAC establece. Los pactos o acuerdos no podrán ser contrarios al ordenamiento jurídico ni versar sobre materias no susceptibles de transacción. Adicionalmente, como límite se establece que el objeto de tales pactos debe ser la satisfacción del interés público. Tales restricciones constituyen una concreción del principio de legalidad, toda vez que, a nuestro parecer, el contenido descrito del artículo 86 supone la vinculación positiva y expresa de la Administración a la ley[345] que, a su vez, confiere un margen de decisión, en tanto manifestación de la voluntad de los entes públicos, correlacionada al contexto decisorio y a la labor de

[344] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 1998. *Los procedimientos*… Op. Cit. P.: 185; y AGULLÓ AGÜERO, A., 1996. La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992. En AA.VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons. P.: 185.

[345] BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., 1996. La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos. En AA.VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons. P.: 201

subsunción de la normativa sobre el hecho concreto acaecido, sin que ello suponga la contravención de los principios de equidad y justicia[346].

En el ámbito tributario, la finalización convencional del procedimiento puede verse restringida por el principio de indisponibilidad del crédito tributario que, como ya hemos señalado previamente, contemplamos como una vertiente del principio de legalidad. El artículo 18 de la LGT establece que el "el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa". En relación con el precepto anterior, el artículo 7.3 de la LGP veta a la Hacienda Pública estatal la facultad de transigir judicial o extrajudicialmente sobre sus propios derechos.

De conformidad con los preceptos transcritos, la materia tributaria, en términos generales, no sería susceptible de transacción, en los términos señalados por el artículo 86 de la LPAC, por cuanto el procedimiento tributario versa, en definitiva, sobre la concreción de los derechos que la Hacienda Pública debe percibir en forma de tributos, correlacionadas con la determinación del deber de contribuir del contribuyente objeto de comprobación. La lectura descrita nos aboca a excluir cualquier tipo de pacto o acuerdo en el ámbito del procedimiento tributario, de tal manera que la actuación de los entes públicos sería, en exclusiva, unilateral, por imperativo legal, lo que restringiría la participación de los obligados tributarios al mero ingreso de la deuda resultante de la liquidación, cuya preparación ha sido labor exclusiva de los órganos de comprobación e inspección. A nuestro parecer esta perspectiva no solo es sumamente restrictiva y excluyente de cualquier forma de participación en la configuración del deber de contribuir[347], sino que nos resulta anacrónica, tomando en consideración la complejidad del tráfico económico y, por ende, del Derecho Tributario actual[348], así como, adicionalmente, a la vista de las cifras de conflictividad expuestas en el Capítulo Segundo de la Primera Parte de la presente investigación. En este sentido, coincidimos con las manifestaciones de Agulló Agüero (1996)[349], que señala que no existe principio tributario alguno que impida la introducción de la finalización convencional en esta área jurídica, sino todo lo contrario, dado que la relación jurídico-tributaria saldría reforzada con la introducción de métodos alternativos de sujeción voluntaria. La lectura sistemática de la configuración del Estado,

[346] SÁNCHEZ MORÓN, M., 1994. *Discrecionalidad administrativa y control judicial*. Madrid: Tecnos. P.: 114.
[347] ZORNOZA PÉREZ, J., 1996. ¿Qué podemos aprender de las experiencias… Op. Cit. P.: 122.
[348] CASAS AGUDO, D., 2010. Mecanismos de aplicación concertada del tributo en Italia: análisis de su justicia tributaria. *Nueva Fiscalidad, número 6*. P.: 48.
[349] AGULLÓ AGÜERO, A., 1996. La introducción… Op. Cit. P.: 185.

en tanto Estado social y democrático de Derecho no solo justifica, sino que se abre a la intervención activa del ciudadano en la toma de decisiones, en ejercicio de su derecho-deber de participación, a tenor tanto del derecho fundamental reconocido en el artículo 23 de la CE, como del propio Preámbulo de la Norma Fundamental (artículo 1.1)[350]. La configuración del ciudadano-contribuyente justifica así contemplar el procedimiento tributario como foro de discusión[351] en que el obligado tributario participe en la realización del acto de liquidación que tenga lugar. La terminación transaccional y, de forma general, la introducción de medidas de ADR en sede administrativa se incardina en el ámbito del derecho a la buena administración, reconocido por el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, que aúna los principios del artículo 9.3 y 103 de la CE y, en especial, los principios de seguridad jurídica y eficacia que deben regir la actuación administrativa[352], encuadrada dentro del ineludible principio de legalidad. Mediante la aplicación de mecanismos de finalización convencional se garantiza la consecución del interés público en la materia, única causa legítima que da lugar a su implementación[353], que no es otro que adecuar el deber de contribuir a los principios del artículo 31 de la CE, extremo que garantiza plenamente la tutela del bien jurídico protegido en materia tributaria, constituido por la distribución equitativa del gasto público (STC 76/1990, de 26 de abril).

Entendemos, por tanto, que las limitaciones del acceso a la transacción tributaria, legalmente establecidas (artículos 18 de la LGT y 7.3 de la LGP), deben aplicarse al procedimiento de recaudación, bien sea la vía de apremio o bien en situaciones de insolvencia o concurso de acreedores[354], cuando el objeto material de pago se encuentra definido o, dicho de otro modo, la deuda es líquida, vencida y exigible, toda vez que la negociación en este ámbito daría lugar, a nuestro parecer, a incurrir en la vulneración del principio de indisponibilidad del crédito tributario. Fuera del procedimiento recaudatorio, consideramos que no existen restricciones a la aplicación de mecanismos de terminación convencional en el ámbito de los procedimientos de comprobación e inspección de los tributos, a los efectos de determinar la cuantía de la deuda resultante. Dicho de otro modo, mientras que la fase recaudatoria el crédito público ya se encuentra fijado, no es así en

[350] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 1996. *Los procedimientos*… Op. Cit. Pp.: 99.
[351] PAREJO ALFONSO, L. y VAQUER CABALLERÍA, M. (Dir), 2018. *Estudios sobre*… Op. Cit. P.: 13
[352] CARRASCO GONZÁEZ, F.M., 2015. El derecho a… Op. Cit. P.: 176.
[353] PAREJO ALFONSO, L., 1996. El artículo 88… Op. Cit. P.: 57.
[354] BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., 1996. La finalización convencional… Op. Cit. P.: 202; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 1998. *Los procedimientos…* Op. Cit. Pp.: 99-100.

fase de gestión e inspección, pueden existir elementos inciertos del hecho imponible, que afecten a la determinación de la deuda tributaria, motivo por el cual es necesario conferir certeza a la obligación, que sirve de base para calcular la cuota. Es más, como ya hemos anticipado en otro apartado, los acuerdos sobre el contenido de la liquidación favorecen la apertura de vías de comunicación y diálogo entre la Hacienda Pública y los contribuyentes, lo que puede suponer el reforzamiento de los mecanismos de participación democrática, así como el principio de seguridad jurídica, que puede dar lugar a una modulación de los conflictos en esta materia.

Por ello, a nuestro juicio, quedarían fuera del ámbito transaccional señalado, la cooperación en la vía recaudatoria, entre ellos, la concertación de aplazamientos y fraccionamientos entre ambas partes de la relación tributaria, hasta la suscripción de convenios concursales, en los términos autorizados por el artículo 10 de la LGP, que serán objeto de desarrollo en el Capítulo Tercero de esta segunda parte. A nuestro parecer, estos mecanismos podrían denominarse como facilitadores del cumplimiento de la obligación de pago, siendo necesaria una labor mínima de coordinación entre Administración y contribuyentes, si bien en ningún caso se identifican con acuerdos transaccionales que dan lugar a la terminación del procedimiento, dado que la deuda tributaria se encuentra perfectamente definida, sin que exista incertidumbre objetiva alguna que precise ser concretada o aclarada, mediante el concurso de ambas partes de la relación tributaria. La determinación de las materias objeto de transacción en el ámbito tributario podrán ser previstas en la legislación específica que regule la terminación convencional en el marco de los procedimientos tributarios. Dicho de otro modo, contemplamos que el artículo 86 de la LPAC resulta trasladable al ámbito tributario, tanto de aplicación, con la salvedad del procedimiento de recaudación, por los motivos descritos, como de revisión de los tributos, coadyuvando a la eficacia y la reducción de los conflictos, lo que constituye una vía alternativa al mecanismo tradicional de resolución unilateral de las controversias por parte de los órganos administrativos. No obstante, su desarrollo deberá ser objeto de pulcra concreción, evitando la mera repetición del contenido de la LPAC, a fin de eludir problemas interpretativos relativos a las materias que pueden ser objeto de transacción o acuerdo entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria[355].

[355] MENÉNDEZ REXACH, A., 2013. Artículo 88. Terminación convencional. En AA.VV. *Comentarios a la Ley 30/1992*. Valladolid: Lex Nova. P.: 551.

En cualquier caso, la cooperación y, en especial, la conclusión de acuerdos transaccionales como no transaccionales, debe verse acompañada por medidas preventivas de aseguramiento de los principios tributarios y, en especial, de igualdad, por la vía de la transparencia, es decir, mediante medidas de buena administración[356]. En este punto, si bien Carballo Martínez (2013)[357] advierte que no se trata del ejercicio de "una justicia transaccional de simetría salomónica de intereses", consideramos que es recomendable que el deber de motivación de los actos de la Administración se vea acompañado de directrices que faciliten el acercamiento y la confianza de los sujetos privados en los mecanismos de concertación, tales como la publicación de códigos éticos internos o, inclusive, criterios públicos que rijan la actuación de los poderes tributarios[358] (por ejemplo, una base de datos de los acuerdos transaccionales llevados a cabo).

I.4.1. La mediación administrativa como medio de terminación convencional del procedimiento tributario.

Una vez evaluada la aplicabilidad de la terminación convencional en el ámbito administrativo al procedimiento tributario, consideramos oportuno exponer, de forma genérica, qué mecanismo de terminación convencional, a nuestro parecer, se adecúa en mayor medida a la relación cooperativa y, por ende, qué vía de composición de conflictos resulta la más oportuna a estos efectos.

Díez Picazo (1993)[359] clasifica las vías de composición de conflictos sobre la base de la forma de satisfacción de los intereses. Así, distingue la autotutela o empleo de la fuerza como medio de alcanzar una solución al conflicto, de los mecanismos en que los intereses de las partes se satisfacen de forma pacífica, distinguiendo en este último caso entre los medios autocompositivos o de consenso *inter partes,* con o sin intervención de un tercero imparcial que guíe a las partes, y las técnicas heterocompositivas, en las que un tercero interviene *supra partes*. Dentro de esta última categoría, nos encontramos con los cauces tradicionales de resolución de conflictos que, en el ámbito tributario, vendrían

[356] RAMS RAMOS, L., 2018. Mecanismos alternativos… Op. Cit. P.: 670.
[357] CARBALLO MARTÍNEZ, G., 2013. La mediación administrativa. Algunas propuestas para su implementación en el régimen jurídico administrativo y procesal. *Revista jurídica de Castilla y León, número 29*. Edición digital sin paginar.
[358] LOZANO RODRÍGUEZ, E. y TAMAYO MEDINA, D., 2016. Gestión de la ética en la Administración tributaria colombiana. Revista de Derecho Privado. Universidad de los Andes: Bogotá. Número 55. P.: 8.
[359] DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., 1993. *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*. Barcelona: Ariel. P.: 16.

constituidos por la vía económico-administrativa y la jurisdicción contencioso-administrativa. No obstante, la complejidad de la realidad jurídico-social e, inclusive, la complejidad del sistema judicial consagrado en la Constitución Española ha dado lugar a que, en las últimas décadas, se haya tratado de desarrollar mecanismos de resolución de conflictos más ágiles, eficaces y económicos que las vías tradicionales, sin perjuicio de la garantía de los derechos fundamentales de tutela judicial efectiva y el acceso a la justicia[360]. Estas vías alternativas de resolución de conflicto, denominadas bajo sus siglas inglesas, mecanismos de ADR (*Alternative Dispute Resolution*), surgen en el ámbito estadounidense como respuesta a la desconexión entre el Derecho y la sociedad, así como consecuencia de la ausencia de instrumentalidad del primero para dar respuesta a los problemas de la segunda[361]. En el contexto europeo, la introducción de las fórmulas de ADR ha venido impulsado por la Unión Europea, desde la publicación de la Recomendación 7/1981, del Comité de Ministros, relativa a medidas tendentes a facilitar el derecho de acceso a la justicia, seguida de la Recomendación 12/1986, relativa a medidas tendentes a prevenir y reducir la sobrecarga de trabajo de los Tribunales de Justicia, a través de las cuales se insta a los Estados Miembros a la utilización de mecanismos de ADR, dada la lentitud y complejidad de los sistemas judiciales de cada Estado. Si bien estas recomendaciones se centran en el ámbito del Derecho Privado[362], cabe destacar la Recomendación 9/2001, del Comité de Ministros, sobre alternativas a los litigios entre autoridades administrativas y particulares, que suponen el impulso definitivo, por parte de la Unión Europea, para la implantación de mecanismos de ADR en todas las ramas del Derecho.

[360] SAIZ GARITAONAENDÍA, A., 2011. Mediación, Medarb y otras posibles fórmulas de gestión cooperativa de conflictos. En SOLETO MUÑOZ, H. *Mediación y resolución de conflictos: técnicas y ámbitos*. Madrid: Ed. Tecnos. P.: 75.

[361] El inicio de los sistemas de ADR viene marcado por la denominada *The Pound Conference: Perspectives on justice in the future,* de 1976, en la que se rescata el discurso pronunciado por Roscoe Pound, uno de los juristas más influyentes de la corriente del realismo jurídico americana, que propugnaba una visión más pragmática y cercana a la realidad del Derecho. Esta perspectiva es contenida en su discurso *The Causes of Popular Dissatisfaction with the Administration of Justice*, pronunciado ante la denominada *American Bar Association* en 1906. TWINING, W., 1993. Alternative to What? Theories of Litigation, Procedure and Dispute Settlement in Anglo-American Jursiprudence: Some Neglected Classics. *The Modern Law Review.* Blackwell Publishers, Vol. 56. Pp.: 380-392.

[362] Así, Recomendación 1/1998, del Comité de Ministros a los Estados Miembros, sobre mediación familiar; y la Recomendación 10/2002, sobre mediación en asuntos civiles. De igual modo, cabe mencionar la Directiva 2008/52/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2008, sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles, que en España fue traspuesta a través de la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles.

Entre los medios de resolución de conflicto, además de la negociación entre las partes implicadas, podemos distinguir entre conciliación y mediación. Por su parte, el medio de naturaleza heterocompositiva por excelencia, alternativo a los juzgados y tribunales, es el arbitraje, bien en equidad, bien en Derecho. En el ámbito tributario, resultaron destacables los llamados Jurados Tributarios, introducidos en 1922, con la entrada en vigor de la Ley de Utilidades Públicas, de 26 de junio; y derogados por la Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario. Estos órganos eran de naturaleza arbitral, pronunciándose inspirados en criterios de equidad (artículo 151 de la LGT de 1963). En tales términos, la resolución de conflictos a través de mecanismos arbitrales da lugar a que un tercero, erigido *supra partes*, al que los litigantes se han sometido voluntariamente, no facilite o proponga salidas al conflicto, sino que adopte una decisión, formalizada a través de un laudo arbitral, con efecto de cosa juzgada y fuerza vinculante para las partes (artículo 43 de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje).

A los efectos que nos interesan, a nuestro parecer, el consenso de las partes para reconocer un conflicto y someterlo a la decisión de un árbitro, sobre la base del principio de autonomía de la voluntad, que decidirá *supra partes*, resulta insuficiente en el ámbito de la relación cooperativa, toda vez que apostamos por la vía de consenso en el contexto de la comprobación de la autoliquidación tributaria, a efectos de dilucidar o concretar los hechos y los conceptos jurídicos indeterminados que resulten de aplicación al caso. Dicho con otras palabras, consideramos que el consenso entre ambas partes de la relación tributaria no solo debe limitarse a la forma de resolución del conflicto existente, sino a participar de la solución del mismo mediante la discusión o debate respecto del contenido de la liquidación. Por ello, consideramos que los medios de resolución de conflictos mediante la concertación de las voluntades de las partes, en los términos señalados en el artículo 1255 del Código Civil, pueden ahondar en la confianza mutua entre Administración y contribuyentes, así como fomentar cauces de participación de estos últimos en el procedimiento tributario.

Si bien tradicionalmente se distingue entre conciliación y mediación, la separación de ambas técnicas no es evidente. Así, en ambas interviene un tercero imparcial que guía la discusión entre las partes, de cara a que ambas alcancen un acuerdo, si bien puede señalarse que, mientras el mediador ostenta una postura más activa, trabajando juntamente con las partes y promoviendo salidas al conflicto; el conciliador aproxima

posturas desde una perspectiva menos participativa[363]. Dicho de otro modo, el grado en que el tercero imparcial se involucre en el conflicto, así como su trabajo en la búsqueda de puntos de encuentro y salidas a la controversia, dará lugar a distinguir entre conciliación y mediación. En todo caso, ambas técnicas de ADR se caracterizan por la composición del litigio existente entre las partes, mediante la intervención de un tercero imparcial y especializado en la materia, que podrá tener carácter individual o colegiado[364]. En consonancia con lo anterior, no contemplamos la mediación y la conciliación como medidas contrapuestas, sino complementarias e, inclusive, sucesivas, por cuanto el grado de intervención del tercero experto e imparcial se modulará en función del supuesto de hecho concreto[365], así como de la propia disposición o facilidad de las partes para alcanzar acuerdos por sí mismas.

El artículo 86 de la LPAC no prevé los mecanismos concretos a seguir para alcanzar los acuerdos de terminación convencional, si bien consideramos que no existe impedimento legal alguno para integrar la vía de la mediación o de la conciliación como mecanismo que dé lugar a los pactos, acuerdos o convenios contemplados en el citado precepto[366]. En este sentido, la regulación de un régimen jurídico tributario relativo a la finalización del procedimiento de gestión o inspección por la vía de la mediación o de la conciliación puede favorecer espacios de encuentro entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria, en los que se afronten las coyunturas propias del procedimiento y, en especial, se concreten los hechos y el Derecho a aplicar. En este punto, estos mecanismos se plantean como idóneos cuando existe cierto grado de incertidumbre objetiva, que dé lugar a interpretaciones razonables por ambas partes, precisadas de consenso para no extender el conflicto a ulteriores vías de revisión[367].

[363] GIMENO SENDRA, V., 2003. *Introducción al Derecho Procesal*. Madrid: Ed. Colex. P.: 19; SINGER, L., 1996. *Resolución de conflictos…* Op. Cit. Pp.: 31-42.
[364] Gimeno añade que, resultando técnicas muy similares, la conciliación se encuentra más institucionalizada en España, mientras que la mediación ostenta un carácter espontáneo y de mayor informalidad. En gran medida, esta perspectiva se debe a la regulación que tanto la Ley de Jurisdicción Voluntaria (artículos 139 y siguientes) como la Ley de Enjuiciamiento Civil (artículo 415) prevén en materia de conciliación. GIMENO SENDRA, V., 2003. *Introducción*… Op. Cit. P.: 19.
[365] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 2010. La conciliación y la mediación en el Derecho Tributario. En GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. (Dir.). *Mediación: un método de ? conflictos. Estudio interdisciplinar*. Madrid: Colex. P.: 206.
[366] ACOSTA, P., GALERA, S. y SOLETO, H., 2014. ADR Tools in Spanish Administrative Law. En DRAGOS, D.C. y NEAMTU, B. (Ed.), 2014. *Alternative Dispute Resolution in European Administrative Law*. Berlin: Heidelberg: Springer. P.: 255.
[367] PAREJO ALFONSO, L. 1996. El artículo 88… Op. Cit. P.: 47.

Frente a la libre negociación entre las partes, la mediación y la conciliación, en tanto técnicas de resolución de conflictos basadas en la sujeción voluntaria de las partes a un tercero imparcial y experto, pueden constituir medios en que Administración y contribuyentes alcanzan acuerdos sólidos y estables, mediante soluciones no impuestas, sino consensuadas con el auxilio del referido tercero, experto en la materia. Paralelamente, consideramos que estos mecanismos deben ostentar una función tuitiva, preventiva de futuros recursos y, en especial, revisora de la actuación administrativa[368]. Por ello, tanto el mediador como el conciliador no solo conducen el proceso por el cual ambas partes alcanzan el consenso, sino que también son garantes de la legalidad, tanto desde la perspectiva del contribuyente, en cuanto a "parte débil" del litigio, cuanto como garante de la legalidad tributaria y, en definitiva, de la sujeción del potencial acuerdo al ordenamiento, al objeto de salvaguardar el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la CE) o posibles desvíos de poder por parte de Administración. Bajo estos parámetros, la intervención de un órgano imparcial en la fase previa a la liquidación tributaria puede garantizar el contenido del acto de liquidación que emita la Administración, para lo cual, podría resultar oportuna su instrumentalización a través de la figura del Consejo para la Defensa del Contribuyente o, incluso, un órgano dotado de la suficiente experiencia tributaria, creado al efecto. De otra parte, si el conflicto alcanzase la vía de revisión, consideramos que el TEAR es el órgano oportuno para intervenir como tercero experto e imparcial, al objeto de acercar posturas entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria, en aquellos supuestos en que deban aplicarse conceptos jurídicos indeterminados o de cara a apreciar los hechos determinantes y subsumirlos en la normativa aplicable.

Debemos apreciar que estos mecanismos de resolución de conflictos no solo contemplan la relación tributaria desde una perspectiva más horizontal, lograda mediante la participación del ciudadano como co-decisor de la actividad pública, sino también permitirían a la Administración evaluar el coste-beneficio que supone continuar un litigio, con respecto a su finalización en sede administrativa. Esta evaluación del coste-beneficio no solamente debe dirigirse a un análisis del coste económico, de manera conjunta con la recaudación económica a obtener, sino también a un examen de los medios materiales y personales empleados por parte de la Administración.

[368] CARBALLO MARTÍNEZ, G., 2013. La mediación administrativa… Op. Cit. Edición digital sin paginar.

Cabe reseñar que, si bien uno de los principios básicos de la mediación es la confidencialidad (Artículo 9 de la Ley 5/2012, de 6 de julio), no podemos interpretar la misma como opacidad de la Administración, de tal manera que la garantía de los principios tributarios requiere el cumplimiento de un deber mínimo de transparencia a lo largo del procedimiento de ADR. La actuación de la Administración tributaria, en un proceso de mediación y conciliación, debe regirse por el cumplimiento del derecho a la buena administración, en aras de proteger el interés general, por lo que la regulación de un procedimiento de mediación-conciliación tanto en sede de gestión o inspección, cuanto en sede de revisión tributaria, debe acompañarse de medidas de transparencia que garanticen el acceso a la información relativa a los procedimientos llevados a cabo, en tanto eje del derecho a la buena administración en este ámbito[369].

Por último, cabe concretar que hemos optado por la introducción de los mecanismos de mediación y conciliación, frente al Derecho colaborativo. En este sentido, este último resulta un punto intermedio entre la negociación y la mediación, si bien las partes se encuentran asistidas, en todo momento, por abogados[370]. Aunque esta técnica puede ser igualmente oportuna para que Administración y contribuyentes alcancen un acuerdo de transacción e, incluso, puede llegar a darse en procedimientos de elevada cuantía o de gran complejidad, a nuestro parecer, la preceptiva intervención de un abogado puede ser disuasoria para muchos contribuyentes, debido a los costes económicos que el desarrollo de esta técnica supondría. Dicho de otro modo, no queremos contemplar la propuesta de implantación de la mediación y la conciliación como compartimentos estancos, unívocos, sino que, en la práctica, muchas veces pueden dar lugar a técnicas mixtas, como es el caso del Derecho colaborativo, si ambas partes de la relación se vieran asistidas por sus asesores fiscales o letrados. En cualquier caso, el coste de acceso a estas técnicas de resolución de conflicto no puede resultar disuasorio para el acceso de los contribuyentes a los mecanismos alternativos de resolución de conflicto, motivo por el cual no promovemos la intervención preceptiva de un profesional que represente o asista al obligado en su intervención ante la Administración.

[369] RAMS RAMOS, L., 2018. Mecanismos alternativos… Op. Cit. P.: 670.
[370] ESTEVE ESTEVE, P., 2016. Abogado colaborativo: una nueva forma de resolución de conflictos. *Revista Jurídica de Cataluña, núm. 1*. Pp.: 71-95.

I.5. Medidas de transparencia administrativa a tomar en consideración, comunes a todos los procedimientos.

I.5.1. La transparencia y accesibilidad de las comunicaciones de la Administración tributaria.

Como venimos poniendo de manifiesto en los apartados anteriores, nuestra investigación centra su objetivo en el estudio y propuesta de medidas de reducción de la conflictividad tributaria, una vez se ha producido el conflicto, cuanto menos, en su mínima expresión, es decir, en el momento de inicio de un procedimiento de comprobación, una vez realizado el hecho imponible y transcurrido el momento de presentación de la correspondiente autoliquidación. No obstante y, sin perjuicio de lo anterior, consideramos que, para la consecución del objetivo de aminoración de las cifras sobre conflictividad tributaria, expuestas en el Capítulo Segundo de la Primera Parte, también resultan fundamentales, de una parte, los procedimientos de prevención del conflicto, tales como son las consultas tributarias, los acuerdos previos de valoración, etc., que no constituyen el objeto de nuestra investigación; y, de otra, medidas de transparencia administrativa, basadas en el derecho a la información y, más concretamente, en la comprensión y accesibilidad de la misma por parte de todos los operadores jurídicos, sean o no expertos en Derecho Tributario.

En este punto, Marello (2000)[371] analiza las causas que han llevado a la reducción de la conflictividad tributaria en Italia[372], señalando que, en gran medida, tal logro se debe al fomento de la responsabilidad y concienciación de los actuarios que forman parte de Administración tributaria, extremos que guardan su fundamento en el principio de seguridad jurídica. Tal concienciación que, a nuestro juicio, también procede de los propios contribuyentes, consideramos que no viene dada exclusivamente por la

[371] MARELLO, E., 2000. *L'accertamento con adesione*. Torino: Ed. Giappichelli. Pp.: 61-62.

[372] El análisis de Marello toma como perspectiva la reducción de la litigiosidad tributaria en Italia a lo largo de los años noventa. Así, a fecha 31 de diciembre 1992, las Comisiones Tributarias Provinciales italianas (órganos pertenecientes a la jurisdicción contencioso-administrativa, conocedores de los conflictos tributarios en primera instancia, dada la ausencia de una vía administrativa previa y preceptiva) tenían pendiente de resolución 2.692.801 reclamaciones, que a fecha 31 de diciembre de 2000 se habían reducido a la cifra de 932.034 reclamaciones pendientes de resolución. En el mismo intervalo de fechas, las Comisiones Tributarias Regionales o de apelación pasaron de una pendencia de 275.300 recursos, a 31 de diciembre de 1992, a la cantidad de 183.669 recursos pendientes de resolución, a fecha 31 de diciembre de 2000. ANDRÉS AUCEJO, E., 2002. Evaluación de la litigiosidad en el "Rapporto tributario in Italia. *Revista di Diritto Tributario Internazionale 2002/2*. Pp.: 249-252

introducción de medidas de ADR, sino también por la promoción de la transparencia administrativa, desarrollada por dos vías: la información recíproca entre ambas partes de la relación tributaria y, en relación con lo anterior, la confianza mutua en aras del interés general.

En tales términos, consideramos que un punto de partida debe ser el fomento de publicaciones y comunicaciones, de carácter claro y transparente, dirigidas a los contribuyentes. Bajo el concepto comunicaciones basadas en la transparencia administrativa englobamos todas aquellas que, sin ser mecanismos de prevención o resolución de conflictos, propiamente dichos, resultan métodos de información y consulta que contribuyen al cumplimiento certero de las obligaciones tributarias. En este sentido, los sistemas tributarios de Estados Unidos y Reino Unido son ejemplares en cuanto al nivel de publicaciones oficiales, caracterizadas además por un lenguaje sencillo y accesible a todos los ciudadanos, como es el caso del documento *Litigation and Settlement Strategies* y *Code of Governance for resolving tax disputes*, en Reino Unido. La simplicidad del lenguaje administrativo, sin caer en la superficialidad, hace que la Administración se muestre más accesible a los propios contribuyentes, a través de modelos que reducen la hostilidad para con estos, sin huir del lenguaje técnico-jurídico[373]. En este sentido, llama la atención el Manual de funcionamiento del IRS estadounidense, accesible al público[374], la misión de la Agencia Tributaria Federal es la siguiente:

"*Provide America's taxpayers top quality service by helping them to understand and meet their tax responsabilities and by applying the tax law with integrity and fairness to all*"[375].

Asimismo, llama la atención que, en Estados Unidos, junto la notificación denominada *30-day letter*, equivalente a la comunicación que da inicio a la fase de alegaciones, contiene:

[373] Al respecto, coincidimos con González Arias (2019) que señala que tal predisposición por parte de los poderes públicos estadounidenses son una "auténtica manifestación de intenciones de la Administración tributaria estadounidense en aras de lograr acuerdos con sus contribuyentes". GONZÁ EZ ARIAS, A., 2019. Las actas con acuerdo en la ley general tributaria desde la perspectiva del derecho comparado. *Revista De Contabilidad Y Tributación, nº* 440. P.: 102.

[374] Denominado "Internal Revenue Manual", disponible en: https://www.irs.gov/irm/ [Consulta: abril 2020].

[375] Traducción propia:
"Proveer a los contribuyentes estadounidenses de un servicio de máxima calidad, ayudándolos a comprender y cumplir sus responsabilidades tributarias y aplicando la normativa fiscal con integridad y justicia para todos ellos".

- La propuesta de liquidación y un dossier detallado en que se exponen los derechos de apelación.
- Copia de las actuaciones llevadas a cabo o del expediente administrativo.
- Formulario para prestar conformidad a la propuesta.
- Copia de la Publicación número 5 del IRS, denominada: *Your appeal rights and how to prepare a protest if you don't agree*[376].

En España, la doctrina ha criticado el lenguaje críptico con el que la Administración se dirige a los ciudadanos[377]. En tal sentido, si bien los requisitos de validez jurídica de los actos requieren de un lenguaje técnico y formalista, no por ello se debe perder de vista el derecho a informar y la misión de que este sea cumplido, especialmente en su vertiente del derecho de acceso a la información a través de un lenguaje claro y comprensible que, además, conferiría prestigio a la Administración, por cuanto constituye una medida de buena administración.

Medidas como la emisión de notificaciones con un lenguaje claro, en el que además se incluya un dossier de derechos o, inclusive, de medios de impugnación, de carácter comprensible o que trascienda de una transcripción de la literalidad de la ley aplicable, tiene un coste de cumplimiento prácticamente irrelevante, toda vez que se basa en el desarrollo de modelos genéricos por parte de los servicios jurídicos, en función del tipo de contribuyentes y el tipo de procedimiento que se vaya a iniciar, si bien, a nuestro juicio, pueden suponer un claro beneficio en cuanto a eficiencia y confianza mutua por los operadores jurídicos.

Hablamos, por tanto, del fomento del lenguaje claro administrativo, de la llamada "modernización del lenguaje jurídico", bajo el fundamento de los principios de transparencia y eficiencia. Esta política de lenguaje claro, también denominado *Plain English Movement,* fue iniciada en Reino Unido y Estados Unidos durante la década de los años setenta y toma como referencia el lenguaje críptico que caracteriza al Derecho, no solo desde el punto de vista de las notificaciones institucionales, sino también con relación a las normas e incluso, dando un paso más allá, al lenguaje utilizado por los profesionales del Derecho y los medios de comunicación sobre la materia. El

[376] Sus derechos de apelación y cómo preparar un recurso si no está de acuerdo. [En línea]. Disponible en: https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf [Consulta: septiembre 2017].
[377] PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D., 2005. *La litigiosidad tributaria*… Op. Cit. Pp.: 133-135.

planteamiento de promover la utilización del lenguaje claro en el seno de la Administración, comprensible para todos los ciudadanos y no solo para expertos en Derecho, supone la especial acción desde el punto de vista de la publicación de datos y guías de actuación que confieran seguridad jurídica a los ciudadanos, así como también desde el punto de vista de los funcionarios públicos, a los efectos de alcanzar un marco de comunicación transparente y comprensible para todas las audiencias, basado en la "cultura de servicio al ciudadano"[378], bajo los parámetros de "transparencia, eficacia e integridad en los servidores públicos".

En el caso de España, en el año 2011 se publicó el *Informe de la Comisión de modernización del lenguaje jurídico*[379], en el que se instaba al uso de un lenguaje llano en el ámbito del Derecho y, en especial, en el contexto judicial, con el objetivo de reducir la complejidad que suponen los textos legislativos y notificaciones administrativas y judiciales para el público lego en la materia, cuestión que fomenta el fortalecimiento del Estado de Derecho, bajo las premisas del derecho a comprender, que guarda su fundamento en el principio de publicidad de los actos. En este sentido, la información incompleta o el uso de tecnicismos excesivos redundan sobre la falta de comunicación y la ignorancia del Derecho por parte de la ciudadanía. Esta realidad incide, a su vez, sobre el grado de cumplimiento de la norma o, en los términos del artículo 6 del Código Civil[380], en que tenga lugar el incumplimiento por ausencia de un conocimiento claro y dotado de seguridad de la normativa, en este caso, tributaria.

Por todo ello, es recomendable y deseable que no solo la normativa, sino también las notificaciones tributarias y, por supuesto, toda la información pública de índole tributaria desarrollada por la AEAT, se sujete a los parámetros del lenguaje jurídico claro, cuestión que, a nuestro juicio, reducirá en gran medida la conflictividad existente, así como los costes de cumplimiento para ambas partes de la relación tributaria, causados por la dispersión y falta de claridad de la normativa fiscal. Paralelamente, esta labor de concienciación no podemos dejar de reivindicar que la Administración haga públicos protocolos de actuación, desde el cómo han de cumplimentarse las obligaciones

[378] Términos utilizados por las publicaciones colombianas en la materia. REPÚBLICA DE COLOMBIA. DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN: "Guía de lenguaje claro para servidores públicos de Colombia", 2013. P.: 7.
[379] ESPAÑA. MINISTERIO DE JUSTICIA: "Informe de la Comisión de modernización del lenguaje jurídico", 2011.
[380] Artículo 6 del Código Civil: "La ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento. El error de derecho producirá únicamente aquellos efectos que las leyes determinen."

tributarias, cómo se desarrolla un procedimiento de aplicación de tributos, hasta el establecimiento de criterios unitarios de actuación, tal como promueven las Administraciones estadounidense y británica, en una ejemplar labor de eficiencia administrativa y servicio a la ciudadanía, en que se sirven de los medios tecnológicos a su alcance para tal labor.

I.5.2. El papel de los contribuyentes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Breve referencia a la norma UNE 19602:2019.

A lo largo de la presente investigación, hemos observado que el contribuyente ostenta un papel protagonista en el ámbito de la aplicación de tributos, no solo como sujeto obligado al pago de los mismos, sino también responsable de las principales labores de gestión tributaria, fundado en la naturaleza del sistema español, basado en autoliquidaciones masivas, que también rige en otros ordenamientos jurídicos de nuestro entorno, como Italia y Reino Unido. Por tanto, en una buena parte de los casos, el surgimiento de la obligación tributaria y su cumplimiento serán hitos que el obligado tributario debe cumplimentar de forma autónoma, o bien con la asistencia, en general, de un experto fiscal que le auxilie en tal deber. Por ello, el desarrollo de la relación jurídico-tributaria y el nivel de conflictividad fiscal no solo se hace depender de la actividad de la Administración pública, sobre la que, en síntesis, hemos advertido la necesidad de dejar de lado su unilateralidad en la toma de decisiones y la utilización de un lenguaje críptico, a los efectos de promover la actuación transparente, basada en la confianza mutua, seguridad jurídica y la eficiencia. No obstante, consideramos que las fallas que el funcionamiento del propio sistema manifiesta no solo derivan de causas internas o exclusivas de la Administración tributaria, sino que también se hace depender de la voluntariedad de los propios obligados tributarios. En este punto, cabe traer a colación las manifestaciones de Casanellas Chuecos (2014)[381], sobre una de las causas del buen desarrollo de la relación tributaria en Reino Unido:

"(…) es preciso poner de manifiesto que el buen funcionamiento del sistema tributario británico se asienta, en gran medida, en la honestidad, voluntariedad y veracidad de las

[381] CASANELLAS CHUECOS, M., 2014. Reino Unido. En ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Informe: Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado*. Barcelona: Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. P.: 104.

declaraciones efectuadas por los contribuyentes a la hora de comunicar sus ingresos y volumen de operaciones a la Administración Tributaria, aspecto que ha llevado al legislador a dotar a la Administración de amplios poderes fiscalizadores a fin de poder recabar información acerca de aquellas personas que no hayan cumplido voluntariamente sus obligaciones fiscales".

Sobre esta base y, adicionalmente, siguiendo el esquema de cumplimiento fiscal propuesto por Alonso González (2014) y expuesto en el Gráfico I (Capítulo I de la Primera Parte)[382], consideramos que debe existir reciprocidad y transparencia en el desarrollo de la relación tributaria, que consideramos no es estática, sino que la misma constituye una vinculación dinámica, continuada en el tiempo, prácticamente a lo largo de toda la vida económica del contribuyente, sea este persona física o jurídica. Dicho de otro modo, los grados de intensidad con que las empresas, los empresarios y profesionales individuales se relacionan con la Administración tributaria pueden ser de mayor grado que en el caso de los particulares, como por ejemplo, aquellos con una relación directa y periódica mínima basada en el cumplimiento de IRPF por obtención de rendimientos de trabajo (artículo 17 de la Ley de IRPF). Sin embargo, a nuestro juicio, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en los términos descritos por el artículo 31.1 de la CE, impregna todas las relaciones económicas desarrolladas por los ciudadanos. Es decir, la transdisciplinariedad del Derecho Tributario alcanza todas las relaciones jurídico-económicas (laborales, sucesorias, etc.). Por ello, coincidimos plenamente con las palabras de Casanellas Chuecos[383] cuando recalca la necesaria honestidad y disponibilidad de los contribuyentes, a la hora de comunicar sus operaciones económicas a la Administración, extremos sobre los que incide en la ética fiscal del ciudadano, así como su percepción del sistema en su conjunto, tal como pusimos de manifiesto en la primera parte de nuestra investigación, en sede de las causas de litigiosidad tributaria.

---

[382] En el Gráfico I del Capítulo Primero de la Primera Parte proponíamos la clasificación de los contribuyentes en función de una escala de cumplimiento. En la parte baja de la pirámide estarían los cumplidores y, a continuación, los que quieren cumplir, pero fallan, que precisarían de una comprobación parcial de sus obligaciones. Por encima de esta última categoría se situarían los incumplidores, que precisarán de una comprobación completa de sus obligaciones y, finalmente, los defraudadores, de los que se elevará el tanto de culpa a la Fiscalía, iniciándose contra ellos un procedimiento penal. Si bien las medidas o procedimientos a llevar a cabo frente a las distintas clases de contribuyentes difieren entre sí, a nuestro juicio, todas ellas precisan de la asistencia e información de la Administración Tributaria, dadas las características de un sistema basado en autoliquidaciones masivas, ya comentadas a lo largo de este trabajo. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., 2014. *Informe*… Op. Cit. P.: 32.

[383] CASANELLAS CHUECOS, M., 2014. Reino Unido… Op. Cit. Pp.: 104-107.

En el caso de las empresas y profesionales que desarrollen actividades económicas, el cumplimiento tributario no solamente incide sobre la relación jurídico-tributaria, sino, en general, sobre las relaciones que una sociedad pueda desarrollar en el tráfico económico en el ámbito de su actividad, especialmente en el caso de las corporaciones multinacionales, con mayores medios para asumir mecanismos de cumplimiento fiscal y prevención de conflictos en la materia. Es en este contexto en el que se desarrollan las políticas de buen gobierno corporativo y, concretamente, de *Tax Compliance*, cuya finalidad es la prevención de los incumplimientos en esta materia, de cara a que las entidades funcionen con seguridad jurídica y eficiencia, promoviendo, paralelamente, el establecimiento de relaciones de cooperación entre la Administración tributaria y las empresas, que tendrá efectos a nivel económico y competitivo[384]. Ejemplo de ello ya es, aunque se limite al ámbito tributario, el documento de operaciones vinculadas exigido por el artículo 18.3 de la LIS en relación con los artículos 13 y siguientes del RIS.

Bajo este contexto surge la norma UNE 19602:2019, de 27 de febrero, "Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso", cuyos antecedentes directos son las normas UNE-ISO 19600:2015, de 15 de abril, "Sistemas de gestión de compliance. Directrices"; UNE 19601:2017, de 17 de mayo, "Certificación de prevención de delitos en organizaciones"; e ISO 37001:2016, de 13 de octubre, "Certificación antisoborno"[385].

En síntesis, el *Tax Compliance* parte de la premisa de formalizar un estudio o un informe pormenorizado en que la empresa, con independencia de su tamaño, evalúe los riesgos fiscales a los que se enfrenta o, inclusive, los que tiene pretensión de asumir, lo que se encuadra dentro de las políticas de buen gobierno corporativo y fomento de la relación cooperativa con la Administración, basada, entre otros en los principios de eficiencia y confianza legítima. Como ya hemos puesto de manifiesto a lo largo de esta investigación, en España, el denominado *Tax Compliance* se encuadra en el ámbito de los modelos cooperativos de grandes contribuyentes, desarrollados a través de los, a nuestro juicio, tímidos ejemplos del Foro de Grandes Empresas y la publicación del Código de Buenas Prácticas Fiscales, al que se encuentran adheridas gran parte de las principales sociedades

[384] PAREJA GARCÍA, B., 2018. El tax compliance y el cumplimiento tributario: nuevos retos empresariales. *R.E.D.S., núm. 12, enero-junio 2018*. Pp.: 1-4.

[385] La ISO 37001:2016, de 13 de octubre, tiene por título original: "*Anti-bribery management systems -- Requirements with guidance for use*". Todas las normas UNE e ISO son publicadas por la entidad AENOR y se encuentran disponibles en: https://www.aenor.com/ [Consulta: diciembre 2019].

que operan en España[386], así como, más recientemente, el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, cuyo Código de Buenas Prácticas fue aprobado con fecha 2 de julio de 2019. Si bien el mencionado Código se puede considerar como una declaración de intenciones en aras a la mejora de las relaciones entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria, la adhesión a la norma UNE 19602:2019 puede contemplarse, en primer lugar, desde una perspectiva *ad intra*, para, a continuación, dar traslación a sus efectos *ad extra*, tanto de cara a proveedores y clientes, como, en especial, a la Administración Tributaria.

Cuando contemplamos la implantación de un sistema de gestión de riesgos tributarios *ad intra*, esto supone formalizar la estrategia fiscal de la entidad en cuestión, es decir, plasmar cuáles son los valores empresariales y las políticas de actuación en sus relaciones internas y externas, lo cual constituirá, en cierta medida, un código de la ética empresarial o, dicho de otro modo, un informe de transparencia de carácter transversal. Caracterizamos al mismo como transversal debido a que la función tributaria involucra a todas las demás funciones empresariales como, por ejemplo, la política mercantil o laboral de la entidad. Este es uno de los motivos por los que la propia norma UNE señala que la política de *compliance* tributario puede integrarse en una política de mayor alcance, no limitándose al riesgo tributario, cuestión que, sin duda, tendrá gran incidencia sobre las políticas de *compliance* penal y mercantil de la entidad, para lo cual consideramos que es fundamental conocer el contexto de la propia empresa, pues de este dependerá el nivel de exigencia del propio informe de cumplimiento.

Si bien no es labor de la presente investigación llevar a cabo un análisis pormenorizado de la nueva norma UNE, consideramos que, a través de la misma, se promueve el fomento del cumplimiento voluntario y cooperativo de las obligaciones tributarias, que deben iniciarse en el seno de la propia empresa, mitigando la planificación fiscal agresiva y concretando los riesgos fiscales a los cuales se puede enfrentar. Como ha señalado Teijeira Rodríguez (2015)[387], el establecimiento del *compliance* en el seno de la empresa es una herramienta eficaz de prevención de responsabilidades en el ámbito civil, mercantil, penal y tributario. Por todo ello, consideramos que no cabe llevar a cabo una

[386] La AEAT hace públicas las entidades adheridas en su página web. Así: Adhesión al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Fecha 19-09-2019.
[387] TEIJEIRA RODRÍGUEZ, M., 2015. Legal compliance: conceptualización en el marco de la regulación corporativa. En AA. VV. *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: Libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz*. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid. P.: 946.

gestión de cumplimiento parcial o centrada en un área, sino que la misma debe ser integral, teniendo como protagonista la función tributaria dentro de la propia empresa, toda vez que la misma incide sobre todas las demás áreas.

Sin perjuicio de todo lo anterior, hemos de llamar la atención sobre la norma UNE, dado que la misma, a nuestro juicio, en cierta medida constituye una declaración de buenas intenciones imprecisas. En este sentido, la norma contiene numerosísimas definiciones, entre ellas, "riesgo tributario" en su apartado 3.32, que se define como el "riesgo de que se produzca una contingencia tributaria", lo cual resulta tautológico, máxime si se toma en consideración que se distinguen dos clases de contingencias, de un lado, de procedimiento y, de otro, de interpretación, que se definen en los siguientes términos:

"a) Riesgo de procedimiento: riesgo (3.31) de existencia de una contingencia tributaria (3.9) como consecuencia de un inadecuado procedimiento (3.28) de gestión y control de las obligaciones tributarias de la organización (3.22).

b) Riesgo de interpretación: riesgo (3.31) de existencia de una interpretación de la norma, seguida por la organización (3.22), que no sea compartida, en última instancia, por los Tribunales de Justicia."[388]

La norma no contempla el riesgo legislativo entre las posibles contingencias que, a nuestro juicio, es esencial, especialmente debido a la complejidad y mutabilidad de las normas tributarias, estrechamente vinculado al riesgo de interpretación, y que incide sobre el nivel de conflictividad tributaria. No obstante lo anterior, las definiciones transcritas dudosamente transmiten el concepto de riesgo al que se refieren, dejando totalmente abierta la contingencia con conceptos que, a nuestro juicio, son intencionadamente indeterminados. En este sentido, será cada empresa la que, en su informe de *compliance*, concrete los riesgos específicos a los que se enfrenta, derivado de un análisis pormenorizado de su propio contexto jurídico-económico.

Los efectos *ad extra* que la elaboración de un informe de *compliance* puede tener, en el desarrollo de la relación jurídico-tributaria cooperativa, son limitados, como consecuencia de la ausencia de garantías jurídicas al respecto. Si bien la elaboración de informes de gestión de cumplimiento normativo es una muestra ejemplar, por parte de la

[388] La norma y las distintas definiciones contenidas en la misma hacen continua referencia las unas a las otras, mediante la remisión a sus correspondientes apartados, tal como se puede comprobar en las definiciones transcritas, extremo que redunda en su imprecisión y dificultad técnica.

empresa, de su voluntad de adecuarse a la legislación y criterios interpretativos en vigor, no tiene por qué constituir una prueba unívoca que permita acreditar que la empresa ha puesto "la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", en los términos establecidos por el artículo 179.2.d) de la LGT[389]. Por ello, pese a que establecer garantías jurídicas al respecto puede llegar a dar lugar a normas prolijas, consideramos que es la única vía para la efectiva de categorización de los contribuyentes en los términos señalados por Alonso González y que hemos seguido en nuestra investigación. El desarrollo y mantenimiento de sistemas de gestión de cumplimiento normativo debe ser considerado por la normativa, incorporando garantías jurídicas que promuevan la honestidad y transparencia en el actuar de los contribuyentes, que desarrollan actividades económicas y empresariales, lo cual, a nuestro juicio, puede incidir sobre el resto de los obligados tributarios. Esto supone que el *compliance* tributario pase de ser una suerte de *soft law*, carente de eficacia vinculante, a ser una institucionalización de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima entre la Administración y los administrados, lo que supone la adecuación a nuestra cultura jurídica, a través de su inclusión en el ordenamiento, de prácticas que originariamente se establecieron en el ámbito anglosajón. Dicho de otro modo, aun cuando consideramos que la elaboración de un plan de gestión de cumplimiento normativo tributario es fundamental para establecer el rol del contribuyente, de cara a su actuación ante la Administración, cierto es que la eficacia jurídica de tal plan solo puede venir dada por la regulación, cuanto menos reglamentaria, del contenido del informe de gestión, su mantenimiento, efectos y vinculación sobre las entidades públicas, entre ellos, la Administración Tributaria.

En todo caso, y para concluir el presente apartado, consideramos que el papel del contribuyente desde la planificación de la realización del hecho imponible, hasta el cumplimiento de la obligación tributaria, una vez realizado el anterior, debe revestir notas de honestidad y transparencia, a las que, en todo caso, se debe unir la actividad de información y asistencia por parte de la Administración tributaria, máxime en un contexto jurídico caracterizado por la presentación de autoliquidaciones masivas. Así pues,

[389] La entidad certificadora AENOR argumenta que la certificación de *compliance* tributario puede ser un elemento de prueba para acreditar el cumplimiento de obligaciones tributarias ante la Administración y los órganos jurisdiccionales; e incluso de atenuante o eximente en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Si bien la certificación puede constituir una prueba de la diligencia debida de la empresa o incluso la voluntad de cumplimiento de sus obligaciones por parte de la entidad y sus responsables, no existe garantía jurídica alguna al respecto.
https://revista.aenor.com/347/certificacion-de-compliance-ahora-tambien-tributario.html

aunando el papel de ambas partes de la relación jurídico-tributaria, la cooperación debe hacerse efectiva desde la, voluntariedad, la transparencia y bilateralidad[390], que favorecerá la creación de contextos de aplicación de tributos bajo el prisma de la seguridad, la confianza mutua y la participación de los ciudadanos en los asuntos públicos, que permitirá, especialmente a la Inspección de los Tributos, centrar sus funciones en la investigación y regularización de los incumplidores y defraudadores.

[390] Los principios de voluntariedad en la adhesión a las buenas prácticas, transparencia y confianza mutua, así como bilateralidad son principios contenidos en el Código de Buenas Prácticas de la AEAT, dirigido tanto a Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios como a Grandes Empresas. ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2019. *Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios.* [En línea]. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios_.shtml [Consulta: abril 2020]. ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2019. *Código de Buenas Prácticas tributarias*. [En línea] https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf [Consulta: abril 2020].

CAPÍTULO II. LA RELACIÓN COOPERATIVA EN EL ÁMBITO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIAS.

II.1. La cooperación en el ámbito gestión tributaria. Especial referencia a la comprobación limitada.

II.1.1. La conformidad tributaria en el seno del procedimiento de comprobación limitada.

La Ley General Tributaria hace distinción de dos procedimientos de comprobación tributaria, gestión (artículos 117 y siguientes de la LGT) e inspección (artículos 141 y siguientes de la LGT), que son desarrollados por los Departamentos de Gestión e Inspección de la AEAT, respectivamente.

El Departamento de Gestión de la AEAT desarrolla las funciones establecidas en el artículo 117 de la LGT, que enumera una lista abierta de competencias de los órganos de gestión, entre otras, las actuaciones de control dirigidas al control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y otras obligaciones formales por parte de los administrados. En sí, el mencionado precepto deja abierta la delimitación competencial al desarrollo de todas aquellas actuaciones no integradas en las funciones de inspección y recaudación, entre los que incluso se puede encontrar la formalización de acuerdos previos de valoración en el marco de la información y asistencia a los obligados tributarios, de acuerdo con el artículo 91 de la LGT, en tanto procedimientos de carácter preventivo. Al respecto, señala Aguas Alcalde (2014)[391] que mientras que los órganos de gestión abarcan los procedimientos de determinación de la deuda y los puramente burocráticos, como la elaboración de censos, información y asistencia tributaria, etc.; los órganos de inspección determinan la deuda y los órganos de recaudación obtienen el líquido resultante de la misma. En este sentido, las Memorias de la AEAT, el Departamento de Gestión Tributaria desarrolla, principalmente, las actuaciones de control extensivo, entendiéndose como tales aquellas cuya finalidad es la "detección y corrección

[391] AGUAS ALCALDE, E., 2014. El procedimiento… Op Cit. P.: 148.

de errores e incumplimientos menos complejos"[392]. Es decir, desde la gestión tributaria se tramita la verificación de las obligaciones y controles, basados en procesos informáticos[393], extremo que lleva a Monreal Lasheras (2001)[394] a calificar los procedimientos de gestión como altamente eficaces en la relación coste-beneficio. En los términos que expusimos en el capítulo dedicado al análisis de la conflictividad tributaria, el Departamento de Gestión, entre los años 2014 y 2016, practicó casi dos millones de liquidaciones de los tres principales tributos (IRPF, IS e IVA), que dieron lugar a una recaudación adicional de más de 8.600 millones de euros[395]. Estas liquidaciones son las coloquialmente denominadas "paralelas", que se efectúan frente a las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes, generalmente tramitadas a través de la comprobación limitada (artículos 136 a 140 de la LGT), que resulta el procedimiento de mayor relevancia de los iniciados de oficio por el Departamento de Gestión Tributaria. En este punto, la propia Exposición de Motivos de la LGT viene a destacar la creciente importancia que se le ha conferido al Departamento de Gestión[396], acompañada de la introducción de la comprobación limitada, que sustituye a la comprobación abreviada, cuya escasa regulación se contenía en el artículo 123 de la LGT de 1963, de tal manera que nos encontramos con dos clases de procedimiento, en función de la complejidad de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación: de una parte, la gestión, para incumplimientos de menor calado y, de otra parte, la inspección, para llevar a cabo investigaciones en profundidad.

---

[392] ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2018. *Memoria 2017*. [En línea]. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2017/_Ayuda_Memoria_2017.html [Consulta: abril 2020].

[393] La información suministrada por terceros, así como el empleo de sistemas informáticos que filtran, mediante cruces de datos, qué declaraciones deben ser objeto de revisión, es empleado por la gran mayoría de Administraciones Tributarias, como es el caso del sistema DIF o *Discriminant Inventory Function System* estadounidense. ROMERO FLOR, L.M., 2013. Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho comparado. *Revista Técnica Tributaria, número 120*. P.: 52.

[394] MONREAL LASHERAS, A., 2001. Los controles masivos… Op. Cit. Ponencia sin paginar.

[395] Nos remitimos en este punto a los datos elaborados en el capítulo correspondiente al análisis de las cifras de conflictividad tributaria.

[396] ORTIZ CALLE (2010) también ha destacado la importancia del Departamento de Gestión y la alta efectividad de la comprobación limitada desde que la LGT de 2003 le hiciera tomar impulso, como respuesta a los incumplimientos menores existentes en la elaboración de autoliquidaciones tributarias por parte de los obligados. ORTIZ CALLE, E., 2010. El procedimiento de comprobación limitada en la Ley General Tributaria. En AA. VV. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Cizur Menor: Aranzadi. P.: 563.

Cabe reseñar que la doctrina tributaria ha calificado este procedimiento de gestión como una "mini inspección", esto es, un punto medio entre una comprobación meramente formal, como resulta del procedimiento de verificación de datos, y la inspección tributaria, que supone una comprobación de mayor alcance e intensidad en la investigación del obligado[397]. Así, Pascual Pedreño (2014)[398] pone de manifiesto que la denominación más adecuada sería la de "procedimiento de inspección limitada", por cuanto participa de la naturaleza del procedimiento de inspección. En este sentido, la principal limitación, con respecto a este último, es que el Departamento de Gestión no se encuentra facultado para examinar las cuentas anuales de las sociedades mercantiles, de acuerdo con lo establecido en el artículo 136.2.c) de la LGT, si bien tiene amplias facultades de revisión, especialmente en el caso de aquellos sujetos no obligados a la llevanza de una contabilidad ajustada al Plan General Contable, lo que da lugar a que, en multitud de ocasiones, los órganos de gestión puedan efectuar prácticamente una inspección, sujetándose a los plazos propios de la comprobación limitada, mucho más ajustados, razón por la cual coincidimos con Pascual Pedreño en la calificación de "inspección limitada".

Tomando como referencia la calificación que la doctrina ha dado de la comprobación limitada, en el siguiente apartado abordaremos, en exclusiva, este procedimiento de gestión, toda vez que el mismo tiene un mayor contenido material que otros procedimientos de gestión, como resulta de la verificación de datos, de carácter formal y que se limita a cuestiones con mayor superficialidad, tales como los errores aritméticos[399]. Así pues, el debate sobre el fondo de la obligación tributaria que se da en el procedimiento de comprobación limitada se refleja en la existencia de un verdadero contradictorio entre Administración y contribuyentes. Por este motivo, así como por la importancia que, en términos absolutos en cuanto al número de autoliquidaciones revisadas mediante este procedimiento, hemos considerado fundamental revisar el mismo en clave cooperativa, a fin de introducir propuestas que fortalezcan el desarrollo de la relación jurídico-tributaria y reduzcan la conflictividad fiscal.

[397] FERREIRO LAPATZA, J. J. 2004. *La nueva ley…* P.: 213.
[398] PASCUAL PEDREÑO, E., 2014. El procedimiento de comprobación limitada. En MANZANO SILVA, E. (Coord.). *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Barcelona: Bosch Editor. P.: 229.
[399] CAZORLA PRIETO, L. M., 2018. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 18ª edición*. Cizur Menor: Thomson Reuters, Aranzadi. P.: 397.

II.1.1.1. La conformidad tributaria en el seno del procedimiento de comprobación limitada.

En la fase de tramitación del procedimiento de comprobación limitada, una vez la Administración haya recabado todos los datos necesarios a través del oportuno requerimiento al contribuyente o, en su caso, a terceros, con la proporcionalidad oportuna[400], y de forma previa a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho, en el plazo de diez días hábiles, contados desde el día siguiente de notificación de la propuesta (artículo 138.3 de la LGT y 164.4 del RGGI).

La fase de formulación de alegaciones es el momento procesal oportuno para que el obligado tributario, bien argumente lo que a su derecho convenga, bien preste su conformidad, total o parcial, con la propuesta de liquidación provisional notificada[401]. En este punto, debemos considerar si este modo de finalizar el procedimiento se puede asimilar a un mecanismo de terminación convencional, toda vez que la expresa conformidad o bien, el mero transcurso de plazo sin formulación de alegaciones, que podría asimilarse a una conformidad tácita, agiliza la finalización del procedimiento y, en consecuencia, la correspondiente notificación de la liquidación provisional, que ratifica la ya propuesta por el ente público.

La conformidad prestada por sí sola o exclusivamente en el curso del procedimiento de gestión no tiene ventajas para el propio obligado, salvo dar por finalizado el procedimiento con agilidad. En cualquier caso, la conformidad supone una adhesión a la

[400] El Tribunal Supremo ha señalado que el requerimiento a terceros se regirá por el principio de proporcionalidad, de tal manera que el mismo sea un presupuesto necesario para la realizar el procedimiento de comprobación bajo criterios de eficacia, al objeto de poder determinar la liquidación oportuna que deba girarse (Sentencia número 8479/1995, de 14 de febrero). De forma paralela, consideramos que debería interpretarse que el requerimiento al obligado tributario para aportar la documentación justificativa de sus operaciones financieras deberá regirse igualmente por el principio de proporcionalidad.

[401] La AEAT, junto con la propuesta de liquidación provisional, remite a los contribuyentes objeto de revisión un modelo para formular alegaciones cuyo contenido, escrito en primera persona, en referencia al obligado que firma el escrito dirigido a la Administración, es el siguiente:

El modelo de alegaciones que se adjunta a la propuesta de liquidación provisional tiene el siguiente contenido, escrito en primera persona, en referencia al contribuyente que firma el escrito dirigido a la Administración:

"Por todo ello deseo poner de manifiesto la opción señalada con una (x) de las dos que se recogen a continuación:

( ) Que, estando de acuerdo con la propuesta contenida en el citado escrito, no presento ninguna alegación.

( ) Que no estoy de acuerdo con la propuesta contenida en el citado escrito, por lo que deseo manifestar que: (…)"

propuesta de liquidación de la Administración, lo cual, a nuestro juicio, contiene los signos propios de la figura del allanamiento, por cuanto se ajusta a la definición dada por el artículo 21 de la LEC para esta figura procesal, a través de la cual el obligado reconoce y presta su aquiescencia a la liquidación provisional, al menos parcialmente y, adicionalmente, se adhiere íntegramente a la propuesta de sanción. A mayor abundamiento, el régimen de impugnación de las liquidaciones provisionales sobre las que se ha prestado conformidad corrobora nuestra perspectiva sobre la naturaleza jurídica de esta figura tributaria. Así pues, el artículo 140.2 de la LGT, en sede de los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada, establece que no cabe impugnación de las liquidaciones provisionales sobre las que el obligado tributario haya prestado conformidad expresa, salvo que pruebe que, en la aceptación de los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria, incurrió en error de hecho. Aun cuando este precepto se puede entender como una reiteración del artículo 107 de la LGT[402], Ortiz Calle (2010)[403] pone de manifiesto que este artículo resulta una especie de traslación del contenido de las actas de conformidad de la Inspección de los Tributos, extremo con el que coincidimos, máxime teniendo en cuenta la naturaleza de la comprobación limitada, asimilable a una mini-inspección, que da lugar a que la conformidad en sede de gestión se pueda asimilar, sin mayores ambages, a la prestada en el procedimiento inspector.

No obstante, de la interpretación del artículo 140.2 de la LGT se desprende una severa indeterminación, con relación a qué debe entenderse por "hechos y elementos determinantes de la obligación tributaria", así como por el momento en que debe existir conformidad expresa. En cuanto al primer punto, consideramos que deben tenerse en cuenta todas las circunstancias tomadas en consideración para la calificación y cuantificación de la deuda tributaria, desde el hecho imponible, propiamente dicho, hasta la valoración del elemento determinante del mismo, en definitiva, todo lo atinente al contenido de la liquidación provisional y su motivación. Por otra parte, consideramos que la conformidad expresa deberá llevarse a cabo en la fase de alegaciones, sin que la

[402] Artículo 107 de la LGT:
"1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.
2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho."
[403] ORTIZ CALLE, E., 2010. El procedimiento… Op. Cit. P. 578.

inactividad del obligado tributario por el mero lapso de tiempo pueda dar lugar a entender que el mismo se muestra conforme con la propuesta de liquidación, máxime si recurre la liquidación provisional *a posteriori.* Sin perjuicio de lo anterior, debemos recalcar la intencionada vaguedad de la Ley General Tributaria a la hora de definir el concepto de conformidad, que parece fundado en una aquiescencia que tiene lugar exclusivamente sobre los hechos y no sobre el Derecho a aplicar, en los mismos términos que se define en el caso de la Inspección de los Tributos, que abordaremos más adelante, en el apartado correspondiente a la finalización de dicho procedimiento.

Como hemos señalado en un párrafo anterior, refiriéndonos a las consideraciones Profesor Ortiz Calle, la conformidad en sede de comprobación limitada supone una traslación o asimilación de las actas de conformidad dictadas por la Inspección de los Tributos. Por ello, no podemos dejar de mencionar su cercanía al instituto italiano de la la *acquiescenza* tributaria, prestada a los denominados *avviso di accertamento* o *avviso di accertamento in rettifica*, equivalentes a las liquidaciones tributarias giradas por la Administración. Así pues, consideramos que esta asimilación cabe efectuarla no solo a las actas inspectoras[404], sino también extenderla a la conformidad en el procedimiento de comprobación limitada, por cuanto este último procedimiento constituye una actuación de control de menor grado, pero con una naturaleza y unos objetivos equivalentes a la inspección.

Si bien la señalada naturaleza similar de la comprobación limitada y la inspección dará lugar a que efectuemos propuestas de modificación conjuntas en un apartado posterior, consideramos que resulta conveniente incardinar la terminación convencional en el marco de los procedimientos de gestión[405]. La generalización de un sistema de autoliquidaciones masivas ha dado lugar a la privatización de la gestión tributaria, como hemos tenido ocasión de exponer en diversas ocasiones a lo largo de esta investigación, lo que da lugar a que, en número de contribuyentes, la incidencia del procedimiento de comprobación limitada sea muy superior a los sujetos pasivos que anualmente son objeto de inspección. Así, las Tablas **I a III,** para gestión; y **IV**, para inspección, expuestos en el Capítulo Segundo de la Primera Parte muestran la gran diferencia entre los sujetos sometidos a

[404] ANDRÉS AUCEJO, E., 2014. Reclamo e Mediazione tributaria nel Diritto Tributario italiano. Para cuándo en España? *Revista Quincena Fiscal*. Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A., núm. 17/2014 parte Estudio. P.: 119.

[405] MARTÍNEZ HORNERO, J., 1996. La terminación convencional en el procedimiento de inspección de los tributos. En AA. VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons. P.: 213-214.

procedimiento de gestión frente a los sujetos inspeccionados. Solo en el año 2018, se practicaron 663.932 liquidaciones "paralelas" por el Departamento de Gestión en sede de IRPF, IS e IVA, que supusieron una recaudación de 3.182,33 millones de euros; frente a los 26.082 sujetos inspeccionados, que dieron lugar a una recaudación de 5.166,11 millones de euros. Si bien la repercusión recaudatoria de los procedimientos de gestión es muy inferior a la que tiene lugar en el caso de la Inspección, el número de contribuyentes afectados por una comprobación limitada es claramente muy superior a los obligados anualmente inspeccionados. Por ello, frente al actual desarrollo de la comprobación, esencialmente por escrito y sin contacto directo entre actuario y obligado, consideramos conveniente el acercamiento entre ambas partes a través, cuanto menos, de una entrevista previa que informe al obligado sobre el procedimiento que va a iniciarse frente al mismo; así como una entrevista final a fin de limitar los casos que alcanzan la vía de revisión. Sin perjuicio de plantear la intervención de un tercero, que actúe como mediador entre las partes, en determinados casos, como es la necesidad concretar conceptos jurídicos indeterminados, de carácter objetivo, consideramos conveniente introducir la obligatoriedad del contacto directo entre actuario y obligado tributario a lo largo de la comprobación limitada, siguiendo los modelos desarrollados en otros ordenamientos como Reino Unido y Alemania, en que tienen lugar entrevistas y conversaciones de carácter informal y explicativa a los obligados, que expondremos en un apartado posterior.

De igual modo, y siguiendo las conclusiones de la profesora González-Cuéllar Serrano (2007)[406], que propone la traslación de las actas con acuerdo, propias del procedimiento inspector, como forma de finalización del procedimiento de comprobación limitada, a nuestro parecer, los mecanismos de composición de conflictos que sirven a la finalización del procedimiento en sede inspectora, son igualmente trasladables al procedimiento de gestión, incluso una vez mantenidas las entrevistas propuestas en el anterior párrafo. Como hemos visto, la comprobación limitada constituye un procedimiento abreviado de inspección, de tal manera que, trasladar mecanismos de cooperación entre Administración y contribuyentes en este ámbito, puede reducir las trabas burocráticas y los formalismos propios de estos procedimientos, evitando, en gran medida, que gran parte de las

[406] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 2007. Las actas de conformidad y las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria. En ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. (Dir.). *Estudios homenaje a Ayala*. Madrid: Dykinson. Pp.: 471-472.

liquidaciones provisionales que se dicten sean objeto de reclamación económico-administrativa[407].

II.1.1.2. La reducción de las sanciones por conformidad en el ámbito de gestión.

Si bien hemos señalado que la conformidad prestada en fase de gestión no supone ninguna ventaja para el contribuyente, salvo la agilización del procedimiento, la situación es distinta en el supuesto en que, como consecuencia del procedimiento de comprobación limitada, se incoe un ulterior expediente sancionador. En este caso, la adhesión del obligado tanto a la propuesta de liquidación notificada, unida a la adhesión prestada sobre la propuesta de sanción, da lugar a una importante reducción sobre el importe de esta última. Es decir, pese a que el sistema tributario español no se rige por el criterio de responsabilidad objetiva en materia tributaria[408], la aquiescencia prestada en gestión puede trasladarse al expediente sancionador, lo que dará lugar a la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 188.1.b) de la LGT, es decir, un 30% en caso de prestar conformidad y, adicionalmente, de un 25% sobre la sanción, ya reducida, si además de no presentarse recurso frente al acuerdo sancionador ni la liquidación, se efectúa el ingreso total de la deuda derivada de la sanción en periodo voluntario, o bien en los plazos fijados por el acuerdo de aplazamiento, siempre y cuando este se haya solicitado dentro del plazo de ingreso en periodo voluntario (artículo 62.2 de la LGT).

[407] Esta cuestión será tratada con mayor detenimiento en el apartado correspondiente a la evaluación de propuestas de introducción de medidas de coordinación entre Administración Tributaria y obligados tributarios.

[408] Tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 2 de noviembre de 2002, 18 de abril de 2007, 6 de junio de 2008 y 17 de julio de 2012, entre otras), como la doctrina del Tribunal Constitucional, representada, entre otras sentencias, por la 164/2005, de 20 de junio, interpretan el artículo 183 de la LGT y ponen de manifiesto que en el Derecho Tributario español no es posible sancionar en función del resultado, "sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad", toda vez que imponer una sanción de carácter objetivo por el mero hecho de haber dejado de ingresar la deuda tributaria, sin probar un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, vulnera el principio de presunción de inocencia.

Por el contrario, otros sistemas tributarios, como el colombiano, unifican procedimiento de gestión y de sanción, dando lugar a la objetivación de las sanciones impuestas, extremo que ha sido amparado por la Corte Constitucional colombiana en Sentencia C-690, de 1996.

Sin perjuicio de lo anterior, gran parte de la doctrina tributaria española ha criticado la unificación de los procedimientos de gestión y sanción que tiene lugar en la práctica, toda vez que producen la objetivación del expediente sancionador, con la consecuente indefensión del contribuyente, así como la quiebra del principio de presunción de inocencia, propio del Derecho Administrativo sancionador. AA.VV., 2018. *Declaración…* Op. Cit.

En definitiva, no recurrir la liquidación provisional ni el expediente sancionador que se incoe como consecuencia de la anterior, así como el pago o solicitud de aplazamiento con las garantías debidas en periodo voluntario, puede dar lugar a la reducción del 25% sobre la sanción ya reducida, derivado de la adhesión y consecuente conformidad sobre la comprobación en sede de gestión y en sede sancionadora[409]. La reducción acumulada asciende a un total del 47,50% sobre el importe inicial de la sanción, de tal manera que, a través de la misma se logran dos objetivos. De un lado, la Administración obtiene la inmediata recaudación y, de otro, el obligado tributario obtiene una generosa reducción sobre la sanción; finalizando, ambas partes, el procedimiento sin necesidad de acudir a la vía de revisión, cuestión que, a su vez, supone un ahorro de costes (asesor fiscal o abogado que tramite la reclamación oportuna) y tiempo de tramitación.

II.2. La cooperación en el ámbito de la comprobación de valores.

II.2.1. Planteamiento.

De forma previa, debemos señalar que el análisis que a continuación realizamos, tanto del procedimiento de comprobación de valores cuanto de la tasación pericial contradictoria, puede a priori exceder el propósito de esta investigación. No obstante, hemos considerado oportuno efectuar el mismo al objeto de tomar perspectiva sobre los mismos, de tal manera que la relación cooperativa en este ámbito y, concretamente, en el caso de aplicación del mecanismo de tasación pericial contradictoria pueda quedar debidamente encuadrada.

La comprobación de valores, establecida en los artículos 134 y 135 de la LGT y cuyo desarrollo se regula en los artículos 160 a 162 del RGGI, se caracteriza por ser un procedimiento iniciado de oficio, a través del cual la Administración Tributaria entra a cuestionar la valoración, a efectos fiscales, de un hecho imponible realizado por el obligado. Dicho de otro modo, el objetivo del mismo, en los términos del artículo 57 de la LGT, consiste en la verificación del valor de rentas, productos, bienes y demás elementos declarados, determinantes de la relación jurídico-tributaria. Si bien los

[409] Los requisitos para aplicar la reducción del 25% sobre la sanción, ya reducida, se han interpretado en su literalidad y ejemplo de ello es, entre otras, la contestación a la Consulta Vinculante V0736-09, de 7 de abril de 2009, por parte de la Dirección General de Tributos.

términos utilizados en la normativa del procedimiento se refieren a la mera comprobación, sin necesidad de contradicción, consideramos que la iniciación del mismo tiene como consecuencia el inicio de una controversia entre Administración y administrados, al menos en un grado mínimo, a través de la cual el obligado debe aclarar los extremos sobre la valoración que ha servido de base para calcular el impuesto a ingresar, que solo resulta evitable si previamente se han concluido acuerdos previos o se toma como base un valor fijado por los órganos tributarios.

La doctrina ha debatido en torno a la naturaleza del procedimiento de comprobación de valores. Pérez Royo y Carrasco González (2018)[410] consideran que se trata de un procedimiento auxiliar a los procedimientos de gestión e inspección, de carácter principal. Así pues, estos autores ponen de manifiesto que, dentro de un procedimiento de aplicación de tributos de carácter autónomo, la comprobación de valores tiene como finalidad la confrontación de los datos de valoración de bienes declarados, con los datos que, a juicio de la Administración Tributaria, son los correctos. Si bien reconocen que el artículo 57 de la LGT confiere autonomía a este procedimiento, como así han resaltado otros autores[411], se fundan en el artículo 159 del RGGI para justificar su carácter auxiliar[412], toda vez que el mismo tiene sentido en el marco de una eventual corrección de una autoliquidación, encuadrada en un procedimiento principal de comprobación. Coincidimos con esta vertiente doctrinal por cuanto, a nuestro parecer, el mero hecho de instar un procedimiento de comprobación de valores supone una actividad de control de la liquidación realizada y, por tanto, de una confrontación con el contribuyente, en lo relativo al valor fiscal declarado en su autoliquidación. En este sentido, aun cuando la LGT confiera autonomía a la comprobación de valores, este procedimiento, por sí mismo instado, carece de la eficacia suficiente, de ahí que lo califiquemos como auxiliar, es decir, un sub-procedimiento iniciado en el marco de las labores de verificación y control,

[410] PÉREZ ROYO F. y CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., 2018. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Vigésimo octava edición*. Navarra: Editorial Civitas Pp.: 313-314.
[411] LUQUE MATEO, M.A., 2014. El procedimiento de comprobación de valores. En: MANZANO SILVA, E. (Coord.). *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Barcelona: Bosch Editor. P.: 186.
[412] Artículo 159 del RGGI:
"La comprobación de valores también podrá realizarse como una actuación concreta en alguno de los siguientes procedimientos:
a) Procedimiento iniciado mediante declaración.
b) Procedimiento de comprobación limitada.
c) Procedimiento de inspección".

propias de la gestión y la inspección, dirigidas, en su caso, al re-cálculo del Impuesto, a través de la emisión de una liquidación.

A los efectos de nuestra investigación, la especial relevancia del procedimiento de comprobación de valores reside en el hecho de que uno de los mayores focos de incertidumbre fiscal se encuentra en la concreción de la valoración de los elementos que componen el hecho imponible. Con ello, no solo nos referimos a la valoración propiamente dicha, reflejada en la base imponible del tributo en cuestión, sino en los métodos utilizados como base de cálculo, especialmente debido a la ausencia de unicidad en la materia. En este orden, cada tributo e, inclusive, dentro del mismo, cada elemento del hecho imponible, llega a tener su propio método de cálculo, basado, en numerosas ocasiones, en conceptos jurídicos indeterminados como valor real o valor de mercado, que precisan de concreción[413], extremo que se relaciona con el fundamento de que el procedimiento de comprobación se extienda, en esencia, a ITPyAJD e ISD, por ser tributos que gravan el tráfico patrimonial, máxime tomando en consideración que la misma puede llegar a trasladarse a otros tributos como el IRPF[414]. El análisis de la conflictividad tributaria en sede económico-administrativo, llevado a cabo en el Capítulo Segundo de la Primera Parte, daba muestra de que estos dos tributos constituyen dos de las materias más litigiosas, en las que, a su vez, existe un mayor porcentaje de estimación favorable a los contribuyentes, siendo el asunto litigioso mayoritariamente vinculado a procedimientos de comprobación de valores, no solo por discrepancia con respecto a tal valoración sino también debido a la falta de motivación de las liquidaciones y dictámenes emitidos por la Administración tributaria en el seno de estos procedimientos[415].

En la línea de lo expuesto con anterioridad, este procedimiento es una figura ausente de unidad en la Ley General Tributaria, como bien ha señalado Martín Queralt (2018)[416], que destaca que son cuatro los distintos capítulos del Título III de la LGT que mencionan este procedimiento. Se hace mención del mismo en los artículos 85.2.d), 90 y 91 de la

[413] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 1998. *Los procedimientos …* Op Cit. P.: 351.
[414] Ejemplo de ello es el cálculo de la ganancia patrimonial derivado de la transmisión lucrativa de un elemento patrimonial, a efectos de IRPF. Para ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley de IRPF, se tomará como valor de transmisión el declarado en ISD, tomando como límite el valor de mercado. Dicho precepto, tal como se encuentra redactado, puede dar lugar a la iniciación de un procedimiento de comprobación de valores, a fin de verificar que el donante no declara un valor inferior a mercado. No obstante, su redacción es confusa y deficiente, si se relaciona con el concepto valor real, base de cálculo del valor de lo donado, de acuerdo con el artículo 9.b) de la Ley de ISD.
[415] LAGO MONTERO, J. M., 2018. *Litigiosidad tributaria*… Op. Cit. Edición online sin paginar.
[416] MARTÍN QUERALT, J. et alii, 2018. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Vigésima novena edición*. Madrid: Tecnos.

Ley, en la parte relativa a "Información y asistencia a obligados tributarios"; así como en los artículos 115.1, 117.1.g), 134, 141.d) y 145.2, como "actuaciones propias de la comprobación tributaria". Es decir, la Ley General Tributaria contempla la comprobación de valores desde el punto de vista preventivo, como figura de asistencia a los contribuyentes, previa a la liquidación; y como procedimiento auxiliar de gestión e inspección de los tributos, es decir, un procedimiento contradictorio de verificación y control de la obligación fiscal, en lo relativo a la cuantificación de los elementos configuradores del hecho imponible.

La mencionada dispersión se extiende, incluso, a la regulación de los medios de comprobación, establecidos en el artículo 57 de la LGT, que se enumeran una lista no cerrada de métodos de valoración (entre otros, capitalización o imputación de rendimientos, precios medios de mercado, cotizaciones oficiales, dictamen de peritos, etc.). Si bien la Administración Tributaria goza de discrecionalidad técnica para elegir el método de valoración más adecuado, la doctrina del TEAC[417] rechaza los métodos que, por motivos de confidencialidad, no identifiquen los comparables, toda vez que da lugar a la indefensión del contribuyente. De lo anterior se colige la necesidad de identificar y motivar todos y cada uno de los elementos que han dado lugar a la valoración efectuada por la Administración, consolidándose la jurisprudencia en la materia, a través de la Sentencia del Tribunal Supremo 8407/2011, de 7 de diciembre, que fija como doctrina legal el argumentario vertido por el Abogado del Estado en su recurso de casación en interés de ley[418]. Conforme al mismo, a la vez que exige la suficiente fundamentación de los actos de la Administración o, en otros términos, la motivación concreta y singularizada de su actuación, reconoce la discrecionalidad de la misma para elegir el método que considere más conveniente a cada situación. Sin perjuicio del margen decisorio del que goza la Hacienda Pública para optar por el método valorativo más oportuno en cada caso, debemos tomar en consideración que la exigencia de motivación de la actuación administrativa es una exigencia de los principios de legalidad y de interdicción de la

[417] Resoluciones del TEAC de fecha 05/09/2013 y 03/10/2013.

[418] Señala la referida Sentencia:

"La utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT ("Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores , por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse."

arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la CE), vinculados a los principios de eficacia y servicio al interés general por parte de la Administración (artículo 103 de la CE)[419].

En cualquier caso, pese a que la jurisprudencia del Tribunal Supremo no prioriza unos mecanismos sobre otros, sin requerir justificaciones adicionales, consideramos que el más adecuado, por su objetividad, es el dictamen pericial que, si bien más costoso, se ajusta, en mayor medida, a la realidad del elemento con trascendencia tributaria objeto de valoración, siempre que el examen pericial se adecúe, tanto en sentido material como temporal, al elemento del hecho imponible a valorar, en el momento de la realización del mismo. No obstante todo lo anterior, el artículo 57 de la LGT se remite en su último apartado a la normativa propia de cada tributo, por lo que deja abierta la vía para efectuar la comprobación de valores por otros medios no establecidos en la LGT, cuestión que tendrá gran incidencia en los tributos o elementos tributarios que gravan el tráfico patrimonial. Así, a modo de ejemplo, el artículo 37.1.b) de la LIRPF establece normas específicas de valoración para la transmisión onerosa de valores no admitidos a negociación en los mercados regulados[420].

Sin perjuicio de todo lo anterior, a los efectos que nos interesan, abordaremos la tasación pericial contradictoria, como método de resolución del conflicto derivado del inicio, de oficio, del procedimiento de comprobación de valores. En este sentido, la tasación pericial contradictoria, como veremos, puede calificarse como un sub-procedimiento en el que Administración y contribuyentes afrontan la controversia, con la pretensión de que la misma no se extienda más allá de la vía de aplicación de los tributos, sin alcanzar la vía de la revisión, bien mediante formas autocompositivas de resolución, bien mediante el empleo de fórmulas análogas al arbitraje, tal como se verá.

---

[419] En materia de motivación de los dictámenes periciales y demás métodos de valoración, destaca la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 26 de noviembre de 2015 (recurso 3369/2014) que exige la individualización y justificación singular del método utilizado y, en especial, la inspección el elemento objeto de valoración, a fin de garantizar la adecuación del valor propuesto por la Administración.

[420] A tal efecto, el artículo 37.1.b) de la Ley de IRPF establece como valor fiscal a declarar en IRPF, en el caso de transmisión onerosa de participaciones o valoraciones no admitidos a negociación en mercados regulados, el mayor de los siguientes, salvo que el valor calculado por las partes sea superior:

- Importe del patrimonio neto correspondiente a los títulos transmitidos resultante del balance, que corresponda al último ejercicio cerrado y previo a la fecha de devengo del Impuesto.
- Capitalización al 20% del promedio de resultados de los tres últimos ejercicios cerrados, previos a la fecha de devengo del Impuesto.

Cabe señalar que el último método es una concreción o desarrollo propio de la Ley de IRPF, con respecto del medio de comprobación estipulado en el apartado a) del artículo 57 de la LGT ("Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale").

II.2.2. La tasación pericial contradictoria.

La tasación pericial contradictoria se encuentra regulada en el artículo 135 de la LGT, como medio de comprobación de valores específico, cuya regulación se desarrolla en los artículos 161 y 162 del RGGI[421]. Pérez Royo y Carrasco González (2018)[422] califican la tasación pericial contradictoria como un medio de comprobación de segundo grado, toda vez que, en el momento de instarse, la Administración ya ha definido un valor fiscal sobre el objeto declarado en cuestión, en aplicación de alguno de los medios establecidos en el artículo 57 de la LGT. Tal como hemos puesto previamente de manifiesto, podría asimilarse como un sub-procedimiento encuadrado dentro de la comprobación de valores, que ya hemos calificado como auxiliar a las actuaciones de gestión e inspección. La tasación se inicia a instancia de parte cuando Administración y obligado disponen de una valoración fiscal previa del elemento del hecho imponible objeto de controversia, al objeto de alcanzar un consenso sobre tal valoración, razón que lleva a los autores mencionados a calificarlo como medio de comprobación de segundo grado. En este punto, Calvo Ortega (2009)[423] pone de manifiesto que, aun cuando la tasación pericial contradictoria se describa como un medio más de comprobación en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, en realidad se trata de un medio exclusivamente aplicable en apelación del resultado producido por el establecimiento del valor comprobado a través de un medio distinto. Así pues, si bien esta no es un recurso en sí mismo, el hecho de que sea el obligado quien insta este procedimiento, da lugar a que, de forma implícita, ponga de manifiesto su oposición a la regularización efectuada por la Administración[424].

---

[421] La tasación pericial contradictoria se introdujo a través del artículo 79 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, que modificaba el artículo 52 de la LGT de 1963, introduciendo el mecanismo mencionado.
Señalar que la LGT actual contiene una regulación genérica de la tasación pericial contradictoria, dado que la normativa de algunos impuestos regula su aplicación específica para tal tributo, como es el caso de la regulación contenida en los artículos 46 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Asimismo, la normativa autonómica también ha desarrollado este procedimiento y, ejemplo de ello, es el artículo 134 de la Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público, del Parlamento de Cataluña.

[422] PÉREZ ROYO F. y CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., 2018. *Derecho Financiero y Tributario*… Op. Cit. P.: 320.

[423] CALVO ORTEGA, R., 2009. *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General. II. Derecho Presupuestario. Decimotercera Edición*. Navarra: Thomson-Reuters, Civitas. P.: 288.

[424] La resolución del TEAC, de 9 de junio de 1999, señala:
"(…) aunque la tasación pericial contradictoria no es propiamente un recurso, tiene naturaleza claramente impugnatoria".

De acuerdo con el artículo 135.1.3º de la LGT, la tasación pericial contradictoria se promoverá dentro del plazo del primer recurso contra la liquidación efectuada, de acuerdo con los valores comprobados por la Administración Tributaria o, si así lo establece la normativa propia de cada tributo, contra el acto de comprobación propiamente dicho. Dicho de otro modo, la tasación pericial contradictoria supone el último paso antes del inicio de la vía de revisión del tributo. En todo caso, su instancia tendrá como consecuencia la suspensión de la ejecución de la liquidación, la suspensión del plazo para interponer recurso o reclamación económico-administrativa, así como del plazo de iniciación del procedimiento sancionador o, en caso de haberse iniciado, del plazo máximo para su terminación[425]. En este sentido, la suspensión de la ejecución supone una excepción al principio general de ejecutividad de los actos tributarios[426], con excepción de las sanciones (artículo 212.3 de la LGT), extremo que, para Martín Queralt (2018)[427], ostenta un carácter garantista, dado que la misma se mantiene hasta que finalice el procedimiento de tasación. Coincidimos con este autor cuando califica de garantista la suspensión de la ejecución, en tanto se resuelve la tasación, toda vez que se trata de medidas de justicia tributaria por cuanto, a nuestro juicio, supone una medida de evitación de ulteriores recursos, a fin de consensuar las valoraciones propuestas por Administración y administrados, que no puede dar lugar a que el contribuyente asuma más costes de los estrictamente necesarios para hacer valer su derecho. En relación con lo anterior, visto el momento en que tiene inicio la tasación pericial contradictoria, así como el objetivo del mismo, que no es otro que la evitación de la vía de revisión y la búsqueda de unidad en la valoración fiscal, González-Cuéllar Serrano (1998)[428] ha argumentado que el momento más adecuado para proponer la sujeción al procedimiento de tasación pericial contradictoria sea la fase de alegaciones, dado que resulta, en mayor medida, una

[425] La suspensión del procedimiento sancionador o, en su caso, del plazo máximo para su terminación se introdujo mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, toda vez que hasta entonces solamente se encontraba prevista de forma expresa la suspensión de la ejecución de la liquidación y el plazo para interponer recurso frente a ella. No obstante, Eseverri Martínez (2016) señala que se trata de una modificación puramente técnica, sin gran trascendencia, dado que las discrepancias en materia de comprobación de valores se basan en un criterio razonable basado en una interpretación del valor declarado, lo que excluye de responsabilidad tributaria, conforme al artículo 179 de la LGT. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., 2016. La tasación pericial contradictoria. En: BOSCH CHOLBI, J. L. (Coord.). *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. Madrid: AEDAF, Wolters Kluwer. P.: 225.

[426] GARCÍA MARTÍNEZ, A., 2010. El procedimiento de tasación pericial contradictoria. En: BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Navarra: Editorial Aranzadi. Pp.: 547.

[427] MARTÍN QUERALT, J. et alii, 2018. *Curso de Derecho Financiero…* Op. Cit. P.: 446.

[428] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 1998. *Los procedimientos tributarios*… Op. Cit. P.: 352.

actividad de revisión de la comprobación de valores, más que la utilización de un nuevo medio.

Coincidimos con la autora en este punto, dado que, en esencia, la tasación pericial contradictoria supone el contraste del valor declarado por el contribuyente y el comprobado por la Administración Tributaria, a través de la aportación de sendos dictámenes periciales que, si no se han realizado en el momento de proposición de la tasación pericial contradictoria, deberán ser llevados a cabo para el buen desarrollo del procedimiento. En este punto, tanto el ente público como los obligados parten de una valoración previa; de una parte, el valor declarado en la liquidación presentada por los últimos; y, de otra, el calculado por la Administración y notificado en la propuesta de liquidación. Por ello, consideramos el momento más oportuno sería aquel en el que el contribuyente puede optar por formular las alegaciones que considere convenientes a su derecho, confrontando la propuesta de liquidación de la Administración; y, si así lo estima oportuno, proponer la sujeción del asunto a la tasación pericial contradictoria. Así pues, el plazo para emitir una liquidación provisional deberá suspenderse, hasta que se resuelva el procedimiento de tasación.

II.2.2.1. Desarrollo del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

La LGT establece una regulación genérica de la tasación pericial contradictoria que, de acuerdo con el artículo 135.1, podrá instarse frente a los valores comprobados por la Administración y notificados al contribuyente, bien junto con la liquidación provisional, bien en acto separado de comprobación de valores[429]. Asimismo, el párrafo segundo del

[429] La generalización de la tasación pericial contradictoria, llevada a cabo con la promulgación de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, dio lugar a que se generalizara el promover la tasación frente al acto de liquidación, efectuado sobre la base de los valores comprobados, salvo que la normativa previese, de forma específica, la notificación separada e independiente del acto de comprobación, tal como ocurría anteriormente en el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Decreto 1018/1967, de 6 de abril. Actualmente, la posibilidad de separar el acto de comprobación de valores del acto de liquidación se encuentra exclusivamente previsto en el caso de ITPyAJD (artículo 46.2 de la Ley del Impuesto y 91.2 de su Reglamento de desarrollo) y en ISD (artículo 40.5 del Reglamento de desarrollo de la Ley de ISD), tributos, por otra parte, que, por gravar el tráfico patrimonial, son habitualmente objeto de comprobaciones de valor. No obstante, la práctica habitual suele ser la notificación directa del acto de liquidación, para evitar dilaciones del procedimiento a través de la notificación de actos de trámite, como es el caso de la notificación separada de la comprobación. En nuestra opinión, la excepcionalidad de la separación entre el acto de comprobación de valores propiamente dicho y el acto de liquidación es un motivo más para calificar este procedimiento como auxiliar a la labor de gestión o inspección tributarias.

mencionado precepto, faculta al obligado para reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria, siempre que se den tres requisitos: en primer lugar, que la normativa propia de cada tributo lo prevea; en segundo lugar, que el interesado considere que la notificación relativa a la valoración no esté suficientemente motivada o no contenga los datos y motivos suficientes tomados en consideración para el cálculo del valor comprobado; y, en tercer lugar, que el interesado interponga en tiempo y forma, bien recurso de reposición, bien reclamación económico-administrativa, como consecuencia de la falta de motivación del acto notificado por la Administración.

En relación con los tres requisitos para proceder a la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria, cabe señalar que la ausencia de motivación no es una cuestión objetiva, sino que tal denuncia se efectuará desde la perspectiva del obligado tributario que, en todo caso, deberá probar tal extremo en su recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Sin perjuicio de lo anterior, la facultad de reserva deberá encontrarse específicamente regulada en la normativa propia de cada tributo, tal como ha señalado la DGT en la contestación a la consulta vinculante V0799-08, de 17 de abril, extremo que, hasta el momento, solo se encuentra previsto en el caso de ITPyAJD, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120.1.2º de su Reglamento de desarrollo.

El objeto del procedimiento de tasación es el bien declarado, cuyo valor es objeto de comprobación. En el caso en que el procedimiento de comprobación verse sobre un conjunto de bienes, la doctrina económico-administrativa (Resolución del TEAC de 23-11-1993, RG 1208/1993) y la jurisprudencia tributaria (Sentencia de la Audiencia Nacional de 04-06-1998) coinciden al señalar que el objeto de tasación deberá tener un carácter homogéneo, es decir, constituir un conjunto uniforme de elementos del hecho imponible, como por ejemplo, inmuebles de naturaleza urbana, toda vez que la heterogeneidad desvirtúa el sentido de la misma, mediante la individualización de cada elemento de la base imponible objeto de controversia. A tal efecto, recordemos que la valoración de los elementos del hecho imponible que dan lugar al contradictorio se basa, en la mayoría de las ocasiones, en conceptos jurídicos indeterminados, de tal manera que la finalidad de este sub-procedimiento no es otra que despejar la incertidumbre valorativa existente al respecto y, en definitiva, conferir seguridad jurídica a la compleción de la obligación tributaria, tanto para la Administración, como para el administrado. De ahí que guarde sentido la individualización y concreción del valor de cada elemento objeto de comprobación, sin que proceda efectuar la tasación sobre un conjunto heterogéneo de

bienes. A modo de ejemplo, el ISD puede ser un caso paradigmático, en el que la base imponible se compone de elementos muy diversos entre sí, que constituyen el conjunto de la masa hereditaria o de los bienes donados (bienes inmuebles, cuentas y productos financieros, vehículos, etc.). Por tanto, el inicio de un procedimiento de comprobación de valores supondrá la individualización y concreción de la valoración de cada uno de los elementos, según la naturaleza y circunstancias de los mismos. Así, en cada uno de los inmuebles, se tendrá en cuenta la clase del mismo, situación geográfica y características propias de cada uno de ellos, a fin de adecuar su valor al mercado, sin que resulte posible, salvo contadas excepciones, una valoración en conjunto de los mismos.

En coherencia con lo anteriormente expuesto, no es posible instar la tasación pericial contradictoria frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial, declarados por aplicación de normas legales o reglamentarias, como por ejemplo, aplicación del valor catastral, dado que en este caso, el valor declarado es considerado oficial y, en consecuencia, inamovible por medio de la actuación de un perito. Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que, en estos supuestos, el procedimiento de comprobación de valores tiene escaso o nulo recorrido, por cuanto la propuesta de la Administración deberá sujetarse al valor oficial establecido y regulado por la norma. Este es el caso de la imputación de rentas inmobiliarias en IRPF, aplicable a los inmuebles urbanos a disposición de sus titulares, distintos de la vivienda habitual, cuya valoración se sujeta al valor catastral fijado a 31 de diciembre de cada ejercicio, sobre los que se aplicará un porcentaje u otro en función de si el valor ha sido revisado o no en los últimos diez periodos impositivos (artículo 85.1 de la Ley de IRPF).

En relación con el aspecto subjetivo de la tasación pericial contradictoria, el artículo 135.1 de la LGT señala que están legitimados para promover este procedimiento "los interesados", sin mayor concreción. Consideramos que deben entenderse como tal los obligados tributarios, por lo que apreciamos que debería entenderse como tales aquellos que se encuentren legitimados para interponer una reclamación económico-administrativa, de conformidad con el artículo 232 de la LGT[430]. Es decir, de una parte, los obligados tributarios y los sujetos infractores; y, de otra parte, cualquier persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

[430] Coincidimos con García Martínez (2010) con relación a los sujetos legitimados para instar la tasación pericial contradictoria. GARCÍA MARTÍNEZ, A., 2010. El procedimiento de tasación… Op. Cit. P.: 527.

No obstante, cabría preguntarse si los responsables solidarios y subsidiarios, así como los sucesores, se encuentran legitimados para instar la tasación pericial contradictoria. En el caso de los últimos, estos se encuentran incluidos en el artículo 35 de la LGT como obligados tributarios, de modo que, en caso de instarse un procedimiento de comprobación de valores, ya extinguida la personalidad jurídica del obligado principal, bien persona jurídica, bien persona física, estarían facultados no solo como interesados, sino como auténticos obligados tributarios. En el caso de los responsables, la posibilidad de instar una tasación pericial contradictoria se dificulta, como consecuencia del transcurso de los plazos correspondientes para su solicitud, una vez se inicia la derivación de responsabilidad, especialmente en el caso del responsable subsidiario. No obstante, su legitimación se puede amparar en lo establecido en el artículo 134.4 de la LGT, conforme al cual, si la legislación específica del tributo establece que la Administración debe notificar a los interesados el valor comprobado para que puedan promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria, estos podrán personarse bajo tal condición en el procedimiento. En todo caso, una ulterior derivación de responsabilidad se producirá en el momento en que, habiendo tratado obtener la recaudación oportuna, esta no se haya conseguido, habiéndose declarado fallido, de tal manera que la Administración se dirija al responsable, extremo que dificulta en suma el que los responsables adopten medidas de coordinación con la Administración para establecer el valor del elemento del hecho imponible, cuya tributación ha dado lugar a la derivación de responsabilidad, de tal manera que quedan excluidos de facto de la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria.

Algo similar ocurre con la extensión de efectos de la comprobación de valor a los transmitentes. No obstante, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 194/2000, de 19 de julio, declaró inconstitucional el artículo 14.7 de la Ley de ITPyAJD, introducido por reproducción de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que establecía que, en el caso de las transmisiones onerosas por actos *inter vivos*, el valor comprobado por la Administración tendría repercusiones tributarias, tanto para el transmitente como para el adquirente, siempre que exceda del 20%, siendo este exceso superior a doce mil euros, con respecto al valor consignado en el documento en que se materializa tal transmisión[431]. Señala el Tribunal Constitucional,

[431] Artículo 14.7 de la Ley de ITPyAJD, declarado inconstitucional por STC 194/2000, de 19 de julio:
"Cuando en las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de bienes y derechos, el valor comprobado a efectos de la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» exceda del consignado por las partes

en síntesis, que establecer tal traslación de la comprobación administrativa al transmitente supone una presunción *iuris et de iure*, de fraude por parte de este último, así como la realización de un acto de liberalidad equivalente a tal exceso en más de un 20% respecto de lo declarado, por parte del mismo, sin entrar a valorar las circunstancias concurrentes de cada caso y sin admitir prueba en contrario, cuestión que conculcaría el artículo 31.1 de la CE, a través de la aplicación de una medida de corte sancionador.

Por su parte, el Reglamento de ISD, en su artículo 40.5, concibe a los donantes como interesados a efectos de la comprobación de valores y extiende a ellos sus efectos, si bien no se pronuncia sobre su facultad para instar la tasación pericial contradictoria. Al respecto, coincidimos con Martínez Giménez (2010)[432] cuando señala que una lectura conjunta con la regulación contenida en el artículo 135.1 de la LGT permite concluir que los donantes están legitimados para instar la tasación pericial contradictoria en un procedimiento de comprobación de valores de ISD, dado que para el donante, el valor de transmisión, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en su Impuesto sobre la Renta, será el valor a efectos de ISD, de conformidad con el artículo 36 de la LIRPF. Consideramos que la extensión de efectos a los donantes constituye una excepción al principio de estanqueidad tributaria, por cuanto se traslada la valoración del hecho imponible declarado en ISD a IRPF y es tal excepción la que debe legitimar a los donantes a instar la tasación pericial contradictoria, si se inicia un procedimiento de comprobación de valores sobre el donatario, toda vez que los primeros pasan a ser interesados por el imperativo legal derivado de la extensión de efectos del acto de liquidación que se notifique.

En el caso en que la comprobación de valores se efectúe en el marco de un procedimiento de inspección, no hay duda alguna que, de firmarse el acta en disconformidad, podrá instarse la tasación pericial contradictoria. No obstante, en el supuesto en que la firma del acta sea, bien en conformidad o bien en acuerdo, no cabe instar la tasación pericial contradictoria, dada la especial naturaleza de esta clase de actas, que materializan el allanamiento del obligado tributario o bien una transacción entre el ente público y el administrado, si se firma con acuerdo, tal como veremos en el apartado dedicado a la

---

en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, éste último sin perjuicio de la tributación que corresponda por la modalidad expresada, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo."

[432] GARCÍA MARTÍNEZ, A., 2010. El procedimiento de tasación… Op. Cit. P.: 529.

finalización convencional en la Inspección de los Tributos, toda vez que, a través de la composición de la controversia en sede de aplicación de los tributos, sin que resulte preceptiva la intervención de peritos, tal como ocurre en la tasación pericial contradictoria. No obstante, conviene precisar que otros interesados deberían ser citados por la Inspección a fin de comparecer, dado que el valor probatorio de las actas de la Inspección, reconocido por el artículo 144 de la LGT, puede dar lugar a la extensión de efectos del valor comprobado y, en concreto, en el caso de los donantes, tal como hemos expuesto en el párrafo anterior, de modo que los interesados deberían tener constancia del procedimiento de inspección llevado a cabo, a fin de alegar lo que considerasen ajustado a su Derecho e, inclusive, en su caso, instar una tasación pericial contradictoria. En este punto, García Martínez (2010)[433] manifiesta que, si la valoración afecta a un tercero, la tasación pericial contradictoria debería instarse no contra el acta de inspección que, en su caso, se firme, sino contra el acto de valoración, que deberá documentarse mediante diligencia y notificarse al tercero, toda vez que el mismo sería legalmente interesado en la comprobación de valores. En definitiva, este autor propone la separación de acto de comprobación y acto de liquidación, debido a que los interesados en el primero, carecen de interés legal en impugnar el segundo. Si bien coincidimos con la argumentación del autor, por cuanto la separación de acto de comprobación y acto de liquidación es garantista, tanto para los sujetos pasivos que soportan el procedimiento, como para los interesados que se adhieren al mismo con motivo de la extensión de efectos, cabe señalar que la separación de actos puede dar lugar a dilatar aún más un procedimiento que, en situaciones ordinarias llega a alcanzar los 27 meses de duración, como es el caso de la Inspección de los Tributos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 150.1 LGT.

II.2.2.2. Momento para efectuar la solicitud de tasación pericial contradictoria.

En cuanto al desarrollo del procedimiento propiamente dicho, la solicitud de la tasación pericial contradictoria, efectuada en el plazo establecido en el artículo 135.1 de la LGT, supondrá el nombramiento de peritos tanto por la Administración como por el solicitante, salvo que existieran dictámenes previos, cuya cualificación deberá quedar acreditada en el propio expediente de comprobación de valores.

[433] GARCÍA MARTÍNEZ, A., 2010. El procedimiento de tasación… Op. Cit. P.: 534-535.

Si no existiera dictamen pericial previo, la Administración deberá nombrar perito, que emitirá dictamen en el plazo de quince días desde la admisión a trámite del procedimiento de tasación, cuyo contenido será plasmado en las hojas de aprecio. De no constar previo dictamen pericial de parte, una vez notificada la valoración efectuada por el perito de la Administración, el interesado dispondrá de diez días para el nombramiento de perito experto en la materia.

Una vez llegados a este punto del procedimiento, pueden darse tres circunstancias, que darán lugar a tres modos de finalización del procedimiento, tal como veremos a continuación, que determinarán la naturaleza de la propia tasación pericial contradictoria, en tanto mecanismo de cooperación entre la Administración y los contribuyentes.

Notificada la valoración pericial de la Administración, si el interesado no nombra perito en el plazo establecido, se le tendrá por desistido de su acción, dándose por finalizado el procedimiento, tal como establece el artículo 161.2.2º del RGGI.

En el supuesto en que el interesado nombre perito, se le hará entrega de la relación de bienes y derechos a valorar, al objeto de que, en el plazo de un mes, formule dictamen en las correspondientes hojas de aprecio. Si, transcurrido el periodo legal establecido, no se presentase el correspondiente dictamen, se dará al interesado por desistido en su acción.

El desistimiento producido por la inactividad del contribuyente, en cualquiera de los dos supuestos descritos en el párrafo anterior, da lugar a que, de facto, este preste su conformidad a la valoración de la Administración, extremo que puede calificarse como un allanamiento del interesado, más que como una renuncia a la acción, o incluso como una fórmula de adhesión indirecta al acto de comprobación. Dicho de otro modo, si el interesado llega a efectuar el nombramiento de perito, *a posteriori*, no se presenta el correspondiente dictamen, tal situación puede resultar dada por la evaluación del coste-beneficio de litigar por parte del administrado, que determine las reducidas posibilidades que este tiene en la confrontación del valor propuesto por el ente público en su liquidación provisional, de ahí que la inactividad del contribuyente suponga una forma de adhesión al criterio administrativo. Así pues, de acuerdo con la definición dada para la renuncia o desistimiento en el artículo 20 de la LEC, así como para el allanamiento, en el artículo 21 del mismo Cuerpo[434], consideramos que las consecuencias que tiene sobre el

[434] El artículo 20 de la LEC establece:

contribuyente la finalización del procedimiento por su inactividad, entendemos que se trata más bien de un allanamiento o conformidad con las pretensiones de la Administración[435]. La adhesión o conformidad con la valoración dada por el perito público no tiene por qué suponer una confesión o asunción de la negligencia en que pudiera haber incurrido el obligado en el momento de presentar su autoliquidación, sino que más bien puede venir dada por su propia estrategia procesal-fiscal, según la cual, interesa más asumir el coste de la liquidación girada, que contendrá el valor propuesto por el perito designado por el fisco, que confrontar tal propuesta, dado que supondría incurrir en gastos periciales y, con toda probabilidad, de asesoramiento jurídico-tributario, a riesgo de que pudiera llegar a nombrarse un tercer perito, tal como veremos más adelante.

Si en el plazo legalmente establecido, el perito de parte formula las correspondientes hojas de aprecio, se procederá al contraste de las valoraciones contenidas en cada uno de los dos dictámenes. Así, si la diferencia entre la tasación de parte y la tasación de la

---

"1. Cuando el actor manifieste su renuncia a la acción ejercitada o al derecho en que funde su pretensión, el tribunal dictará sentencia absolviendo al demandado, salvo que la renuncia fuese legalmente inadmisible. En este caso, se dictará auto mandando seguir el proceso adelante.
2. El demandante podrá desistir unilateralmente del juicio antes de que el demandado sea emplazado para contestar a la demanda o citado para juicio. También podrá desistir unilateralmente, en cualquier momento, cuando el demandado se encontrare en rebeldía.
3. Emplazado el demandado, del escrito de desistimiento se le dará traslado por plazo de diez días.
Si el demandado prestare su conformidad al desistimiento o no se opusiere a él dentro del plazo expresado en el párrafo anterior, por el Letrado de la Administración de Justicia se dictará decreto acordando el sobreseimiento y el actor podrá promover nuevo juicio sobre el mismo objeto.
Si el demandado se opusiera al desistimiento, el Juez resolverá lo que estime oportuno."

Por su parte, el artículo 21 de la misma norma señala:
1. Cuando el demandado se allane a todas las pretensiones del actor, el tribunal dictará sentencia condenatoria de acuerdo con lo solicitado por éste, pero si el allanamiento se hiciera en fraude de ley o supusiera renuncia contra el interés general o perjuicio de tercero, se dictará auto rechazándolo y seguirá el proceso adelante.
2. Cuando se trate de un allanamiento parcial el tribunal, a instancia del demandante, podrá dictar de inmediato auto acogiendo las pretensiones que hayan sido objeto de dicho allanamiento. Para ello será necesario que, por la naturaleza de dichas pretensiones, sea posible un pronunciamiento separado que no prejuzgue las restantes cuestiones no allanadas, respecto de las cuales continuará el proceso. Este auto será ejecutable conforme a lo establecido en los artículos 517 y siguientes de esta Ley.
3. Si el allanamiento resultase del compromiso con efectos de transacción previsto en el apartado 3 del artículo 437 para los juicios de desahucio por falta de pago de rentas o cantidades debidas, o por expiración legal o contractual del plazo, la resolución que homologue la transacción declarará que, de no cumplirse con el plazo del desalojo establecido en la transacción, ésta quedará sin efecto, y que se llevará a cabo el lanzamiento sin más trámite y sin notificación alguna al condenado, en el día y hora fijadas en la citación si ésta es de fecha posterior, o en el día y hora que se señale en dicha resolución."

[435] Así se pronuncia González-Cuéllar Serrano, poniendo de manifiesto que la adhesión del contribuyente a la valoración ofrecida por la Administración ya sea por su mera inactividad, se adecúa en mayor medida al allanamiento o conformidad, con independencia de que la tasación pericial contradictoria sea un procedimiento instado por el contribuyente o interesado. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 1998. *Los procedimientos*… Op. Cit. Pp.: 353.

Administración es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de las mismas, prevalecerá el dictamen aportado de parte como base para efectuar la correspondiente liquidación. En este aspecto, existe un problema de interpretación, respecto a si deben concurrir o no ambos requisitos, que se ha trasladado a un debate doctrina-jurisprudencia. Mientras que García Martínez (2010)[436] ha señalado que no debe interpretarse necesariamente que, para que exista acuerdo *inter partes*, es preciso que se cumplan ambos requisitos, sino que es más adecuado optar por una visión amplia en pro del acuerdo, Sentencias como la de TSJ de las Islas Baleares, de fecha 14 de marzo de 1997, estiman que es necesario cumplir ambos requisitos para que prevalezca el dictamen de parte. Coincidimos con la perspectiva compositiva de García Martínez, toda vez que es una forma de aproximar las posturas tanto de la Administración como del contribuyente, con la cesión de intereses de ambas partes, sin necesidad de extender aún más la controversia relativa al valor declarado. En este punto, si bien una interpretación literal de la norma nos traslada a las conclusiones del TSJ de Islas Baleares, consideramos que es necesaria una interpretación teleológica de la norma, favorable a que el procedimiento finalice con el consenso de ambas partes, sin necesidad de proseguir el procedimiento, máxime cuando las diferencias entre las valoraciones de los peritos son de una magnitud tal, que permiten cumplir uno de los requisitos legales.

Sin perjuicio de lo anterior, en ningún caso la valoración contenida en el dictamen pericial que sirva de base para emitir el acto de liquidación podrá ser inferior al declarado por el contribuyente, extremo que viene expresamente recogido en el artículo 121.6ª del Reglamento de ITPyAJD, cuestión que trae causa del propio sentido del procedimiento de comprobación de valores, que tiene lugar cuando surgen discrepancias entre el valor declarado y la valoración de los elementos del hecho imponible estimada por la Administración. Por ello, en función del resultado de la tasación pericial contradictoria, la oficina liquidadora solo podrá bien confirmar la declaración objeto de comprobación, procediendo al archivo de las actuaciones, bien girar la correspondiente liquidación provisional, en que se incluya la nueva valoración calculada. Partiendo del objetivo del procedimiento, esta dicotomía parece razonable, *a priori*, de tal modo que el consenso mínimo que pueden alcanzar ambas partes de la relación tributaria será, en todo caso, el valor declarado por el contribuyente. Sin perjuicio de lo anterior el perito de parte no solo puede confirmar la base imponible declarada por el contribuyente, sino también

[436] GARCÍA MARTÍNEZ, A., 2010. El procedimiento de tasación… Op. Cit. P.: 555.

dictaminar una valoración superior a la declarada por el interesado, pero inferior a la pericial del ente público, extremo que, a nuestro parecer, supondría una conformidad parcial con respecto a la discrepancia de la Administración.

Si la diferencia, en términos absolutos, entre el valor determinado por el perito de la Administración y el perito de parte es superior a 120.000 euros y al 10% de la tasación, será precisa la intervención de un tercer perito, nombrado por sorteo público, en los términos del artículo 135.3 de la LGT, y que actuará a modo de árbitro decisor en el conflicto. La tasación efectuada por este tercer experto tiene unos límites máximo y mínimo, que son los establecidos en las hojas de aprecio por Administración y contribuyente, respectivamente. No obstante, cabe señalar que podría darse el caso en que la valoración máxima fuera la del perito del contribuyente y la mínima, la establecida por la pericial de la Administración, tal como puede ocurrir en el caso en que el conflicto se produzca, por ejemplo, sobre el valor de adquisición de un bien, a efectos de determinar la posible ganancia o pérdida patrimonial existente en el caso de una transmisión.

En relación con la tasación efectuada por el tercero, la doctrina y la jurisprudencia no sólo establecen como requisitos necesarios su motivación y objetividad, a tenor del contenido del artículo 160.3.c) del RGGI, sino también la individualización de las mismas, sin que pueda resultar válida una tasación "estandarizada" o estereotipada[437], tal como ha señalado la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de mayo de 2015 (recurso 292/2013). Es decir, la individualización no solo supone que los elementos del hecho imponible no sean valorados en su conjunto, sino que exista concreción de cada uno o, cuanto menos, de un conjunto homogéneo; así como también que la valoración concreta atienda a las características propias del elemento en cuestión. De igual modo, es estrictamente necesaria una tasación coetánea al hecho imponible, esto es, dado el transcurso de plazo entre la realización del hecho imponible y la realización del dictamen pericial en el curso del procedimiento, el valor de los bienes objeto de comprobación podría haber cambiado, máxime cuando en la mayor parte de los casos se hace depender del valor de mercado, de tal manera que el tercero experto tendrá la obligación de evaluar el bien en el momento de realización del hecho imponible y no en el momento coetáneo a la comprobación. A

[437] D'OCÓN ESPEJO, A.M. y CHICO DE LA CÁ ARA, P., 2016. Algunas cuestiones problemáticas de la comprobación de valores: idoneidad del método empleado y liquidación de los intereses de demora. *Revista Quincena Fiscal núm.* Editorial Aranzadi, número 6/2016. P.: 63. Asimismo, destacamos la Sentencia del TC 36/2006, de 13 de febrero señala que el deber de motivar se encuentra encuadrado en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, en tanto "garantía frente a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos".

tal efecto, cabe destacar el contenido de la Orden del Departamento de Economía y Conocimiento de la Generalitat de Cataluña ECO/392/2014, de 30 de diciembre, por la que se establecen los requisitos mínimos que debe contener el informe de valoración del perito tercero en el procedimiento de tasación pericial contradictoria. En la misma, se recogen los requisitos exigidos por el artículo 160.3.c) del RGGI, pero además se establece la preceptiva individualización de las tasaciones. En el supuesto en que la tasación no reúna los requisitos establecidos, la Administración instará al perito para la modificación de la misma en el plazo de quince días. Transcurrido el mismo sin haberse llevado a cabo las modificaciones oportunas, el perito no devengará honorario alguno y procederá a nombrarse un nuevo perito de acuerdo con el procedimiento establecido en la LGT. No obstante, cabría la posibilidad de que el perito evacuase el trámite sin cumplir los requisitos legalmente establecidos, lo cual podría dar lugar a impugnar la valoración efectuada, tal como se verá en el apartado siguiente.

Por último, existe un mecanismo preventivo de "condena en costas", relativo al pago de honorarios. Así, establece el artículo 135.3 de la LGT que, en el caso en que la valoración determinada por el perito tercero supere en un 20% el declarado por el contribuyente, este asumirá los costes del procedimiento, asumiéndolos la Administración Tributaria en el caso contrario. Este mecanismo puede interpretarse como una figura disuasoria, de tal manera que el obligado debe evaluar el coste-beneficio de instar una tasación pericial contradictoria, cuanto menos, al tiempo de nombrar pericial de parte, una vez conocido el contenido de la tasación aportada por la Administración. Analizar el interés litigioso del asunto, al objeto de evitar una condena en costas, no solo es de interés para el contribuyente, sino también para la propia Administración, que puede ser condenada en costas en el supuesto en que la valoración aportada por el perito tercero sea igual o inferior, en un 20%, a la pericial de parte. En este sentido, si tomamos una interpretación flexible relativa a la intervención o no del perito tercero y, adicionalmente, lo baremamos con el riesgo de imposición de los honorarios de este último, consideramos que podría llegar a favorecerse el alcanzar un acuerdo, una vez conocidas las valoraciones de ambas partes de la relación tributaria, evitando dilatar innecesariamente el procedimiento, por cuanto ninguna de las dos partes puede llegar a estar interesada en continuar la controversia, una vez evaluado el coste-beneficio que supone la misma.

II.2.2.3. La naturaleza de la tasación pericial contradictoria.

La doctrina ha debatido sobre la naturaleza del mecanismo de tasación pericial contradictoria, tal como tendremos oportunidad de evaluar en el presente apartado. Ya hemos visto que, si bien no constituye un recurso propiamente dicho, debido a que se insta antes de iniciarse formalmente la vía de revisión, su naturaleza, a nuestro parecer, es impugnatoria, toda vez que, a través de su solicitud, el obligado tributario pone de manifiesto su disconformidad con la comprobación de valor notificada por la Administración. No obstante lo anterior, a los efectos de evaluar la tasación pericial contradictoria como un mecanismo de coordinación y resolución convencional de conflictos entre la Hacienda Pública y los obligados tributarios, debemos atender a la naturaleza de las distintas fases del procedimiento de tasación o, dicho de otro modo, las formas de finalización del mismo.

Calvo Ortega (2009)[438] califica la tasación pericial contradictoria, de forma genérica, como un mecanismo de simplificación de la gestión tributaria, constituyendo "una colaboración de los privados en esa misma gestión". Interpretamos que este autor, más que a una puntual colaboración de los contribuyentes en la gestión tributaria, hace referencia a que la tasación pericial contradictoria es un mecanismo de cooperación Administración-contribuyentes, constituyendo una de las escasas manifestaciones al respecto en nuestro Derecho Tributario. Añade Calvo Ortega que, dado que la tasación actúa como mecanismo corrector del resultado obtenido por la aplicación de otro medio de comprobación, esta constituiría un arbitraje privado sobre las obligaciones tributarias. Por su parte, Espejo Poyato y García Novoa (2015)[439] han considerado la tasación como un mecanismo de mediación-arbitraje que, si bien no constituye un recurso, sí tiene naturaleza de mecanismo impugnatorio. Estos autores señalan que la intervención de un tercero neutral, que acerque posturas supone una mediación, pero la necesidad de un perito tercero, que se convocará en el momento en que las valoraciones de los peritos de Administración y contribuyente difieran en 120.000 euros y el 10% de la tasación, da lugar a que deba acudirse a un "sistema arbitral *sui generis*".

[438] CALVO ORTEGA, R., 2009. *Curso de Derecho Financiero. I*… Op. Cit. P.: 289.
[439] ESPEJO POYATO, I. y GARCÍA NOVOA, C., 2015. La conflictividad tributaria… Op. Cit. P.: 65.

González-Cuéllar Serrano (1998)[440] distingue la naturaleza de la tasación pericial contradictoria, en función de las fases del procedimiento. Así pues, si solo intervienen los peritos del obligado y la Administración, la tasación constituiría un mecanismo autocompositivo que, a nuestro juicio, se aproximaría a lo que Singer (1996)[441] califica como "negociación sin hombre bueno". Los peritos de ambas partes constituirán el medio de prueba para aproximar las posturas entre Administración y contribuyente, de tal manera que, si la diferencia entre el valor determinado entre ambos peritos es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de la tasación, prevalecerá el valor del dictamen aportado por el contribuyente, dando lugar a un auténtico acuerdo transaccional de naturaleza autocompositiva. Se atenúan las discrepancias existentes entre ambas partes en aras a la finalización transaccional del procedimiento y el evitar la extensión el conflicto. En este punto, señala González-Cuéllar Serrano que la naturaleza de la tasación pericial contradictoria es transaccional, estando justificada por la existencia de una incertidumbre, como es la valoración del elemento del hecho imponible que ha dado lugar al conflicto, y cuya finalidad es la creación de certidumbre a través del otorgamiento de contraprestaciones por ambas partes, sobre la base del criterio de expertos, a fin de evitar la prolongación de una controversia.

Si tal finalidad no se consigue, como consecuencia de que las valoraciones contenidas en los dictámenes periciales difieren en las cuantías superiores a las legalmente previstas, será necesario recurrir a un perito tercero, lo que dará lugar a que la tasación pericial contradictoria constituya un método heterocompositivo de resolución de conflictos, que establecerá de forma inapelable, el valor del elemento del hecho imponible objeto de controversia. Este mecanismo, sin duda alguna se aproxima al arbitraje, por cuanto las partes ceden el poder de decisión a un tercero neutral y experto en la materia. No obstante, el poder de decisión del perito tercero no es total, sino que se encuentra limitado por las valoraciones proporcionadas por Administración y contribuyente. En definitiva, el área de conflicto entre ambas partes es concreto y se produce en la diferencia entre un valor máximo y un valor mínimo, dentro del cual el perito tercero deberá establecer su decisión, sin que pueda excederse de los antedichos valores legalmente marcados como topes y, a su vez, como límites para tomar su decisión arbitral.

[440] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 1998. *Los procedimientos*… Op. Cit. Pp.: 355-363.
[441] SINGER, L., 1996. *Resolución de conflictos…* Op. Cit. P.: 31.

II.2.2.4. Impugnabilidad de la tasación pericial contradictoria.

La LGT no se pronuncia expresamente sobre la impugnabilidad de la tasación pericial contradictoria. Sin embargo, el artículo 134.3 de la LGT, con ocasión de la finalización del procedimiento de comprobación, establece que no cabe recurso independiente contra la valoración, sino que el interesado podrá promover, bien tasación pericial contradictoria, bien plantear cualquier cuestión sobre la misma en el curso de los correspondientes recursos que se interpongan contra el acto de regularización. De este precepto parece desprenderse, de una parte que, para enjuiciar la valoración contenida en el acto de liquidación, solamente cabría invocar la tasación pericial contradictoria. González-Cuéllar Serrano (1998)[442] defiende la impugnabilidad de la valoración contenida en el acto de liquidación, tomando como base el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, reconocido en el artículo 24.2 de la CE, y el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 1995 (recurso 1235/1993), en cuyo fundamento de Derecho cuarto se argumenta que no existen motivos para dar preferencia a una prueba pericial practicada en sede administrativa, frente a la que pudiera ser practicada en sede judicial, pudiendo esta última contradecir lo dictaminado en sede administrativa, de tal manera que se admite el enjuiciamiento de la valoración contenida en el acto de liquidación, sin necesidad de acudir al mecanismo de tasación pericial contradictoria. Así, cualquier norma procesal que impida la práctica de pruebas periciales en el curso de un recurso jurisdiccional, infringirá el derecho a la tutela judicial efectiva y, en consecuencia, será inconstitucional. En términos similares, las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación 1880/2017) y de fecha 18 de mayo de 2020 (recurso de casación 3522/2017) han fijado como doctrina jurisprudencial que, al objeto de oponerse al método de comprobación utilizado por la Administración (en el caso de autos, el método establecido en el artículo 57.1.b) de la LGT, determinado por la estimación por referencia al valor catastral con aplicación de los coeficientes multiplicadores determinados y publicados por la Administración competente), han señalado expresamente que la tasación pericial contradictoria no es una carga para el interesado al objeto de rebatir la valoración contenida en el acto de liquidación, sino que su utilización es meramente potestativa, pudiendo valerse de los medios de prueba admisibles en

[442] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 2018. *Los procedimientos…* Op. Cit. Pp.: 364-366.

Derecho que considere oportunos, tanto en sede administrativa, cuanto en sede jurisdiccional.

Por otra parte, del artículo 134.3 de la LGT podría interpretarse que, si el interesado solicitó la tasación pericial contradictoria, no cabrá enjuiciar la valoración efectuada en su recurso, de modo que los tribunales podrían verse vinculados por tal valoración. Parte de la doctrina sigue una interpretación acorde al tenor literal de la norma, entendiendo que el resultado de la tasación pericial contradictoria no es impugnable, dado que este ya es un procedimiento decisorio[443], de tal manera que no sería posible simultanear la vía tradicional de recurso y la tasación pericial contradictoria, salvo que el recurso se plantee por motivos distintos a la valoración fiscal de la obligación.

No obstante, ¿qué ocurre en el supuesto en que la valoración derivada de la tasación pericial contradictoria sea errónea o carece de motivación suficiente y singularizada al caso concreto? En este caso, consideramos que el dictamen pericial y, en coherencia, el acto de liquidación incurriría en el vicio de nulidad que daría lugar, cuanto menos, a una revisión extraordinaria del procedimiento de comprobación. En tales términos, coincidimos con Martín Queralt (2018)[444] cuando critica que los órganos económico-administrativos no alcancen a enjuiciar la corrección material de las valoraciones efectuadas en el seno de los procedimientos tributarios, toda vez que limitan su actuación sin respaldo legal, cuestión que se opone al carácter preceptivo de la vía administrativa previa. Cabe señalar que esta interpretación relativa a la impugnabilidad de la tasación pericial contradictoria parte de la naturaleza probatoria de la misma, de tal manera que tal procedimiento constituiría no una forma de resolución de la controversia surgida entre la Administración y los contribuyentes, sino un medio de prueba más. Esta calificación coincide con la tesis de Eseverri Martínez (2016)[445] quien, sigue la argumentación esgrimida por la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3 de febrero de 1999, define la tasación pericial contradictoria no como un medio de impugnación, sino como un medio probatorio, seguido a través de un contradictorio, que derivará en un arbitraje privado, si finalmente interviene el perito tercero dirimente.

[443] En estos términos se pronuncian Calvo Ortega (2009) y García Martínez (2010). CALVO ORTEGA, R., 2009. *Curso de Derecho Financiero. I*… Op. Cit. P.: 291. GARCÍA MARTÍNEZ, A., 2010. El procedimiento de tasación… Op. Cit. P. 545-546

[444] MARTÍN QUERALT, J. et alii, 2018. *Curso de Derecho Financiero*… Op. Cit. P. 448. En los mismos términos, LAGO MONTERO, J. L. Dir., 2018. *Litigiosidad fiscal*… Op. Cit. Edición online sin paginar.

[445] ESEVERRI MARTÍNEZ, E., 2016. La tasación pericial contradictoria… Op. Cit. 226-228.

En todo caso, lo antes expuesto solamente guarda sentido cuando se debe nombrar un perito tercero para solventar el conflicto entre las partes, donde cabría cuestionar la valoración, sobre la base de la actuación del tercero. Si Administración y contribuyente ya han acercado posturas de forma previa, sin la necesidad de intervención de un tercero, entendemos que existe un acuerdo que no resulta impugnable en sede judicial, salvo por la vía de los vicios del consentimiento o la nulidad de pleno derecho, tal como ocurre con las actas con acuerdo de la Inspección de los Tributos. Al respecto, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria[446] planteó la posibilidad de limitar las posibilidades de recurso frente a la tasación, a las causas relativas a la nulidad de pleno derecho o bien cuando la valoración del tercero sea superior, en un 20 por cien, a la efectuada por el perito de la Administración. A su vez, reconocía las dificultades constitucionales para negar las posibilidades de recurso en caso de intervención del perito tercero, especialmente en cuanto a la motivación de la valoración.

A nuestro juicio, la tasación pericial contradictoria, en el caso en que se haga necesaria la intervención de un perito tercero, debería ser susceptible de recurso o, cuanto menos, el interesado debería encontrarse legitimado para instar un procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, en los términos del artículo 217 de la LGT, que sea garantía de que la imposición se ajusta a los principios y fundamentos constitucionales, no solo de tutela efectiva, sino también los propios del artículo 31.1 de la CE. Consideramos que limitar las vías de impugnación en el caso en que el interesado inste la tasación pericial contradictoria, toda vez que, si esta vía alternativa contiene alguna falla como, por ejemplo, la falta de motivación del dictamen pericial del tercero, ha de abrirse la vía para acudir a obtener la tutela de la jurisdicción contencioso-administrativa, a fin de obtener la justicia debida. Dicho con otras palabras, pese a que la tasación pericial contradictoria es un mecanismo de resolución del conflicto en la vía administrativa, el mismo no puede constituir una restricción al acceso a la jurisdicción ordinaria (Fundamento Jurídico Tercero de la STC 275/2005, de 7 de noviembre). En tales términos, la Sentencia del TC 77/2007, de 16 de abril ha admitido la viabilidad de impugnar la tasación pericial contradictoria mediante la admisión de la prueba pericial judicial, en aras de garantizar el derecho a fundamental a la tutela judicial efectiva, tanto en su vertiente de evitación de la

[446] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, 2001. *Informe para la*… Op. Cit. P.: 222.

indefensión, como del derecho a que el obligado utilice todos los medios de prueba admitidos en Derecho para su defensa, de tal manera que la vinculación del resultado de la tasación pericial contradictoria tenga efectos administrativos, pero los mismos no se trasladen al ámbito jurisdiccional[447]. Sin perjuicio de lo anterior, partiendo de la naturaleza arbitral de la intervención del perito tercero, consideramos viable impugnar su decisión, mediante una reclamación análoga a la acción de anulación del laudo arbitral, tal como resulta admitido en el procedimiento establecido en los artículos 40 y siguientes de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje, que podrá tener cabida en caso de invalidez del dictamen del perito dirimente, como es el caso en que exista ausencia de motivación suficiente.

II.2.2.5. Propuestas de mejora a la luz de la relación cooperativa.

Cabe reseñar que la tasación pericial contradictoria es un procedimiento de uso reducido por su elevado coste, así como su dilación temporal. En relación con esta última cuestión, el interesado se encuentra facultado para instarlo en el plazo de interposición del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa frente al acto de liquidación. Es decir, una vez finalizado el procedimiento de gestión, en cuyo caso se extiende un máximo de seis meses, o de inspección, que puede alcanzar, en general, los dieciocho meses e incluso extenderse por un periodo de hasta 27 meses. Por

[447] En la misma línea, destaca la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2000 (recurso 3668/1994) admite el recurso jurisdiccional si el recurrente no está conforme con el dictamen emitido por el perito dirimente en el seno de la tasación pericial contradictoria. Señala la misma:
"Es innegable, que los Órganos del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo pueden revisar las actuaciones llevadas a cabo por la Administración Pública para la exacción de los tributos, y, dentro de ellas, las de comprobación de valores, y, por tanto, los expedientes de tasación pericial contradictoria, tramitados.
No hay peculiaridad, ni limitación alguna respecto de la revisión jurisdiccional del valor señalado mediante la tasación pericial contradictoria, de modo que los recurrentes pueden impugnar el valor señalado, y pueden por ello proponer la práctica de la prueba de peritos, y el Tribunal acordar que se realice en sede jurisdiccional, todo ello de conformidad con las normas de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que se aplican al proceso contencioso-administrativo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 74, apartado 4, de la Ley Jurisdiccional. (…)
Como ya dijimos en nuestra sentencia de fecha 19 de enero de 1996 (Recurso apelación núm. 3922/1991) y ahora hemos ratificado, la aceptación por parte de la Administración y del sujeto pasivo del avalúo que haga el tercer perito, dentro del procedimiento de tasación pericial contradictoria, regulado en las disposiciones propias del Derecho Tributario que hemos reseñado, tiene efectos exclusivamente en el ámbito administrativo, pero no en el jurisdiccional, dado que el interesado está plenamente legitimado para recurrir en vía contencioso-administrativa el resultado de la tasación pericial contradictoria, administrativa, que culmina en un acto administrativo de comprobación del valor real, susceptible de impugnación."

ello, consideramos que el impulso de esta figura debe llevarse a través de una modificación del momento procesal oportuno para instar la misma.

Así pues, tanto en los procedimientos de gestión como de inspección tributaria, consideramos que el interesado podría instar su solicitud, una vez se abra el trámite de audiencia, de tal manera que, de forma paralela a la formulación de las alegaciones correspondientes, el interesado pueda solicitar la sujeción del procedimiento a la tasación pericial contradictoria. La reforma del momento procesal de solicitud pasaría por la modificación del artículo 135.1 de la LGT, dado que, en nuestra opinión, el procedimiento ganaría en eficacia administrativa y agilidad en la resolución del mismo, evitando su dilación hasta la vía de revisión, una vez emitida la liquidación provisional. Dicho de otro modo, aunando trámite de audiencia y tasación pericial, la Administración podrá resolver sobre las alegaciones que versen sobre extremos distintos a la valoración de los elementos del hecho imponible y, de otro lado, someter el enjuiciamiento de este último aspecto al procedimiento de tasación.

Sin embargo, lo expuesto anteriormente no elimina uno de los principales obstáculos para acceder a este procedimiento, como es el coste del mismo. El obligado tributario debe soportar los honorarios correspondientes al perito de parte e, inclusive, debe evaluar el coste-beneficio de litigar, con el riesgo de soportar los honorarios del perito tercero que, en su caso, se nombre, a fin de dirimir la controversia, si se dan las circunstancias establecidas en el artículo 135.3 de la LGT. El elevado coste de este procedimiento es difícilmente revisable, por cuanto la intervención, como mínimo, de un perito de parte se plantea necesaria, incluso para rebatir la valoración de la Administración o como medio de prueba en la vía de revisión ulterior, aun cuando no se inste la tasación pericial contradictoria. Podría plantearse que la Administración sufrague los costes del perito de parte en el supuesto en que prevalezca la tasación dada por el contribuyente, por cuanto supone un coste adicional que el interesado debe asumir, en aras a defender la corrección de su propia autoliquidación. En este punto, reiteramos nuestra referencia a la legislación italiana (artículo 7 del Decreto Ministerial número 37 de 1997), que establece el deber legal de evaluación del coste-beneficio de litigar por parte de la Administración y, en sede de tasación pericial contradictoria, un mecanismo de condena en costas anticipada o de satisfacción de los gastos en que ha incurrido el interesado, dará lugar a sopesar, antes de la notificación de la propuesta de liquidación provisional, el riesgo de iniciar un contradictorio con el contribuyente. En todo caso, la evaluación del coste de esta figura

procesal no debe dejar de lado el hecho de que el perito tercero es nombrado cuando las diferencias entre las valoraciones de la Administración y de parte superan los 120.000 euros y el 10% de las mismas. Dicho de otro modo, la tasación pericial contradictoria es un mecanismo que se utiliza cuando la cuantía litigiosa es elevada, de tal manera que al obligado le compense el nombramiento y la asunción de los honorarios de peritaje, a fin de valorar una base imponible, sobre la que se calculará el Impuesto a ingresar.

En todo caso y aun cuando las cuantías a dirimir sean elevadas y, por tanto, el contribuyente asuma en muchos casos el coste del perito como parte del negocio jurídico llevado a cabo, recordemos que, en sede de tributos cedidos, ITPyAJD e ISD son las materias con mayor índice de litigiosidad en sede económico-administrativa, a lo que se une un índice de estimación favorable a los contribuyentes, tal como tuvimos oportunidad de estudiar en el Capítulo Segundo de la Primera Parte[448]. Estos tributos, que gravan el tráfico patrimonial, son, en mayor medida que otros, susceptibles de procedimientos de comprobación de valores y, en consonancia, de sujeción a la tasación pericial contradictoria. Por ello, consideramos conveniente la introducción del reembolso del coste del dictamen pericial de parte, a fin de facilitar la resolución del conflicto en sede de gestión/inspección, sin necesidad de instar procedimientos de revisión. A este respecto, proponemos la introducción del siguiente inciso en el párrafo tercero del artículo 135.3 de la LGT:

"Los honorarios del perito del obligado tributario serán satisfechos por éste. Cuando, de acuerdo con lo establecido en el apartado anterior, la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario sirva como base al acto de liquidación, la Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste del dictamen pericial aportado. La cuantía a reembolsar no podrá superar el importe establecido por los criterios orientativos del Colegio Profesional correspondiente. Si la valoración del perito designado por el obligado tributario fuera superior a la declarada por este último, el reembolso se efectuará proporcionalmente a la parte correspondiente

[448] De acuerdo con la Tabla VIII, las reclamaciones económico-administrativa presentadas en concepto de ITPyAJD e ISD, en su conjunto, ascendieron a aproximadamente a 48.000 anuales, desde el ejercicio 2011 (con la salvedad de 2017 y 2018, cuyo nivel de entrada fue inferior, con 33.086 y 31.762 reclamaciones, respectivamente). Por su parte, en los años de referencia, se emitieron entre 41.000 y 50.000 resoluciones (salvo en el ejercicio 2018, en que las resoluciones se limitaron a 31.917), con una tasa media de estimación favorable a los contribuyentes del 61,47%, conforme a nuestro Gráfico V.

a la diferencia entre la valoración de la Administración tributaria y la del perito designado por el obligado tributario."

Adicionalmente y retomando la idea de flexibilizar el alcance de un acuerdo entre ambas partes de la relación tributaria, consideramos que las diferencias de 120.000 euros y el 10% de las valoraciones periciales, debe entenderse como una disyuntiva, es decir, flexibilizar el criterio para que el cumplimiento de uno u otro requisito dé lugar a que las partes alcancen el consenso. Un punto fundamental de cara a dirimir la controversia en estos casos puede ser la convocatoria a las partes para establecer un diálogo final, motivado, sobre las valoraciones efectuadas, en el que intervengan los peritos, a los efectos de justificar y razonar el informe elaborado.

La regulación de la figura de la tasación pericial contradictoria en fase de embargo, regulada en el artículo 97 del RGR, guarda cierta similitud con nuestra propuesta, dado que siempre que las valoraciones de los bienes embargados por Administración y contribuyentes difieran en más de un 20 por cien, se establece la convocatoria del obligado tributario a fin de dirimir las diferencias de valoración, de lo que se dejará constancia por escrito. Si bien, como veremos con mayor detenimiento, el Reglamento de Recaudación no establece los términos en que se debe desarrollar la comparecencia, consideramos que es una regulación por implementar en los procedimientos de gestión. En este sentido, en el caso en que las diferencias en las tasaciones periciales de Administración y obligado sean de 120.000 euros o del 10% de la valoración, la convocatoria de partes, que podrán intervenir con sus respectivos peritos, a fin de que estos den cuenta de sus respectivos informes y los contrasten *in situ*, al objeto de evitar que la controversia se dilate con la intervención de un tercer experto, que actúe como árbitro. Solamente en los casos en que esta comparecencia finalice sin acuerdo, es decir, en el caso en que se agoten las vías de concertación, se dictará resolución que dará lugar al nombramiento de perito tercero, que dirima la controversia de forma definitiva, en su posición de árbitro *supra partes*.

Sin perjuicio de lo anterior, para evitar cualquier sospecha arbitrariedad y de mercantilización de las obligaciones tributarias, creemos que es imprescindible que la Administración tributaria publique instrucciones públicas a seguir por parte de sus funcionarios, así como que permita el acceso a los archivos correspondientes a las negociaciones llevadas a cabo, a modo de base de datos doctrinal, tal como puede ocurrir con las resoluciones del TEAC. Estas medidas no solo son favorables para garantizar la

actuación de los actuarios y peritos, de acuerdo con la legalidad, sino también pueden resultar una herramienta de análisis previo para los obligados tributario que se vean incursos en esta clase de procedimientos. Si bien esta labor es más bien de prevención, consideramos que es clave a los efectos de afrontar un conflicto venidero o como preparativo del mismo, una vez que se ha iniciado el procedimiento de comprobación de valores. En este punto, debemos recordar la excepcional labor de elaboración de información pública y accesible relativa a procedimientos, llevada a cabo por el ordenamiento británico, esencial para mantener un nivel de confianza y seguridad jurídica tales, que la conflictividad tributaria es casi simbólica[449]. Documentos como el denominado *Litigation and Settlement Strategies* o el denominado *Code of Governance for resolving tax disputes*[450], que anualmente describen las directrices y política a seguir por el HMRC, consistente en la colaboración, sobre la confrontación, al objeto de recaudar "*the right tax at the right time"* e incidiendo en la oralidad de los procedimientos[451], constituyen un ejemplo para hacer efectiva la consumación de instrucciones generales relativas de negociación a seguir por parte de los actuarios y el desarrollo de bases de datos correspondientes a los procedimientos de tasación pericial contradictoria, lo que supone refuerzo para la seguridad jurídica en este ámbito.

[449] Recordemos que en los años 2014-2015 y 2015-2016 se resolvieron, respectivamente, un total de 1.303 y 1.041 asuntos tributarios en los denominados *First-tier Tribunal* o Juzgados de Primera Instancia, especializados en la materia. En España, los TSJ, que actúa a modo de primera instancia tributaria, salvo en el caso de tributos locales, conocieron de aproximadamente 14.997, 20.049 y 19.336 asuntos en los mismos años de referencia. Tomando en cuenta las dimensiones de uno y otro Estado, así como la existencia de la vía económico-administrativa, que no existe en Reino Unido, es un ejemplo más de la grave situación litigiosa que atraviesa España. HMRC, 2016. *How we resolve…* Op. Cit. P.: 29.

[450] HMRC, 2013. *Litigation and Settlement Strategy (LSS)*. [En línea]. Disponible en: https://www.gov.uk/government/publications/litigation-and-settlement-strategy-lss [Consulta: septiembre 2017].
HMRC, 2014. *Code of governance for resolving tax disputes*. [En línea]. Disponible en: http://www.hmrc.gov.uk/gds/em/attachments/code_of_governance.pdf [Consulta: septiembre 2017].

[451] HMRC, 2013. *Resolving tax disputes. Commentary on the litigation and settlement strategy*. P.: 17. [En línea]. Disponible en: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/387770/Commentary_on_litigation.pdf [Consulta: septiembre 2017].

II.3. La cooperación en el ámbito de la Inspección de los Tributos.

II.3.1. Comentarios previos.

La regulación principal de las funciones y facultades de la Inspección de Tributos se contiene en los artículos 141 y 142 de la LGT, desarrollados en el Título V del RGGI, artículos 166 y siguientes. La Inspección tributaria se define, tal como ha señalado Ferreiro Lapatza (2004)[452], como el conjunto de órganos cuya misión esencial es conseguir los datos y pruebas sobre los hechos imponibles realizados por los contribuyentes y necesarios para asegurar la aplicación de los tributos en los términos requeridos por la Ley. En tal sentido, el objetivo básico del Departamento de Inspección es la comprobación e investigación tanto de los hechos imponibles efectivamente realizados y declarados cuanto el descubrimiento de aquellos que, pese a haberse llevado a cabo, no han sido declarados. En los términos en los que hemos descrito la labor básica de la Inspección, es fácil confundir la misma con buena parte de las funciones sobre las que el Departamento de Gestión Tributaria ostenta la competencia, máxime, tomando en consideración que las facultades de uno y otro departamento no difieren de forma sustancial, aun cuando el artículo 141 de la LGT establece una lista abierta de amplísimas facultades para la Inspección. Así pues, la delimitación competencial entre ambos departamentos pasa por la distribución de los asuntos sobre la base de la complejidad dimanante de los mismos.

En síntesis, la labor de la Inspección se basa en la comprobación e investigación intensiva de las obligaciones tributarias, mientras que el Departamento de Gestión, como ya hemos señalado en su correspondiente apartado, los controles fiscales son de carácter extenso, sobre obligaciones tributarias con menor grado de complejidad y errores de fácil detección. En este sentido, las Memorias de la AEAT[453] ponen de manifiesto que la función principal de la Inspección consiste en "actuaciones de control selectivo e investigación", cuyo objetivo es la detección y regularización de incumplimientos complejos y la detección y control del fraude tributario. Así pues, la Inspección Tributaria se ha centrado en las labores de control más complejas y que requieren una mayor

[452] FERREIRO LAPATZA, J.J., 2004. *La nueva Ley*… Op. Cit. P.: 222.
[453] ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2018. *Memoria 2017*. Op. Cit.

exhaustividad, motivo por el cual los plazos del procedimiento son más dilatados que en el caso del procedimiento de comprobación limitada[454].

A efectos prácticos y, como ya hemos puesto de manifiesto en el apartado dedicado a la Gestión Tributaria, el número de obligados tributarios que son objeto de comprobación a través de un procedimiento llevado a cabo por los órganos de gestión es muy superior a los sujetos anualmente inspeccionados. En este sentido, de las estadísticas de conflictividad tributaria en sede de AEAT, expuestas en el Capítulo Segundo de la Primera Parte, se observaba que, frente a las 60.283 actas instruidas por la Inspección de los Tributos en el año 2018, en el que los contribuyentes inspeccionados ascendieron a 26.082; el Departamento de Gestión emitió un total de 663.932 liquidaciones, comúnmente denominadas "paralelas", en materia de IRPF, IS e IVA, excluidos los contribuyentes objeto de comprobación en régimen de módulos. Estas cifras se trasladan también a la deuda descubierta, en que existen amplias diferencias entre los Departamentos de Gestión y de Inspección, toda vez que, mientras los primeros recaudaron una cifra de 3.182 millones de euros en el año 2018; los segundos alcanzaron la cifra de 5.166 millones de euros. Tal contraste nos conduce a concluir que la Inspección tiene por objetivo el control y la investigación de aquellos contribuyentes con un mayor índice de riesgo fiscal, tanto a nivel cualitativo como cuantitativo. Dicho de otro modo, si bien el número de obligados inspeccionados cada año es menor que en el caso de los contribuyentes que han sido objeto de un procedimiento de comprobación limitada, la complejidad a nivel cualitativo de los asuntos tratados por la Inspección, que se traduce, adicionalmente, en plazos legales más amplios para el desarrollo del procedimiento, da lugar a que la las diferencias cuantitativas en relación a la cifra recaudatoria sean mayores, reflejo de que el nivel de las operaciones objeto de investigación son de mayor envergadura.

[454] El procedimiento de comprobación limitada, de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1.b), en relación con el artículo 104.1, ambos de la LGT, tiene un plazo de duración máximo de seis meses, transcurridos los cuales tendrá lugar la caducidad del procedimiento, cuyo principal efecto es que la notificación que dio inicio a la comprobación no interrumpe el plazo de prescripción.
Por su parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 150.1 de la LGT, las actuaciones inspectoras tendrán una duración ordinaria de 18 meses o de 27 meses en el caso en que la Cifra Anual de Negocios del inspeccionado sea igual o superior al requerido para auditar cuentas; o bien si el obligado forma parte de un grupo de entidades sujeto al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de inspección tributaria.

No obstante todo lo anterior, en relación con el desarrollo de funciones de la Inspección, Ferreiro Lapatza (2009)[455] ha criticado el cambio producido en los procedimientos de aplicación de los tributos desde las décadas de los años setenta y ochenta, dado que, por un lado, se ha generalizado la práctica de autoliquidaciones, y, por otro, las labores de comprobación propias de los órganos de gestión han pasado a ser ejercidas por la Inspección de Tributos, dedicando sus esfuerzos a la corrección de los errores en las declaraciones y a reprimir el incumplimiento doloso o negligente. A su juicio, ha abandonado sus labores genuinas de investigación, regularización y sanción de los hechos imponibles no declarado, lo cual, tal como también ha señalado Alonso González (2014)[456], puede terminar siendo favorecedora para los actores de la economía sumergida, siendo claramente perjudicial para el contribuyente cumplidor, pero errado en su declaración[457]. Coincidimos con ambos autores cuando señalan que las labores genuinas de la inspección se vinculan a la afloración de hechos imponibles no declarados y, en consonancia, a combatir la evasión y elusión fiscales, que ostentan un mayor grado de complejidad tanto a nivel cualitativo como cuantitativo, muy vinculada, a nuestro juicio, a los medios económicos y materiales de los que puede llegar a disponer la categoría de obligados susceptibles de ser inspeccionados por estos motivos, que trascienden del mero error o incorrección de una declaración, ya sea dolosa o negligente.

A efectos de la evaluación de las medidas de cooperación existentes entre el Departamento de Inspección Tributaria de la AEAT y los obligados inspeccionados, en el presente apartado nos centraremos en las diferentes formas de terminación del procedimiento inspector. En especial, ahondaremos en la principal novedad introducida por la LGT del año 2003, que es la posibilidad de suscribir actas con acuerdo, siguiendo, como ya hemos mencioando en anteriores ocasiones, el modelo italiano de *accertamento con adesione del contribuente.*

[455] FERREIRO LAPATZA, J.J. (Dir.), 2005. *La justicia tributaria…* Op. Cit. Pp.: 33-34.
[456] ALONSO GONZÁLEZ, L.M., 2014. *Informe…* Op. Cit. Pp.: 21-22.
[457] De acuerdo con los datos arrojados por GESTHA, la tasa media de economía sumergida en el año 2012 era de un 23,10% sobre el PIB de España. SARDÁ, J., 2014. *La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*. GESTHA. P.: 27.

II.3.2. La terminación del procedimiento inspector.

La finalización del procedimiento de Inspección Tributaria tiene lugar mediante la expedición de las denominadas actas que, de acuerdo con el artículo 143 de la LGT, constituyen documentos públicos, expedidos, en exclusiva, por la Inspección de Hacienda. Las actas, en definitiva, son documentos públicos a través de los cuales se instrumentaliza la terminación del procedimiento, hacen prueba de los hechos contenidos en las mismas, relativos a la actuación inspectora, así como de los hechos aceptados por el obligado tributario, tal como expresamente se establece en el artículo 144 de la LGT que, a nuestro juicio constituye una concreción tributaria de lo establecido en el artículo 1218 del Código Civil, toda vez que la esencia del documento público es hacer prueba de los extremos en él contenidos[458]. En todo caso, se trata de tal presunción es *iuris tantum,* esto es, salvo prueba de error de hecho o material, en cuyo caso deberá ser rectificada, el contenido de la misma tendrá plena validez jurídica y probatoria.

La LGT, en su artículo 154, distingue tres tipos de actas: con acuerdo, de conformidad o de disconformidad, incluyendo entre estas últimas aquéllas que el obligado tributario o su representante se niega a recibir o suscribir el acta que da fin al procedimiento inspector. La simple nomenclatura de las tres modalidades de finalización del procedimiento inspector constituye un reflejo de cómo se desenvolverá el mismo y la postura conciliadora o no que las partes adquieren a lo largo de su desarrollo y, sobre todo, en su conclusión. En este sentido, el desarrollo de las actuaciones tiene un componente tácito de cooperación, por cuanto Inspección de los Tributos y obligados inspeccionados mantienen, durante el proceso, conversaciones informales que pueden facilitar la conclusión del proceso con la firma de un acta con acuerdo o de conformidad o, por el contrario, reafirmar lo que posteriormente dará lugar a la disconformidad del obligado tributario que, previsiblemente, acudirá a la vía de revisión ante los órganos económico-administrativos. Dicho con otras palabras, resulta razonable que la inspección, en el

[458] Artículo 1218 del Código Civil:
"*Los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste*."
A este respecto, el artículo 1216 del Código Civil define como documentos públicos aquellos que son autorizados por un Notario o por un empleado público competente, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos. Así pues, las actas de la Inspección de los Tributos, siempre y cuando cumplan los requisitos formales y materiales establecidos en la LGT y su legislación de desarrollo, se adecúan a la definición del mencionado precepto, ostentando presunción de veracidad conforme al artículo 1218 del Código Civil, de aplicación supletoria.

desarrollo de su actividad administrativa, precise del auxilio y cooperación por parte del investigado, al objeto de desarrollar de forma proporcionada la investigación[459], así como tomar posiciones con respecto al propio procedimiento (aportación de documentación, aclaración de los documentos aportados, circunstancias atinentes al caso, etc.). Estas actuaciones de carácter informal las encontramos también en el ordenamiento tributario alemán, que incide en una relación cooperativa entre actuarios y sujetos inspeccionados, a través de las denominadas "discusiones de trabajo" o "conversaciones provisionales", dirigidas a facilitar la aquiescencia entre ambas partes de la relación tributaria[460]. No obstante, tal comparativa entre el desarrollo procesal en uno y otro ordenamiento no puede olvidarse de una diferencia fundamental, dado que el Derecho Tributario alemán es de carácter liquidador, con excepción del IVA, basado en autoliquidaciones masivas[461]. Por ello, las actuaciones informales que tienen lugar en sede de inspección en Alemania parten de un control administrativo mínimo previo a la hora de efectuar la liquidación tributaria correspondiente, cuestión que contrasta con la realidad española, en el que el primer control es ya en sede inspectora, dado que, en su caso, el contribuyente habrá cumplimentado sus obligaciones de forma autónoma.

Otra diferencia llamativa viene dada del régimen de responsabilidad de los actuarios de la Inspección, con relación al cual la doctrina española ha criticado el sistema de incentivos del personal de la Agencia Tributaria, especialmente en el caso de la Inspección de los Tributos[462], a través recompensas económicas por deuda descubierta, aprobados por medio de los denominados planes de productividad extraordinaria por resultados, e incluso a efectos de reputación. En este sentido, esta clase de estímulos profesionales a los actuarios podría afectar a la percepción de los sujetos inspeccionados, así como a la confianza mutua existente entre ambas partes de la relación tributaria e, incluso, en la práctica, puede llegar a limitar la actuación de la Administración, que podría sujetarse a interpretaciones restrictivas o pro-fisco, que incrementasen la deuda descubierta en cada procedimiento, en perjuicio de la eficacia administrativa y la

[459] GONZÁ EZ ARIAS, A., 2019. Las actas con acuerdo… Op. Cit. P.: 89. GONZÁ EZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 2007. Las actas… Op. Cit. Pp.: 470-471.
[460] SEER, R., 1996. Contratos, transacciones y otros acuerdos en Derecho Tributario alemán. En: AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons. P.: 137.
[461] CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), 2015. *Una propuesta para la implementación*… Op. Cit. P.: 75.
[462] PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D., 2005. *La litigiosidad tributaria*… Op. Cit. P.: 151. ARIAS VELASCO, J., 2002. Nota sobre el sistema de retribución de los Inspectores de Hacienda. *Revista Quincena Fiscal, núm. 5/2002*. P.: 43. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., 2004. Problemas organizativos de la Administración Tributaria: insuficiencia del Derecho y solución a través de la Ética. *Impuestos, Tomo I*. P.: 415. FERREIRO LAPATZA, J. J., 2005. *La justicia tributaria*… Op. Cit. P.: 126.

conclusión de la controversia. García Frías (2018)[463] señala que, en el caso alemán, uno de los motivos fundamentales para poder llevar a cabo labores de cooperación entre la Hacienda Pública y los sujetos inspeccionados es el rígido régimen de responsabilidad al que se encuentran sujetos los actuarios, así como el control por parte del inspector jefe, encargado de suscribir los posibles acuerdos conclusivos del procedimiento inspector, de tal manera que el control tanto de la motivación de los actos como su legalidad se ven, *a priori,* garantizados. No podemos negar, sin embargo, funciones de control y de firma de actas por parte de los Inspectores Jefe en nuestro ordenamiento, si bien, en contraste con la rigidez de la normativa alemana al respecto, la descripción de estas guarda cierta laxitud, tal como se desprende de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria[464].

En el Derecho Tributario español, pese a que, en la praxis, existe un reconocimiento de las conversaciones informales entre Administración y obligados tributarios, de claro carácter cooperativo, la única regulación al respecto que desarrolla la Ley General Tributaria es relativa a las actas de conformidad y con acuerdo que, como veremos, son instrumentos a través de los cuales ambas partes de la relación jurídico-tributaria se coordinan en aras de dar solución a la controversia existente, sin necesidad de recurrir a la vía de revisión. Si no se alcanza la suscripción de un acta con acuerdo o de conformidad, el procedimiento inspector finalizará con la emisión de un acta de disconformidad, en los términos establecidos en el artículo 157 de la LGT. Esta se emitirá en el caso en que el inspeccionado se oponga de forma manifiesta a la propuesta emitida por la Inspección, así como cuando el obligado no comparezca, de tal manera que la disconformidad se produzca por inactividad del obligado tributario, tal como se desprende del artículo 188.1 del RGGI, que no entra a discernir el motivo de la incomparecencia del obligado tributario.

Por último, merece reseñar que, además de los requisitos generales que deben contener las actas de inspección, en el caso de firma en disconformidad, el inspector actuario deberá acompañar la misma de un informe ampliatorio, al objeto de exponer,

[463] GARCÍA FRÍAS, A., 2018. La litigiosidad en la República Federal de Alemania. Su relación con las vías alternativas de resolución de conflictos. En: LAGO MONTERO, J. M. (Dir.). *Litigiosidad fiscal: estado, causas y remedios*. Cizur Menor: Thomson Reuters – Aranzadi. Edición online no paginada.
[464] BOE núm. 77, de 30 de marzo de 1992.

detalladamente, los hechos descubiertos, su prueba y los fundamentos jurídicos que sirven de base para determinar la base imponible. De igual modo, se detallarán los pormenores de la liquidación, así como se tipificarán y calificarán las posibles infracciones tributarias cometidas, junto con la correspondiente propuesta de sanción. Estos extremos guardan su fundamento en el deber de motivación de los actos de la Administración, como garantía de los principios de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de seguridad jurídica, establecidos en el artículo 9.3 de la CE, que da lugar a extremar la certeza relativa a la finalización de un procedimiento que concluye con la manifestación expresa de la existencia de un conflicto entre ambas partes de la relación tributaria[465]. En nuestra opinión, este informe, de carácter esencial, es reflejo del fracaso en que desemboca el desarrollo del procedimiento inspector en multitud de ocasiones, dando lugar a que un conflicto, que puede llegar a solventarse en vía de aplicación de los tributos, pase a ser, cuanto menos, objeto de revisión en sede económico-administrativa. Con ello, no pretendemos señalar que todos los procedimientos deban ser finalizados en concertación con los contribuyentes, dado que somos conscientes de que, en numerosos casos, la vía de la cooperación no es eficiente, por carecer de viabilidad para la resolución de puntos clave de la controversia; pero, por otro lado, consideramos que los esfuerzos por afrontar el conflicto en sede inspectora pueden ser objeto de implementación, tal como expondremos. A este respecto, la categorización de contribuyentes en función del grado de cumplimiento, cuyo encuadre en ningún caso consideramos inamovible, puede ser uno de los puntos de partida para favorecer la concertación de perspectivas o argumentos jurídico-fácticos entre Inspección y sujetos inspeccionados, resultando el elemento clave del cual partimos a la hora de efectuar las propuestas que revisaremos en un apartado posterior.

Del análisis de los datos facilitados por el Departamento de la Inspección Financiera y Tributaria, la mayor parte de las actas inspectoras se firman en disconformidad[466]. Así, solo en el año 2016, se suscribieron 33.978 actas en disconformidad, sobre el total de

[465] La Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 25 de octubre de 2006 (recurso 5299/2001), haciendo mención a la Sentencia del mismo órgano de 12 de marzo de 1998, ha calificado como esencial tanto la elaboración de un informe ampliatorio por parte de la Inspección dado que, en caso contrario, el sujeto pasivo tendría derecho a examinar el expediente instruido, proponer y practicar las pruebas que estime necesarias, cuanto a formular las alegaciones que estime convenientes a su derecho, calificando este trámite como fundamental, al objeto de no incurrir en la vulneración de la tutela efectiva del obligado inspeccionado, puesto que lo contrario supondría la indefensión de este último.

[466] Así se muestra en el Tabla XII expuesta.

60.497, lo que supone, porcentualmente, el 56,16% del total de actas instruidas[467]. A nuestro juicio, tal como hemos anticipado, en buena parte de las ocasiones, esta situación puede manifestar la ausencia de voluntad cooperativa por ambas partes de la relación jurídico-tributaria, a fin de alcanzar una solución amistosa en las distintas conversaciones informales que, reiteramos, tienen lugar a lo largo del procedimiento inspector. No obstante, no podemos contemplar la disconformidad como una ausencia absoluta de voluntad de cooperación, especialmente en casos en que, si bien no se traslada el tanto de culpa a la Fiscalía, no existe viabilidad de cooperación por la certeza del incumplimiento del obligado y, de otra parte, por su negativa, bien a comparecer o bien a asumir los hechos que se le imputan como ciertos. En este sentido, reiteramos que pueden darse circunstancias en las que el acta de disconformidad sea reflejo de un disenso entre las partes que difícilmente podrán solucionar por sí mismas, con mecanismos autocompositivos, sino que deberán acudir a un tercero dirimente para la resolución del conflicto, a través de la vía de revisión. Sin embargo, entendemos que el limitar el mantenimiento del disenso entre ambas partes de la relación tributaria es una de las labores que debe llevar a cabo la Inspección en sus actuaciones, evitando la obstrucción del procedimiento o las posibles interpretaciones restrictivas pro-fisco, que pudieran tener lugar.

Por ello, en los siguientes apartados, pasaremos a tratar las actas de conformidad y con acuerdo, como medios de terminación convencional de las controversias tributarias, en los que se consolida la cooperación entre Hacienda y contribuyentes.

II.3.2.1. Las actas de conformidad.

Las actas de conformidad se encuentran reguladas en el artículo 156 de la LGT, considerándose como tales tanto aquéllas en que, como su propio nombre indica, el contribuyente muestra su conformidad con la liquidación efectuada por la Inspección, como aquéllas en que la comprobación es conforme porque el contribuyente ha cumplido de forma diligente con sus obligaciones tributarias. Esta figura guarda una gran similitud con la llamada *acquiescenza* italiana, que supone la adhesión al criterio administrativo

[467] Datos suministrados por la Agencia Tributaria, Unidad Gestora del Derecho de Acceso a la Información. Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales, mediante notificación de fecha 06-08-2019.

por parte del obligado tributario, ante la recepción del *avviso di accertamento* o *avviso di accertamento in rettifica*, equivalentes a nuestras liquidaciones tributarias[468].

De forma previa a la suscripción de este tipo de actas, se dará traslado al obligado tributario para que alegue lo que convenga a su derecho, en el plazo de quince días. En el transcurso de este periodo, el artículo 187.2 del RGGI admite que el obligado tributario preste parcial aquiescencia, lo que dará lugar a la extensión de dos tipos de actas, una de ellas en conformidad y otra de ellas, en disconformidad. No obstante, bastará un solo acta de disconformidad, si de la propuesta derivada de los hechos sobre los que el obligado presta conformidad deriva una cantidad a devolver, en cuyo caso se hará constar expresamente que el inspeccionado ha prestado su aceptación de la adhesión, a fin de aplicar la reducción de la sanción, prevista en el artículo 188.1 de la LGT[469].

En cualquier caso, tal como señala la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 1 de junio de 2011 (recurso 855/2007):

"Las Actas deben contener, en todo caso, los datos necesarios para evitar que el contribuyente quede indefenso. Sólo con conocimiento de los antecedentes que permitan la identificación y comprensión de los hechos que se aceptan, relatados con cierta generalidad (STS 27-10-2001, Rec. de cas. Núm. 796/96), podrá decirse que la conformidad a los hechos consignados en el Acta se ha prestado con conocimiento de causa".

Insistimos, tal como concretábamos con respecto a la disconformidad, en que la Inspección de los Tributos debe cumplir escrupulosamente con el deber de motivación de sus actos, al objeto de evitar la indefensión del contribuyente y, por ende, sostener los principios de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de seguridad jurídica, reconocidos en el ya mencionado artículo 9.3 de la CE. Así pues, la suficiencia de la motivación de los actos de la Inspección será uno de los fundamentos de la decisión del contribuyente, a los efectos de concluir el procedimiento en conformidad.

---

[468] ANDRES AUCEJO, E., 2014. Reclamo e Mediazione tributaria nel Diritto… Op. Cit. 119.

[469] La suscripción de varias actas en un solo procedimiento inspector se deduce del número de actas anualmente instruidas, expuestas en el Cuadro IV del Capítulo Segundo. Solo a modo de ejemplo, en el año 2016 se instruyeron 60.497 actas a un total de 24.776 sujetos inspeccionados; y en términos similares, las cifras de 2015 fueron de 59.207 actas instruidas para un total de 26.291 sujetos inspeccionados. De igual modo, la AEAT, en su comunicación de datos, notificada el día 06-08-2019, nos informaba que no es infrecuente que la regularización tributaria finalice con la suscripción de actas de conformidad y disconformidad o actas con acuerdo y disconformidad, e incluso, con la emisión de los tres tipos de actas para un mismo expediente.

Sin perjuicio de lo anterior, en el plazo de un mes desde el día siguiente a la fecha del acta, el órgano liquidador podrá rectificar los errores materiales del acta, completar el expediente mediante la realización de ulteriores actuaciones, confirmar la liquidación propuesta, o bien conceder al interesado un plazo de audiencia previo a la nueva liquidación, en caso de apreciar la existencia de errores de hecho o indebida aplicación de las normas jurídicas.

A nuestro parecer, la naturaleza de la conformidad tributaria debe plantearse como un allanamiento, en los términos del artículo 21 de la LEC, tal como ya anticipamos para el caso de la conformidad enmarcada en el procedimiento de comprobación limitada. Así, el contribuyente se adhiere a la propuesta de la Administración, lo que supone, paralelamente, su renuncia al inicio de la vía de revisión, como consecuencia de la aceptación del acta inspector, favoreciendo, a su vez, la agilidad en la finalización del expediente[470]. Como ya señalábamos en el apartado correspondiente a la conformidad en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada, la suscripción de un acta de conformidad no conlleva, por sí sola, ventaja económica alguna para el obligado. No obstante, el obligado se beneficia de la agilidad con que concluye el procedimiento inspector, extremo que redundará sobre los costes indirectos que debe asumir el contribuyente (por ejemplo, intereses de demora, costes de asesoría, etc.). Por otra parte, tal como ocurría en el caso de la comprobación limitada, de incoarse un expediente sancionador, podrá acogerse a la reducción sobre las sanciones que se impongan.

Así pues, desde otra perspectiva, puede contemplarse la conformidad como un acto con finalidad exclusivamente económica[471], en la que la Administración acelera la obtención de la recaudación y elimina la incertidumbre que podría suponer su obtención, una vez resuelto un hipotético recurso futuro; mientras el contribuyente se aventaja de la reducción de las sanciones que se le impongan, en caso de incoarse expediente sancionador, así como de la finalización, sin mayor dilación o riesgo tributario, del procedimiento.

En tal sentido, la conformidad en sede de inspección tributaria sigue la argumentación vertida por la doctrina italiana, conforme a la cual, la maximización cuantitativa de la

[470] GARCÍA NOVOA, C., 2016. La terminación convencional y el procedimiento inspector en España. En: AA. VV. *Lecciones de procedimiento tributario y aduanero (España – Colombia)*. Cali: Restrepo & Londoño, Asesores Tributarios y Jurídicos, S.A. Pp.: 24-27.
[471] CORDERO GARCÍA, J. A., 2000. *La conformidad con la propuesta de regularización tributaria*. Valencia. Tirant Lo Blanch. Versión digital sin paginar.

recaudación no resulta eficaz para el erario público, toda vez que conlleva tanto el retraso recaudatorio, cuanto el riesgo de que finalmente, en vía de revisión, el contribuyente obtenga una resolución favorable a sus intereses[472].

La conformidad, vista desde esta perspectiva, supone la asunción de los hechos y la propuesta de regularización tributaria por parte del obligado tributario, sin que necesariamente, tal aceptación, deba interpretarse como una confesión de los hechos contenidos en la propuesta[473]. Debemos concretar este aspecto señalando que la conformidad no supone que no existan elementos de incertidumbre en relación con las obligaciones tributarias objeto de inspección, sino que, por el motivo que fuere, ninguna de las partes conviene la concreción de tales conceptos jurídicos y/o fácticos, finalizando el procedimiento con la adhesión del obligado a la interpretación jurídica y de hecho llevada a cabo por la Inspección. Sin perjuicio de lo anterior, como hemos puesto de manifiesto en anteriores párrafos, es habitual que durante el procedimiento de inspección tengan lugar conversaciones informales entre las partes, lo que puede dar lugar a que los posibles acuerdos a los que lleguen las partes, de forma previa a la firma del acta de conformidad, no revistan el carácter formal propio de otras figuras como las actas con acuerdo, sino que se desarrolle sin la concurrencia de los principios básicos de seguridad jurídica y transparencia, dado que reside la razón de ser de las conversaciones previas reside en la discrecionalidad del actuario de la Administración para llevarlas a cabo y, en su caso, llegar a suscribir un acta de conformidad.

Relacionado con la naturaleza jurídica de esta clase de actas, cabe plantearse si es posible revocar la conformidad expresamente manifestada o, lo que es lo mismo, cambiar de opinión respecto de la misma. A este respecto, téngase en consideración que, de forma previa a la firma definitiva de la conformidad, se da audiencia al contribuyente para que manifieste lo que a su derecho convenga, por lo que puede interpretarse, en cierto modo, como un momento procesal oportuno para replantear si se firmará el acta en conformidad o disconformidad. Más allá de este momento, no hay tal posibilidad de cambio de opinión, tal como expresamente señala el artículo 188.4 del RGGI. En todo caso, cabrá recurso

[472] LUPI, R.: "Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale", in Rassegna tributaria, 1997, p.: 794.
LAURO, G., 2010. L'accertamento con adesione… Op. Cit.

[473] Así se expresa la profesora González-Cuéllar Serrano, que distingue, entre otros motivos, actas de conformidad y actas con acuerdo como actos de adhesión y actos de naturaleza transaccional, respectivamente. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 2007. *Las actas de conformidad…* Op. Cit. Pp.: 464-465.

contra la liquidación resultante del acta, si bien la conformidad solamente será impugnable por la vía extraordinaria, es decir, en el caso en que el obligado tributario probase el error de hecho, cuestión que, en la práctica, excluye o, cuanto menos, reduce a la mínima expresión la viabilidad de la impugnación de las actas de conformidad.

Tabla XII. Actas de conformidad y actas con acuerdo suscritas entre los ejercicios 2004 y 2017, en sede de la Inspección de Hacienda del Estado. Porcentaje relativo con respecto al total de actas instruidas[474].

AÑO	ACTAS INSTRUIDAS	ACTAS DE CONFORMIDAD	% CONFORMIDAD	ACTAS CON ACUERDO	% ACUERDOS
2004	79.502	27.213	34,23%	18	0,02%
2005	79.567	34.553	43,43%	42	0,05%
2006	71.679	32.987	46,02%	368	0,51%
2007	65.016	25.160	38,70%	121	0,19%
2008	56.758	24.040	42,36%	242	0,43%
2009	61.137	24.554	40,16%	372	0,61%
2010	57.755	25.530	44,20%	511	0,88%
2011	62.155	24.100	38,77%	765	1,23%
2012	56.718	23.831	42,02%	1.182	2,08%
2013	56.303	24.761	43,98%	2.128	3,78%
2014	60.035	27.916	46,50%	2.898	4,83%
2015	59.207	28.286	47,77%	2.966	5,01%
2016	60.497	23.805	39,35%	2.714	4,49%
2017	60.445	26.670	44,12%	3.389	5,61%

La **Tabla XII** expone las cifras relativas a las actas de conformidad y actas con acuerdo suscritas desde la entrada en vigor de la Ley General Tributaria. Las diferencias son significativas a simple vista, toda vez que la conformidad, en términos generales, supera el 40% de los casos; mientras que las actas con acuerdo, cuyo número ha ido aumentando considerablemente a lo largo de los últimos años, no alcanza, en términos relativos, cifras significativas, por cuanto solo en el ejercicio 2017, último de referencia, supusieron el 5,61% con respecto al total de las actas. Hemos considerado revisar estas cifras de forma conjunta, toda vez que las conversaciones informales que tienen lugar entre actuario y sujeto inspeccionado, a las que hacíamos referencia en el apartado anterior, pueden dar lugar a la suscripción de una u otra acta. Dicho de otro modo, la adhesión o el acuerdo, si bien son figuras claramente definidas en la LGT, la práctica no establece una frontera tan

[474] Datos suministrados por la Agencia Tributaria, Unidad Gestora del Derecho de Acceso a la Información. Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales, mediante notificación de fecha 06-08-2019.

precisa, tal como bien ha señalado Cazorla Prieto (2018)[475]. La propuesta de suscripción de un acta con acuerdo se hace depender de la decisión de la Administración, de tal manera que, a lo largo del procedimiento inspector, pueden tener lugar circunstancias que prevean su suscripción, si bien, en gran medida, se hará depender de criterios estructurales de la Inspección de los Tributos e, incluso, del margen de disposición del propio equipo inspector que conozca el expediente. Por ello, el desarrollo de conversaciones informales, unido al hecho de que la tramitación de las actas de conformidad es más sencilla y puede cumplir el objetivo de obtener el consenso entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria, tiene como consecuencia que el número de esta clase de actas sea muy superior a las actas con acuerdo suscritas.

Entroncando el procedimiento inspector con el derecho-deber de participación en los asuntos públicos, consideramos que la vía de resolución de conflictos más adecuada pasa por la adaptación del modelo alemán, de diálogo final o *schlussbessprechung,* establecido en el parágrafo 201 de la Ordenanza Tributaria alemana. No obstante, si bien lo desarrollaremos en un apartado posterior, anticipamos que, más que una entrevista final, cuya finalidad sea consensuar las perspectivas de Administración y obligado tributario, en aras a evitar iniciar la vía de revisión, proponemos el establecimiento de una entrevista inicial, formalizada, a través de la cual se alcance un acuerdo marco sobre las cuestiones a dilucidar a lo largo del procedimiento inspector, así como para, de forma conjunta, establecer el alcance y significado de los conceptos indeterminados a aplicar[476].

En definitiva, se trata de conferir un marco jurídico y una formalidad a las conversaciones informales y citas con la inspección que ya tienen lugar en el procedimiento, extremo que incidirá en atenuar el riesgo de arbitrariedad y la inseguridad jurídica ante el actuar del inspector tributario en cuestión. Adicionalmente, consideramos que la intervención de un mediador, imparcial y experto en la materia, si así lo solicita el contribuyente en trámite de audiencia, al objeto de que la Inspección de Tributos y el sujeto inspeccionado alcancen un acuerdo conclusivo del procedimiento, extremo que desarrollaremos en un

[475]CAZORLA PRIETO, L. M., 2018. *Derecho Financiero…* Op. Cit. P.: 425.

[476] En términos similares se pronuncia la profesora Palma del Teso, proponiendo acuerdos de fijación a los efectos de componer los intereses de ambas partes de la relación fisco-contribuyente. PALMA DEL TESO, A., 2017. Derecho administrativo español: el acuerdo entre la Administración y los interesados como instrumento alternativo al acto administrativo unilateral. En: ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (Dirs.). *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario comparado*. Madrid: Marcial Pons. Pp.: 163-164.

apartado posterior, de forma conjunta para el procedimiento de comprobación limitada y de inspección.

II.3.2.1.1 La reducción de las sanciones por conformidad.

De acuerdo con lo expuesto en los párrafos anteriores, si la aceptación de la propuesta de regularización por parte del contribuyente se acompaña, también, de la conformidad con la propuesta de sanción que, en su caso, se dicte, se producirá una reducción sobre el importe total de la sanción que asciende al 47,50%, análoga a la producida en gestión. Este porcentaje procede del conjunto de reducciones establecidas en el artículo 188 de la LGT, de acuerdo con el cual la conformidad con la sanción supone una aminoración del 30% y, adicionalmente, procederá la reducción del 25% sobre el importe resultante del primer descuento, siempre que el ingreso se realice en periodo voluntario y no se recurra ni liquidación ni sanción, es decir, se preste conformidad a ambos expedientes correlacionados. Así, la Administración reduce en un 47,50% la recaudación de la sanción, si bien la obtiene con inmediatez; y, de otro lado, el obligado tributario renuncia al recurso, a cambio de dar fin al procedimiento y disminuir el importe de la sanción que debe ingresar.

No obstante lo anterior, tal como señalábamos en el apartado relativo a la conformidad en gestión, contemplar las ventajas que para el obligado tributario tiene prestar conformidad a la liquidación tributaria supone aunar procedimiento de inspección y procedimiento sancionador, cuestión que puede conducirnos al automatismo sancionador, criticado por la doctrina tributaria[477]. Tal como ha venido declarando reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en relación con la jurisprudencia constitucional relativa a los principios que rigen procedimiento sancionador[478], no puede automatizarse la imposición de la sanción sobre la base de la conformidad de la liquidación practicada, dado que, en ese caso, tiene lugar la objetivación del procedimiento sancionador y la sanción por el mero resultado. Así pues, en los términos señalados por el Tribunal

[477] AA. VV., 2018. *Declaración de Granada*. Op. Cit.

[478] Como ya pusimos de manifiesto en el apartado relativo al procedimiento de comprobación limitada, el Derecho sancionador español no prohíbe la imposición de sanciones objetivas, sin acreditación de un mínimo de culpabilidad y ánimo defraudatorio, por vulnerar el derecho fundamental a la presunción de inocencia. A este respecto, es unánime la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 2 de noviembre de 2002, 18 de abril de 2007, 6 de junio de 2008 y 17 de julio de 2012, entre otras) y la doctrina del Tribunal Constitucional (Sentencia 164/2005, de 20 de junio, entre otras).

Supremo, la conformidad supone la aceptación de los hechos, pero en ningún caso constituye una manifestación respecto de la conducta culpable, bien por dolo, bien por negligencia, del obligado tributario (Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2014, recurso 1411/2012; y 23 de octubre de 2009, recurso 3121/2003)[479], ni la misma, en definitiva, puede servir como prueba de confesión a los efectos de iniciar un procedimiento sancionador o, inclusive, imponer una sanción al obligado tributario inspeccionado.

Sin perjuicio de lo anterior, en nuestra opinión, es necesario recalcar la reticencia a la negociación mostrada por la Administración que parece mostrarse unilateralista en el desarrollo del procedimiento tributario. Si bien las actas de conformidad, en la práctica, pueden cumplir la misma función que las actas con acuerdo, resultando más ágil y sencilla su tramitación, la decisión sobre el acceso a las segundas, como veremos, es discrecional para la Inspección de los Tributos, cuestión que incide, aún más, en su unilateralidad. Dicho de otro modo, aun cuando las actas de conformidad y con acuerdo se contemplan como métodos de cooperación entre ambas partes de la relación tributaria, la asimetría que caracteriza la misma, da lugar a que llegue a cuestionarse que la conclusión del procedimiento inspector mediante la suscripción de esta clase de actas sean actos de concertación propiamente dichos, toda vez que la invitación a finalizar el expediente mediante acuerdo depende, en exclusiva, de la Administración, tal como veremos en el próximo apartado. En cualquier caso, coincidimos con García Núñez (2016)[480] que critica la simbólica diferencia, en materia de reducción de sanciones, entre la suscripción de actas de conformidad y actas con acuerdo. En este sentido, la reducción de las sanciones derivadas de las primeras alcanza el 47,50%, total, correspondiente al 30% en caso de prestar conformidad y, adicionalmente, un 25% sobre la sanción, ya reducida, si el ingreso

[479] Cuestión distinta parece desprenderse del contenido del artículo 151.2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que parece objetivar la aplicación de la sanción tributaria en casos de firma de acta de conformidad con compromiso de pago, limitando la impugnación tanto del acto de liquidación como de imposición de sanción:
"2. Los actos de liquidación y de imposición de sanciones derivados del acta sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 225 de esta Norma Foral, sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa."
Al respecto, no consta pronunciamiento alguno del TSJ de País Vasco cuestionando la objetivación de la sanción impuesta en estos supuestos, habiéndose admitido, cuanto menos en la praxis, que la imposición de una sanción tributaria no requiere de una prueba mínima de culpabilidad, bien por dolo bien por negligencia.

[480] GARCÍA NÚÑEZ, D., 2016. Actuaciones inspectoras: las actas con acuerdo en el ordenamiento español. En: AA. VV. *Lecciones de procedimiento tributario y aduanero (España – Colombia)*. Cali: Restrepo & Londoño, Asesores Tributarios y Jurídicos, S.A. P.: 97.

de la misma se realiza en periodo voluntario; mientras que las sanciones derivadas de la suscripción de actas con acuerdo son reducibles en un 50%. A este respecto, cabe matizar que, si bien una proporción del 2,50% puede ser verdaderamente significativa en términos cuantitativos, no es menos cierto que la mayor sencillez en la tramitación y la necesidad general por parte de los contribuyentes de recurrir a abogados o asesores fiscales expertos en la materia, hacen que la diferencia entre una y otra forma de terminación pierda significación. Esta situación da lugar a la generalización de la conformidad frente al acuerdo, lo que supone hacer aún más excepcional la figura del acta con acuerdo, extremo que se revela la Tabla XII expuesta, que claramente permite contemplar la reducida importancia, en términos de número de actas suscritas, del procedimiento de firma con acuerdo, en contraste con la conformidad.

II.3.3. Las actas con acuerdo.

II.3.3.1. Planteamiento.

Una de las principales novedades de la LGT del año 2003, sino la principal, fue la introducción del instituto jurídico de las actas con acuerdo en el procedimiento de Inspección de los Tributos, introduciendo así, de forma expresa, la terminación convencional en el área tributaria, contenida en el artículo 155 de la LGT, cuyo contenido es desarrollado por el artículo 186 del RGGI.

Las actas de conformidad constituyen, a nuestro juicio, la materialización de la preocupación existente, en el momento de aprobación de la LGT, en torno a la conflictividad en materia fiscal. Prueba de ello es el informe de la Comisión para la reforma de la LGT de 1963[481], en el que se propuso la introducción de las actas con acuerdo, tomando como referente directo el procedimiento italiano de *accertamento con adesione del contribuente.* Este, inicialmente introducido en el año 1994, mediante Decreto Legislativo número 546, de 30 de septiembre y actualmente regulado en el Decreto Legislativo número 218, de 19 de junio de 1997, *Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*, supuso uno de los pasos

[481] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2001. *Informe para la reforma…* Op. Cit. Pp.: 151-152.

fundamentales para la reducción de las altísimas cifras de conflictividad tributaria que manejaba Italia en el momento de su implantación[482].

Partiendo de estas premisas, la propia Exposición de Motivos de la LGT del año 2003 sitúa en un lugar destacado las actas con acuerdo, como medio de cooperación tributaria entre fisco y contribuyentes, al describir esta forma de terminación "como instrumento al servicio del objeto ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario".

II.3.3.2. Análisis de las actas con acuerdo.

El ámbito material de las actas con acuerdo viene determinado en el apartado primero del artículo 155 de la LGT, pudiendo aplicarse en aquellos supuestos en que existan elementos interpretables o, tal como señala el propio apartado, en aquéllos en los que "deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados". Aun cuando la Exposición de Motivos de la LGT se hace eco de su propio logro con la introducción de esta nueva regulación con la nueva codificación tributaria 2003, la doctrina tributaria ha sido muy crítica al respecto pues, como bien señala Ferreiro Lapatza (2004)[483] y como ya pusimos de manifiesto en el capítulo dedicado a las causas de la conflictividad tributaria, conceptos indeterminados en Derecho Tributario son prácticamente todos, dado que la realidad de esta materia da muestra de la necesidad de concreción de buena parte de los conceptos utilizados, en especial, dada la incidencia de los términos

[482] A principios de los años noventa, en Italia, era urgente la necesidad de reducir los niveles de conflictividad tributaria y, por ende, incrementar la recaudación efectiva. En este sentido, a fecha 31 de diciembre 1992, las Comisiones Tributarias Provinciales (órganos contencioso-administrativos, conocedoras de los conflictos tributarios en primera instancia, dada la ausencia de una vía administrativa previa y preceptiva) tenían pendiente de resolución 2.692.801 reclamaciones, que a fecha 31 de diciembre de 2000 se habían reducido a la cifra de 932.034 reclamaciones pendientes de resolución. En fechas más recientes, los recursos pendientes de resolución por las Comisiones Tributarias Provinciales, a fecha 31 de diciembre de 2013 eran 351.182, reduciéndose a 300.975 recursos pendientes a fecha 31 de diciembre de 2014. En tal sentido, no solo se ha reducido la pendencia judicial, sino también los recursos interpuestos, que en 2013 fueron 101.089, mientras que en 2014 fueron 90.016. Por su parte, las Comisiones Tributarias Regionales o de apelación, tenían pendiente de resolución, a fecha 31 de diciembre de 1992, la cantidad de 275.300 recursos, que a fecha 31 de diciembre de 2000 se habían reducido a 183.669. A fecha 31 de diciembre de 2013, los recursos pendientes de resolución ante las Comisiones Tributarias Regionales se habían reducido drásticamente, quedando pendientes 96.639 y continuando en descenso a fecha 31 de diciembre de 2014, cuando se encontraban pendientes de resolución 95.786 recursos. ANDRÉS AUCEJO, E., 2002. Evaluación de la litigiosidad… Op. Cit. Pp.: 249-252.
AGENZIA DELLE ENTRATE, DIREZIONE CENTRALE AFFARI LEGALI E CONTENZIOSO: "Book 2014 della Mediazione e del Contenzioso. (Imposte sui Redditi, IVA, IRAP, Imposta ed Altri tributi indiretti). Pp.: 4-5. Disponible en:http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/

[483] FERREIRO LAPATZA, J.J., 2004. *La nueva Ley*… Op. Cit. P.: 233.

económicos sobre la misma (por ejemplo, vida útil de un bien, valor de mercado, grado de afectación de un elemento patrimonial a la actividad económica, correlación del gasto deducible con los ingresos obtenidos…).

Igualmente, el apartado 1 del mencionado artículo 155 de la LGT extiende la aplicación de las actas con acuerdo a aquellos casos en que resulte necesaria "la apreciación de los hechos determinantes", a los efectos de subsumir la norma al caso concreto; o bien cuando deban llevarse a cabo valoraciones o mediciones para la cuantificación de la obligación tributaria objeto de inspección.

Desde luego, no cabe duda de que la redacción del primer apartado del artículo 155 de la LGT resulta muy defectuosa y confusa, aspectos que, reiteramos, han sido criticados por la doctrina tributaria[484], toda vez que la vía queda abierta a la decisión de la Administración de adoptar el procedimiento con acuerdo, tal como veremos. En este sentido, resultando una forma de terminación del proceso tributario, fundado en la voluntad de simplificar el mismo y consolidar el principio de seguridad jurídica en el área tributaria, el precepto consigue el objetivo contrario, cual es crear una mayor indeterminación en su aplicación o, dicho de otro modo, que la decisión de sujetarse a la finalización con acuerdo queda restringida al criterio de la Administración, de acuerdo con premisas lo suficientemente abiertas como para justificar, en su caso, la propuesta de sometimiento del asunto a la suscripción de acta con acuerdo. Así, el obligado tributario desconoce el criterio del ente público para la propuesta de suscripción de acta con acuerdo, salvo por su propia experiencia práctica o, con mayor frecuencia, la de su asesor fiscal o abogado. La crítica doctrinal de mayor entidad vino dada por el rotundo rechazo que el Consejo de Estado puso de manifiesto en su Dictamen vinculante al proyecto de LGT[485]. Este órgano expresamente señala que "el artículo 155.1 dista de ser claro", rechazando tanto su deficiente redacción, como el hecho de la imprecisión y el oscurantismo de los supuestos a los que cabe aplicar las actas con acuerdo. Tal como hemos señalado anteriormente, coincidimos plenamente con el Consejo de Estado cuando señala que el artículo 155 causa mayor confusión e imprecisión que la que viene aclarando, no solo por las condiciones de aplicación objetivas, sino también por el

[484] REY QUIROGA, B. et alii, 2004. *La nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre*. Barcelona: Bosch Editor. Edición online no paginada.

[485] Señala el Consejo de Estado:
"Sin embargo el artículo 155.1 dista de ser claro. No sólo por su muy deficiente redacción. También porque los supuestos a los que se aplicaría resultan imprecisos y oscuros." Dictamen del Consejo de Estado 1403/2003, de 22 de mayo.

unilateralismo de la Administración en la toma de decisiones sobre la sujeción a la suscripción de acta con acuerdo.

En este punto, inicialmente, el Consejo de Estado propuso que, en lugar de la mención a la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, tal como inicialmente se encontraba redactado el proyecto de ley, la redacción oportuna del primer inciso del precepto fuera "cuando para la elaboración de la propuesta de regularización se haya de proceder a la concreción de conceptos jurídicos indeterminados", extremo que fue admitido en la redacción final del artículo 155.1 de la LGT. Si bien coincidimos con la propuesta del Consejo de Estado, por cuanto supone una mejora en la calidad de la redacción del precepto, no podemos obviar el hecho de que una de las principales causas de la conflictividad tributaria es la proliferación de los conceptos jurídicos indeterminados, cuestión sobre la que el Consejo de Estado no se pronuncia. En este sentido, la tramitación de un acta con acuerdo, más que de la concreción o aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, podría llegar a hacerse depender de la determinación jurídico-fáctica de la obligación tributaria, esto es, de la valoración de las pruebas sobre las que se asiente la misma, de cara a la calificación y cuantificación del hecho imponible, más que de la concreción, propiamente dicha de la obligación tributaria. En todo caso, no podemos omitir las dificultades del legislador para alcanzar todas las situaciones fácticas posibles, dado que su labor es la aprobación de normas claras y abstractas, dando lugar a que sea la Administración tributaria el órgano encargado de buscar la solución más justa, ajustada a Derecho que, en el caso de las actas con acuerdo, se llevará a cabo en consenso con el contribuyente. Dicho de otro modo, debemos recordar que, si bien la reducción al mínimo de los conceptos jurídicos indeterminados sería lo más adecuado, estos traen causa del Derecho Privado y son consustanciales a la técnica jurídica[486]. Prueba de ello son términos como la diligencia del buen padre de familia o los vicios ocultos, propios del Derecho Civil, cuyo desarrollo y concreción se han venido conformando especialmente a través de la jurisprudencia y su ponderación con los principios generales del Derecho. No obstante, la labor hermenéutica y de subsunción requiere un esfuerzo por ambas partes de la relación tributaria, que permite un margen decisorio y, en tal sentido, se pronunció el

[486] GIL CRUZ, E.M., 2009. *Las actas con acuerdo…* Op. Cit. P.: 242. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., 1997. Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios. En: AA. VV. *Manuel Fraga. Homenaje Académico*. *Tomo 1*. Madrid: Fundación Cánovas del Castillo. Pp.: 269-298.

Tribunal Supremo en Sentencia de 30 de mayo de 2000 (recurso 6755/1994)[487], de forma previa a la regulación de actas con acuerdo.

En relación con lo anterior, es preciso señalar que la indeterminación cabe en toda actuación tributaria, desde la constatación de la existencia del hecho imponible, la sujeción al tributo, etc., dándose en la actualidad en un alto grado en nuestra normativa tributaria, caracterizada por su casuismo y prolijidad, así como por la proliferación de conceptos jurídicos indeterminados que, junto con el alto ritmo de modificación y la existencia de una diversidad de regímenes fiscales, dan lugar a una normativa fiscal sumamente compleja en la que prima la indeterminación frente a la concreción, la inseguridad jurídica y, en consecuencia, la incertidumbre no solo en la regulación, sino también en la aplicación de la norma tributaria[488]. Prueba de ello es la constatación de los usos y costumbres de la profesión, en tanto aplicación de gastos en concepto de relaciones públicas, como consecuencia de las atenciones a clientes y proveedores; o bien el concepto de motivos económicos válidos en IS, que es preciso dilucidar y aclarar a fin de aportar seguridad jurídica a la inspección y, en general, al cumplimiento de las obligaciones[489].

En cuanto al segundo inciso del precepto, "cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto", el Consejo de Estado rechaza no solo la redacción, sino el supuesto en sí, por resultar tautológico y vacío, promoviendo su supresión, toda vez que viene a rechazar el alcance de acuerdos en cuanto a la norma a aplicar, por cuanto traslada la aplicación del Derecho a la voluntad de las partes. En este punto, consideramos que, más que un dudoso encaje legal, motivo de supresión del precepto que implícitamente manifiesta el Consejo de

---

[487] Señala la antedicha Sentencia en su Fundamento de Derecho Quinto:
"[en los conceptos jurídicos indeterminados] la decisión del órgano actuante requiere un proceso intelectivo en el que, atendiendo a la realidad de las circunstancias que se le muestran, y no a su libre juicio, ha de concluirse en cuál de las ofertas presentadas es subsumible el único supuesto de solución justa, que se corresponde con la necesidad de seleccionar entre aquéllas precisamente la única que pueda merecer la calificación".

[488] La doctrina española coincide en estos extremos. Así, además de FERREIRO (2004) y REY QUIROGA (2004), destacan AYATS VERGETS, TRIVIÑO PRIETO y BONET LEÓN (2014), LAGO MONTERO (2007) e incluso la propia CEOE (2014) en su informe *Propuestas de CEOE para la reforma fiscal*.
FERREIRO LAPATZA J.J., 2004. *La nueva Ley General*… Op. Cit.; REY QUIROGA, B. et alii, 2004. *La nueva Ley General… Op. Cit.;* AYATS VERGÉS, M., TRIVIÑO PRIETO, F.J. Y BONET LEÓN, J., 2014. Propuestas para reducir la litigiosidad en el ámbito tributario. En: ABEL LLUCH, X. *Medidas preventivas de conflictos jurídicos en conflictos económicos inestables*. Barcelona: Edisofer. Pp.: 57-69.
LAGO MONTERO, J.M., 2007. De la litigiosidad y la justicia tributaria… Op. Cit. Pp.: 511-552.
CEOE, 2014. *Propuestas de*… Op. Cit.

[489] GONZÁ EZ ARIAS, A., 2019. Las actas con acuerdo… Op. Cit. P.: 88.

Estado, debe hacerse hincapié en la cuestionable calidad de la redacción del precepto. Es decir, en materia de aplicación de la norma al caso concreto, debemos tomar en consideración los diversos métodos interpretativos, establecidos en el artículo 3 del Código Civil, en correlación con el artículo 12 de la LGT, a los que se une la especialidad tributaria del artículo 13 de la LGT, de acuerdo con el cual las obligaciones tributarias se exigirán según la naturaleza de los actos realizados y, en consonancia, la aplicación de la norma tributaria en el procedimiento fiscal y, concretamente, en el inspector.

Reiteramos en este punto que la calidad del precepto se vería incrementada con la concreción relativa a la valoración de la prueba, a los efectos de calificar y cuantificar el hecho imponible que ha dado lugar a la obligación tributaria y, por ende, a la incoación del procedimiento de inspección. Gil Cruz (2009)[490] argumenta que la prueba sirve a la cuantificación de la obligación tributaria y, en tal sentido, coincidimos con la misma a los efectos de señalar que la interpretación jurídica de los hechos a través de la prueba no solo tiene cabida jurídica, sino que es la medida más adecuada para comprender los actos y hechos realizados, sino la única, a efectos de calificar los mismos en función de su naturaleza, para lo cual, será necesario interpretar, de forma paralela, la normativa aplicable. Es decir, los hechos y el Derecho deben ser interpretados de forma conjunta, dado que la subsunción de los primeros, al segundo, así como la esencia jurídica de la obligación surgida por la realización de los referidos actos solo podrá venir sostenida por las pruebas que aporten las partes.

En todo caso, consideramos que este segundo supuesto podría ser subsumible en el primero, relativo a la existencia de conceptos jurídicos indeterminados que precisan de concreción, toda vez que "la necesidad de apreciación de los hechos determinantes" es consecuencia de la existencia de una incertidumbre fáctico-jurídica de los actos con incidencia tributaria realizados y que han sido objeto de inspección. En cierta medida, a través de este supuesto, la LGT reconoce los límites de la Administración para desarrollar sus potestades de comprobación e investigación (artículo 115 de la LGT), de cara a esclarecer los hechos atinentes al caso (por ejemplo, la realidad de un gasto), así como la necesidad de cooperar con el obligado-investigado, al objeto de conseguir una imposición adecuada a los principios tributarios del artículo 31.1 de la CE y a la legalidad, encuadrada en el ámbito de la consecución del principio de eficacia. Es decir, la investigación debe

[490] GIL CRUZ, E.M., 2009. *Las actas con acuerdo…* Op. Cit. Pp.: 246-247.

adecuar proporcionalmente medios empleados (tiempo y trabajo), con los resultados esperados, de tal manera que, para eliminar la incertidumbre sobre los hechos, se justifique la cooperación con el investigado[491].

En cuanto al tercer supuesto, relativo a la necesidad de llevar a cabo "estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta", el Consejo de Estado considera aceptable tal propuesta. No obstante, Albiñana (2006)[492] pone de manifiesto que la mayor parte de los elementos indeterminados vendrán dados desde el ámbito valorativo, resultando, además, la gran mayoría de conceptos jurídicos indeterminados que la norma tributaria contiene de carácter valorativo, para lo cual se subsumiría este supuesto en el primero de los analizados. De igual modo, su determinación puede venir expresamente regulada en otros preceptos de la LGT e incluso de otras normas con rango de ley (por ejemplo, a efectos de valoración del valor real de transmisión de las participaciones sociales de una entidad mercantil, de conformidad con lo establecido en el artículo 37.1.b) de la Ley de IRPF) y, en su caso, existiría el procedimiento de comprobación de valores para su concreción. Es cierto que este supuesto se asimilaría en términos objetivos a tal procedimiento, que puede ser tramitado en sede de la Inspección de Tributos, y que entendemos que no se ha llevado a cabo en el momento procesal oportuno, sin que haya constancia de que la fijación del valor del hecho imponible objeto de inspección venga determinada por acuerdo previo o por Ley (por ejemplo, en los casos de estimación objetiva o de fijación del valor catastral). Sin embargo, consideramos que podría llegar a fijarse un acuerdo motivado mediante la suscripción de esta clase de actas, ya sea incluso flexibilizando el desarrollo formal de la comprobación de los valores. Sin perjuicio de lo anterior, de forma previa a que la Administración plantee suscribir un acta con acuerdo, deberá delimitarse si nos encontramos ante la necesidad de realizar estimaciones, o cálculo de la base de acuerdo a los datos registrados y contabilizados por el obligado (adecuado a los métodos de estimación directa, objetiva e indirecta); valoraciones, o cálculo de la base de acuerdo con los conceptos establecidos por la norma

[491] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 1998. *Los procedimientos tributarios*… Op. Cit. Pp.: 149-150. GONZÁLEZ ARIAS, A., 2019. Las actas con acuerdo… Op. Cit. P.: 89.
[492] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., 2006. Las actas con acuerdo de la Inspección de los Tributos y los conceptos jurídicos indeterminados. *Crónica Tributaria, núm. 120/2006*. P.: 10.

(valor de mercado, valor real, valor catastral…); o bien mediciones, en los supuestos en que las magnitudes conforme a las cuales se calcula la base no sean dinerarias[493].

En todo caso, a nuestro juicio, este supuesto puede ser subsumible en el ámbito de la concreción de los conceptos indeterminados, supone la flexibilización de la concreción de ciertos valores y simplifica el procedimiento, máxime frente a otros como la tasación pericial contradictoria, lo que da lugar a la aceleración de la finalización del mismo sobre aspectos cuya indeterminación, reiteramos, se funda, mayoritariamente, en los aspectos de valoración cuantitativa y cualitativa de la prueba aportada por cada una de las partes. Así pues, esta posibilidad, que se podría asimilar a la existencia de acuerdos posteriores a la realización del hecho imponible, supondría que la Administración Tributaria debería agotar las vías de averiguación a su disposición sin resultados concluyentes.

Se podrá suscribir un acta con acuerdo en cualquier momento antes de la firma de las actas inspectoras, perfeccionándose el mismo con su firma, tal como señala el artículo 155.3 de la LGT, lo que, en cierta medida, supone la extensión de la fase de alegaciones o incluso su desarrollo a lo largo de todo el procedimiento inspector[494]. Dos son los requisitos establecidos para la firma del acta, que sustancialmente son la autorización del órgano jerárquicamente superior al actuario, a fin de garantizar la imparcialidad de este, junto con la garantía de la deuda derivada del acta por parte del obligado:

- Autorización del órgano liquidador, que podrá ser previo o simultáneo a la suscripción del acta con acuerdo.
- Constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cuantías que se deriven del acta a suscribir.

En todo caso, más allá de los supuestos para acceder este tipo de finalización, así como las formalidades que le son propias, descritas en el párrafo anterior, debemos plantearnos cuál debe ser el contenido del acuerdo, es decir, cuál es la extensión de esta clase de actas, a fin de que la Administración eluda cualquier atisbo de actuación arbitraria, más allá de los límites fijados por los principios constitucionales en la materia. Por ello, coincidimos

[493] GIL CRUZ, E.M., 2009. *Las actas con acuerdo…* Op. Cit.P.: 249.
[494] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2001. *Informe para la reforma…* Op. Cit. P.: 151.

nuevamente con Gil Cruz (2009)[495], que circunscribe los términos del acuerdo a los aspectos que deban ser objeto de esclarecimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria. Esto es, aquellos términos que a lo largo de la inspección hayan quedado perfectamente definidos o, en su caso, vengan definidos de forma previa bien por ley, bien por acuerdos anteriores a la realización del hecho imponible, no serán objeto de acuerdo, toda vez que disponer sobre los mismos podría constituir una actuación arbitraria de la Administración, que deberá vincularse a los elementos fijados, en aras del principio de legalidad y, adicionalmente, de la seguridad jurídica del contribuyente.

En este punto, es preciso llamar la atención sobre quién tiene el poder de decisión en cuanto a la iniciativa de suscribir un acta con acuerdo, toda vez que es exclusiva de la Administración. Así, la doctrina[496] ha criticado la unilateralidad de la Inspección en el momento de decidir la suscripción o no de un acta con acuerdo que, *per se,* tiene naturaleza bilateral. La discrecionalidad de la Administración para adoptar este tipo de finalización puede incidir en un problema de seguridad jurídica. Si bien esta unilateralidad no parece vulnerar principio constitucional alguno, lo cierto es que, unido a la ausencia de instrucciones generales públicas relativas a los criterios para la adopción de actas con acuerdo, parecen minar el principio de confianza legítima, extremo que nos lleva a conjeturar si el objetivo primigenio del legislador era la reducción de la conflictividad, con la consecuente consolidación de la seguridad jurídica o si, a la vista de lo establecido en el artículo 155.3 de la LGT, lo era el aseguramiento de la recaudación. A la vista de lo anterior, el artículo 155.7 de la LGT nos puede llevar a conclusiones previas al respecto, toda vez que establece que la falta de suscripción del acta con acuerdo por parte de la Administración no podrá ser motivo de recurso contra las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad o disconformidad que se suscriban, cerrando, por tanto, la vía para impulsar una cuestión de arbitrariedad derivada de la actuación de la Inspección de Tributos, extremo que ha sido criticado por la doctrina[497], con la que coincidimos. En este sentido, si bien un recurso ordinario creemos que no es la vía para mostrar el desacuerdo con la postura de los órganos inspectores consistente en no suscribir acuerdo, consideramos que la instancia más adecuada sería mediante un recurso ante el Inspector-

[495] GIL CRUZ, E.M., 2009. *Las actas con acuerdo…* Op. Cit. P.: 263.
[496]GARCÍA NÚÑEZ, D., 2016. Actuaciones inspectoras… Op. Cit. Pp.: 35-50.
[497] GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M., 2005. Defensa de las Actas con acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector. *Revista Quincena Fiscal, núm. 11/2005*. Pp.: 57-63.

Jefe, que se tramitase bajo el principio de oralidad, en los términos de la entrevista definitiva, a la que se refería la Comisión para la reforma de la LGT, en los casos de disconformidad, para los cuales sugería su convocatoria por cualquiera de las partes[498]. En términos similares, González Arias (2019)[499] considera beneficioso para el procedimiento que se incentivase, en mayor medida, la participación del obligado, mediante la posibilidad de que este pueda proponer la suscripción de un acta con acuerdo, una vez desarrollada una actividad instructora mínima, extremo con el que coincidimos plenamente. Asimismo, en caso de disconformidad por parte de la instrucción, el autor propone dar cabida a la vía convencional, mediante la solución de la controversia por la vía de la mediación o la conciliación, lo que consideramos compatible con la posibilidad de elevar la discrepancia al inspector jefe, que podrá actuar como mediador entre las partes y, a su vez, velar por el interés público en el asunto.

La introducción de las actas con acuerdo supuso la implementación de las fórmulas de terminación convencional como forma de terminación del procedimiento administrativo, y el procedimiento tributario es una especialidad de éste último, establecidos en el artículo 88 de la derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, actualmente artículo 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que faculta a las estas para celebrar acuerdos finalizadores de los procedimientos administrativos, siempre que los mismos no sean contrarios al ordenamiento jurídico o versen sobre materias no susceptibles de transacción. A este respecto, podría cuestionarse la adecuación de las actas con acuerdo al ordenamiento, en relación con el principio de legalidad y, muy estrechamente vinculado al mismo, el principio de indisponibilidad del crédito tributario, tal como puso de manifiesto el Consejo de Estado en su Dictamen sobre la LGT de 2003[500]. No obstante, consideramos que el debate no debe plantearse desde el punto de vista de la indisponibilidad del crédito tributario, coincidiendo con Zornoza (1996)[501], que señala que estos nuevos modos de administrar, que pretenden aproximar las posturas entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria, en ningún momento plantean la

[498] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2001. *Informe para la reforma*… Op. Cit. P.: 155.
[499] GONZÁ EZ ARIAS, A., 2019. Las actas con acuerdo… Op. Cit. P.: 110.
[500] Dictamen del Consejo de Estado 1403/2003, de 22 de mayo. Op. Cit. 55.
[501] ZORNOZA PÉREZ, J. J., 1996. ¿Qué podemos aprender… Op. Cit. P.: 122.

deslegalización de las obligaciones fiscales, sino ajustarse a la cada vez mayor complejidad social y económica, evitando la dilación de conflictos que, en un gran número de casos, podrían solventarse con la aclaración y coordinación sobre algunos de los elementos indeterminados, que han dado lugar a la controversia, incidiendo en la valoración de la prueba de forma conjunta por Administración y contribuyente. En todo caso, siguiendo también la argumentación de Cazorla Prieto (2018)[502], los órganos de la AEAT no disponen del crédito tributario, sino que lo concretan con arreglo a la legalidad, es decir, bajo el margen de decisión que la norma les confiere, en el marco de la elaboración del acto administrativo en el que intervienen las dos partes interesadas, Administración y ciudadano[503]. Dicho de otro modo, se conviene el dar contenido a la obligación, es decir, valorar cualitativa y cuantitativamente la misma, a fin de concretar estos elementos, si bien no negociar sobre la cuota tributaria aplicable.

Por su parte, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria se mostraba favorable a la regulación de formas de finalización convencional que fueran alternativas a la unilateralidad de la Administración y, en tal sentido, ponía de manifiesto, en 2001, que la reducción de la conflictividad no solo debía venir dada por una mayor asignación de medios personales y técnicos, sino también mediante la implementación de otras propuestas, como actuaciones dirigidas a la consecución de acuerdos que deban ser respetados con posterioridad por ambas partes de la relación jurídico-tributaria, como la que estamos estudiando[504].

De todo lo anterior se desprende que, mientras que las actas de conformidad tienen naturaleza de allanamiento, tal como hemos observado en apartados previos, las actas con acuerdo son negocios bilaterales entre Administración y contribuyente, con naturaleza jurídica de transacción, aspecto reconocido por el Consejo de Estado en su Dictamen sobre la LGT de 2003[505], en cuanto existen cesiones sobre las pretensiones materiales de ambas partes, en aras de la conclusión del conflicto[506]. A tal efecto, González-Cuéllar Serrano (2007)[507] ha destacado la existencia de actas de conformidad y actas con acuerdo,

[502] CAZORLA PRIETO, L. M., 2018. *Derecho Financiero*... Pp.: 422-423.
[503] GIL CRUZ, E.M., 2009. *Las actas con acuerdo…* Op. Cit. P.: 125.
[504] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2001. *Informe para la reforma*… Op. Cit. Pp.: 147-148 y 151.
[505] Dictamen del Consejo de Estado 1403/2003, de 22 de mayo.
[506] Se adecúa, por tanto, a la definición dada por el artículo 1809 del Código Civil: "La transacción es un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que había comenzado".
[507] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 2007. Las actas… Op. Cit. P.: 464.

llegando incluso a proponer la extensión de estas últimas al procedimiento de comprobación limitada, extremo que con el que, reiteramos, estamos plenamente de acuerdo, por cuanto los procedimientos de aplicación de tributos, desarrollados por el Departamento de Gestión de la AEAT tienen una mayor extensión al conjunto de obligados tributarios, en contraste con la Inspección, cuyas actuaciones se encuentran enfocadas a un control selectivo y de mayor complejidad. Señala la autora en este aspecto:

"Considero muy conveniente la implantación de este doble mecanismo, que da respuesta a problemas distintos. Partiendo de una común naturaleza autocompositiva, sus presupuestos de hecho difieren: mientras las actas con acuerdo tienen naturaleza bilateral, con efectos, en consecuencia, vinculantes para ambas partes (transacción), las actas de conformidad recogen un acto unilateral emitido por el particular que sólo le vincula a él (allanamiento)".

La viabilidad de la impugnación de las actas con acuerdo ha sido objeto de cuestionamiento, toda vez que el artículo 155.6 de la LGT establece que las actas con acuerdo solamente podrán ser revisadas por el procedimiento de nulidad de pleno derecho del artículo 217 de la LGT, así como mediante interposición recurso contencioso-administrativo por existencia de vicios del consentimiento. La doctrina ha cuestionado la constitucionalidad de este apartado, por conculcar el artículo 24 de la CE, aspecto que ha sido recalcado por el Consejo de Estado[508]. En el mismo sentido, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria consideraba que parte de la Comisión asimilaba las actas con acuerdo a los contratos, de tal manera solo se permitiera la impugnación por la vía de los vicios del consentimiento[509], propuesta bien acogida por González-Cuéllar Serrano (2007), que precisa que, en lo no previsto en la regulación tributaria debería regirse por la Ley de Contratos del Sector Público y, subsidiariamente, por lo dispuesto en el Código Civil[510]. Por su parte, la mayoría de la Comisión en el mismo informe afirmaba que, tratándose de un acto administrativo, las

[508] Dictamen del Consejo de Estado 1403/2003, de 22 de mayo. Op. Cit.:
"También puede tener dificultades de orden constitucional en la medida en que se limita la revisión jurisdiccional de estas actas."
[509] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2001. *Informe para la reforma*… Op. Cit. P.: 153.
[510] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 2007. Las actas… Op. Cit. P.: 467. De forma previa, la autora argumentó que la finalización transaccional en el ámbito tributario tenía naturaleza contractual, razón por la cual, en lo no previsto por su normativa específica, debía regirse por la normativa de los contratos del sector público y, subsidiariamente, por el Código Civil, con los límites propios del Derecho Público. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 1998. *Los procedimientos tributarios*… Op. Cit. Pp.: 44 y ss.

actas de conformidad carecen de naturaleza contractual, por lo que planteaban limitar una serie de causas tasadas de impugnación: nulidad de pleno derecho, error de hecho e infracción manifiesta de Ley. Martín Queralt (2018)[511] critica la dudosa constitucionalidad del artículo 155.6 de la LGT, por cuanto supone una reducción innecesaria de los cauces procesales y la manifiesta limitación de los motivos de impugnación. Es este punto, tal como también argumentó el Consejo de Estado, la técnica jurídica es deficiente, dado que la ubicación de la viabilidad de la revisión, en primer lugar, no es adecuada, ni, sustancialmente, el reduccionismo que la LGT introduce sobre las actas con acuerdo, asimilándolas, a un mero contrato, sobre el que el obligado tributario expresa su total conformidad, respecto de los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción. En definitiva, Martín Queralt[512] resalta la agilidad del procedimiento, regulado sobre la base de un beneficio común entre Inspección y obligado tributario, con cierta salvaguarda de los principios de seguridad jurídica y de eficacia de la Administración. Así pues, el ente público garantizará el cobro de la deuda tributaria con relativa inmediatez, mientras que el sujeto inspeccionado verá reducida en un 50% de las sanciones derivadas de las infracciones tributarias imputadas a raíz de la regularización llevada a cabo por la Inspección, tal como establece el artículo 188.1.a) de la LGT. En este orden, consideramos que el acta con acuerdo supone la contractualización de facto del contenido de la obligación y, con ello, su finalización, de modo que la limitación de los medios de impugnación viene condicionada por la propia idiosincrasia del acta con acuerdo, que supone una concertación legalizada de voluntades, con el objetivo de zanjar una controversia. Por ello, a nuestro parecer, solo cabría la impugnación en los casos ya establecidos en el artículo 155.6 de la LGT, relativos a los vicios del consentimiento, propios del Derecho privado y la legislación de los contratos del Sector Público. Bajo esta vía, consideramos que tanto el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (artículo 24 de la CE), cuanto el control de la legalidad administrativa por parte de los Juzgados y Tribunales (artículo 106 de la CE) se encuentra garantizada, al objeto de confrontar la legalidad en la tramitación del acta con acuerdos y la existencia, en su caso, de vicios del consentimiento que invaliden la misma.

Resta por verificar, tal como argumenta el profesor Martín Queralt, la suerte que correrán tanto la igualdad en la aplicación de la Ley, de acuerdo con el artículo 14 de la CE, cuanto

[511] MARTÍN QUERALT, J. et alii, 2018. *Curso de Derecho Financiero…*Op. Cit. P.: 524.
[512] MARTÍN QUERALT, J. et alii, 2018. *Curso de Derecho Financiero…*Op. Cit. P.: 525.

la graduación del deber de contribuir con los principios de capacidad y justicia tributarias, propios del artículo 31.1 de la CE. Para atenuar la posible vulneración de la igualdad en la aplicación de la Ley, coincidimos con el Consejo de Estado, que promovía el respeto al principio de transparencia, a los efectos de permitir la publicación de unos "criterios básicos de concreción, estimación, valoración, etc. derivados de las actas suscritas con acuerdo"[513], a fin de que pudiesen ser conocidos por potenciales sujetos inspeccionados, extremo que, hasta la fecha, no ha sido objeto de desarrollo reglamentario, sin que la AEAT haya publicado un listado de criterios básicos de suscripción de actas con acuerdo o bien una mínima concreción, en sus memorias anuales, tanto de la cuantía como del contenido de las actas con acuerdo firmadas. Es más, la opacidad que a nuestro parecer tiene la Administración en este aspecto se manifiesta en la no publicación de datos correspondientes a la suscripción de actas con acuerdo en sus memorias anuales, motivo por el cual hemos debido recurrir al Portal de Transparencia de la Administración del Estado, a fin de obtener los datos expuestos en la Tabla XII.

Para finalizar, cabe señalar que, en sentido técnico-jurídico, si bien el artículo 155.6 de la LGT limitó excesivamente las causas de impugnación, haciendo cuestionable su constitucionalidad, tal como ya hemos puesto de manifiesto, el TC no ha tenido oportunidad de pronunciarse al respecto.

II.3.3.3. La reducción de las sanciones por suscripción de actas con acuerdo.

La tramitación de las actas con acuerdo se lleva a cabo en unidad de acto con el expediente sancionador (artículo 208.2 de la LGT y 28 del RGRST), sin necesidad de renuncia expresa a la tramitación separada por el obligado, tal como ocurre en los restantes procedimientos (artículo 208.1 de la LGT y 27 del RGRST) . Estos hechos pueden resultar cuestionables, toda vez que la tramitación de liquidación y sanción en unidad de acto puede ser susceptible de dar lugar a la imposición de sanciones en función del resultado, sin entrar a valorar la conducta culpable de forma concreta e individualizada, bien por dolo, bien por negligencia, del obligado tributario inspección.

La inconstitucionalidad del régimen sancionador objetivo (STC 164/2005, de 20 de junio) ya fue comentado en el apartado relativo a la conformidad tributaria tanto en sede de

[513] Dictamen del Consejo de Estado 1403/2003, de 22 de mayo. Op. Cit.

gestión como de inspección, al que nos remitimos expresamente. No obstante, a diferencia de lo ocurrido con la conformidad tributaria, queremos llamar la atención de la imposición de sanciones cuando se termina el procedimiento inspector mediante acta con acuerdo, derivada, en síntesis, de la indeterminación, jurídica o fáctica, que puede dar lugar a valorar la conducta del contribuyente como adecuada a una interpretación razonable de la norma y, de tal modo, con aplicación de la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, extremo que, de acuerdo con lo prescrito por el artículo 179.2.d) de la LGT no da lugar a la responsabilidad sancionadora en esta materia. Dicho de otro modo, si la conclusión de un procedimiento precisa de la concreción consensuada entre Administración y contribuyente de los hechos imponibles y su subsunción a la norma tributaria de común acuerdo, resulta necesario valorar la constitucionalidad de la exigencia de responsabilidades por parte de la Inspección o, que la asunción de las mismas, con la reducción del 50% sobre la sanción final, sea *conditio sine qua non* para la firma del acta, en caso de apreciarse la concurrencia de los elementos de dan lugar a calificar la conducta del obligado como constitutiva de infracción tributaria[514]. En definitiva, si bien será preciso atender a las circunstancias concretas del asunto, no podemos olvidar el criterio de interpretación razonable de la norma, que exime de la responsabilidad sancionadora al sujeto pasivo que ha presentado su autoliquidación, si bien ha fallado en la misma. Dicho de otro modo, en ningún caso la aceptación de la sanción reducida puede dar lugar a objetivar la aplicación de la misma sobre la mera base de alcanzar un acuerdo conforme al cual el administrado reconocerá, de hecho, una mayor cuota tributaria a ingresar o menor devolución.

II.3.3.4. Comentarios conclusivos sobre la eficacia de las actas con acuerdo.

Las actas con acuerdo constituyeron una de las principales novedades de la LGT del año 2003, introducidas con la finalidad de contribuir a la reducción de las cifras de litigiosidad tributaria existentes hasta entonces. Quince años después, las estadísticas de conflictividad nos muestran que las mismas han aumentado hasta el punto de superar las doscientas mil reclamaciones económico-administrativas anuales, frente a las 155.205 del año 2003 o las 103.344 del año 2004, ejercicio de entrada en vigor de la LGT. Por su

[514] En términos similares, el profesor Menéndez Moreno ha calificado de insólito el sancionar en los casos de alcanzar actas con acuerdo. MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir)., 2014. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra. 15ª Edición*. Cizur Menor: Civitas, Thomson Reuters. P.: 308.

parte, de los datos plasmados en el Cuadro XII, observamos la reducida incidencia de las actas con acuerdo. Dicho de otro modo, de los trece años sobre los que disponemos datos, 2017 fue el ejercicio en que más actas con acuerdo se suscribieron, 3.389 sobre el total de 60.445 actas instruidas, lo que representa poco más del 5% las actas firmadas con acuerdo.

Estos datos nos permiten trasladar las conclusiones de Alonso González (2014)[515], más de una década después de la aprobación de la LGT, se basa en que "la Inspección de los Tributos no tiene ninguna intención de llegar a acuerdos con los administrados, ni siquiera con una invitación tan clara por parte del legislador". Por todo lo anterior, consideramos que la escasa aptitud de los órganos inspectores para llegar a suscribir actas con acuerdo, así como la ausencia de control sobre la toma de la decisión respecto a la tramitación de esta clase de actas, es causa de desprestigio de la figura, que después de quince años implantada en nuestro ordenamiento, continúa siendo un método de finalización con reducido arraigo en la práctica que, incluso, se puede considerar excepcional.

Cierto es que la línea que separa la conformidad del acuerdo, en la praxis, queda difuminada por la vía de las conversaciones informales que tienen lugar a lo largo del procedimiento inspector, quedando, las actas con acuerdo, en gran medida relegadas a decisiones directivas y de política fiscal de la propia Administración[516], siendo mayoritarias las firmas en conformidad, máxime cuando las actas de conformidad resultan más sencillas en su tramitación y los resultados son muy similares. Recuérdese en este punto, que la reducción de las sanciones asciende al 47,50% en conformidad frente al 50% en acuerdo, asegurando la Administración la recaudación oportuna en ambos casos e, inclusive, superior, en el primero.

De conformidad con lo expuesto, consideramos que la introducción de cualquier vía de modificación normativa que potencie este mecanismo de terminación resultará escasamente efectiva, de cara a promover, tanto que los órganos de la Inspección de Tributos adopten una postura pro-acuerdo, como que se configure como un mecanismo de terminación con prestigio jurídico para los contribuyentes inspeccionados. Por ello, visto el reducido uso de esta forma de finalización del procedimiento inspector, proponemos la derogación de las actas con acuerdo, a fin de ser sustituidas por los

[515]ALONSO GONZÁLEZ, L.M., 2014. *Informe*… Op. Cit. P.: 28.
[516] CAZORLA PRIETO, L. M., 2018. *Derecho Financiero…* Op. Cit. P.: 425.

acuerdos conclusivos, en términos similares a los establecidos por el artículo 133 del Modelo de Código Tributario del CIAT, interviniendo un mediador público y experto designado al efecto, que facilite no solo concluir el procedimiento, sin necesidad de acudir a la vía revisora, sino también promover y consolidar la paz jurídica en el ámbito tributario.

II.4. Propuesta común para la introducción de nuevas medidas cooperativas en los procedimientos de comprobación limitada y de inspección tributaria.

II.4.1. El principio de oralidad de los procedimientos.

El procedimiento inspector se desarrolla bajo un mayor protagonismo del principio de oralidad, en contraste con el procedimiento de comprobación limitada, esencialmente desarrollado por escrito, salvo que el obligado solicite cita previa con la oficina de gestión, lo que no siempre conduce a entablar un diálogo, ya sea informativo, con el propio actuario del Departamento de Gestión. No obstante, consideramos que es fundamental establecer una entrevista previa con el obligado, que se fijará en la notificación por la que se tengan por iniciadas las actuaciones. A través de la misma, la Administración expondrá los motivos que han dado lugar a la iniciación del procedimiento, a fin de facilitar al sujeto objeto de inspección o comprobación su actuación a lo largo del procedimiento.

Asimismo, evacuado el trámite de audiencia y, en cualquier caso, antes de la liquidación, consideramos que puede resultar oportuna una segunda entrevista entre los órganos de gestión o inspección y los obligados, en la que se podrá alcanzar la conformidad con la propuesta de liquidación, proponer la sujeción del asunto a mediación o mostrar total disconformidad con el contenido de la eventual liquidación. Consideramos que la formalización de la oralidad en el desarrollo de los procedimientos tributarios puede facilitar, de una parte, el acercamiento entre ambas partes de la relación tributaria, toda vez que facilita la comprensión de las circunstancias atinentes al caso, así como los elementos de hecho y derecho a tomar en consideración. Así, para el obligado objeto de comprobación el desarrollo de entrevistas orales puede facilitar la comprensión de todos los aspectos de la propuesta de liquidación, que complementen las notificaciones por

escrito, caracterizadas por un lenguaje técnico que, en ocasiones, puede llegar a ser difícilmente comprensible para el administrado[517].

II.4.2. La implantación de la mediación dirigida a alcanzar acuerdos conclusivos.

II.4.2.1. Desarrollo del procedimiento de mediación.

Consideramos que la aplicación de la mediación debe producirse en los casos en que existan discrepancias en la interpretación jurídica de los hechos, llevada a cabo a través de la prueba resulte o, dicho de otro modo, cuando sea preciso concretar conceptos jurídicos indeterminados, para lo cual apreciamos que la intervención de un tercero imparcial y con experiencia en la materia, puede facilitar el acercamiento de posturas e, inclusive, guiar la cooperación entre las partes, a fin de afrontar la situación, más que confrontarla. Así pues, en los términos sugeridos por el Modelo de Código Tributario del CIAT, en cuyo artículo 133 promueve la formalización de acuerdos conclusivos, consideramos que una oficina mediadora, instituida *ad hoc,* debe intervenir como tercero experto e imparcial, para lo cual, podría resultar oportuno potenciar el papel del Consejo para la Defensa del Contribuyente, al objeto de conferirle esta función mediadora. Señala el apartado cuarto del mencionado precepto, en materia de iniciación del procedimiento para alcanzar un acuerdo conclusivo:

"Cualquiera de las partes podrá solicitar la intervención de un mediador institucional público, quien intervendrá en el procedimiento en los términos que se fijen reglamentariamente."[518]

La sujeción a mediación será voluntaria para el contribuyente, mientras que el actuario deberá motivar, en su caso, con suficiencia, la no sujeción, aspecto que, si existe discrepancia por parte del obligado a la misma, podrá solicitar la intervención del Consejo para, en su caso, alentar al órgano de gestión o inspección el sometimiento del caso a

[517] PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D., 2005. *La litigiosidad tributaria*… Op. Cit. Pp.: 133-135.

[518] Como mediador, el propio Modelo de Código propone alguno que tenga atribuidas funciones de defensa del contribuyente, como el Defensor del Obligado Tributario, previsto en el artículo 76 del Modelo de Código Tributario de CIAT. CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT), 2015. *Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Panamá. P.: 138.

mediación o motivar que es innecesaria la mediación en tal supuesto de hecho, es decir, que no existe incertidumbre objetiva que deba ser objeto de concreción.

El desarrollo de la misma interrumpirá los plazos de tramitación del expediente de gestión o sanción, si bien uno de sus principios fundamentales debe ser la agilidad y flexibilidad en la toma de decisiones. Por ello, corresponde al mediador, como tercero imparcial, no solo establecer los términos del procedimiento, sino también actuar como facilitador imparcial, es decir, flexibilizar las posiciones de ambas partes, de cara a alcanzar un acuerdo.

Por otra parte, aunque se promueva la agilidad de la mediación, consideramos que la misma se puede llevar a cabo en varias sesiones, sin que se supere el transcurso de sesenta días desde su inicio, al objeto de servir este plazo como mecanismo disuasorio para aquellos contribuyentes que pretenden, con el mismo, dilatar el pago de la obligación resultante de una eventual liquidación.

En cuanto a los términos de un posible acuerdo, los mismos se limitarán a los elementos precisos para la concreción de los conceptos indeterminados de naturaleza objetiva, aplicables al caso, lo cual puede dar lugar tanto a una transacción sobre los hechos como sobre el Derecho, dada la estrecha vinculación entre unos y otro. Así pues, la labor mediadora debe ser, además de facilitadora, garante de la legalidad, sin que la incardinación del asunto por la vía de la mediación suponga una negociación de la deuda propiamente dicha o disponga de la misma, sino que concrete la incertidumbre objetiva atinente al caso, al objeto de alcanzar la paz jurídica en el procedimiento de inspección.

En todo caso, la institucionalización de esta mediación solo puede llevarse a cabo mediante un compromiso de transparencia y facilitación por ambas partes, lo que supone un cambio radical en la participación del ciudadano en los asuntos tributarios y, de otro lado, el abandono por parte de la Administración de su unilateralismo en el actuar, así como de la confidencialidad de los datos de los que ambas partes disponen.

Así pues, el procedimiento podrá finalizar con la avenencia de las partes, en cuyo caso suscribirán el acuerdo conclusivo, que será inmediatamente ejecutivo. Si el caso finaliza sin éxito, se hará constar por escrito, dando lugar a que los órganos de gestión o inspección emitan la liquidación que podrá ser objeto de impugnación por el contribuyente, a través de los cauces tradicionales. Sin perjuicio de lo anterior, es preciso poner de manifiesto que se dará cuenta por escrito de todas las actuaciones llevadas a

cabo, lo cual, a nuestro juicio, puede constituir un oportuno archivo o base de datos de gran utilidad tanto para la Administración como para otros obligados.

Alcanzado el acuerdo conclusivo, consideramos que las causas de impugnación no deben ser distintas a las previstas para la impugnación de las actas con acuerdo de la inspección tributaria. En tales términos, solo cabrá en caso de nulidad de pleno derecho o existencia de vicios del consentimiento, en los términos establecidos en la regulación de Contratos del Sector Público y, subsidiariamente, en la legislación civil. Así pues, tanto el órgano que intervenga como mediador como el inspector jefe que, en su caso, autorizará la suscripción del acuerdo conclusivo, en los mismos términos que el acta con acuerdo, de tal manera que su intervención será garantía de la legalidad del acuerdo, tanto en sentido material como procedimental, así como de la correcta aprehensión del mismo por parte del obligado tributario.

A este respecto, puede resultar de interés la introducción de programas piloto que evalúen la eficacia de la mediación en el procedimiento de aplicación de tributos, tal como se ha llevado a cabo en el Derecho comparado, con el programa relativo a la mediación de *Large and complex cases* desarrollado por el HMRC en el año 2011; o los llamados *Fast Track Mediation* y *Fast Track Settlement,* llevados a cabo en Estados Unidos, que pasaron a formar parte del elenco de métodos de resolución de conflictos tributarios en este país, tal como veremos en próximos apartados.

Consideramos que el procedimiento mediador no tiene por qué estar dirigido exclusivamente a asuntos complejos o de gran cuantía, sino que puede llegar a ser utilizado en todos aquellos supuestos en que la concreción de los elementos jurídicos y de hecho sea objeto de debate, de tal manera que pequeñas y medianas empresas, e incluso personas físicas, puedan optar por este método de terminación, a fin de no dilatar la controversia. Es más, a nuestro parecer, este procedimiento puede resultar de mayor interés para aquellas pequeños y medianos contribuyentes, cuyos medios técnicos y económicos sean motivo de evitación de la vía jurisdiccional o incluso de ausencia de planteamiento de esta vía, especialmente debido a la duración y costes del procedimiento.

Dos son las últimas cuestiones que merecen ser tratadas. En primer lugar, consideramos que la imposición de sanciones sobre las obligaciones tributarias o los elementos de la obligación objeto de acuerdo deben ser evaluadas, como ya señalamos, conforme a la excepción del artículo 179.2.d) de la LGT, que excluye de responsabilidad tributaria en

el caso de que se aprecie una interpretación razonable de la norma por parte del contribuyente que, *a priori*, será defendible bajo este contexto. En segundo lugar, consideramos que, antes de la suscripción de cualquier acuerdo, el contribuyente deberá aportar depósito que se aplicará al pago de las cuantías derivadas de la liquidación o, bien, solicitar aplazamiento o fraccionamiento, con las garantías debidas que, en su caso, resulten exigibles, a fin de asegurar el pago del tributo, al objeto de mostrar su voluntad de cumplimiento estricto de obligaciones, que den lugar a asegurar la recaudación.

A modo de recapitulación, la mediación tributaria se puede definir como una técnica de colaboración, a través del cual las partes buscan afrontar un conflicto desde la perspectiva autocompositiva, auxiliados por un tercero imparcial y con juicio técnico al que las partes se sujetan voluntariamente. Más que un mecanismo sustitutivo, tal como se plantea en el artículo 86 de la Ley de Procedimiento Administrativo, se puede contemplar como un mecanismo alternativo o incluso complementario, dado que, de no resolverse el conflicto por esta vía, quedaría la vía ordinaria de recurso[519], toda vez que, en nuestra opinión, la mediación debe plantearse como instrumento de diálogo, es decir, como una forma de administrar[520] y transformación del procedimiento en foro de discusión[521].

II.4.2.2. El órgano mediador.

Proponemos la intervención de un órgano mediador que actúe como tercero imparcial, con experiencia acreditada en la materia. Para ello, podría ser adecuada la creación de una oficina mediadora, constituida como órgano supervisor del procedimiento, cuya función sea facilitar la conclusión del procedimiento, mediante el acercamiento de las pretensiones de ambas partes y, paralelamente, por medio del ejercicio de una función tuitiva, tanto del ordenamiento jurídico, cuanto de la posición el obligado tributario.

Sin perjuicio de la creación *ex novo,* de una oficina mediadora, puede plantearse conferir la función mediadora al Consejo para la Defensa del Contribuyente, en su calidad de

[519] PALMA DE TESO, A., 2003. Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos. En: PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F. (Coord.). *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons. P.: 39.
[520] En estos términos se pronuncian, entre otros autores, Dorado Picón, Vocal del CGPJ, en DORADO PICÓN, A., 2013. El arbitraje y la mediación en España. *Revista Jurídica de Castilla y León, número 29*. *Número monográfico.*
[521] PAREJO ALFONSO, L. y VAQUER CABALLERÍA, M. (Dir.), 2018. *Estudios sobre…* Op. Cit. Pp.: 13-14.

organismo experto y, a su vez, garante del sistema, que equilibre la relación entre las partes, sobre la base de la justicia tributaria, cuyo objetivo sea concluir con agilidad el procedimiento, siempre que tal conclusión satisfaga la postura tanto de Administración como de contribuyentes. Dada la complejidad del ámbito en el que nos movemos, la intervención de expertos es fundamental, por ello, promovemos que el contribuyente pueda acudir asistido por su abogado o asesor fiscal; que el actuario, en su caso, precise del visto bueno de su superior para alcanzar acuerdos conclusivos y, por último, que el miembro que intervenga como mediador tenga experiencia acreditada en el ámbito tributario y de mediación.

Así pues, el mediador, como tercero imparcial, ha de tener, en primer lugar, una perspectiva objetiva de la controversia, que le permita, no solo pacificar a las partes y moderar la tensión provocada conflicto, sino también trabajar con Administración y obligados de forma constructiva. En este sentido, el mediador no tomará decisiones en nombre de las partes, sino que las conducirá hacia el acuerdo, si este es viable. Cabe señalar que la mediación solo resultará eficaz si existe un intercambio de información, que solo existirá si el mediador se gana la confianza de las partes, así como si el principio de transparencia se erige como vertebrador de todo el procedimiento, no solo de los obligados y la Administración con el mediador, sino también de las propias partes entre sí. En este punto, su función no se limita al mero acercamiento de posturas, mediante la creación de áreas de consenso, sino que también facilitará salidas al conflicto y aportará soluciones por sí mismo, que podrán ser acogidas por las partes, lo que afianzará la confianza de estas últimas tanto en el proceso como en el propio mediador.

Dicho de otro modo, a través de este mecanismo alternativo planteamos establecer una nueva dinámica relacional entre Administración y obligados, regida por el dinamismo, la cooperación activa y la confianza mutua, frente a la conflictividad existente bajo los cauces de resolución de conflictos tradicionales, en los que el ente público adopta una postura unilateralista en la toma de decisiones, sin participación activa del contribuyente, salvo para la autoliquidación y pago del tributo en cuestión. Para ello, el mediador, en tanto tercero imparcial y experto en la materia, ostentará la función de auxilio en el proceso, a los efectos de facilitar que las partes concluyan el procedimiento con avenencia y, en especial, resultando tal avenencia proporcional o adecuada a la salvaguarda de sus respectivos intereses.

Por último, en cuanto a la naturaleza y origen del órgano mediador, consideramos que el mismo ha de formar parte de oficinas públicas, es decir, encuadrarse en el ámbito de la Administración pública. Pese a que valorar la introducción de un mediador público en el curso de un procedimiento tributario podría dar lugar a cuestionar el principio *nemo iudex in sua causa*, consideramos que conferir la función mediadora a órganos de naturaleza pública, bien sea el Consejo para la Defensa del Contribuyente, bien una oficina pública de mediación creada *ex novo* e independiente de la Administración tributaria, no contraviene el citado principio. En tales términos, los órganos públicos deben velar por el servicio objetivo al interés general, con sujeción al principio de legalidad (artículos 103.1, 9.1 y 9.3 de la CE), para lo cual podrán precisar de la colaboración de los privados, en virtud de su derecho-deber de participación de los asuntos públicos (artículo 23 de la CE). Por ello, si bien a nuestro parecer la función mediadora debe ser desarrollada por un órgano de naturaleza pública, consideramos que la composición de tales órganos debería ser mixta, es decir, compuestos por órganos de la Administración y sujetos privados, tal como expondremos en el próximo apartado.

II.4.3. El Consejo para la Defensa del Contribuyente como órgano mediador. Propuesta de órganos alternativos.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes supuso la materialización de la configuración de la relación jurídico-tributaria democrática, basada en el reconocimiento de la figura del ciudadano-contribuyente, investido de derechos inalienables e irrenunciables, que no ostenta un deber de contribuir absoluto, sino que el mismo queda ponderado de acuerdo con los principios tributarios establecidos en el artículo 31 de la CE, extremo que, como ya hemos venido anunciando en diversas ocasiones a lo largo de esta investigación, condiciona la actuación de la Administración, sujeta, a su vez, a la Constitución y resto del ordenamiento jurídico.

Dos años antes y bajo las premisas de materializar la democratización de la relación tributaria, el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre[522], crea el Consejo para la

[522] La aprobación de la LGT de 2003 dio lugar a la institucionalización legal del Consejo para la Defensa del Contribuyente, mediante su reconocimiento en el apartado segundo del artículo 34, dedicado a los derechos y garantías de los obligados tributarios. Así pues, se configura el Consejo para la Defensa del Contribuyente como órgano integrado en el Ministerio de Hacienda, que "velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema

Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda, cuya Exposición de Motivos de la norma fundamenta la creación de este órgano en la necesidad de facilitar a los administrados un cauce ágil que permita trasladar a la Administración las quejas sugerencias y reclamaciones de los mismos. En este sentido, se crea una institución de naturaleza tuitiva, que actúa como garante, a primera vista, de la parte débil de la relación tributaria y, de forma general, del sistema tributario desde el punto de vista constitucional. Se crea con independencia del Defensor del Pueblo, siguiendo el ejemplo de otros ordenamientos comparados, que han desarrollado esta figura específica del ámbito tributario, para la defensa de los derechos de los obligados y fortalecimiento del sistema. Este es el caso del denominado *Taxpayer Ombudsman* estadounidense, creado en el seno del IRS estadounidense en el año 1979 y, posteriormente re-denominado *Taxpayer Advocate*, a raíz de la promulgación de la denominada *Taxpayer Bill of Rights 2*, a través de la denominada *Public Law 04-168*, de 30 de julio de 1996. En el ordenamiento británico, en el año 1993 fue constituido el denominado *Adjudicator's Office*, creado en el seno del HMRC. Por su parte, el Derecho Tributario italiano creó, en el año 2000, el *Garante del contribuente*, de forma conjunta a la promulgación de un estatuto de derechos, regulado mediante Ley 212, de 1 de julio de 2000.

La regulación comparada de esta institución tiene como común denominador su configuración como garante no solo de los derechos de los obligados tributarios[523], sino también que ejercen la función de control de la aplicación del sistema tributario, a modo de *Ombudsman* especializado. Andrés Aucejo y Rozas Valdés (2004)[524] han argumentado que la creación de las oficinas de defensa del contribuyente encaja en un proyecto de modernización de las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente, basado en la transparencia y el correcto funcionamiento administrativo por parte del ente

tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen".
Su desarrollo reglamentario actual se contiene en el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, que configura al mismo como un órgano colegiado de la Administración del Estado, integrado en el Ministerio de Economía y Hacienda (actualmente Ministerio de Hacienda), adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

[523] En este sentido, tal como se pone de manifiesto en su propia página web, el denominado "*Taxpayer Advocate"* se autodenomina "la voz del contribuyente". Disponible en: https://www.irs.gov/advocate. [Consulta: septiembre 2017]. Asimismo, véase: DEPARTMENT OF THE TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE, 2016. *Taxpayer Advocate Service, Publication 1546 (Rev. 06-2016).* Catalog Number 13266S. [En línea]. Disponible en: https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1546.pdf [Consulta: septiembre 2017].

[524] ANDRÉS AUCEJO, E. y ROZAS VALDÉS, J. A., 2004. El Defensor del Contribuyente. Un estudio de Derecho Comparado: Italia y EE. UU. *Documentos, Doc. Nº5/04*. Instituto de Estudios Fiscales. P.: 5.

público, al objeto de lograr el equilibro entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria.

No obstante, si bien coincidimos con los autores sobre la razón de ser de este órgano, la configuración actual de nuestro Consejo para la Defensa del Contribuyente permite calificarlo más como un buzón de sugerencias, que como un órgano que desarrolla la función efectiva de ser garante del sistema, a tenor de su labor consultiva, dedicada al asesoramiento en la mejora de los servicios de la Administración Tributaria, tanto a través de las quejas presentadas, como a través de las sugerencias y propuestas planteadas por el Consejo, así como debido a su adscripción a la Secretaría de Estado de Hacienda, a la que también se adscribe la AEAT[525]. En tal sentido, coincidimos con Álvarez Arroyo (2000)[526], que ha señalado que, debido a su dependencia, como a su carácter consultivo, su función práctica se reduce a la de una "magistratura de persuasión", señalando que su encuadramiento debería haberse efectuado como órgano adscrito al Defensor del Pueblo, a fin de garantizar su independencia. Este es el caso del Derecho francés, que regula dos figuras genéricas. De una parte, el denominado *Défenseur des droits*, reconocido en el artículo 71-1 de la Constitución francesa, y creado en el año 2011, mediante la Ley Orgánica 2011-333, de 29 de marzo[527]; y *Le Médiateur du MINEFI*, creado mediante Decreto 2002-612, de 26 de abril, que configura una institución mediadora, enmarcada dentro del Ministerio de Economía, Finanzas e Industria. Estas dos instituciones de garantía de derechos son de carácter genérico, si bien, en especial la segunda, tramita, en su mayor parte, solicitudes de mediación vinculadas a cuestiones tributarias, emitiendo recomendaciones a la Administración que, en caso de no ser aceptada por esta última, puede dar lugar a la toma de una decisión unilateral y vinculante por parte del MINEFI, que será comunicada a ambas partes del conflicto (artículo 5 del Decreto 2002-612).

En consonancia con la doctrina citada, consideramos que podría ser adecuado conferir impulso a este órgano, tomando perspectiva su encuadramiento en el marco de un sistema

[525] El artículo 2.6 del Real Decreto 1113/2018, de 7 de septiembre, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda califica al Consejo como órgano asesor, si bien adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda, a la que queda adscrito la AEAT, de acuerdo con el apartado 4 del mismo artículo.

[526] ALVAREZ ARROYO, F., 2000. El Consejo para la Defensa del Contribuyente: determinación y funciones. *Anuario de la Facultad de Derecho, numero 18*. Pp.: 117-118.

[527] El Defensor del Pueblo francés abarca, a su vez, cuatro instituciones: *Médiateur de la République*, figura homóloga al Defensor del Pueblo español; el Defensor de la Infancia; la llamada Alta Autoridad de Lucha contra las Discriminaciones y por la Igualdad (*Haute Autorité de Lutte contre les Discriminations et pour l'Egalité* y la Comisión Nacional de Deontología de la Seguridad (*Commission Nationale de Déontologie de la Securité).*

tributario autoliquidativo, como el español, de modo que, en primer lugar, debe garantizarse su independencia, no solo a través de su composición mixta, tal como actualmente se encuentra regulada en el artículo 4 de su Real Decreto regulador[528], sino también con su adscripción al Defensor del Pueblo.

Asimismo, la intervención de los miembros del Consejo para la Defensa del Contribuyente no solo requiere que se les confieran competencias y funciones como mediadores, sino también su especialización en la materia. Cuando hablamos de la necesidad de especialización, nos referimos tanto a la condición de expertos en el ámbito tributario, la cual se presume, dada la composición del órgano, cuanto a su experiencia como mediadores. No obstante, si tomamos como referencia la definición de mediación aportada por Singer (1996)[529], esta se califica de "negociación con hombre bueno", lo que supone la intervención de un tercero que actúe de forma imparcial y, cuyo papel principal sea el de guiar la negociación al objeto de desbloquear la situación de conflicto. La actual estructura del Consejo, formado por dieciséis miembros, de los cuales ocho de ellos forman parte de la Administración y otros cuatro forman parte del ámbito académico, siendo solamente cuatro los miembros pertenecientes al ejercicio privado de la profesión tributaria. Dicho de otro modo, si bien la Administración y los miembros de la misma han cumplir el deber de salvaguardar el interés general, una composición no paritaria, como la actual, resulta, a nuestro parecer, difícilmente encajable en un contexto en que el Consejo se configure como una institución mediadora en el ámbito tributario.

---

[528] El Consejo se encuentra formado por ocho vocales, elegidos de los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y la sociedad en general, de los cuales cuatro pertenecerán al ámbito académico y cuatro al ámbito profesional, todos ellos de reconocido prestigio.

- Cuatro representantes de la AEAT, que serán los siguientes:
  - Dos representantes de los representantes y servicios de la AEAT, propuestos por el Secretario de Estado, oído el Director de la AEAT.
  - El Director del Servicio de Auditoría Interna de la AEAT.
  - El Director de los Servicios Jurídicos de la AEAT.
- Un representante de la Dirección General de Tributos.
- Un representante de la Dirección General del Catastro.
- Un representante de los Tribunales Económico-Administrativos.
- El Abogado del Estado, Jefe de la Abogacía del Estado en materia de Hacienda y Financiación Territorial de la Secretaría de Estado de Hacienda, que a su vez ostentará el cargo de Secretario del Consejo.

Los vocales propondrán la elección del Presidente, que será designado por el Ministro de Hacienda y Función Pública por un plazo de cuatro años, debiendo ser elegida, de acuerdo con el artículo 4 del Real Decreto una persona de reconocido prestigio en el ámbito del Derecho Tributario con, al menos, diez años de experiencia.

[529] SINGER, L., 1996. *Resolución de conflictos*… Op. Cit. P.: 32.

Por ello, cabe plantearse si, en lugar de intervenir el Consejo propiamente dicho, deben intervenir mediadores experimentados tanto en el ámbito tributario como en la resolución alternativa de conflictos, designados *ad hoc* o, inclusive, que se promueva la creación *ex novo* de una oficina de mediación tributaria. En este sentido, a nuestro parecer, esta última opción podría resultar oportuna, en tanto institucionalización, desde cero, de un servicio de resolución alternativa de conflictos, que sirviese de puente entre la Administración y los contribuyentes, fomentando prácticas de transparencia administrativa y promoviendo la existencia de información abierta a los contribuyentes, que facilite la cumplimentación de sus obligaciones tributarias.

Si bien tal oficina mediadora puede instituirse con independencia del propio Consejo para la Defensa del Contribuyente, su adscripción a este último podría se adecuado, por razones de eficacia administrativa. En tal sentido, el Consejo pasaría a de ser receptor de quejas y sugerencias de los administrados, así como órgano consultivo para Hacienda, a encontrarse al servicio de una relación directa, transparente y mediadora entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria, al efecto de crear redes de confianza mutua, así como crear antecedentes que sirvan de base o criterio para la cumplimentación de las obligaciones tributarias. Para tal fin, consideramos un elemento fundamental la creación de un archivo de datos públicos sobre los procedimientos de mediación llevados a cabo, garantes tanto del principio de igualdad como de seguridad jurídica.

De acuerdo con lo anterior, consideramos que la intervención del Consejo debe activarse, no limitándose a ser, en términos coloquiales, "buzón de sugerencias" del público como, hasta ahora[530], parece que viene siendo su función, dado que actúa más a modo persuasivo

[530] En el año 2014, fueron presentadas 14.301 quejas y 1.090 sugerencias ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, de las que el 79,98% correspondían a la AEAT. Por su parte, en el año 2015 se presentaron un total de 13.202 quejas y 798 sugerencias, de las cuales la gran mayoría del 77,75% correspondían a la AEAT. Dentro de las quejas interpuestas, el mayor porcentaje total corresponde al ámbito de información y asistencia de los contribuyentes, que asciende al 36,09% sobre el total los datos arrojados, dado el gran número de procedimientos con vínculos fiscales que se efectúan a nivel de la Administración del Estado, la interposición de un total de 14.000 quejas y sugerencias en el año 2015 se presenta como una cifra discreta. ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA. CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, 2015. *Memoria 2014*. [En línea]. P.: 53. Disponible en: http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Consejo%20para%20la%20Defensa%20del%20Contribuyente.aspx [Consulta: abril 2020].
ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA. CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, 2016. *Memoria 2015*. Op. Cit. Pp.: 46 y 51.

de los propios contribuyentes, en paralelo al Defensor del Pueblo[531], que como un mecanismo eficaz con una función tuitiva, que procure la garantía de los derechos de los contribuyentes y, de forma general, el control de la actuación de la Administración Tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior y ante las dificultades que puede entrañar la adaptación normativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente, podría resultar más efectiva la institucionalización de una oficina mediadora, de carácter independiente y composición mixta, que desarrollase las funciones mediadoras y consultivas oportunas. En tales términos, pese a que el artículo 133 del Modelo de Código Tributario del CIAT propone al Consejo para la Defensa del Contribuyente como órgano oportuno para alcanzar los acuerdos conclusivos, dada su naturaleza tuitiva, reconoce la posibilidad de institucionalización de la mediación a través de otros órganos, creados a tal efecto. En tales términos, la creación de un órgano de mediación, de carácter colegiado y composición mixta, en paralelo a la propia composición del Consejo, y externo o independiente a cualquiera de las partes de la relación tributaria, podría ser oportuna al objeto de que, en su seno, se desarrolle el procedimiento que pueda dar lugar a alcanzar acuerdos conclusivos, cuando deban concretarse conceptos jurídicos indeterminados de naturaleza objetiva[532].

II.4.4. Institutos jurídicos análogos aplicados por el Derecho Comparado.

A lo largo de nuestra investigación, hemos reseñado cómo los Estados de nuestro entorno han ido incorporando mecanismos de cooperación entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria con cierto éxito. Es el caso de las figuras del *accertamento con adesione del contribuente* italiano, que sirvió de base para la incorporación, en nuestro ordenamiento jurídico, de las actas con acuerdo, con resultados mucho más discretos que

[531] De acuerdo con los datos oficiales del Defensor del Pueblo, en el año 2016 efectuó 17.396 actuaciones, de las cuales solamente 973 eran en materia tributaria, lo que supone un 5,60% de las cifras totales. ESPAÑA. DEFENSOR DEL PUEBLO, 2017. *Informe anual 2016 y debate en las Cortes Generales*. Madrid. Pp.: III y 471 y ss.

[532] En similares términos se instituye el denominado *Centre for Effective Dispute Resolution* en Reino Unido, en tanto organismo de ADR, en cuyo seno se solventan conflictos tributarios entre el HMRC y los obligados tributarios. Mayor disponibilidad en: https://www.cedr.com/ [Consulta: abril 2020].

en la experiencia italiana que, como hemos expuesto, han dado lugar a una drástica reducción de las tasas de conflictividad en el ámbito fiscal.

En Alemania, si bien, como ya hemos tenido oportunidad de señalar con anterioridad. la naturaleza liquidativa de su ordenamiento es una de las diferencias fundamentales con el ordenamiento español[533], lo que da lugar a un control mínimo de todas las liquidaciones, (con la salvedad del IVA, que es un tributo autoliquidatorio), resulta destacable la institucionalización del denominado diálogo final (*schlussbessprechung*), regulado en el parágrafo 201 de la Ordenanza Tributaria. Este consiste, en esencia, en una entrevista entre el contribuyente, su asesor o abogado, y el jefe del inspector actuario, que actuará como auténtico mediador en el asunto o, más bien como negociador dado que ningún tercero imparcial interviene, de cara a discutir los hechos controvertidos, su calificación jurídica y las consecuencias dimanantes de tal calificación. En este punto, señala Espejo Poyato (2017)[534] que, si bien el parágrafo 201 de la Ordenanza Tributaria alemana ha institucionalizado una suerte de mediación entre las partes, la misma lleva funcionando informalmente desde hace más de veinte años, aplicándose con eficiencia, en gran medida debido al rígido sistema de responsabilidad de los funcionarios existente en tal Estado. Dicho de otro modo, la oralidad y el contacto directo entre actuarios y contribuyentes a lo largo de todo el procedimiento tributario, son principios rectores del procedimiento, basados en el deber de colaboración entre ambas partes de la relación tributaria al objeto de evitar el litigio, en los términos señalados por el parágrafo 89 de la Ordenanza Tributaria. Por tanto, podemos señalar que en Alemania ha pasado a institucionalizarse un procedimiento que se desarrollaba con total naturalidad, a fin de evitar, en la medida de lo posible, la iniciación de la vía de revisión. Por último, el desarrollo de las discusiones de trabajo que culminan con el diálogo final no solo versa sobre los hechos, sino también sobre su contenido jurídico, dado que, como bien ha señalado Seer (1996)[535], no existe una separación nítida entre ambos elementos, extremo que hemos defendido en sede de acuerdos conclusivos y que la práctica procesal-tributaria alemana parece haber desarrollado sin necesidad de institucionalización concreta previa.

[533] CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), 2015. *Una propuesta para la implementación*… Op. Cit. P.: 75.
[534] ESPEJO POYATO, I., 2017. La mediación en Derecho tributario alemán. En: ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (Dirs.). *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario comparado*. Madrid: Marcial Pons. P.: 221.
[535] SEER, R., 2016. Contratos, transacciones… Op. Cit. Pp.: 137-143.

Mayor peso, si cabe, tienen las medidas de cooperación en el ámbito anglosajón. Este, al igual que ocurre en España y, a diferencia del sistema alemán, se basa en la presentación de autoliquidaciones masivas, de tal manera que los contribuyentes asumen el papel principal de la gestión de los tributos. Ferreiro Lapatza (2004)[536] señala que los Estados anglosajones han desarrollado métodos alternativos de resolución de conflictos, dejando de lado el formalismo y promoviendo relaciones flexibles y pacíficas entre ambas partes de la relación tributaria, de tal manera que han conseguido paliar la conflictividad que es propia en esta clase de sistemas.

En el caso de Reino Unido, los funcionarios de la Administración se encuentran regidos por documentos oficiales y públicos, que dirigen la actuación a la prevención del conflicto, así como a la resolución anticipada de los asuntos, tanto por la vía de la prevención, como por el fomento de la relación de confianza mutua entre las partes. Estos documentos son, principalmente, *Litigation and Settlement Strategies* y *Code of Governance for resolving tax disputes*[537], que crean directrices de resolución de conflictos dirigidas a todos los departamentos del HMRC y a todas las controversias tributarias, siguiendo los mecanismos de cooperación y negociación utilizados en el Derecho Civil, si bien aplicados exclusivamente a las cuestiones no penales. Esto es, en los supuestos en que el actuario observe indicios de comisión de delitos fiscales, se dejarán de lado los mecanismos de coordinación para pasar a tramitar la causa criminal. A tal efecto, los documentos del HMRC insisten en el cumplimiento de la legislación vigente, centrando la resolución de los conflictos en discusiones sobre los hechos, ámbito en el que el legislador permite un amplio espacio de discrecionalidad técnica a la Administración Tributaria, que viene delimitada en el documento *Admin Law Manual*, al objeto de recaudar "*the right tax at the right time*". En este sentido, de acuerdo con el parágrafo 8 de *Litigation and Settlement Strategies*, el actuario deberá tomar como referencia la recaudación potencial del contribuyente en cuestión en el año fiscal y los subsiguientes, pero también la recaudación potencial de otros contribuyentes con una situación análoga, toda vez que la decisión tomada por la Administración podrá influir como antecedente en otros casos. El parágrafo 9 del antedicho documento pone de manifiesto que la efectividad del sistema parte de la postura colaboradora frente a la controversia, requiriendo para ello la transparencia de ambas partes y la predisposición al acuerdo. Por

[536] FERREIRO LAPATZA, J.J., 2004. *La nueva Ley*…. Op. Cit. Pp.: 229-233.
[537] HMRC, 2013. *Litigation and…* Op. Cit.; HMRC, 2014. *Code of governance…* Op. Cit.

todo ello, el principio básico es la oralidad del procedimiento, de modo que las audiencias *inter partes* son imprescindibles, incluyendo la aportación de documentación en las mismas, revisión de la misma, planteamiento y evaluación de las decisiones, así como la clasificación de los conflictos según su grado de complejidad y especialidad.

Cuando los acuerdos no son posibles entre el actuario tributario y el contribuyente, de forma previa al contencioso, el HMRC promueve la aplicación de técnicas de ADR y, en especial, la mediación. Cabe destacar que, a nivel administrativo, en el año 2011, el HMRC, a través del *HMRC's Dispute Resolution Unit*, inició un programa piloto sobre ADR, distinguiendo entre los casos amplios y complejos (*Large and Complex Cases*), así como los casos relativos a PyMES y personas físicas , en la que se emplearon, fundamentalmente dos técnicas: "*facilitated discussion*", muy similar a la conciliación, en la que intervenía como conciliador un profesional externo acreditado por el *Centre for Effective Dispute Resolution*[538]; y la mediación propiamente dicha, con la intervención de un tercero imparcial a través de un rol más activo.

Por otro lado, la función de supervisión y control interno de las actuaciones es desarrollada por el TAC o *Tax Assurance Commissioner*, cuyas ocupaciones principales son garantizar la calidad y legalidad de los procedimientos, así como revisar los casos de envergadura en el ámbito de las distintas áreas de negocio. De hecho, la intervención del TAC es obligatoria en los procedimientos sobre casos "sensibles", tanto a nivel de cuantía como de fondo del asunto, interviniendo, en todo caso, siempre que la cuantía objeto del asunto sea superior a 100 millones de libras. Si bien, como hemos puesto de manifiesto en anteriores apartados, existen críticas relativas a la falta de transparencia de este órgano, no podemos dejar de llamar la atención sobre la fluidez y la reducidísima conflictividad del sistema tributario británico, producida, en gran medida por sus ejemplares comunicaciones con el contribuyente, a fin de facilitar la comprensión de los asuntos. A este respecto, Chico de la Cámara (2015)[539] señala:

"No son, pues, contra lo que pudiera pensarse en una primera aproximación, sistemas particularmente indicados para grandes controversias, sino para utilizarse en el día a día

[538] El *Centre for Effective Dispute Resolution* es un organismo británico, fundado en el año 1990, cuya función principal es ejercer de consultor en materia de resolución de conflictos, mediante el uso de técnicas de ADR, tanto en el ámbito mercantil y de consumidores, como en el ámbito público, como es el caso de su intervención como mediador en el seno del HMRC. Para más información: https://www.cedr.com/ [Consulta: abril 2020].
[539] CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), 0215. *Una propuesta*… Op. Cit. P.: 147

de los procedimientos de comprobación e inspección con pequeñas y medianas empresas o personas físicas".

El caso estadounidense es muy similar al británico, dado que desde el IRS se promueve un trato cercano y flexible con el contribuyente. Así, de acuerdo con su Manual de funcionamiento[540], accesible al público, la misión de la Agencia Tributaria Federal es la siguiente:

"*Provide America's taxpayers top quality service by helping them to understand and meet their tax responsibilities and by applying the tax law with integrity and fairness to all*"[541].

El modo de desarrollar el procedimiento tributario guarda incluso mayor flexibilidad que en los casos alemán y británico, dado que la contestación a los requerimientos puede llevarse a cabo bien por escrito, bien mediante entrevista presencial entre Administración y contribuyentes, en la que este último podrá incluso grabar la misma, siempre que lo comunique por escrito, con una antelación de diez días. Entre las principales vías de concertación, nos encontramos con el denominado *offer in compromise* regulado en la Sección 7122 del IRC, dirigido a los procedimientos de recaudación en los casos en que existan dudas sobre la realidad de la totalidad o parte de la deuda ("*Doubt as to Liability*") o dificultades financieras para el contribuyente ("*Doubt as to collectibility*"). No obstante, a nuestro juicio, guardan mayor relevancia en el ámbito de la comprobación e inspección de los tributos los llamados acuerdos de cierre o *closing agreements*, regulados en la Sección 7121 del IRC, basados en la extinción de la deuda, total o parcial, limitado exclusivamente por la existencia de fraude o simulación. Estos acuerdos de condonación total o parcial se basan en las denominadas "*gray areas*", esto es, en los casos en los que existe una incertidumbre sobre el resultado de un posible litigio, de tal manera que el IRS contemple una ventaja en el cierre de un acuerdo, previa evaluación del coste-beneficio a obtener, no solo en términos económicos, sino también de medios y tiempo empleados.

La propuesta puede ser formulada tanto por el propio contribuyente como por la Administración Tributaria, pudiendo alcanzar periodos impositivos finalizados y no

[540] Es el denominado *Internal Revenue Manual,* disponible en: https://www.irs.gov/irm/ [Consulta: abril 2020].

[541] Traducción propia:
"Proveer a los contribuyentes estadounidenses de un servicio de máxima calidad, ayudándolos a comprender y cumplir sus responsabilidades tributarias y aplicando la normativa fiscal con integridad y justicia para todos ellos".

prescritos, e incluso los no finalizados y los futuros, toda vez que la Sección 7121 del IRC se limita a señalar "cualquier periodo impositivo".

El acuerdo se plasmará por escrito en los formularios 866 y 906[542], con la firma de ambas partes, que acordarán no volver a abrir los asuntos cerrados mediante el acuerdo.

Otros procedimientos de relevancia en Estados Unidos son los denominados *early referral*, regulados en la Sección 2 de la norma *Revenue Procedure 99-28*, conforme al cual, cuando existan desacuerdos en parte de los asuntos desarrollados, tanto en fase de comprobación como de recaudación, las partes tratarán de alcanzar acuerdos previos sobre los asuntos, con la intervención de la oficina de apelaciones. Asimismo, en los casos en que no se haya podido cerrar con satisfacción un *closing agreement* u *offer in compromise*, la Sección 7123(b)(1) del IRC promueve la sujeción del caso a mediación, que se celebrará ante un actuario de la Oficina de Apelaciones con conocimientos y experiencia mediadora.

Otros procedimientos de relevancia desarrollados por el sistema tributario estadounidense, a fin de reducir la conflictividad a su expresión mínima, han sido las experiencias piloto de *Fast Track Mediation* y *Fast Track Settlement*, impulsadas a raíz de la promulgación de *The Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act* de 1998, en cuya Sección 7123 contempla la regulación de medidas de ADR en el seno de los procedimientos tributarios. Ambos procedimientos, de naturaleza mediadora, se caracterizan por su desarrollo presencial o "*face to face*", de modo que lo fundamental son las sesiones en que comparecen las partes, junto con el mediador.

De una parte, el programa piloto de FTM se inició en el año 2002 con el denominado *Large and Mid-Sized Business Fast Track Dispute Resolution Pilot Program*, cuya principal característica de este procedimiento es su rapidez, que se sitúa en torno a un mes, así como su flexibilidad, tal como ha señalado Zimmerman (2001)[543], dado que el propio IRS reconoce un plazo medio de resolución de 40 días[544]. Si bien este programa piloto se estandarizó con la denominada IRS Release 2003-44, en la que se promovía la

---

[542] Modelo 866, *Agreement as to Final Determination of Tax Liability.* [En línea]. Disponible en: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/form_866.pdf [Consulta: abril 2020].
Modelo 906, "*Closing Agreement On Final Determination Covering Specific Matters".* [En línea]. Disponible en:
https://www.irs.gov/pub/irs-utl/form_906.pdf [Consulta: abril 2020].

[543] ZIMMERMAN, P., 2001. IRS encourages fast-track mediation: Certified public Accountant. *The CPA Journal,* May. P.: 71.

[544] https://www.irs.gov/individuals/fast-track-mediation [Consulta: septiembre 2017].

intervención como mediador activo de un actuario de la Oficina de Apelaciones, fue sustituido por el *Fast Track Mediation Collection*, regulado en la norma *Revenue Procedure* 2016-57, cuyos procedimientos se dirigen, en esencia, a la negociación de la recaudación impositiva y de las denominadas *Trust Fund Recovery Penalties*, que son un tipo de contribuciones sociales.

Por su parte, el denominado *Fast Track Settlement* se inició mediante un programa piloto publicado en el *Notice 2001-67*, cuya aplicación ha sido de carácter permanente a raíz del *Announce 2012-34*. El objetivo básico de este método es resolver de forma rápida los conflictos tributarios, en aproximadamente 120 días, así como abrir un abanico de opciones al contribuyente para evitar la vía litigiosa, dado que se desarrolla durante la fase de alegaciones. Señalan Weinstein y Packman (2005)[545] que el programa piloto, desarrollado entre noviembre de 2002 y junio de 2003, resolvió 142 casos, ascendiendo la cuantía de los asuntos a 6,7 billones de dólares. Mientras que el plazo de resolución fue de entre 70 y 120 días, los recursos tributarios ordinarios, en el año 2002, tardaban una media de 6,6 años en resolverse. No obstante, ambos autores reconocen su reducido uso, pese al reducido plazo de tramitación, en gran medida porque, en la práctica, las conversaciones y desarrollo informal de los procedimientos es una práctica habitual en el ámbito tributario estadounidense.

En caso de llegar a un acuerdo, las partes suscribirán el documento denominado *FTS Session Report*, que es un informe sobre el caso, que no podrá ser modificado, salvo excepciones puntuales. Cabe señalar que tal acuerdo no vinculará para ejercicios fiscales no incluidos expresamente en el mismo. Si bien el FTS se ha subrayado la rapidez de este procedimiento que, en el caso de PyMEs, autónomos y entidades exentas se sitúa en un plazo máximo de resolución de 60 días, se ha criticado la escasa disposición del IRS a ceder en la negociación. Así, señalan Weinstein y Packman (2005)[546]:

"*IRS proceeds, even in FTS, with an enforcement-heavy mindset, as National Taxpayer Advocate Nina Olson has recognized*."

[545] WEINSTEIN, A. y PACKMAN, K.E., 2005. Fast Track Settlement – On the fast track, but to where? A practical guide to the program. *Journal of Taxation*, *November*. Pp.: 288-289.

[546] Traducción propia:
"El IRS proceden, incluso en el FTS, con una mentalidad de imposición, tal como ha reconocido la Defensora Nacional del Contribuyente Nina Olson".
WEINSTEIN, A. y PACKMAN, K.E., 2005. Fast Track Settlement… Op. Cit. P.: 291.

En cualquier caso, reiteramos que queremos llamar la atención de cómo los ordenamientos jurídicos comparados han ido adaptando sus administraciones a la realidad social y económica del momento, promoviendo la institucionalización de medidas que, si bien inicialmente utilizadas en el ámbito privado, tienen perfecta cabida en el ámbito administrativo, tal como hemos argumentado en el Capítulo Primero, en lo que Sid Ahmed (2009)[547] denomina "contractualización de las relaciones entre los contribuyentes y el Estado". Por ello, consideramos que nuestra propuesta de acuerdos conclusivos tramitados bajo la labor mediadora-supervisora del Consejo para la Defensa del Contribuyente o una oficina creada al efecto, no solo se adapta a los parámetros establecidos por la OCDE bajo el concepto de *co-operative compliance*, que tuvimos oportunidad de analizar en la Primera Parte; sino también a los criterios de salvaguarda de la legalidad y el interés público, evitando cualquier sospecha de mercantilización de las obligaciones tributarias, que puede resultar lesiva para el interés público, en los términos señalados por la profesora Casas Agudo (2010)[548].

[547] SID AHMED, K., 2007. *Droits Fondamentaux du Contribuable et Procedures Fiscales. Étude comparative. Tome 2. Les droits d'origine procédurale du contribuable*. Paris: L'Harmattan. P: 21.
[548] CASAS AGUDO, D., 2010. Mecanismos de… Op. Cit. P.: 102.

CAPÍTULO III: LA RELACIÓN COOPERATIVA EN EL ÁMBITO DE LA RECAUDACIÓN

III.1. Planteamiento.

La fase final de la aplicación de los tributos, que se encuentra dirigida al pago de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación o la liquidación que se efectúe en sede de gestión o inspección, es la recaudación tributaria, que se encuentra regulada en el Capítulo V, del Título III de la LGT (artículos 160 y siguientes). En este punto, debemos recordar que la Administración ostenta el deber y el objetivo de hacer cumplir las obligaciones fiscales y recaudar el tributo, adecuándose para ello a los principios constitucionales del artículo 31 de la CE y los principios que rigen la actuación administrativa al respecto, establecidos en el artículo 103 de la CE. El deber de contribuir por parte de los obligados tributarios y la función recaudatoria que ostenta la Administración vienen motivadas sobre la base de las características propias de la deuda tributaria, como es su carácter público e indisponible, lo que da lugar a que, en el supuesto en el que tal deber de contribuir no se cumpla de forma voluntaria por parte del obligado, se recurra al cumplimiento coactivo, para garantizar el cobro de la deuda.

El artículo 160 de la LGT define la recaudación tributaria como el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a conseguir el cobro de la deuda tributaria, pudiendo realizarse, bien en periodo voluntario, siempre que el contribuyente efectúe el pago en los plazos establecidos, bien en periodo ejecutivo, mediante el pago espontáneo por parte del administrado, una vez transcurrido el periodo voluntario; o bien a través del procedimiento administrativo de apremio. De las tres fases que rigen la recaudación tributaria, resulta de interés analizar la vía de apremio, dirigida al cumplimiento coactivo de la obligación tributaria.

De forma previa, cabe señalar que el procedimiento de recaudación y, de forma específica, la vía de apremio, se caracteriza por su rigidez, tal como se desprende de los motivos de impugnación contra las providencias de apremio, enumerados en el artículo 167.3 de la LGT, que establece una lista cerrada, fundada en cuestiones formales, como la extinción de la deuda o su prescripción; la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario; falta de notificación de la liquidación; anulación

de la liquidación; error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda objeto de apremio. Como puede observarse, los motivos de impugnación de las providencias de apremio resultan sencillos de identificar, dado que se basan en la forma, sin entrar a cuestionar el fondo del asunto, que habrá sido fijado en la liquidación correspondiente y sobre la cual el contribuyente habrá tenido oportunidad procesal de alegar lo que a su derecho convenga o, inclusive, impugnarla mediante la interposición del correspondiente recurso de revisión.

Transcurrido el periodo de apremio sin que el obligado tributario efectúe el pago o se suspenda el procedimiento mediante la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de deudas, de conformidad con lo previsto en el artículo 65 de la LGT y en aras de la conservación del patrimonio del sujeto apremiado, se procederá a iniciar el correspondiente procedimiento de embargo de bienes, para lo cual se emitirá diligencia de embargo y se identificarán los bienes titularidad del obligado tributario, a efectos de ejecutar el mismo y, en consonancia, hacer eficaz el cobro de la deuda.

Aun cuando la recaudación tributaria se caracterice por su rigidez y taxatividad, la Ley General Tributaria regula una serie de medidas dirigidas a la facilitación del pago de la deuda pendiente, como son los aplazamientos y fraccionamientos e, inclusive, los convenios concursales, así como la fijación del valor del bien a embargar, como es el caso de la tasación pericial contradictoria, que ya fue objeto de análisis en el apartado relativo a la comprobación de valores. Estos tres procedimientos se caracterizan por una nota común, como es la necesaria coordinación entre deudor tributario y Administración, a fin de alcanzar el cumplimiento de las obligaciones, incluso en fase de embargo, motivo por el cual pasamos a analizar su regulación en los siguientes apartados.

III.2. Los aplazamientos y fraccionamientos de pago de la deuda tributaria.

Nos detenemos en un breve análisis de las medidas de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas tributarias, tomando las mismas como formas de cooperación, destinadas, de una parte, a la facilitación del pago por parte del contribuyente y, de otra parte, a que la Administración asegure la recaudación del tributo, ya sea de forma paulatina, toda vez que, de forma tácita, el obligado manifiesta su voluntad de satisfacer la deuda; así como se evitan medidas coactivas con un mayor coste, tales como la

averiguación de bienes, embargo, etc. Siguiendo la anterior argumentación, consideramos que la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago guarda su fundamento en los principios de confianza mutua y buena fe entre Administración y contribuyente, reconocidos en el artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Si bien la solicitud y concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago no suelen calificarse como medidas de concertación entre ambas partes de la relación tributaria, consideramos que suponen una facilitación del cumplimiento de las obligaciones y, a efectos de recaudación, evitan contradictorios entre la Administración y los contribuyentes. En este sentido, partimos de la calificación conferida por el sistema tributario estadounidense, que viene a calificar las medidas de aplazamiento como vías de concertación. Así, ante la notificación del denominado *Notice of Deficiency*, también llamado *90-day letter*, que constituye una liquidación de carácter ejecutivo, el contribuyente podrá, en el plazo de 90 días, o bien 150, en caso de ser no residente, pagar la deuda tributaria, recurrir la liquidación ante la jurisdicción, dado que ya no es posible apelar ante la llamada Oficina de Apelaciones[549], recuperar la vía de la concertación, o bien no hacer nada, en cuyo caso se iniciará el procedimiento de ejecución, análogo al procedimiento de apremio regulado en la LGT. No obstante, de forma previa a la fase de embargo, cabe concluir los llamados *Installment Agreement* entre la Oficina de Apelaciones y el deudor tributario, a fin de establecer un sistema de pago, que se aprobará en función de la situación económica en que se encuentren[550].

---

[549] Una vez realizadas las actuaciones de averiguación y examen del cumplimiento de las obligaciones tributarias, el IRS podrá archivar el procedimiento o bien remitir al contribuyente la notificación denominada *30-day letter*, que contiene la propuesta de liquidación y dossier detallado con los derechos que asisten al obligado en fase de liquidación, incluyendo una copia de la publicación número 5 del IRS, *Your appeal rights and how to prepare a protest if you don't agree (Sus derechos de apelación y cómo preparar un recurso si no está de acuerdo*); así como copia del expediente administrativo y un modelo para prestar conformidad, en similares términos al procedimiento de comprobación limitada español. Así pues, el obligado, en el plazo de 30 días, podrá prestar conformidad a la propuesta de liquidación, activar las vías de concertación existentes; o bien recurrir la propuesta ante la Oficina de Apelaciones, órgano independiente del IRS, si bien integrado en el mismo, que hace las veces de Tribunal Económico-Administrativo, sin que resulte una fase previa y preceptiva a la vía judicial. En caso de no hacer nada, recibirá el llamado *Notice of deficiency*, similar al acuerdo de liquidación provisional español.

[550] Rozas Valdés (2014) destaca las medidas de facilitación establecidas por el IRS incluso en fase de apremio de la deuda. Para la aprobación del sistema individualizado de pago, el contribuyente debe cumplimentar el llamado Modelo 433-A, *Información de cobro para los asalariados y los individuos autónomos*; o bien el modelo 433-B, *Información de cobro para los negocios*, disponibles en: https://apps.irs.gov/app/picklist/list/formsPublications.html [Consulta: septiembre 2017]. ROZAS VALDÉS, J. A., 2014. U.S.A. (Estados Unidos de América). ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (Dir.). *Informe. Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado*. Barcelona: Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. P.: 117.

Calvo Ortega (2012)[551] argumenta que la figura de los aplazamientos y fraccionamientos guarda su fundamento en la realización de una mejor justicia tributaria, toda vez que tiene en consideración las situaciones subjetivas que dificultan el pago de la deuda en el momento legalmente establecido para el periodo voluntario. Coincidimos con el autor cuando señala que, aun cuando los tributos graven la capacidad económica del contribuyente, no puede reducirse de una forma tan simplista la realidad, toda vez que existen diferencias temporales entre la manifestación de la capacidad económica y el momento de pago del tributo en cuestión. En este sentido, existen manifestaciones de capacidad económica que no llevan aparejada liquidez, pero sí conllevan la presentación de una declaración tributaria, tal como ocurre en el caso de las donaciones, que deben ser declaradas por los donantes en IRPF bajo la modalidad de ganancia patrimonial. Asimismo, simplificar la vida económica del contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias resulta, cuanto menos, reduccionista, por lo que, adicionalmente, la concurrencia de obligaciones pecuniarias de cualquier otra índole, que inciden sobre el patrimonio del administrado, también puede afectar al cumplimiento de sus deberes fiscales. Por todo ello, las dificultades financieras transitorias del contribuyente, si bien habitualmente revisten un carácter subjetivo, unidas a la voluntad de pago, justifican la necesidad de un sistema de aplazamientos y fraccionamientos, como medidas de facilitación y aseguramiento de la recaudación[552], basados en la buena fe y confianza legítima entre las partes, al objeto de cumplir las obligaciones tributarias, tomando en consideración las circunstancias externas al hecho imponible, que dan lugar, a nuestro parecer, a que el cumplimiento del deber de contribuir se ajuste a las circunstancias del obligado, como es la falta de liquidez en el momento de la presentar la declaración.

En todo caso, de la regulación establecida en el artículo 65 de la LGT se desprende que las dificultades económico-financieras deben ser transitorias y no estructurales, en cuyo caso cabría plantear si es posible efectuar una condonación, ya sea parcial, de la deuda, tal como admite el Derecho Tributario francés en el artículo L247 del LPF, que regula la denominada *jurisdiction gracieuse* o procedimiento de gracia, conforme al cual, a solicitud del obligado tributario, la Administración podrá reducir o condonar la deuda

[551] CALVO ORTEGA, R., 2012. *Curso de…* P.: 172.

[552] A modo de ejemplo, en el caso de IRPF, la normativa reguladora (artículo 97.2 de la LIRPF y 62.2 del RIRPF) permiten, en el caso en que la declaración anual de IRPF tenga resultado a ingresar, fraccionar tal importe, sin interés o recargo alguno en dos partes, la primera, del 60 por cien del importe, en el momento de presentar la declaración; y la segunda, del 40 por cien restante, *a posteriori*, siempre y cuando la declaración haya sido presentada en plazo.

correspondiente a los impuestos directos, en supuestos de extrema necesidad del obligado tributario. No obstante, los procedimientos de condonación de deudas tributarias exceden del objeto de nuestra investigación, toda vez que, en su caso, resultan una actuación discrecional de la Administración tributaria, que, *strictu sensu,* no constituye la facilitación y coordinación a los efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino de cara a la extinción de las mismas. En todo caso, más allá de las actuaciones dirigidas a la reducción o condonación de gracia, cabría plantearse si, incluso en el caso en que el obligado tributario plantee dificultades de carácter estructural, es posible coordinar el pago de la deuda tributaria a través de un sistema de pagos adecuado a sus dificultades financieras, toda vez que, en gran parte de las ocasiones, la solicitud de aplazamiento es una muestra, *per se,* de la voluntad de pago del contribuyente. En el caso de sociedades mercantiles, las dificultades estructurales derivarán en un más que probable procedimiento concursal, por lo que, llegado a este punto, no cabrá más que ajustarse a la legislación específica en la materia, así como a la eventual vía de suscripción de un convenio, como se verá en un apartado posterior. En el caso de las personas físicas con dificultades financieras estructurales, si bien podrían iniciar un procedimiento concursal, en el caso de empresarios individuales y profesionales, a efectos tributarios, consideramos que, más que instar este mecanismo, la concesión de posibles aplazamientos en casos de dificultades económicas de tal envergadura, podría venir dada por la prestación de las debidas garantías, incluso en los casos en que, por cuantía, se exima al contribuyente de las mismas[553]. De este modo, la Administración podrá asegurar la recaudación del tributo y, por otro lado, no se alcanzará la fase de embargo de bienes, facilitando al obligado el pago de deudas.

En cualquier caso, la base para la concesión del aplazamiento y fraccionamiento viene dada por la prueba de dificultades financieras que impidan al obligado tributario afrontar la deuda tributaria íntegramente, para lo cual deberá prestar las garantías correspondientes, tal como establece el artículo 65.3 de la LGT, en relación con el artículo 82 de la LGT y 13 de la LGP, que solo será objeto de exención en el caso en que la cuantía objeto del procedimiento sea inferior a 30.000 euros.

[553] La cuantía exenta de garantías se establece en la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros.

El único límite para la solicitud y concesión de aplazamiento, además de la constatación de dificultades financieras de carácter estructural, es que el obligado se halle incurso en un procedimiento concursal, dado que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, vetó la posibilidad de solicitar aplazamientos y fraccionamientos a las sociedades concursadas. El objetivo de la norma, que modifica el artículo 65 de la LGT solamente en caso de concurso, es evitar que la Hacienda Pública sufrague o, en cierta medida, "financie" los concursos de acreedores, posponiendo el cobro del crédito público con aplazamientos y fraccionamientos continuados. En este sentido, llegado el momento en que la dificultad financiera deriva en un concurso de acreedores y, visto que, como se expondrá en apartados posteriores, la mayor parte de estos procedimientos da lugar a la disolución y liquidación de la entidad concursada, entendemos que, si bien la norma busca el aseguramiento mínimo de la recaudación, la interdicción de la concesión de aplazamientos descrita guarda toda lógica, toda vez que la solicitud de esta clase de aplazamientos es de un carácter más estratégico que significativo de la voluntad de pago de deudas tributarias, lo cual sitúa a la Hacienda Pública en una situación de inferioridad con respecto al resto de acreedores concursales. En los mismos términos, la Instrucción 6/2013, del Departamento de Recaudación, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago en materia de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores, insiste en impedir la concesión de aplazamientos y fraccionamientos sobre los créditos contra la masa, que deberán pagarse al vencimiento, tal como establece la Ley Concursal en su artículo 84.3, que analizaremos en un apartado posterior.

A la vista de los datos relativos a la evolución de la deuda pendiente, expuestos en el Capítulo Segundo de la Primera Parte, podemos observar el crecimiento exponencial a lo largo de los últimos años que, si bien se ha reducido en los últimos tres ejercicios, continúa siendo sumamente elevada, a nuestro juicio.

A fecha 31 de diciembre de 2018, último ejercicio del que disponemos datos, la deuda pendiente en periodo ejecutivo ascendía a 23.331 millones de euros, de los cuales, solamente 912 millones de euros habían sido objeto de aplazamiento, compensación u

otras situaciones[554], lo que supone apenas un 4% del total. En este sentido, el peso de la cuantía relativa que suponen los aplazamientos en fase ejecutiva, con respecto a la deuda total en periodo ejecutivo es muy reducido. Sin embargo, debemos resaltar la importancia de estas medidas, como medio a través del cual se facilita el pago al contribuyente y, de otro lado, asegura la recaudación para la Administración, de forma paulatina, de ahí que no solo la consideremos como método de concertación, sino como procedimiento a potenciar, a efectos de poder garantizar el pago de la deuda por aquellos contribuyentes que, si bien desean satisfacer la misma, no se encuentran en la situación económica más propicia, no cumpliendo los requisitos de iliquidez transitoria exigidos por la normativa tributaria. En estos términos, queremos reseñar que las medidas dirigidas a la aprobación de planes de facilitación de pago y adaptación del mismo a las circunstancias propias del obligado, tales como su falta de liquidez en el momento de presentar su autoliquidación, no suponen la disposición sobre la deuda tributaria ni la condonación de la misma.

III.3. La tasación pericial contradictoria en la fase de embargo.

En el apartado dedicado al procedimiento de comprobación de valores, analizamos la figura de la tasación pericial contradictoria desde un punto de vista genérico, centrándonos, en mayor medida, en su aplicación a efectos de los procedimientos de gestión e inspección tributaria. El artículo 57 de la LGT permite extender la aplicación de la tasación pericial contradictoria a todos los procedimientos de aplicación de los tributos, regulados en el Título III, por lo que debemos incluir en el mismo el procedimiento de recaudación, extendiéndose la aplicación de los medios de comprobación de valores, incluida la tasación pericial contradictoria, a la fase de embargo, a los efectos de estimación del valor de mercado de los bienes embargados.

En tal sentido, el artículo 97 del Reglamento General de Recaudación regula el procedimiento de valoración de los bienes embargados a precio de mercado, que será llevada a cabo por los órganos de recaudación. El resultado de la valoración será comunicado al obligado tributario que, en caso de discrepar del mismo, podrá presentar valoración pericial de contraste, en el plazo de 15 días desde la notificación. En este sentido, si bien el RGR no lo regula como tasación pericial contradictoria, propiamente

[554] ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2019. *Memoria 2018*. Op. Cit.

dicha, nos encontramos con un procedimiento muy similar, más abreviado que el regulado en el artículo 135 de la LGT, toda vez que, de la redacción del artículo 97 del RGR, se desprende que la Administración no precisa de un dictamen pericial en su valoración de los bienes embargados, si bien cabe señalar que esta sería la opción idónea en este procedimiento, que serviría de garantía del cumplimiento de los principios de actuación administrativa en esta sede, así como garante de la propuesta de valoración emitida por el ente público. Así, si la diferencia entre la valoración de la Administración y la valoración de parte no excede de un 20 por ciento, se tomará el mayor como valor de los bienes. Si, por el contrario, la diferencia entre ambas excede del 20 por cien, se convocará al obligado tributario para dirimir las diferencias de valoración, de lo cual, se dejará constancia por escrito. La norma no señala los términos en que se llevará a cabo la negociación, a fin de garantizar tanto los derechos del obligado cuanto el deber de motivación de los actos de la Administración, en sede de los órganos de recaudación, es decir, ante quién se efectúa la negociación o si ambas partes la llevan cabo de forma autónoma, durante cuánto tiempo se puede extender tal negociación, etc. El RGR se limita a señalar que se dejará constancia de lo acordado, de modo que tal falta de concreción nos lleva a plantear si los términos de negociación y el resultado, incluso cuando no se llega a acuerdo alguno, deben hacerse constar por escrito. Consideramos que de todo ello debe dejarse constancia por escrito, por cuestiones de seguridad jurídica, sobre la base del deber de motivación de los actos de la Administración, así como para garantizar el servicio de los entes públicos a los principios de objetividad y legalidad. En todo caso, consideramos que los términos de la discrepancia entre las partes quedan fijados entre el mayor y el menor valor propuestos, de tal manera que el valor que se acuerde ante la fijación de los términos de la discrepancia se ubique en el arco de los propuestos.

Si la fase de negociación finaliza sin acuerdo, la Administración recurrirá a un perito tercero, que dirimirá la controversia presentando dictamen pericial en el plazo de 15 días. Este perito actuará como árbitro, valorando definitivamente el bien embargado, para lo cual tendrá como límite las valoraciones de las partes.

En cuanto a la naturaleza jurídica de este procedimiento, González-Cuéllar Serrano (1998)[555], en su interpretación del artículo 52 de la LGT de 1963, calificó la tasación pericial contradictoria en vía de recaudación como un claro ejemplo de transacción,

[555] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 1998. *Los procedimientos tributarios*… Op. Cit. P.: 380.

extremo con el que coincidimos plenamente en relación con la primera fase del procedimiento, hasta la conclusión de la negociación, si esta concluye con éxito. En el caso en que intervenga un tercero dirimente, a nuestro juicio, el procedimiento pasa a ajustarse a la figura del arbitraje, tal como argumentamos en su momento en nuestro análisis de la tasación pericial contradictoria en el procedimiento de comprobación de valores[556]. En cualquier caso, el artículo 97 del RGR regula el instrumento más cercano a los mecanismos de resolución alternativa de conflictos o ADR en el Derecho Tributario español, por cuanto es, junto con la regulación de las actas con acuerdo, el único procedimiento que se habla con claridad de la negociación *inter partes*.

Sin embargo, criticamos la parquedad de la norma en cuanto a la regulación de los términos de la negociación o, inclusive, la ausencia de instrucciones públicas al respecto, indicativas, a nuestro juicio, del reducidísimo uso de la valoración contradictoria en la fase de embargo. Por ello, consideramos que deben desarrollarse instrucciones generales de actuación para la Administración, a fin de garantizar su sujeción a la legalidad y evitar cualquier sospecha relativa a la disposición del crédito público, ya sea de forma indirecta, como es mediante la valoración de un bien objeto de embargo. En todo caso y como garantía tanto de sujeción a los principios de actuación de la Administración como de los derechos del obligado tributario, consideramos que la negociación debe ser supervisada e, incluso, guiada en el caso en que la misma se estanque, por un tercero imparcial y con experiencia garantizada en el ámbito tributario. Para ello, proponemos que la misma se lleve a cabo por parte de la oficina mediadora, creada *ad hoc,* o incluso desde la sede del Consejo para la Defensa del Contribuyente, en su calidad de órgano experto tributario, garante del sistema, cuya actuación evite, en la medida de lo posible, la intervención de un perito tercero, en calidad de árbitro decisor de la controversia[557]. Sin perjuicio de lo anterior, consideramos que las partes y, en especial, el obligado tributario podrá intervenir bajo la asistencia jurídica de un asesor fiscal o abogado de su elección e, incluso de su propio perito, extremo que garantiza, en mayor medida, la asunción del acuerdo que se alcance con respecto al bien objeto de valoración.

[556] Véase a este respecto, nuestra reflexión sobre la tasación pericial contradictoria en el ámbito del procedimiento de comprobación de valores, contenida en el apartado segundo del Capítulo II de esta parte.
[557] El estudio de la intervención del Consejo para la Defensa del Contribuyente, en su calidad de mediador en el conflicto fiscal, ha sido expuesto en el apartado cuarto del Capítulo II de esta parte, al que nos remitimos.

Pese a que carecemos de datos relativos a la frecuencia con que se recurre a la tasación pericial contradictoria en fase de embargo, es de apreciar que esta es incluso más reducida que la misma figura en el procedimiento de comprobación de valores. Tanto el escaso desarrollo normativo, cuanto la necesidad de recurrir, cuanto menos, al perito de parte, supone un coste para el obligado tributario que, inclusive, puede incrementarse si la negociación con la Administración fracasa y se recurre a la pericial dirimente. Por este motivo, resulta fácil de colegir que este procedimiento se utilice únicamente cuando las cantidades objeto de embargo y controversia son elevadas, llegando al punto en que la asunción del coste del perito de parte y el riesgo de asumir el coste del perito dirimente, lleguen a ser asumibles, en la relación coste-beneficio, por el obligado tributario, ya embargado. Dicho de otro modo, en fase de embargo, las dificultades financieras del obligado tributario resultan evidentes, motivo por el cual, el incremento del coste económico del procedimiento puede ser inviable, como consecuencia de la asunción de los honorarios de su propio perito. Por ello, entendemos que este caso se limita a los embargos sobre bienes en que, de una parte, la deuda pendiente es elevada y, de otra, el bien sobre el que se ha trabado el embargo tiene un valor real no solo importante, sino superior al estimado por la Administración.

III.4. Los convenios concursales.

III.4.1. Planteamiento.

El concurso de acreedores se define como la situación de insolvencia del deudor, bien persona jurídica, bien persona física, que no puede asumir de forma regular sus obligaciones exigibles. Esta definición, dada por el artículo 2 de la Ley Concursal, contiene numerosas imprecisiones a nivel técnico; sin embargo, a los efectos tributarios que nos interesan en la presente investigación, podemos tomar la misma para comprender el objetivo del procedimiento concursal, que no es otro que iniciar una fase de transición, con la finalidad de superar las dificultades económicas de la empresa. Así pues, la Ley Concursal parte tanto del principio de empresa en funcionamiento, establecido en el Plan General de Contabilidad[558] y tiene como objetivo que, durante la fase concursal, la entidad

[558] Aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

concursada sanee sus cuentas y, finalmente, continúe su vida económica. Para ello, se parte de fórmulas de refinanciación y capitalización de las deudas, así como la aprobación de medidas de quita y/o espera sobre las deudas, que posibiliten superar el estado de insolvencia. Estas medidas de refinanciación y superación de las dificultades económicas tienen como finalidad evitar la disolución y liquidación de la empresa, extremo al que queda abocado el concurso en el caso en que este se inicie a una altura tal, que no puedan superarse las mismas, lo que supone la extinción de la empresa mediante la oportuna disolución-liquidación.

Si bien la Ley Concursal tiene como objetivo que el concurso constituya una fase transitoria de la empresa, a fin de superar su crisis estructural mediante la suscripción de un convenio con acreedores, Carbajo Vasco (2015)[559] se hace eco del fracaso de la misma cuando señala lo siguiente:

"Sin embargo, la realidad muestra que la mayoría de los concursos en España acaban en la liquidación ordenada del patrimonio del sujeto concursado y pocas entidades culminan el convenio y retornan, "más ligeras", a la actividad económica ordinaria".

En definitiva, este autor argumenta que la mayoría de los concursos se utilizan como última medida del empresario, es decir, se recurre a su solicitud, mayoritariamente voluntaria, cuando la viabilidad económica resulta insalvable. A estos efectos, coincidimos con el autor, máxime tomando en consideración los datos estadísticos del CGPJ, plasmados en sus memorias anuales. En tal sentido, si atendemos a la forma en que finalizaron los concursos de acreedores, correspondientes a sociedades, del total de 34.486 concursos finalizados entre el año 2012 y el año 2017, una media del 79,30% concluyeron con la liquidación de la sociedad, mientras que tan solo el 20,70% de lo hizo mediante la suscripción de convenio, lo que permite observar que, la gran mayoría de concursos, una vez presentados, devienen en la extinción de la vida económica y jurídica de la sociedad concursada[560]. Dicho de otro modo, la mayor parte de los concursos se

[559] CARBAJO VASCO, D., 2015. Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores (Segunda edición). *Documentos.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. *Nº4/2015.* P.: 12.

[560] ESPAÑA. CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, 2018. *Memoria Año 2018 (Correspondiente al ejercicio 2017)*. P.: 356.
ESPAÑA. CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, 2017. *Memoria Año 2017 (Correspondiente al ejercicio 2016)*. P.: 366.
ESPAÑA. CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, 2016. *Memoria Año 2016 (Correspondiente al ejercicio 2015)*. P.: 497.
ESPAÑA. CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, 2015. *Memoria Año 2015 (Correspondiente al ejercicio 2014)*. P.: 447.

inician una vez que la situación económica es del todo insostenible, de modo que el objetivo final es extinguir la sociedad en cuestión por la vía del concurso de acreedores[561], siendo el último paso de la entidad antes de su desaparición del tráfico jurídico.

Las estadísticas previas tienen un importante reflejo a efectos de las medidas de cooperación a aplicar por parte de la Administración Tributaria ante las entidades concursadas, máxime teniendo en cuenta que la gran mayoría de concursos finalizan con la extinción de la entidad concursada y, en consecuencia, sin que se logre obtener la recaudación adeudada, calificada bien de crédito concursal, bien de crédito contra la masa.

Así, para la Administración Tributaria, el primer efecto que tiene la declaración de concurso es que la recaudación, en caso de obtenerse, se realice previa personación judicial en el procedimiento concursal, lo que supone un alto coste que, en la mayoría de las ocasiones, es infructuoso porque la recaudación no llega a obtenerse. Esta situación se debe a la *vis atractiva* de la jurisdicción mercantil una vez se declara el concurso de acreedores. Es decir, el Juez de lo Mercantil que conozca el procedimiento pasa ejercer una suerte de jurisdicción universal y, en tal sentido se ha pronunciado el Tribunal de

ESPAÑA. CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, 2014. *Memoria Año 2014 (Correspondiente al ejercicio 2013)*. P.: 472.
ESPAÑA. CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, 2013. *Memoria Año 2013 (Correspondiente al ejercicio 2012)*. P.: 549.
[En línea]. Todas ellas disponibles en: http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Memorias/ [Consulta: diciembre 2019].

AÑO	CONVENIO	LIQUIDACIÓN	TOTAL
2012	1.690	5.530	7.220
2013	1.613	6.112	7.725
2014	1.488	4.991	6.479
2015	1.019	4.092	5.111
2016	749	3.538	4.287
2017	578	3.086	3.664
TOTAL	**7.137**	**27.349**	**34.486**
% MEDIO	**20,70%**	**79,30%**	**100%**

Tabla XIII.- Número de concursos finalizados, bien con convenio, bien en liquidación, entre los años 2012 y 2017. Elaboración propia a partir de las Memorias Judiciales del Consejo General del Poder Judicial, correspondientes a los años de referencia.

[561] En este sentido, la extinción de la sociedad y la cancelación de sus asientos registrales (artículos 395.1.b) de la Ley de Sociedades de Capital y 247.2.3 del Reglamento del Registro Mercantil, respectivamente) solo puede tener lugar previa satisfacción de los acreedores de la misma, salvo que se inste un procedimiento concursal, en cuyo caso se seguirán los cauces establecidos en la Ley Concursal.

Conflictos de Jurisdicción, en Sentencia número 13/2012, de fecha 11 de diciembre de 2012:

"(…) el principio de *vis atractiva* del proceso concursal respecto de las ejecuciones y apremios sobre bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado (incluyendo las ejercidas por la Hacienda Pública) que corresponde conocer a la Jurisdicción Mercantil con carácter exclusivo y excluyente, cualquiera que fuera el órgano que los hubiese ordenado y cuyas actuaciones debiera suspender tras producirse la declaración del concurso (…)".

Así pues, la mencionada Sentencia viene a esclarecer el contenido del artículo 55 de la Ley Concursal, que establece que solamente podrán continuarse aquellos procedimientos en que se hubiera dictado diligencia de embargo con anterioridad a la fecha de declaración de concurso, sin que puedan seguirse otros procedimientos de recaudación, bien ya iniciados, bien que estén por iniciarse. Este precepto supone, en la práctica, la minoración de la capacidad recaudatoria de la Hacienda Pública por cuanto pierde el privilegio de autotutela de su propio crédito y, en consonancia con lo anterior, la posibilidad de instar un procedimiento de recaudación, con independencia del curso del procedimiento concursal. La *vis atractiva* del Juez Mercantil tiene su origen en el reforzamiento del principio *par conditio creditorum¸* de modo que la Ley Concursal basa su desarrollo en la limitación de los privilegios entre acreedores y, así se pone expresamente de manifiesto en la Exposición de Motivos de la norma[562]. A tal efecto, si bien el cincuenta por cien de los créditos tributarios gozan de privilegio general, de acuerdo con lo establecido en el artículo 91.4º de la LC, esta es la única ventaja legal de que goza la Administración frente al resto de acreedores concursales, toda vez que el cincuenta por cien restante será crédito ordinario. Es más, en el orden de prelación de créditos, tendrán preferencia los acreedores que gocen de privilegio especial, tales como aquellos que tienen su deuda garantizada, de acuerdo con el artículo 90 de la LC, situación en la que la Administración Tributaria se podrá encontrar, en los casos de aplazamientos y fraccionamientos garantizados con un

[562] El apartado V de la Exposición de Motivos de la LC expresamente señala:
"La regulación de esta materia de clasificación de los créditos constituye una de las innovaciones más importantes que introduce la ley, porque reduce drásticamente los privilegios y preferencias a efectos del concurso, sin perjuicio de que puedan subsistir en ejecuciones singulares, por virtud de las tercerías de mejor derecho.
Se considera que el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso, y que sus excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas."

derecho real, en la situación de ser acreedor con privilegio especial[563]. Por su parte, en relación con las posibles compensaciones que se puedan producir en sede de la AEAT entre créditos tributarios, el artículo 58 de la LC veta esta posibilidad, a fin de garantizar el principio de igualdad entre los acreedores concursales, de modo que la Administración perderá este privilegio, manteniendo, exclusivamente, las compensaciones acordadas de forma previa a la declaración del concurso[564], convirtiéndose en un acreedor ordinario más, con la única excepción del privilegio general del 50% de su crédito.

Las limitaciones que la LC y el principio *par conditio creditorum* han dado lugar a que la Hacienda Pública haya limitado las medidas de cooperación y flexibilización de pagos de los créditos contra la masa. Bajo este contexto se sitúa la aprobación de la Instrucción 6/2013, de fecha 9 de diciembre, que tiene como consecuencia la inadmisibilidad general de las solicitudes de fraccionamiento y aplazamiento de las retenciones e ingresos a cuenta en el caso de obligados tributarios concursados, sobre la base del artículo 65.2 de la LGT, que establece que no podrán ser objeto de aplazamiento/fraccionamiento las deudas tributarias procedentes de retenciones e ingresos a cuenta. En concreto, en caso de concurso de acreedores, estas deudas constituirán créditos contra la masa, por lo que deberán ser satisfechas a su vencimiento, en consonancia con lo estipulado en el artículo 84.2 de la LC, en relación con el propio artículo 65.2.c) de la LGT. Bajo este contexto, Carbajo Vasco (2015)[565] argumenta que, de no vetarse la posibilidad de conceder aplazamientos/fraccionamientos sobre créditos contra la masa, la Hacienda Pública, en gran medida financiaría el concurso, toda vez que cabría la concatenación de medidas de aplazamiento/fraccionamiento conforme llegase la fecha de vencimiento de la obligación periódica oportuna. Así pues, esta medida, contemplada para situaciones en que el

[563] De conformidad con el artículo 55 de la LC, iniciado el concurso, no podrán instarse apremios tributarios y todas las actuaciones quedarán en suspenso, salvo aquellos procedimientos en que se hubiera dictado diligencia de embargo, que continuarán su cauce. Por ello, el único caso en que la Hacienda Pública goza de un crédito de privilegio especial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 90 de la LC, es en el caso de deudas tributarias suspendidas, aplazadas o fraccionadas con anterioridad a la declaración de concurso, que han sido garantizadas con un derecho real. Es decir, se producirá en aquellos casos en que tal aplazamiento/fraccionamiento supera los 30.000 euros, de acuerdo con lo establecido en la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros; o bien porque se levante la suspensión sobre la deuda, que confiera un derecho de crédito para la Administración Pública.

[564] PINTO RUIZ (2013) se muestra favorable al veto a las compensaciones establecido por el artículo 58 de la LC, a fin de dar cumplimiento al principio de igualdad entre acreedores, evitando conferir, por la vía de la compensación de créditos, una posición privilegiada a la Administración Pública frente a los acreedores privados. PINTO RUIZ, JOSÉ J., 2013. Una precisión importante: compensación y concurso. Artículo 58 Ley Concursal. Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 26 de enero de 2011. *Informativo Jurídico, 28 de febrero de 2013*. [En línea]. Disponible en:

[565] CARBAJO VASCO, D., 2015. Algunas cuestiones tributarias… Op. Cit. P.: 22.

obligado tributario se encuentra en una situación de iliquidez transitoria, podría llegar a ser utilizada de forma fraudulenta por un deudor tributario concursado, con una situación estructural de iliquidez, al objeto de diferir el pago que, inicialmente, debía ser realizado a vencimiento, extremo del que se hace eco la propia Instrucción 6/2013, para justificar la medida de inadmisibilidad general de la concesión de las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento[566].

Consideramos que la medida adoptada con la Instrucción 6/2013 mencionada resulta, a todas luces, razonable, dado que, llegado el concurso, la posibilidad de gestionar medidas de coordinación que beneficien a ambas partes de la relación jurídico-tributaria quedan imposibilitadas por la *vis atractiva* del concurso que, como hemos señalado, limita además la autonomía de la Administración para recaudar el crédito que le es adeudado. Asimismo, la suspensión de los procedimientos de recaudación en curso, una vez iniciado el concurso, paraliza, como hemos visto, la capacidad recaudatoria de la Hacienda Pública, de modo que la concesión de aplazamientos/fraccionamientos sobre créditos contra la masa puede dar lugar, en los términos señalados por Carbajo Vasco, a la financiación del concurso casi a coste cero, quedando la Administración Tributaria auto relegada como acreedora de un crédito contra la masa.

Por su parte, los Planes de Control Tributario, reconocidos por el artículo 116 de la LGT, dan muestra de que la Administración Tributaria ha desechado cualquier posibilidad de coordinación con los obligados tributarios concursados e, inclusive, con los propios administradores concursales. En este sentido, el Plan de 2011 y, en los mismos términos, los planes anuales elaborados hasta 2014[567], inclusive, promovían el control de

[566] El expositivo de la Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre, pone de manifiesto:
"(…) la práctica en estos años ha puesto de manifiesto dos circunstancias: que la mayoría de los aplazamientos solicitados y tramitados corresponden a solicitudes referentes a deudas de retenciones y que se está dando una cierta utilización de forma fraudulenta de la figura del aplazamiento de las deudas tributarias. La conducta consistente en solicitar, de manera recurrente y sistemática el aplazamiento de las deudas tributarias supone, de hecho, que los periodos de ingreso voluntario señalados en la normativa de cada tributo traten de ser sustituidos, en esos casos, por los plazos de ingreso propuestos por los propios obligados tributarios."

[567] Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014.
Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013. Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012.
Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2011.

responsabilidades de los administradores concursales. Ya en el Plan de Control Tributario del ejercicio 2015, si bien se mantiene el impulso a la maximización de la recaudación, se reduce la intensidad del control sobre los concursos, debido a la mejoría general de la situación económica y la reducción de las solicitudes de concurso. Así, de acuerdo con los datos de las Memorias del CGPJ, frente a las 10.949 solicitudes de concurso de acreedores instadas en el año 2013, en el ejercicio 2015 se iniciaron 6.288 procedimientos que, sin embargo, se han incrementado hasta 7.594 concursos en el ejercicio 2017, último del que se disponen datos[568].

III.4.2. La aprobación de los convenios concursales a efectos de la Hacienda Pública.

Tal como hemos expuesto en el apartado anterior, la vida jurídico-fiscal de la sociedad concursada persiste en tanto no se proceda a su disolución y liquidación, con la correspondiente cancelación de su hoja registral en el Registro Mercantil, su baja en el índice de entidades, así como en el censo de empresarios, profesionales y retenedores. Si bien existen particularidades derivadas de cada tributo, que se producen una vez iniciado el procedimiento concursal, tales como las modificaciones de las bases imponibles de IVA, a los efectos que ahora nos interesan, resulta reseñable la Ley de Reforma de la Ley Concursal[569], que introdujo la posibilidad de establecer convenios preconcursales. En lo que afecta a la Hacienda Pública, Carbajo Vasco (2015)[570] ha puesto de manifiesto que la suscripción de esta clase de acuerdos supone la flexibilización del dogma de la indisponibilidad del crédito tributario, del artículo 18 de la LGT. No obstante, la Disposición Adicional Cuarta de la LC restringe la aplicación de la homologación de los acuerdos de refinanciación o convenios preconcursales a los créditos de Derecho Público, extremo que también se extiende a la exclusión de la paralización de las ejecuciones que se promuevan sobre los bienes afectos a la actividad de la sociedad concursada, una vez comunicado el inicio de las negociaciones. Así pues, la LC se remite a la regulación de la Ley General Tributaria y expresamente lo concreta la Disposición Adicional Séptima de la LC, en relación con los acuerdos extrajudiciales de pago. Discrepamos de que la

[568] Estos datos contemplan el conjunto de concursos presentados y conocidos tanto por los Juzgados de lo Mercantil (5.357 concursos societarios), como por los Juzgados de Primera Instancia (2.237 concursos de personas físicas no empresarias), competentes, desde octubre de 2015, para conocer de los concursos relativos a las personas naturales, de conformidad con lo establecido en el artículo 85.6 de la LOPJ. ESPAÑA. CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, 2018. *Memoria 2018…* Op. Cit. Pp.: 356-357.
[569] Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
[570] CARBAJO VASCO, D., 2015. Algunas cuestiones tributarias… Op. Cit. P.: 36.

posibilidad de negociar la refinanciación de deudas por parte de la Administración Tributaria en sede del procedimiento concursal pueda llegar a constituir una quiebra del principio de indisponibilidad del crédito tributario, tal como parece extraerse de la normativa señalada, sino como bien señala el autor, una flexibilización de las medidas a adoptar frente a un obligado que se encuentra en una situación claramente excepcional, destinada a conferir viabilidad a la entidad, máximo cuando nos encontramos ante una legislación que promueve sanear económicamente la empresa, al objeto de que perviva su funcionamiento en el tráfico jurídico-económico. En este punto, consideramos que, sin perjuicio de asegurar la recaudación, la coordinación motivada de la Administración Pública con otros acreedores concursales no debe ser coartada bajo una interpretación restrictiva del principio de legalidad y, en relación con el mismo, del principio de indisponibilidad del crédito tributario cuya disposición, consideramos, no se está llevando a cabo. De acuerdo con lo expuesto, consideramos que la cooperación fisco-obligado en concurso es una cuestión de interés público, no solo vinculada a lograr la pervivencia de la actividad económica de la empresa, sino también, por criterios de justicia tributaria, en los mismos términos señalados en el apartado de los aplazamientos y fraccionamientos. Dicho de otro modo, la negociación relativa a la refinanciación de las deudas tributarias no supone sino un actuar proporcionado, basado en la relación de confianza entre Administración y administrados, a fin de lograr que el deber de contribuir sea ponderado con la especial circunstancia en que la empresa se halla incursa. De igual modo, nos encontramos en vía de recaudación de la deuda tributaria, esto es, la misma ya se encuentra definida y calculada, sin que exista atisbo alguno de indeterminación respecto de su naturaleza o valoración, de tal manera que la Administración debe activar los mecanismos adecuados para obtener el crédito tributario que le es adeudado. Para ello, dada la situación concursal, y en aras del principio *par conditio creditorum,* deberá sujetarse al procedimiento establecido en la propia LC, que restringe su potestad de autotutela en estos casos.

No debemos olvidar el contenido del artículo 164.4 de la LGT, que reproduce el contenido del artículo 10.3 de la LGP. Este artículo reconoce, de un lado, el derecho de abstención de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales, pero también, en lo que nos interesa, faculta a la Administración para suscribir los convenios previstos en la legislación concursal. Esto es, la suscripción de convenios de refinanciación y convenios de liquidación concursal, cuya firma deberá ser suficientemente justificada, de acuerdo

con el deber de motivación de los actos administrativos, en cumplimiento del principio de legalidad. Así pues, el artículo 14.5 de la Orden HAP/1335/2012, de 14 de junio, de delegación de competencias, reconoce la competencia del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas para la firma de esta clase de convenios, a fin de establecer unas condiciones singulares de pago sobre los créditos hacendísticos distintos de aquellos cuya gestión recaudatoria corresponda a la AEAT[571].

Esta Orden ministerial, si bien establece las competencias de delegación, entendemos no restringe la delegación sobre otras materias ante las que suscribir acuerdos singulares, máxime cuando estos constituyen aplazamientos especiales de pago, con un interés menor al moratorio[572]. En este punto, debemos destacar la Instrucción 3/2014 de 19 de Noviembre, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la suscripción de acuerdos singulares con obligados declarados en concurso de acreedores, que homologa y coordina las actuaciones de los órganos de recaudación de la AEAT, así como establece las condiciones generales para la suscripción de acuerdos singulares con obligados declarados en concurso de acreedores, así como el traslado o puesta en conocimiento de los demás interesados, como el resto de acreedores. En definitiva, los órganos de recaudación consideran más conveniente la suscripción de un acuerdo singular de pago, que la adhesión al convenio general, si bien exclusivamente se limita al crédito con privilegio general. Así, tal como señala el apartado primero de la Instrucción:

"(…) el acuerdo singular será el marco general de las condiciones para la satisfacción del crédito tributario con calificación de privilegiado dentro del proceso concursal.

El convenio general del proceso concursal afectará exclusivamente al crédito calificado como ordinario y subordinado. No obstante, cuando las circunstancias lo hagan aconsejable y previa autorización de la Dirección del Departamento de Recaudación, podrán incorporarse en el convenio general las condiciones de pago de los créditos privilegiados sobre los que la Agencia Tributaria tenga atribuida la competencia para

[571] Se delegará la competencia al titular de la Dirección del Departamento de Recaudación de la AEAT si el importe de las deudas concursales objeto de convenio supera la cuantía de 1.500.000. En caso de que esta sea igual o inferior a tal cuantía, se delegará en los titulares de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y de las Delegaciones Especiales de la AEAT.
Artículo 14.5.a) y b) de la Orden HAP/1335/2012, de 14 de junio.

[572] El interés legal de demora se encuentra es del 3,75%, de conformidad con lo dispuesto en la DA Quincuagésima séptima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, últimos presupuestos aprobados.

votar el convenio. En este caso no podrá celebrarse acuerdo singular, pero se tendrán en cuenta los criterios establecidos en esta instrucción para negociar el convenio general".

Por tanto, mientras que el crédito privilegiado puede ser objeto de acuerdo singular, previa satisfacción por parte del obligado concursada de los créditos contra la masa pendientes, así como, en su caso, los originados con posterioridad a la fecha de eficacia del convenio general, el crédito ordinario se encontrará sujeto a las directrices del convenio general. Por ello, la fecha límite de suscripción del acuerdo singular de pago deberá ser, en todo caso, la de eficacia del convenio general, de acuerdo con el artículo 133.1 de la LC, momento en que se finaliza el concurso y se reabre la vía recaudatoria en los términos ordinarios, establecidos en la LGT.

Señalábamos anteriormente que el acuerdo singular de pago no es otra cosa que un mayor aplazamiento de pago, esto es, la reformulación del aplazamiento de pago y, en definitiva, una medida de coordinación entre la Administración Pública y el obligado que constituye una especialidad dentro de la regulación del régimen de aplazamientos/fraccionamientos. En este sentido, se restringe la posibilidad de establecer quitas, cuestión relacionada con el artículo 75 de la LGT[573], especialmente sobre retenciones y pagos a cuenta o deudas aduaneras, si bien se autoriza que el acuerdo contenga esperas, condiciones y garantías para la recuperación del crédito público, entre ellas, el embargo de establecimientos mercantiles, conforme a lo establecido en el artículo 170.5 de la LGT. Asimismo, para acceder al acuerdo singular, deberá efectuarse un ingreso previo del 20% de la deuda con crédito general[574]. Estos requisitos nos trasladan al contenido del artículo 182-ter de la denominada *Legge Fallimentare*[575], que regula el instituto de la *transazione fiscale* en el

[573] El artículo 75 de la LGT establece:
"Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen".
[574] Adicionalmente, se incluirá en el acuerdo singular de pago la siguiente cláusula, a fin de garantizar la posición de la Hacienda Pública en tanto acreedor de un obligado tributario con una situación de iliquidez estructural:
"El incumplimiento de cualquiera de los pagos y cláusulas del presente documento producirá la resolución del presente Acuerdo en su totalidad, quedando en favor de la Hacienda Pública las cantidades hasta entonces satisfechas que se aplicarán a los conceptos tributarios correspondientes. La resolución surtirá efectos inmediatos a la fecha de notificación del escrito de denuncia del presente Acuerdo sin que sean admisibles cualesquiera excepciones por parte de la entidad. Esta cláusula de resolución se entiende sin perjuicio de las demás cláusulas resolutorias específicas consignadas en el mismo rigiendo en su caso el procedimiento establecido en esta con carácter supletorio a lo dispuesto en aquéllas.
En el caso de resolución del presente Acuerdo, quedarán vencidos todos los plazos concedidos y sin efecto las quitas que, en su caso, se hubieren otorgado. La Agencia Tributaria podrá continuar el procedimiento administrativo de apremio para el cobro de los derechos de crédito sujetos al presente Acuerdo".
[575] Decreto número 267, de 16 de marzo de 1942, Legge Fallimentare o Ley sobre la quiebra.

Derecho Tributario italiano. En síntesis, a petición del obligado tributario, en fase de ejecución y para casos tasados legalmente, una vez acreditadas las dificultades económicas del sujeto derivadas de la situación concursal, la Administración está facultada para definir en términos negociales la deuda, a los efectos de lograr bien el pago parcial, vista la situación concursal, bien el aplazamiento de la misma, que Casas Agudo (2010)[576] ha vinculado al interés general de salvaguardar el principio de empresa en funcionamiento.

La Instrucción 3/2014 y la Instrucción 6/2013, ya comentada en apartados anteriores, parecen convivir mal por cuanto la última supone una restricción a la concesión de aplazamientos/fraccionamientos sobre deudas en concepto de retenciones y pagos a cuenta que constituyan créditos contra la masa, mientras que las directrices de la primera constituyen una flexibilización de los acuerdos de aplazamiento/fraccionamiento[577]. No obstante, consideramos que ambas Instrucciones no son incompatibles, máxime cuando, tal como señala la correspondiente al año 2014, la suscripción de un acuerdo singular de pago pasa por acreditar estar al corriente de las deudas existentes y clasificadas como créditos contra la masa, que no son otras que las restringidas de acceso al aplazamiento desde el año 2013. En sí, consideramos que, alcanzada la posibilidad de acceder al acuerdo singular, el obligado tributario muestra una voluntad de pago de deudas, utilizando tal medida como forma de viabilidad de la entidad concursada, razonamiento que, en fases previas del concurso, no puede entenderse ante las solicitudes concatenadas de aplazamiento de créditos contra la masa, correspondientes a deudas periódicas de retenciones e ingresos a cuenta.

Así pues, como cierre a lo anterior, en los reducidos casos en que el concurso finaliza con un convenio entre acreedores, cabe la posibilidad de activar las vías de concertación legalmente reguladas, a fin de que la Administración recupere el crédito público pendiente, sin que por ello se establezcan quitas o se cuestione la naturaleza de la deuda, por cuanto nos encontramos, en todo caso, en fase recaudatoria. Como hemos puesto de manifiesto en anteriores párrafos, el objetivo de este acuerdo singular es que, de una parte, la Administración recaude el crédito pendiente y, de otra, el obligado en concurso pueda

[576] CASAS AGUDO, D., 2010. Mecanismos de aplicación… Op. Cit. Pp.: 107.
[577] CARBAJO VASCO, D., 2015. Algunas cuestiones tributarias… Op. Cit. P.: 109.

asumir su deuda en plazos adecuados a sus dificultades financieras, a fin de garantizar la preservación de la empresa, en los términos marcados por la legislación concursal.

De finalizar el concurso con la liquidación de la entidad, estas vías de concertación no solo no están permitidas, sino que las mismas no tienen sentido, dado que resultarán infructuosas, como consecuencia de la extinción de la sociedad, sin perjuicio de la posible derivación de responsabilidad contra los administradores, que no es objeto de la presente investigación, y que, en todo caso, supone un contradictorio en el que difícilmente llega a utilizarse la vía del consenso para su resolución.

CAPÍTULO IV: LA RELACIÓN COOPERATIVA EN EL ÁMBITO DE LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA.

IV.1. La regulación actual de los procedimientos de revisión en vía administrativa.

La revisión de las actuaciones en vía administrativa constituye un privilegio para la Administración, que puede calificarse de principio general del Derecho[578]. En el ámbito del Derecho Público, la especificidad del área tributaria, *ratione materiae*, da lugar a que la revisión de los actos emanados por la Administración Tributaria tenga una regulación separada del procedimiento administrativo común, contenida en el Título V de la Ley General Tributaria. En este punto se sitúa la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que establece que tanto las actuaciones y procedimientos de aplicación de tributos, cuanto su revisión en vía administrativa se regirá por su normativa específica y, de forma supletoria, por la normativa correspondiente al procedimiento administrativo común[579].

La revisión de los actos emanados de la Administración tributaria se puede definir como la facultad de esta para "depurar" o "limpiar" sus propios actos[580]. Si bien esta facultad constituye un auténtico privilegio para el ente público, debemos partir de que la misma supone una garantía de legalidad del acto emitido y, de otra parte, para los obligados, es garantía frente al desarrollo de la actividad de la Hacienda Pública, dado que supone la accesibilidad a la vía de recurso, en tanto garantía impugnatoria, tal como ha señalado

[578] PÉREZ ROYO, F., 2008. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Decimoctava edición*. Cizur Menor: Thomson-Civitas. P.: 445; MORENO GONZÁLEZ, S., 2006. Procedimientos de revisión en materia tributaria: revisión de oficio (I). En: COLLADO YURRITA, M.A., *Derecho Tributario: Parte General.* Barcelona: Atelier Libros jurídicos. P.: 420.

[579] Esta norma traslada el contenido del apartado segundo de la D.A. Quinta de la ya derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. No obstante, la nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común concreta expresamente su aplicación supletoria a los procedimientos de revisión tributarios, extremo que no concretaba la norma de 1992.

[580] Esta es la definición dada por Guaita Jimeno y por Pérez Royo al respecto. GUAITA GIMENO, J.J., 2013. La revisión en vía administrativa de los actos tributarios. En: PELÁEZ MARTOS, J.M. y GUAITA GIMENO, J.J. *Procedimientos tributarios. Gestión, Inspección, Recaudación, Sancionador y Revisión. 3ª Edición*. Valencia: Tirant Tributario. P.: 607. PÉREZ ROYO, F., 2008. *Derecho Financiero*… Op. Cit. P.: 445.

Asís Roig (1999)[581]. A lo anterior debemos añadir que el procedimiento de revisión en materia tributaria parte de la salvaguarda del interés público y, como tal, del interés fiscal, de tal manera que sea la propia Administración, como veladora del mismo, la que efectúe un primer control de legalidad de sus propios actos. No obstante, partiendo de las características que definen, en la actualidad, la relación entre fisco y obligados tributarios, así como el hecho de que estos últimos, ostentan la posición de ciudadanos-contribuyentes, titulares de derechos fundamentales y libertades públicas, el interés público no solo es salvaguardado por las entidades públicas, sino que requiere de una intervención activa de los sujetos privados, que se enmarca en el ámbito del derecho-deber de participación en los asuntos públicos.

En definitiva, en el presente capítulo contemplaremos la vía de revisión administrativa desde el punto de la cooperación entre Hacienda y obligados, partiendo de la motivación que da lugar a la autotutela pública en esta área. Cabe señalar que, si bien la revisión de los actos en sede jurisdiccional no es objeto de la presente investigación, debemos tener en cuenta que la cooperación en la vía administrativa de revisión resulta más factible, toda vez que este procedimiento carece de la solemnidad del procedimiento contencioso-administrativo, cuestión que redunda en la potencial cercanía entre los órganos de revisión y los contribuyentes. Si bien, como se verá, la revisión tributaria requiere de ciertas formalidades debidas, principalmente, a su desarrollo por escrito, estas son menores que las jurisdiccionales. En primer lugar, la intervención en vía administrativa no requiere de la representación procesal de procurador y asistencia técnica-jurídica de un abogado, aun cuando esta última, ya sea por la vía de un asesor fiscal, resulta altamente recomendable, dado que los contribuyentes, de forma general, no ostentan conocimientos especializados en la materia, ni la normativa resulta fácilmente comprensible, vista su complejidad y su ausencia de claridad[582], ya puesta de manifiesto en el Capítulo Segundo de la Primera Parte. En segundo lugar, nos encontramos con el coste personal de litigar, medido bajo la escala de la duración media de los procedimientos, que en sede del TSJ se sitúa cerca de los dos años y, en Audiencia Nacional, supera este término, sin tomar en cuenta la previa y preceptiva vía de impugnación en sede administrativa. Por estos motivos, contemplamos la introducción de medidas de cooperación en esta última sede, por cuanto

[581] ASÍS ROIG, A., 1999. Los recursos administrativos de reposición y de alzada. *Documentación Administrativa, nº254-255*. P.: 265.
[582] IGLESIAS CARIDAD, M., 2018. Los costes de la conflictividad para los litigantes tributarios. En: LAGO MONTERO, J. M. (Dir.). *Litigiosidad fiscal: estado, causas y remedios*. Cizur Menor: Thomson Reuters – Aranzadi. Edición online no paginada.

la misma, con menores formalismos y más cercana al ciudadano, puede constituir un momento final de cooperación entre ambas partes de la relación fisco-contribuyente. Por último, la conflictividad fiscal, en términos absolutos, es muy superior en la vía administrativa que, en vía jurisdiccional, cuestión que, de otra parte, resulta lógica dado el carácter previo y preceptivo de la primera. Sin ánimo de entrar aún en la discusión sobre la conveniencia de que la impugnación en sede administrativa sea o no potestativa, lo cierto es que, de acuerdo con datos del año 2010, solamente un 15% de las reclamaciones económico-administrativas alcanzan la vía jurisdiccional[583] y que actualmente estimamos en torno al 11,34%, de acuerdo con los datos expuestos en la primera parte, de correlación entre resoluciones emanadas de los órganos económico-administrativos y recursos contencioso-administrativos ante los TSJ.

Como tendremos oportunidad de analizar, el sistema español de revisión tributaria en vía administrativa se ajusta a los mecanismos tradicionales de resolución de conflictos. Dicho de otro modo, el contradictorio entre Administración y obligados tributarios se desarrolla por escrito, con plazos formalizados, teniendo como finalidad la resolución unilateral de la controversia por parte del órgano decisor que, de forma general, solamente conoce las consideraciones que el contribuyente plasma en su recurso, estando facultado para resolver sin necesidad de audiencia presencial con las partes. Ya hemos señalado que la revisión tributaria se rige por su propia normativa siendo completada por los preceptos relativos al procedimiento administrativo común, en tanto norma homogeneizadora del procedimiento a seguir ante las Administraciones públicas y, entre ellas, la Administración tributaria. Así pues, la LGT regula una doble vía impugnatoria: el recurso potestativo de reposición (artículos 222 y siguientes) y las reclamaciones económico-administrativas (artículos 226 y siguientes). Insistimos que, en esta vía, no existen formas de terminación convencional, de tal manera que, los asuntos que no hayan sido resueltos por los órganos de aplicación de tributos en el correspondiente procedimiento, serán objeto bien de recurso de reposición, bien de reclamación económico-administrativa o, inclusive, de ambos, si el obligado tributario los interpone de forma concatenada, que seguirá los cauces tradicionales de resolución unilateral de la controversia, sin participación del ciudadano en la toma de decisiones atinentes al caso.

[583] ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2011. *Memoria 2010*… Op. Cit. P. 28.

El Título V de la LGT regula otros medios impugnatorios, a través de los cuales la Administración depura sus propios actos: la revisión de actos nulos de pleno derecho (artículo 217 de la LGT); declaración de lesividad de actos anulables (artículo 218 de la LGT); revocación (artículo 219 de la LGT); rectificación de errores (artículo 220 de la LGT); y devolución de ingresos indebidos (artículo 221 de la LGT). No obstante, a los efectos de la presente investigación, solamente nos centraremos en el análisis de la cooperación entre fisco y contribuyentes en el ámbito de la reposición y la vía económico-administrativa, toda vez que constituyen las bases impugnatorias del sistema tributario español, de tal manera que, las medidas que se propongan a lo largo del presente apartado podrían trasladarse, en una futura investigación, a las otras vías impugnatorias establecidas en la LGT.

Para finalizar este epígrafe, debemos reseñar que las medidas de cooperación cuyo desarrollo se proponga para la vía de revisión, no entran en colisión con las planteadas en sede de aplicación de tributos, sino que resultan complementarias a las mismas. En tales términos, la implementación de un mecanismo de conciliación previa ante los órganos económico-administrativos puede ser oportuno en el supuesto en que el obligado tributario no haya accedido al mecanismo de resolución del conflicto por la vía del alcance de acuerdos conclusivos o, en su caso, de haber finalizado sin avenencia, sin que la falta de acuerdo en las sedes de gestión o inspección deba ser óbice para alcanzar el mismo en sede de revisión, como consecuencia de una evaluación pormenorizada de los riesgos de litigar, tanto por parte de la Administración como por parte de los obligados.

IV.1.1. El recurso potestativo de reposición y su pervivencia en el ordenamiento.

El recurso de reposición constituye, en nuestra opinión, la auténtica manifestación del privilegio de la Administración de revisar sus propios actos, toda vez que el mismo es tramitado y resuelto por el mismo órgano de aplicación de los tributos o sancionador que dictó el acto. En sí, podría decirse que constituye un segundo momento análisis de las alegaciones del contribuyente, ya vertidas en el trámite de audiencia del expediente en cuestión, de ahí su carácter potestativo.

Si contrastamos la información expuesta la **Tabla V**, relativa a los recursos de reposición presentados y resueltos por la AEAT entre los años 2004 y 2017, que expusimos en el

Capítulo Segundo de la Primera Parte, con la expuesta en la **Tabla VI**, sobre las reclamaciones económico-administrativas interpuestas y resueltas en el mismo periodo; observamos que las diferencias no son tan significativas como podría esperarse. A modo de ejemplo, en el último año de referencia, 2017, frente a los 225.407 recursos de reposición resueltos, se interpusieron 194.279 reclamaciones económico-administrativas, con una diferencia de poco más de 30.000 recursos. Si bien somos conscientes de que el recurso de reposición es de carácter potestativo y, por tanto, buena parte de los obligados que acceden a la vía económico-administrativa no interponen el mismo, no es menos cierto que, de una parte, la conflictividad mostrada por ambos cuadros es motivo de preocupación y, de otra, la reducida autocrítica de la Administración es palpable en las cifras de resolución e interposición de uno y otro cuadro, respectivamente.

La reducida capacidad de los órganos de aplicación de los tributos de revisar con ojo crítico sus propios actos ha sido rechazada por la doctrina, lo que ha dado lugar a cuestionar la vigencia de esta figura impugnatoria e, incluso a que su pervivencia fuera objeto de ponderación en los albores de la LGT de 2003. Martínez Micó (2012)[584] rechaza la continuidad del recurso de reposición, dado que rara vez la Administración Tributaria estima las pretensiones del contribuyente, de modo que se ve obligado a interponer reclamación económico-administrativa para la defensa de sus intereses. Señala el mencionado autor:

"(…) la voracidad recaudatoria de las Administraciones Públicas (estatal, autonómica y local) para conseguir recursos con los que financiar las mayores demandas sociales de servicios públicos, hace que los actos dictados en materia tributaria sean revocados por las propias oficinas gestoras como consecuencia de la interposición de un recurso de reposición por parte de los contribuyentes, siendo efectivos, casi exclusivamente, cuando se trata de rectificar errores de hecho o materiales".

Por su parte, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria[585], aun cuando reconocía la desestimación casi automática de los recursos de reposición planteados, de ahí su escasa utilización, proponía su implementación y mejora de su prestigio, dirigida a disminuir la conflictividad tributaria y mejorar las relaciones entre Administración y contribuyentes, cuestión que no se ha

[584] MARTÍNEZ MICÓ, J.G., 2012. La reclamación… Op. Cit. P.: 116.
[585] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, 2001.*Informe…* Op. Cit. Pp.: 212-215.

llegado a producir quince años después de la publicación de la LGT, términos en los que también se ha pronunciado la Abogacía General del Estado[586].

Si bien consideramos que la Administración carece de voracidad recaudatoria, en términos de interés propio, no es menos cierto que la maximización económica realizada en aras del interés público, puede llegar a pervertir la capacidad que los órganos de la Hacienda Pública tienen para modificar su posición, salvo por cuestiones de forma, tales como la prescripción de la obligación tributaria en cuestión. En todo caso, el desprestigio del recurso de reposición es reconocido, inclusive, por las instituciones públicas, tal como ha puesto de manifiesto la propia Abogacía del Estado[587]. Por ello, consideramos que la revisión de esta vía impugnatoria, a los efectos de introducir fórmulas de terminación convencional que flexibilice la unilateralidad de la Administración, no supondría una mejora de esta figura, motivo por el cual, abogamos por su supresión, dejando la reclamación económico-administrativa, que pasaremos a analizar en el próximo apartado, como único medio de revisión en sede administrativa. Dicho de otro modo, rara vez el recurso de reposición resulta efectivo, máxime cuando la Administración dispone del trámite de audiencia para analizar las alegaciones formuladas por el contribuyente, relativas a la corrección total o parcial de la autoliquidación presentada.

En este sentido, consideramos que la derogación del recurso de reposición no supone una aminoración o un decaimiento de los derechos y garantías procesales de los contribuyentes, ni obstaculiza la introducción de mecanismos de autocomposición de la controversia tributaria. Como ya hemos puesto de manifiesto en los apartados dedicados a los procedimientos de aplicación de tributos, desde el punto de vista cooperativo, consideramos que, sin perjuicio de las entrevistas y conversaciones formalizadas que, siguiendo el modelo alemán, propusimos para el procedimiento de comprobación limitada y el inspector, el momento procesal oportuno para introducir medidas de concertación es la fase inmediatamente posterior al trámite de audiencia, antes de la emisión de una liquidación provisional. En sus alegaciones, el obligado objeto de comprobación podrá solicitar la sujeción del asunto a la mediación, lo que dará lugar, previa ponderación motivada del órgano de gestión o inspección, a la suspensión del

[586] ESPAÑA. ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO. DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, 2006. *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria*. Cizur Menor: Ministerio de Justicia: Editorial Aranzadi. P.: 385.
[587] ESPAÑA. ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO. DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, 2006. *Manual…*Op. Cit. Pp.: 385-387.

procedimiento a fin de encontrar la solución a la controversia. Si la misma no se alcanza en sede de aplicación de tributos, la Administración emitirá liquidación provisional, que podrá ser objeto de reclamación económico-administrativa. Como veremos, proponemos la introducción de medidas de conciliación previa en esta vía, de tal manera que los propios órganos acerquen posturas o, ante su imposibilidad, dicten resolución. De acuerdo con lo anterior, consideramos que los perjuicios de la vía de reposición son mayores que los posibles beneficios derivados del mantenimiento de esta figura, tales como su utilidad a efectos de la puntual corrección de errores materiales y de hecho, de modo que la medida más adecuada, contemplado desde una visión sistemática del procedimiento tributario, es su derogación. En este sentido, partimos de que la Administración tiene conocimiento de la postura de los obligados desde la fase de alegaciones, de tal manera que la resolución del recurso de reposición será en gran medida una reiteración del acto de liquidación o, excepcionalmente, una corrección de errores de la misma.

Tal como señalaremos en el próximo apartado, la propuesta de supresión del recurso potestativo de reposición, se une a la propuesta que plantearemos respecto de las reclamaciones económico-administrativas, sobre la cual analizaremos la posibilidad de establecer su carácter potestativo. Dicho de otro modo, desde la perspectiva global de la revisión de los tributos, planteamos la existencia de una sola vía de recurso, como son las reclamaciones económico-administrativas, que sean de carácter potestativo, dando lugar, en consonancia, a la derogación del recurso de reposición.

IV.1.2. Las reclamaciones económico-administrativas.

La vía económico-administrativa, cuya regulación esencial se contiene en el Capítulo IV, del Título V de la LGT (artículos 226 y siguientes), constituye un procedimiento propio y exclusivo del ordenamiento tributario, características estas que, a nuestro juicio, son uno de los reflejos de la autonomía de esta área jurídica con respecto Derecho Administrativo General. En este sentido, las reclamaciones económico-administrativas sustituyen el recurso de alzada administrativo, especializándose en la impugnación de aquellas materias vinculadas al Derecho económico del Estado, cuestión que tradicionalmente se ha relacionado con el carácter de permanencia y continuidad que tiene

la relación jurídico-tributaria, en contraste con la relación administrativa que puede dar lugar a la iniciación del procedimiento común[588].

Tanto el procedimiento administrativo común, cuanto la vía económico-administrativa siguen el modelo francés, relativo a las reclamaciones previas administrativas, que en el ámbito fiscal son reguladas por los artículos L191 y siguientes del LPF, de tal modo que, si bien existen diferencias entre una y otra, ambas constituyen vías previas y preceptivas al recurso contencioso-administrativo. Dicho de otro modo, son un presupuesto de impugnación procesal, tal como ha señalado Martínez Micó (2012)[589], que, en el caso de las reclamaciones económico-administrativas pueden extenderse en única o doble instancia ante TEAR/TEAL y TEAC.

Si bien tanto los órganos económico-administrativos como las reclamaciones ante ellos interpuestas cuentan con una sólida trayectoria en el ordenamiento tributario español[590], su pervivencia y, en especial, el hecho de que su interposición constituya presupuesto procesal para acceder a sede jurisdiccional ha dado lugar incluso a cuestionar que esta institución continúe en vigor, en los términos que la conocemos.

En relación con los órganos económico-administrativos, se ha criticado la ausencia de independencia funcional real[591], dado que, aun cuando a través de los mismos, se separe la aplicación de los tributos del acto de revisión de los mismos, la estructura de estos órganos se hace depender de la Secretaría General de Hacienda, a la que también se encuentra adscrita la Agencia Estatal de la Administración Tributaria[592]. A la integración y dependencia en el ámbito del Ministerio de Hacienda, por cuanto, a nivel orgánico, este constituye un órgano jerárquicamente superior a la Secretaría de Estado de Hacienda, se une el hecho de que es el Ministerio el órgano que, en última instancia, nombra a los funcionarios que formarán parte de los órganos económico-administrativos. Así, la Disposición Adicional Duodécima de la LGT establece que la composición del Tribunal

[588] TURPÍN VARGAS, J., 1956. *El Procedimiento Económico-Administrativo (Tribunales y Jurados)*. Madrid: Ed. Derecho Financiero. En: ESPAÑA. ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO. DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, 2006. *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria*. Cizur Menor: Ministerio de Justicia: Editorial Aranzadi. P.: 57.
[589] MARTÍNEZ MICÓ, J.G., 2012. La reclamación… Op. Cit. P.: 109.
[590] El procedimiento económico-administrativo se introduce por primera vez con la Ley de Bases, de fecha 31 de diciembre de 1881, sobre el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, comúnmente denominada Ley Camacho; así como el Reglamento provisional para su ejecución, de la misma fecha.
[591] CHECA GONZÁ EZ, C., 2004. La injustificable… Op. Cit. P.: 20.
[592] Actual artículo 2 del Real Decreto 1113/2018, de 7 de septiembre, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda.

estará formada por funcionarios del Estado y sus organismos autónomos, de las comunidades autónomas o de la Administración local con Habilitación de Carácter Nacional, actuando, en todo caso, como Secretario un Abogado del Estado. Esta disposición es desarrollada por el RGRVA, en cuyos artículos 29 y 30 se establece el nombramiento tanto de los miembros del TEAC, como TEAR y TEAL, respectivamente, sobre el que el Ministerio de Hacienda toma un papel activo[593]. La ausencia de independencia de los miembros del TEAC concretamente ha sido objeto de reciente crítica por parte del Abogado General Europeo, Gerard Hogan, en el marco del asunto C-274/14, relativa a la facultad de estos órganos de elevar cuestiones prejudiciales y ser garantes del principio de primacía del Derecho Comunitario. Así, de acuerdo con sus conclusiones de 1 de octubre de 2019, el TEAC carece de autonomía debido a su subordinación a un Ministerio, llegando incluso a cuestionar la inamovilidad de sus miembros durante el periodo en el cargo, por cuanto su nombramiento, prórroga y revocación se hace depender de la aprobación de Real Decreto en Consejo de Ministros; y, de otra parte, carece de imparcialidad debido a su composición, dado que es contraria al principio *nemo iudex in causa sua.* Tales conclusiones han sido confirmadas por el Sentencia, de 21 de enero de 2020, dictada por la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Así, a tenor del argumentario de la resolución, el TEAC no constituye un órgano independiente e imparcial, en cuanto revestido de autonomía y cuyos miembros sean inamovibles, razón que da lugar a que el TJUE rechaza la cuestión prejudicial planteada por el TEAC, a tenor del artículo 267 TFUE, dado que los órganos económico-administrativos carecen de las características de independencia e inamovilidad propias de

[593] El artículo 29.2 del RGRGVA establece cómo se nombran los miembros del TEAC:
"El presidente será nombrado y separado por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, entre funcionarios de reconocido prestigio en el ámbito tributario y tendrá la categoría de director general del Ministerio de Economía y Hacienda.
Los vocales serán nombrados y separados por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, entre funcionarios de los cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo y tendrán la condición de subdirectores generales del Ministerio de Economía y Hacienda."
Los apartados 2 y 3 del artículo 30 del RGRVA regula el nombramiento de los miembros de los TEAR y TEAL:
"2. El presidente, los presidentes de sala desconcentrada, los presidentes de sala y los vocales serán nombrados y separados por orden del Ministro de Economía y Hacienda entre funcionarios de los cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo. Se nombrarán presidentes de sala cuando el número de reclamaciones o alguna otra circunstancia lo aconseje, y presidentes de sala desconcentrada cuando esta se haya creado.
3. Los funcionarios procedentes de las comunidades autónomas que con tal carácter participen en los tribunales económico-administrativos regionales del Estado serán nombrados por orden del Ministro de Economía y Hacienda a propuesta de la respectiva comunidad autónoma en los puestos de vocales o ponentes que se determinen en las relaciones de puestos de trabajo. Dichos funcionarios desempeñarán las mismas funciones y en idéntico régimen que los restantes vocales de los tribunales."

los órganos jurisdiccionales. Siguiendo el contenido de la mencionada Sentencia, si bien la normativa solamente establece la condición de funcionario de los miembros de estos órganos sin mención de la especialidad, con la salvedad del presidente del TEAC, que expresamente será nombrado entre funcionarios de reconocido prestigio del ámbito tributario, los órganos económico-administrativos se encuentran formados por funcionarios de la propia Administración tributaria, por cuanto las convocatorias de elección de vocales requieren, cuanto menos, experiencia o conocimientos en materia de procedimiento tributario[594].

Pese al tenor de la reciente Sentencia del TJUE, consideramos que no cabe cuestionar la pervivencia, propiamente dicha, los tribunales económico-administrativos, que ya fue defendida por la Comisión para el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria en 2003[595], que incluso promovía tímidamente planteaba la introducción de una conciliación previa en el ámbito del TEAR. No obstante, consideramos que podría ser oportuno plantear la introducción de ciertas medidas de adecuación de los órganos económico-administrativos a la compleja realidad jurídico-tributaria. Dicho de otro modo, plantear, de una parte, modificar la composición de los órganos económico-administrativos, a fin de introducir mecanismos de participación de los obligados como miembros de los TEAR y TEAL. De otra, introducir el mecanismo de conciliación previa, al objeto de poder agilizar la conclusión del procedimiento, así como que el mismo resulte satisfactorio para ambas partes litigantes, mediante el alcance de acuerdos finalizadores, facilitados por la labor conciliadora del propio tribunal económico-administrativo.

A nuestro parecer, lo que debe ser objeto de estudio es el carácter preceptivo de la vía económico-administrativa, como fase previa al acceso a la vía contencioso-

[594] A modo de ejemplo, la Resolución de 10 de enero de 2019, de la Subsecretaría, por la que se convoca la provisión de puestos de trabajo por el sistema de libre designación, elaborada por el Ministerio de Hacienda (BOE núm. 13, de 15 de enero de 2019), convocaba plazas como vocal de área tributaria en distintas sedes de los TEAR. Para ello, los méritos a valorar eran, además de experiencia y conocimiento en la aplicación de los procedimientos tributarios, la "Adscripción al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado o Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado".
La composición de los órganos económico-administrativos ha provocado numerosas críticas. Entre otras: GARCÍA FRÍAS, M. A., 2016. Los Tribunales Económico-Administrativos en el sistema español de revisión de actos tributarios y su papel en la litigiosidad tributaria. En: AA. VV. *Lecciones de procedimiento tributario y aduanero (España – Colombia).* Cali: Restrepo & Londoño, Asesores Tributarios y Jurídicos, S.A. Pp.: 57-58; LAGO MONTERO, J. M. (Dir.), 2018. *Litigiosidad tributaria…* Op. Cit. Edición digital sin paginar.

[595] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, 2003. *Informe sobre…* Op. Cit. P.: 89.

administrativa[596], especialmente por considerarlo un medio disuasorio a la impugnación jurisdiccional, como consecuencia de las dilaciones del procedimiento económico-administrativo, dada la congestión de estos órganos, de una parte, y, de otra, por cuanto puede llegar a suponer una carga para el contribuyente, debido a la ejecución provisional de los actos de liquidación objeto de impugnación, salvo petición expresa de los propios reclamantes[597].

Así, si bien cabe señalar que existe un porcentaje de estimación de pretensiones aproximado del 40%, tal como hemos expuesto en el Capítulo Segundo de la Primera Parte, cabe reseñar que esta no es una vía ágil, tal como también pusimos de manifiesto en la primera parte, como consecuencia del colapso de esta vía, dados los altos niveles de litigiosidad. En tal sentido, pese a que el plazo máximo de resolución es de un año para los procedimientos ordinarios y seis meses en el caso del procedimiento abreviado, tal como estipulan los artículos 240.1 y 247.2 de la LGT, respectivamente, la acumulación de asuntos año tras año provoca que los tiempos de tramitación se extiendan por un plazo superior al máximo legal, extremo que incide en el coste personal que tiene el procedimiento para el contribuyente, debido a que a la dilación de la vía económico-administrativa, se une el tiempo previo de tramitación en sede de gestión o inspección[598], pudiendo retrasar su acceso a la jurisdicción contenciosa.

La mayor novedad de la LGT de 2003 con respecto a los Tribunales Económico-Administrativos fue la regulación del procedimiento abreviado, para aquellos asuntos de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros, en el caso de aquéllas contra bases imponibles o valoraciones, cuya resolución se puede encomendar a órganos

[596] En tal sentido se han pronunciado, entre otros, CHECA GONZÁLEZ, C., 2004. La injustificable obligatoriedad… Op. Cit. Pp.: 15-28; LAGO MONTERO, J.M., 2007. De la litigiosidad… Op. Cit. P.: 533. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., 1993. Introducción. En: LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.). *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Madrid: Tecnos. Pp.: 11-20.

[597] IBÁÑ Z GARCÍA, I., 2016. El carácter preceptivo… Op. Cit. P.: 4.

[598] Abril Abadín señala que la vía económico-administrativa no es ágil, debido a que cuenta con dos instancias, a lo que se une la ausencia de medios personales y materiales adecuados a la carga de trabajo de estos órganos, extremo que también denunciaba la Comisión para la reforma de la LGT en el año 2001. Por su parte, García Frías reclama la reducción de los tiempos de tramitación, si bien matiza que los mismos se hacen depender del tiempo que la AEAT tarda en remitir los expedientes. En este sentido, las reclamaciones se presentan ante el órgano que dictó el acto recurrido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 235.3 de la LGT, debiendo remitir tanto la reclamación como el expediente al Tribunal Económico-Administrativo competente. ABRIL ABADÍN, E., 2005. Los Tribunales Económico-Administrativos: una institución centenaria. En: AA. VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. *Tomo I*. Valladolid: Editorial Lex Nova. Pp.: 893-916; GARCÍA FRÍAS, M. A., 2016. Los Tribunales… Op. Cit. P.: 65.

unipersonales[599] y su desarrollo es en única instancia, es decir, no son susceptibles de recurso ordinario de alzada, pero sí de recurso extraordinario o recurso de anulación. Si bien este procedimiento se introdujo con la finalidad de agilizar e implementar la tramitación de las reclamaciones[600], el estado actual de la litigiosidad tributaria en sede económico-administrativa, unido al retraso en la resolución de los asuntos son motivo suficiente para plantear la introducción de reformas legislativas en este procedimiento, máxime tomando como referencia la preocupación que en el año 2003 ya existía respecto de las tasas de conflictividad existentes en el momento que, como hemos expuesto, prácticamente se han duplicado.

De acuerdo con lo anterior, podemos observar que la vía de revisión tributaria continúa estancada bajo el sistema tradicional de recurso, bajo un esquema formal que se desarrolla esencialmente por escrito. Asimismo, se ha instituido una doble vía de recurso, en la que el TEAC funciona a modo de órgano supremo de revisión administrativa en el área tributaria, cuyo acceso, según los casos, es potestativo antes de acceder a la vía jurisdiccional. A este hecho se une la escasa permeabilidad que la sede económico-administrativa ha mostrado, dado que en raras ocasiones se plantea la convocatoria de una vista para que las partes expongan verbalmente sus pretensiones o aclaren ciertos extremos de las mismas al Tribunal, cuestión que resulta fundamental para otros ordenamientos como el británico o el alemán, y que puede resultar de suma importancia si se tiene en cuenta que buena parte de los conflictos versan sobre la interpretación jurídico-fáctica de la prueba o la suficiente motivación del acto recurrido[601].

Así, el ordenamiento alemán regula dos instancias revisoras. De una parte, el recurso de reposición (parágrafos 347 a 367 de la OA), del que conocerá la Sección de Recursos (*die Rechtsbehelfstelle*), que dirige un procedimiento flexible, sin especiales formalidades, en

[599] Modificado por el apartado 56 del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[600] LAGO MONTERO (2007) califica la introducción del procedimiento abreviado en la LGT de 2003 como la reforma "estrella", pues con el mismo se pretende agilizar los procedimientos económico-administrativos, dado que la mayor parte de los mismos se tramita por este procedimiento. Asimismo, destaca la inclusión de la desestimación presunta, por silencio administrativo negativo, una vez transcurran seis meses desde la interposición de la reclamación. LAGO MONTERO, J.M., 2007. De la litigiosidad… Op. Cit. P.: 537.

[601] El Profesor Lago Montero menciona los supuestos conflictivos más relevantes a nivel tributario, todos ellos, con un denominador común, como es la valoración de la prueba y la suficiencia de la motivación del acto por parte de la Administración. Así, señala la existencia del elemento culpabilidad en la imposición de sanciones, las valoraciones en ITP e ISD, la correlación de ingreso-gasto en IS e IRPF, así como la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual, actualmente en fase de transición, en IRPF. LAGO MONTERO, J. M. (Dir.), 2018. *Litigiosidad tributaria*… Op. Cit. Edición digital sin paginar.

el que Administración y contribuyentes dialogan en pro de la resolución del recurso, existiendo un porcentaje de éxito de en torno al 80% de los asuntos resueltos[602]. En el supuesto en que las partes no alcancen un acuerdo, la Sección de Recursos dictará una resolución formal y razonada en Derecho, que será recurrible ante los Tribunales financieros, que constituyen órganos judiciales especializados en la materia. El paso previo por la Sección de Recursos constituye un presupuesto procesal para el acceso a la jurisdicción financiera de modo que su pertenencia a la Administración tributaria no puede equipararlos a los órganos económico-administrativos españoles, que legalmente son funcionalmente independientes de la AEAT. No obstante, las funciones de unos y otros órganos nos permiten observar que la flexibilidad de los órganos resolutorios alemanes poco o nada tiene que ver con la rigidez y estatismo que caracterizan a los españoles. Incluso si el asunto no se resuelve en vía administrativa, los Tribunales financieros tienen como labor primigenia el acercamiento de las partes, actuando como auténticos conciliadores es antes de la audiencia pública del caso, apoyando legalmente su actuación en el artículo 79 de la Ordenanza de los Tribunales Financieros, así como en su especialidad técnica.

En el caso británico, el artículo 54 de la norma *Taxes Management Act*, de 1970, bajo la rúbrica *Settlings of appeals by agreement* reconoce la posibilidad de resolver los recursos administrativos mediante acuerdo. El artículo 31, introducido en el año 2009, contempla un recurso potestativo, en el seno del HMRC, previo a la vía contenciosa, que, si bien se presenta ante el órgano que emitió la liquidación, no es resuelta por el mismo actuario. En este caso, el artículo 54 de la TMA faculta al inspector para alcanzar acuerdos con el contribuyente, que incluso podrá desvincularse de los mismos en el plazo de treinta días, si así lo estima oportuno, instando los cauces tradicionales de recurso. Estas medidas han sido apoyadas por la doctrina por su efectividad, dado que, en la práctica, en una buena parte de las ocasiones, el HMRC revisa sus propios actos, anulando la decisión original[603].

---

[602] ESPEJO POYATO, I., 2017. Los recursos jurisdiccionales contra actos de la Administración tributaria en Alemania. En: ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (Dirs.). *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario comparado*. Madrid: Marcial Pons. P.: 365.

[603] DORAN se pronuncia en los siguientes términos:
"*While the internal review system may seem to suffer from lacking any real impartiality, with HMRC essentially reviewing its own decisions, the fact thar in almost a quarter of matter reviewed HMRC varied or cancelled its original decision, may indicate potential solution for taxpayers outside of the traditional formums of filling an appeal at the First-tier Tribunal or claim at the High Court*". DORAN, R., 2010. UK considers ADR to resolve tax disputes. *International Tax Review*. Edición digital sin paginar.
Traducción propia:
"Mientras el sistema de revisión interna puede aparentar una falta de imparcialidad, dado que es el HMRC el que, en esencia, revisa sus propias decisiones, el hecho es que aproximadamente una cuarta parte de los

Sin embargo, en ocasiones se ha criticado la falta de transparencia que en ciertas ocasiones pueden tener tales acuerdos, dado que pueden llegar a suscribirse verbalmente, motivo por el cual se requiere una intervención activa del denominado *Tax Assurance Commissioner* como garante del sistema, tal como ha señalado el propio HMRC[604] y ha exigido Freedman (2016), en su crítica al pacto fiscal entre Google, LLC y Reino Unido[605]. Si el asunto alcanza la vía contenciosa, será competente bien el denominado *Tax Chamber of the First-tier Tribunal* (Cámara tributaria del Tribunal de Primera Instancia), bien el *Tax an Chancery Chamber of the Upper Tribunal* (Sala Superior del Tribunal Fiscal), según el tipo de apelación[606]. De acuerdo con el artículo 23.2 de *The Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules* de 2009, los asuntos se clasificarán en cuatro categorías, según su complejidad, y de tal clasificación dependerá el procedimiento a seguir. En este sentido, nos encontramos con el procedimiento *default paper*, que suelen resolverse sin necesidad de audiencia previa, salvo que el contribuyente así lo solicite, por cuanto son casos sencillos relativos a cuestiones formales (por ejemplo, el pago extemporáneo de un impuesto), en los que se dilucida el concepto de la "excusa razonable". Los casos *basic* se dilucidan mediante una audiencia informal, versando sobre incumplimientos formales de mayor calado, como la obligación principal de pago. Los procedimientos *standard* son un punto medio entre los anteriores y los denominados *complex cases,* cuya calificación dependerá de la discrecionalidad del tribunal y de la complejidad que aprecie en el asunto, toda vez que se podrá entrar a valorar el fondo del asunto. Por último, los ya mencionados *complex cases* son aquellos en que el Tribunal

---

asuntos objeto de revisión modifican o anulan la decisión original, lo que puede indicar una solución potencial para los contribuyentes, más allá de los mecanismos tradicionales de apelación ante el Tribunal de Primera Instancia o reclamación ante el Alto Tribunal".

[604] "*The introduction of the new post of Tax Assurance Commissioner, whose role is to ensure that Parliament and the public can have confidence in HMRC's work, with an explicit challenge role to assess whether a proposed settlement secures the right tax efficiently and in so doing treats taxpayers even-handedly*". HMRC, 2013. *How we resolve tax disputes. The Tax Assurance Commissioner's Annual Report 2012-13*. [En línea]. P.: 5. Disponible en: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/210246/3741_Tax_Assurance_AR_accessible.pdf [Consulta: septiembre 2017].

Traducción propia:

"La introducción del *Tax Assurance Commissioner*, cuyo papel es asegurar que el Parlamento y el contribuyente confíen en el trabajo del HMRC, con un papel explícito de evaluar si un acuerdo propuesto garantiza de forma eficiente la correcta tributación y, conseguir un trato ecuánime para los contribuyentes".

[605] FREEDMAN, J., 2016. The role of the Tax Assurance Commissioner in reviewing tax settlements. *Pinsent Masons-Tax Magazine, 13-04-2016*. P.: 2.

[606] Cabe reseñar la reforma procesal efectuada por las normas *Tribunals, courts and enforcement Act* de 2007 y *The Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules*, con cuya entrada en vigor, con fecha 1 de abril de 2009, fue derogado el sistema procesal tributario previo, formado por cuatro cuerpos, cuya vinculación al HMRC afectaba visiblemente a su independencia: *The General Commissioners of Income Tax, Special Commissioners of Income Tax, VAT and Duties Tribunal* y *Section 706/04 Tribunal.*

observa que, bien las pruebas son muy complejas o que la audiencia se prolongará en el tiempo; que el asunto es de gran envergadura; o bien que la cuantía es muy alta[607]. En definitiva, se trata de asuntos en los que el principio básico es la oralidad[608], con salvedad de los casos categorizados como *default paper*, y en los que se confiere al órgano decisor el suficiente margen de decisión, al menos en la elección del procedimiento a seguir.

Asimismo, merece un lugar destacado los progresos que el ordenamiento italiano ha introducido a los efectos de disminuir la litigiosidad tributaria. De forma previa, es necesario aclarar que los conflictos tributarios entre Administración y contribuyentes se dilucidan, directamente, en sede judicial ante las Comisiones Tributarias Provinciales, conocedoras de los asuntos en primera instancia, de conformidad con el Decreto Legislativo núm. 545, de 31 de diciembre de 1992; y en segunda instancia ante las Comisiones Tributarias Regionales, encontrándose regulada la vía extraordinaria ante la Corte de Casación. Como bien señala Andrés Aucejo (2014)[609], en el año 2011, en torno al 80% de los recursos presentados ante las Comisiones Tributarias Provinciales eran de cuantía igual o inferior a 20.000 euros, manteniéndose, en el año 2012, tal porcentaje en el 72,69%[610], cifra que, en el último año de referencia, 2018, alcanza el 72,63%[611]. Estos datos dieron lugar a la introducción de los institutos procesales del *reclamo* y *mediazione* tributarias, mediante el Decreto Legislativo número 98, de 6 de julio de 2011, convertido en Ley número 111, de 15 de julio de 2011, a través de la cual se introduce el artículo 17-bis, en el Código de Procedimiento Tributario Italiano. De acuerdo con lo dispuesto en el mencionado precepto, el ámbito de aplicación del *reclamo* y la *mediazione* está determinado por aquellas controversias tributarias derivados de actos dictados, principalmente, por la *Agenzia delle Entrate*[612], cuya cuantía es igual o inferior a 20.000

---

[607] El documento *Practice Statement. First-Tier Tribunal Categorisation of tax cases in the Tax Chamber*, publicado en el año 2013 por el Presidente del *First-Tier Tribunal*, expone al público los criterios de categorización de los asuntos tributarios que llegan a los tribunales. Disponible en: https://www.judiciary.gov.uk/wp-content/uploads/2014/12/categorisation-of-case-in-the-tax-chamber.pdf [Consulta: septiembre 2017].

[608] CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), 2015. *Una propuesta para…* Op. Cit. P.: 142

[609] ANDRÉS AUCEJO, E., 2014. Reclamo e... Op. Cit. 97. P.: 14.

[610]MINISTERIO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, 2012. *Relaziona di monitoraggio sullo stato del contenzioso tributario e sull'attivita' delle Commissioni Tributarie. Anno 2012*. Roma. [En línea] Disponible en: https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario [Consulta: abril 2020].

[611] DIPARTAMENTO DELLE FINANZE. DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, 2019. *Relazione sul…* Op. Cit. P.: 10-11.

[612] La reforma introducida por el Decreto Legislativo número 156, de 24 de diciembre de 2015, en vigor desde 1 de enero de 2016, extendió el ámbito de aplicación a otros organismos, como las entidades locales, si bien los actos principales objeto de "*reclamo"* y "*mediazione"* proceden de la *Agenzia delle Entrate*.

euros, excluidos los recargos, intereses y sanciones. El *reclamo* es un procedimiento pre-contencioso, que tiene por finalidad la revocación del acto tributario por parte de la Administración, cuya iniciación será preceptiva para el contribuyente en aquellos conflictos de cuantía igual o inferior a 20.000 euros. Una vez presentado el *reclamo*, al que se puede acompañar una propuesta de mediación, la Administración decidirá si propone someter el asunto a mediación ante órganos adscritos a la propia Administración, si bien distintos de los actuarios que dictaron el acto recurrido. Así, pues, partimos de una instancia a través de la cual se intenta hacer valer el vicio de un acto para llegar a un procedimiento en el que se reconoce la existencia de una incertidumbre y se contempla el llegar a un acuerdo[613], que consistirá en la revocación total o parcial del acto.

En sí, coincidimos con la profesora Andrés Aucejo (2014)[614] en recalcar que la *mediazione* tributaria no es propiamente una mediación, sino más bien una conciliación preventiva, toda vez que no existe un tercero imparcial, en los términos descritos por el artículo 1.a) del Decreto Legislativo número 28, de 4 de marzo de 2010, en materia de mediación y conciliación de litigios civiles y mercantiles[615]. Asimismo, queremos llamar la atención de que la sujeción a estos procedimientos es preceptiva e, inclusive, si la Administración no se pronuncia sobre el *reclamo*, dando lugar a su desestimación por silencio administrativo, el mismo pasa a ser, automáticamente, un recurso ante las Comisiones Tributarias, lo que ha dado lugar a cuestionar su constitucionalidad, así como su uso como elemento disuasorio y reductor de la litigiosidad, más que un procedimiento vinculado a los principios administrativos de eficacia y transparencia[616].

Si bien la regulación de los institutos del *reclamo* y la *mediazione* contiene, en nuestra opinión, diversas fallas que limitan la extensión de su aplicabilidad, tales como su carácter preceptivo, el legislador italiano ha sido consciente de que gran parte de los litigios tributarios son de reducida cuantía, extremo que también se da en el caso español, dado

---

[613] BRUNELLA, B., 2012. Mediazione e reclamo: due instituti inutili. *Rivista de Diritto Tributario, fsc. 10*. P.: 863.
[614] ANDRÉS AUCEJO, E., 2014. Reclamo e… Op. Cit. 97. P.: 17.
[615] Decreto Legislativo 4 marzo 2010, n. 28, "Attuazione dell'articolo 60 della legge 18 giugno 2009, n. 69, in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali". Publicado en la Gaceta Oficial número 53, de 5 de marzo de 2010.
[616] En tal sentido, destacan VILLANI, M. y ROMANA SANNICANDRO, F.G., 2012. La mediazione fiscale obligatoria ex art. 17-bis D. Lgs. 546/92. *Lecce*. P.: 5. [En línea] Disponible en: http://studiotributariovillani.it/pubblicazioni/index.asp [Consulta: septiembre 2017]. Igualmente, CARTA, D., 2014. Reclamo e mediazione tributaria: gli interventi del legislatore e della consulta non eliminano tutti dubbi di costituzionalità sollevati in relazione all'art. 17 bis D. Lgs. N. 546/1992. *Rivista di Dirito Tributario, fasc. 12*. P.: 1.258.

que casi el 60% de las reclamaciones económico-administrativas se tramitan bajo el procedimiento abreviado, frente al 35% de las reclamaciones, desarrolladas por el procedimiento general, tal como expusimos en la **Tabla VI** del Capítulo Segundo de la Primera Parte[617]. Con ello, queremos llamar la atención de que el estado actual de la relación jurídico-tributaria exige medidas dirigidas a que la vía económico-administrativa brinde eficacia y justicia tributarias a las partes, adecuando el procedimiento a los nuevos tiempos, tal como otros ordenamientos de nuestro entorno han llevado a cabo, así como tomando como referencia el gran número de pleitos anuales que se dilucidan en sede económico-administrativa.

IV.1.2.1. La introducción del carácter potestativo en la vía económico-administrativa.

Actualmente, como ya hemos venido señalando en apartados anteriores, las reclamaciones económico-administrativas constituyen una vía de recurso administrativo especial, previa y preceptiva a la vía contencioso-administrativa, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 226 y siguientes del LGT, que sustituye el denominado recurso de alzada, establecido en los artículos 121 y 122 de la LPAC.

La revisión administrativa, de carácter preceptivo, se ha mantenido sin cambios en la LPAC de 2015, con respecto a la LRJPAC de 1992, como así manifiesta la Exposición de Motivos de la primera, que pone de manifiesto que su Título V, bajo la rúbrica "De la revisión de los actos en vía administrativa", reproduce el contenido del Título VII de la segunda. La obligatoriedad de agotar la vía administrativa, de forma previa al acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa fue establecido por primera vez en la Ley de 17 de julio de 1958, sobre Procedimiento Administrativo (artículo 122 y siguientes), en correlación con la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa (artículo 37). Estas normas reflejan una concepción de Estado que difiere con el Estado actual, en el que la vía administrativa previa y preceptiva constituye una garantía de recurso, a modo de primera instancia contenciosa. Tal como señala Sánchez Morón (1993)[618], a raíz de la promulgación de la Constitución de 1978,

[617] El porcentaje restante, hasta llegar al 100%, se corresponde con anulaciones, suspensiones y otros procedimientos distintos del abreviado o general.

[618] SÁNCHEZ MORÓN, M., 1993. Recursos administrativos. En: LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.). *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Madrid: Tecnos. Pp.: 321-322.

"la institución de los recursos administrativos no tiene que llenar, como antaño, ninguna laguna o suplir ninguna imposibilidad legal de acceso a la garantía judicial", toda vez que el sistema actual garantiza el derecho fundamental a la tutela judicial plena y efectiva de los ciudadanos frente a la Administración.

A tales efectos, la legislación procedimental actual mantiene el privilegio de la Administración, de revisar sus propios actos, de forma preceptiva, antes de que el ciudadano acuda a los Juzgados y Tribunales. En el ámbito tributario, la vía económico-administrativo y, en concreto, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y, en ciertos casos, el TEAC, constituyen la vía previa ante la cual el obligado discrepante con el acto de liquidación dictado por la AEAT debe personarse, antes de acudir a la jurisdicción contenciosa.

La vía de revisión ante los órganos económico-administrativos, por cuyo mantenimiento abogamos, constituye un recurso accesible para aquellos obligados tributarios con menores recursos o cuya cuantía litigiosa es reducida. Para estos recurrentes, evaluado el coste-beneficio de litigar, la vía contencioso-administrativa puede llegar a resultar excesivamente gravosa, por cuanto en materia tributaria resulta preceptiva la intervención de abogado y procurador, dado que se dilucidan ante órganos colegiados, bien el TSJ, bien la Audiencia Nacional (artículos 23.2, 10.1.d) y 11.1.d) de la LJCA). No obstante, la perspectiva de mantener la vía económico-administrativa como instancia revisora de naturaleza administrativa, guarda una función complementaria a la tutela efectiva, como es el descargo de costes al administrado, extremo que ha sido defendido por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 275/2005, de 7 de noviembre (F.J. Cuarto), para sostener la legitimidad de la vía económico-administrativa, en tanto previa y preceptiva, compatible con el contenido del artículo 24.1 de la CE[619].

[619] Señala el citado F.J. Cuarto de la mencionada Sentencia:
"Y también debemos partir en nuestro enjuiciamiento de la doctrina sentada por este Tribunal en relación con la exigencia de la reclamación administrativa previa a la vía judicial, doctrina conforme a la cual este requisito procesal, en rigor carga procesal del demandante, resulta compatible con el art. 24.1 CE pues, pese a tratarse de una dificultad en el acceso a la jurisdicción ordinaria, que además en ningún caso se ve impedida, se justifica, esencialmente, en razón de las especiales funciones y tareas que la Administración tiene encomendadas en el ordenamiento constitucional, por la finalidad que persigue ese presupuesto procesal, que permite poner en conocimiento de la propia Administración el contenido y fundamento de la pretensión, dándole la oportunidad de resolver directamente el litigio, evitando así acceder a la vía judicial y descargando por ello al recurrente de los costes derivados de acudir al proceso para obtener la satisfacción de su pretensión (STC 217/1991, de 14 de noviembre, FJ 5; también, entre otras muchas, SSTC 108/2000, de 5 de mayo, FJ 4; y 12/2003, de 28 de enero, FJ 5)."

La interposición de reclamaciones económico-administrativas ante los TEAR o TEAC supone, para el ciudadano, una vía de recurso en la que, *a priori*, no resulta preceptivo asumir una serie de costes tales como la contratación de un abogado y un procurador, requerida en la vía contenciosa, sin que exista riesgo de ser condenado en costas, tal como ocurre en el supuesto en que la Sentencia que dicte el TSJ sea desestimatoria, salvo que el órgano judicial aprecie dudas razonables de hecho o de derecho, que hayan dado lugar al pleito. Pese a que el descargo de costes de la vía económico-administrativa con respecto a la contenciosa da lugar a que la primera resulte más accesible para contribuyentes con menores recursos o cuyas reclamaciones sean de un importe menor cierto es que, tal como señala Merino Jara (2010)[620], la praxis nos muestra que, en un gran número de casos, el reclamante debe acudir a terceros expertos para elaborar su reclamación, sin que esté previsto en la LGT un mecanismo de devolución de costas a favor del mismo, aspecto que sí se regula en vía contenciosa, de acuerdo con el artículo 139 de la LJCA[621]. En estos términos, de acuerdo con el Estudio de Opiniones y Actitudes Fiscales[622], en el año 2016, más de un 40% de los contribuyentes encuestados precisaban del auxilio de un tercero experto para elaborar sus declaraciones, extremo que se puede trasladar a aquellos casos en que la Administración inicia un procedimiento de gestión o inspección frente al contribuyente, que da lugar, *a posteriori,* a instar la vía de revisión tributaria. Como es fácil de colegir, la gran mayoría de recurrentes carecen de sólidos conocimientos en la

[620] MERINO JARA, I., 2010. Algunas consideraciones sobre el contencioso-administrativo en materia tributaria", en AA. VV. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Cizur Menor: Aranzadi. P.: 1234.

[621] Artículo 139 de la LJCA:

"1. En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad.

2. En los recursos se impondrán las costas al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición.

3. En el recurso de casación se impondrán las costas de conformidad con lo previsto en el artículo 93.4.

4. La imposición de las costas podrá ser a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima.

5. Para la exacción de las costas impuestas a particulares, la Administración acreedora utilizará el procedimiento de apremio, en defecto de pago voluntario.

6. En ningún caso se impondrán las costas al Ministerio Fiscal.

7. Las costas causadas en los autos serán reguladas y tasadas según lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil."

[622] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2017. *Opiniones y…* Op. Cit. P.: 49.

materia, especialmente debido a la complejidad normativa que la misma reviste y que hemos puesto de manifiesto en el Capítulo Segundo de la Parte Primera, lo que supone delegar, en expertos en el área, la elaboración formalizada de una reclamación económico-administrativa, íntegramente desarrollada por escrito y en la que deben verterse los argumentos de hecho y de Derecho en los que se funda la petición[623].

Sin perjuicio de lo anterior, debemos reseñar que la importancia y eficacia de la vía económico-administrativa ha sido resaltada por los propios órganos económico-administrativos en sus memorias anuales, como es el caso de la Memoria de 2010[624], en la que se pone de manifiesto que solamente el 15% de las reclamaciones interpuestas acceden a la jurisdicción contencioso-administrativa, sin entrar a analizar las causas por las que una minoría de los casos resueltos por los órganos económico-administrativos alcanzan la vía jurisdiccional entre las que se incluye, a nuestro juicio, el desistimiento por parte de los recurrentes.

Así pues, observamos que el encaje del carácter obligatorio del recurso administrativo, desde la óptica del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, en tanto garantía esencial de obtención de los órganos jurisdiccionales una resolución razonada y fundada en Derecho sobre el fondo de la pretensión, es una posibilidad no proscrita por el Texto Constitucional como así ha interpretado el Tribunal Constitucional en diversas Sentencias, entre otras, la mencionada Sentencia 275/2005, de 7 de noviembre. En tales términos, se trata más bien de un análisis de eficacia y eficiencia administrativas, más que de garantía de un derecho fundamental, en el ejercicio de ponderación del interés general. En estos términos, la vía administrativa de recurso se encuadra en la administración eficiente del poder[625], dirigida a que la Administración, en este caso la tributaria, pueda anticiparse y resolver directamente la controversia con el ciudadano, a través de órganos que, si bien son de carácter administrativo, gozan de independencia funcional e

[623] IGLESIAS CARIDAD, M., 2018. Los costes de la conflictividad… Op. Cit. Edición digital sin paginar. PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D., 2005. *La litigiosidad tributaria*… Op. Cit. Pp.: 133-135.

[624] ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2011. *Memoria 2010*. Op. Cit. P. 28. Si nos atenemos a los datos de las resoluciones de los órganos económico-administrativos del año 2018 (216.139, de acuerdo con datos de la **Tabla VI**), en relación con los recursos contencioso-administrativos interpuestos (23.486, conforme datos expuestos en la **Tabla X**), apenas el 10-12% de los asuntos resueltos por los TEAR alcanzan la vía contenciosa.

[625] VAQUER CABALLERÍA, M., 2018. El poder… Op. Cit. Pp.: 1246-1248.

imparcialidad suficientes, para poder responder al contenido de las pretensiones del ciudadano, mediante resoluciones fundadas en Derecho.

Cuestión aparte son los efectos que despliega el acto administrativo, toda vez que es provisionalmente ejecutivo, sin que tenga lugar la suspensión automática del acto, salvo en el caso de las sanciones y los casos en que así lo establezca una norma, tal como señala el artículo 98 de la LPAC, extremo que puede resultar sumamente gravoso para el administrado, especialmente en la materia tributaria[626]. En estos términos, los actos de la Administración ostentan presunción de validez y despliegan sus efectos desde que son dictados (Artículos 38 y 39 de la LPAC). En el concreto ámbito tributario, el acto de liquidación es inmediatamente ejecutivo (artículo 161 de la LGT) y solamente tendrá lugar la suspensión automática en el caso de las sanciones (artículo 212.3 de la LGT).

De forma general, no se aplica en Derecho Administrativo lo que se denomina "apariencia de buen derecho" o "*fumus boni iuris"* (en los términos expresados por el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de febrero de 1990, recurso 2580/1986 , "la necesidad de acudir al proceso para obtener la razón no puede perjudicar a quien tiene la razón"), toda vez que, salvo solicitud de suspensión de la deuda tributaria por parte del obligado tributario y aportación de garantías, el acto liquidatorio será directamente ejecutivo, bajo la premisa del riesgo recaudatorio[627]. Esta situación, a nuestro parecer, no parece la más adecuada en el marco de la relación jurídico-tributaria democrática, que toma como perspectiva la figura del ciudadano-contribuyente investido de derechos inalienables. En este sentido, el obligado, al tiempo de la interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa, deberá bien pagar provisionalmente la deuda, solicitar su aplazamiento o fraccionamiento de pago, o bien solicitar la suspensión de la misma con aportación de las correspondientes garantías. Esta situación, tomando como perspectiva el porcentaje de estimación media en vía económico-administrativa, puede causar graves perjuicios para el obligado. Así, en paralelo a la dilación en el acceso a la

[626] BAÑOS LEÓN, J.M., 2016. El recurso administrativo como ejemplo de la inercia autoritaria del Derecho Público español. En: AA.VV., 2016. *Las vías administrativas de recurso a debate: Actas del XI Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo, Zaragoza, 5 y 6 de febrero de 2016*. Madrid: INAP. Pp.: 496-518.

[627] De acuerdo con el artículo 233.4 de la LGT, el Tribunal Económico-Administrativo que conozca de la reclamación interpuesta podrá acordar la suspensión del acto, con dispensa total o parcial de garantías, cuando la ejecución del acto administrativo pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación. Asimismo, podrá suspenderse el acto tributario sin garantías, en caso de apreciarse en el mismo error material, aritmético o de hecho (artículo 233.5 de la LGT).
Salvo en los dos casos mencionados, la suspensión del acto se acordará previa aportación de garantías por parte del contribuyente.

jurisdicción que puede suponer la vía económico-administrativa cuando esta se establece como previa y preceptiva, nos encontramos con la ejecución inmediata de los actos objeto de impugnación, lo cual puede incidir en el menoscabo de las garantías del obligado-recurrente.

Pese a que la LPAC de 2015 mantuvo la obligatoriedad de agotar la vía administrativa no ha tenido como respuesta la suspensión automática del acto, extremo que puede dar como resultado una carga que guarda cierta desproporción, dado que el obligado padecerá las consecuencias de la ejecución inmediata del acto, a lo largo del procedimiento de revisión previo a la vía contencioso-administrativa, salvo que solicite expresamente la suspensión, aportando las debidas garantías, tal como hemos señalado previamente, dado que la suspensión *ope legis* solo opera en el ámbito sancionador.

Esta situación puede hacerse más gravosa tomando en consideración la duración del procedimiento económico-administrativo. Tal como ya pusimos de manifiesto en nuestro análisis de los datos de conflictividad en sede económico-administrativa (**Cuadro VI**), con la única salvedad de los años 2017 y 2018, anualmente se interpone un mayor número de reclamaciones, del número de reclamaciones emitidas por los TEAR y el TEAC. Esta situación supone el reconocimiento de que los tiempos de resolución de las reclamaciones económico-administrativas planteadas resulta superior al legalmente establecido tanto en el caso del procedimiento abreviado como del procedimiento ordinario. En consonancia con lo anterior, la **Tabla VI** nos permite concluir que en el periodo estudiado (2004 a 2018), existen 25.309 reclamaciones pendientes de resolución, como diferencia del sumatorio acumulado entre de resoluciones, frente a reclamaciones, de los ejercicios de referencia, debemos tener en consideración dos datos que nos aclaren la realidad respecto de la dilación en esta vía. Las reclamaciones pendientes son incluso superiores, si atendemos a la pendencia existente con anterioridad al año 2004. Sobre la misma, Andrés Aucejo (2017)[628] argumenta que, al finalizar el ejercicio correspondiente al año 2003, existían 224.572 asuntos pendientes de resolución en los TEAR y TEAL, que en el año 2012 ascendían a 233.913, lo cual, de forma acumulada con nuestros datos, da lugar a plantear que, a final del año 2018, las reclamaciones pendientes de resolución, en términos acumulados, ascendían a 249.881.

[628] ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (Dirs.), 2017. *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario comparado*. Madrid: Marcial Pons. P.: 4.

En relación con los anteriores datos, el retraso y el desbordamiento de la vía económico-administrativa, guarda, a nuestro juicio, relación con las causas de conflictividad estudiadas en el Capítulo Segundo de la Primera Parte[629], pero también con los medios materiales y personales de los que disponen estos órganos, cuya adecuación no es del todo proporcional con el número de reclamaciones anualmente interpuestas, si bien este es un análisis que trasciende el objeto de nuestra investigación[630]. No obstante, consideramos que una de las causas de la lentitud de esta vía de revisión que mayor tangibilidad muestra se vincula a los medios materiales y personales de los que disponen estos órganos.

Por último, otra de las cuestiones que nos pueden conducir a apoyar la tesis sobre el carácter potestativo de la vía económico-administrativa es la vinculación de los órganos económico-administrativos regionales y locales a la doctrina reiterada establecida por el TEAC, a tenor de lo establecido en el artículo 239.8 de la LGT[631]. En estos casos, no parece, a nuestro juicio, ni lo más apropiado ni lo más proporcional para el obligado tributario tener que formalizar la vía económico-administrativa, como presupuesto

[629] En estos términos se pronuncia la profesora García Frías, relacionando la ausencia de estabilidad y claridad normativa con la congestión de la vía económico-administrativa. En GARCÍA FRÍAS, M. A., 2016. Los Tribunales Económico-Administrativos… Op. Cit. P.: 59-61.

[630] Las memorias de los Tribunales Económico-Administrativos ponen de relevancia el esfuerzo de estos órganos en materia de tecnologías de la información, participando en el denominado "Plan de Acción de Transformación Digital" del Ministerio de Hacienda. Este proyecto fue diseñado en el año 2017 por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, a fin de evaluar la situación de la Administración digital y proponer medidas, así como realizar el seguimiento de las mismas en relación con la implantación de las tecnologías de la información en el ámbito administrativo (ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA, 2017. *Plan de acción de transformación digital MINHAFP*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Función Pública). Consideramos que el antedicho plan de generalización del uso de las tecnologías de la información es el camino natural que deben seguir las Administraciones públicas, en consonancia con la actualidad. Sin embargo, la adecuación de los medios personales a la dimensión y la carga de trabajo de los tribunales es un elemento clave a los efectos de promover la agilización de la vía económico-administrativa, lo que incidirá, sin lugar a duda, en el presupuesto conferido a estos órganos. Así pues, en el año 2017 eran 755 los miembros, funcionarios y personal laboral, que formaban parte de los tribunales económico-administrativos, de los cuales 252 eran ponentes y 430 personal de apoyo, mientras que los restantes formaban parte del personal directivo y otras áreas funcionales del TEAC. De acuerdo con los datos vertidos por las memorias de los tribunales, cada ponente tramitó y elaboró una media de 832 resoluciones al año, siendo la media correspondiente al personal de apoyo de 488 resoluciones anuales emitidas por cada empleado, cifras que se han mantenido estables a lo largo de los años. ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2018. *Memoria 2017*. Op. Cit. Pp.: 25-26.

[631] Señala el artículo 239.8 de la LGT:

"La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente."

procesal para acceder a la vía contencioso-administrativa, máxime cuando no tiene lugar la suspensión automática y sin garantías del procedimiento[632]. En este sentido, el obligado tributario que cuestione la doctrina administrativa del TEAC vigente y seguida por la Administración, como base argumental de su acto de liquidación, se ve compelido a soportar la carga de acudir a un procedimiento de revisión administrativa, conociendo de antemano cuál va a ser el contenido de la resolución que vaya a ser dictada por el TEAR o TEAL. Con ello, consideramos que, en casos como el descrito, se produce un menoscabo innecesario sobre las garantías de acceso a la jurisdicción y el derecho a la tutela judicial efectiva del obligado, que trascienden de la corrección de la doctrina administrativa vertida en el acto de liquidación o en la resolución dictada por el órgano económico-administrativo.

De acuerdo con lo anterior y siguiendo a García de Enterría y Fernández Rodríguez (2004)[633], consideramos que no existe impedimento constitucional para que la vía administrativa previa sea, en todo caso, potestativa para el administrado, conviniendo que este tenga, en todo caso, acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa, "única objetiva", pero sin privar la posibilidad de solventar el conflicto existente en sede administrativa[634]. Así, consideramos que los órganos económico-administrativos deben pervivir, por razones de especialización y coste reducido, dado que es una vía oportuna para aquellos contribuyentes que cuentan con medios suficientes para asumir los costes

[632] IBÁÑ Z GARCÍA, I., 2016. El carácter… Op. Cit. P.: 6.

[633]GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T., 2004. *Curso de Derecho Administrativo II*. *9ª Ed.* Navarra. Thomson-Civitas. Pp.: 529-530.

[634] Cabe destacar la Sentencia 75/2008, de 23 de junio, en cuyo Fundamento Jurídico Cuarto, reconoce que, si bien la vía económico-administrativa previa y preceptiva constituye una carga procesal para el administrado, le confiere legitimidad constitucional, siguiendo la doctrina previa contenida en anteriores Sentencias. En la misma Sentencia, el TC reconoce el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, de tal manera que el Tribunal ha de entrar a conocer todas las pretensiones de la demanda, incluso cuando no han sido planteados ante la Administración, de modo que, de facto, reconoce el Poder Judicial como único objetivo para emitir una resolución fundada en Derecho que garantice los derechos del obligado:

"En efecto, como ya hemos señalado en anteriores ocasiones, corresponde al Tribunal Constitucional "rechazar toda aplicación de las leyes que conduzca a negar el derecho a la tutela judicial" con quebranto del principio *pro actione* (SSTC 98/1992, de 22 de junio, FJ 3; 160/2001, de 5 de julio, FJ 5; y 133/2005, de 23 de mayo, FJ 5).

Tal acontece en el presente supuesto, toda vez que no cabe olvidar que la reclamación económico-administrativa contra actos de naturaleza tributaria (cuya resolución compete a los Tribunales Económico-Administrativos, que, pese a su denominación, son auténticos órganos administrativos integrados por funcionarios públicos) constituye una vía administrativa previa a la interposición del recurso contencioso-administrativo (en rigor, una carga procesal del demandante cuya indiscutible legitimidad constitucional ha sido recordada por este Tribunal reiteradamente: SSTC 217/1991, de 14 de noviembre, FJ 5; 108/2000, de 5 de mayo, FJ 4; 12/2003, de 28 de enero, FJ 5; y 275/2005, de 7 de noviembre, FJ 4, por todas), y que el art. 56.1 LJCA permite alegar en la demanda cuantos motivos procedan para fundamentar las pretensiones deducidas, "hayan sido o no planteados ante la Administración"."

económicos de la vía contencioso-administrativa, generalmente mayores a los de la vía previa, así como la lentitud y el colapso propio de los Juzgados y Tribunales[635]. En síntesis, se trata de la pervivencia de órganos económico-administrativos por razones de eficiencia y buena administración[636], máxime tomando en consideración el porcentaje medio de estimación de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por los obligados, próximo al 40% en el conjunto de las materias tributarias, pero que llega a alcanzar el 61,47% en el caso de las materias relativas a tributos cedidos íntegramente a las Comunidades Autónomas.

Repensar la justicia administrativa supone, a nuestro parecer, plantear que la vía económico-administrativa sea de carácter potestativo, con la finalidad de que aquellos obligados que prefieran acceder directamente a la vía contencioso-administrativa, planteen recursos contenciosos sin soportar la carga de la vía económico-administrativa, especialmente en los casos en que se conoce de antemano el contenido de la resolución, como consecuencia de la doctrina reiterada y pública del TEAC. Sin perjuicio de lo anterior, consideramos que deben crearse mecanismos para hacer atractivo acudir a los órganos económico-administrativos, desde la agilización de sus procedimientos, con la adecuación de medios, como con la introducción de mecanismos alternativos de resolución de conflictos, tales como la conciliación y mediación, que puedan aproximar las posturas entre ambas partes de la relación tributaria.

La propuesta de hacer potestativa la vía de revisión administrativa previa fue, en cierta medida, la solución adoptada por el artículo 247 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, que establecía la vía económico-administrativa previa, con carácter potestativo, siempre y cuando la reclamación superase la cantidad de 18.000 euros y existiese resolución expresa del recurso de reposición. Esto es, cumpliendo tales requisitos, se establecía la posibilidad directa de acceder a la vía contencioso-administrativa a través del denominado recurso "*per saltum*"[637].

---

[635] OLAÑETA, R., 2017. La vía económico-administrativa: mecanismos de resolución alternativa de conflictos. La viabilidad de la vía económico-administrativa: continuidad o supresión. En: ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (Dirs.). *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario comparado*. Madrid: Marcial Pons. P.: 216-217.
GARCÍA FRÍAS, M. A., 2016. Los Tribunales… Op. Cit. P.: 65.

[636] PAREJO ALFONSO, L. y VAQUER CABALLERÍA, M. (Dir.), 2018. *Estudios*… Op. Cit. P.: 13.

[637] A nivel de Derecho comparado, el Derecho Tributario colombiano regula el denominado recurso *per saltum* en el artículo 720 de su Estatuto Tributario. Así pues, en el supuesto en que el obligado tributario formule las pertinentes alegaciones frente al requerimiento especial notificado y, pese a ello, la Administración practique liquidación oficial de revisión, podrá acudir directamente a la jurisdicción

Este precepto fue declarado nulo por Sentencia del TSJ del País Vasco (Sala 1ª de lo Contencioso-administrativo), de fecha 13 de junio de 2008 (recurso 169/2006), ratificada por la Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 26 de enero de 2012 (recurso 4318/2008), por motivos competenciales, toda vez que tal norma conculcaba el artículo 149.1.6ª de la CE, que establece la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación procesal, así como el artículo 149.1.18ª de la CE, que establece la competencia exclusiva del Estado en materia de bases del procedimiento administrativo común. Merino Jara (2010)[638] rechaza el contenido de estas resoluciones, bajo de que el artículo 247 de la Norma Foral guipuzcoana no disminuye las facultades de autoevaluación de la Administración, dado que, en todo caso, el procedimiento será objeto de revisión previa a través del recurso de reposición. El contenido de las antedichas Sentencias del TSJ de País Vasco y del Tribunal Supremo asimilan la fase de revisión tributaria a una norma de procedimiento administrativo común, requiriendo que se agote la vía administrativa, mediante interposición del correspondiente recurso previo y preceptivo, de acuerdo con el marco común en materia de procedimiento administrativo. En el ámbito que nos acontece, el marco común orgánico, dirigido a regular un régimen tributario, dotado de homogeneidad básica en todo el territorio español, regido por el principio de igualdad, viene establecido tanto por la LPAC como por la LGT (STC 116/1994, de 18 de abril). Por ello, el establecimiento de una vía económico-administrativa con carácter potestativo debe ser objeto de regulación por parte del Estado, sin perjuicio de la autonomía normativa, a nivel financiero y tributario, por parte de las CC.AA. en el ámbito de sus competencias.

Así pues, en consonancia con lo anterior, dado que, como ya hemos puesto de manifiesto, no existe impedimento constitucional para establecer la vía económico-administrativa con carácter potestativo, tal medida debe ser acometida desde la modificación normativa en el ámbito del procedimiento administrativo común, dando lugar a que los actos de liquidación de la Administración tributaria pongan fin a la vía administrativa, extremo que deberá concretarse en la LGT, dada la especialidad de su procedimiento de revisión, *ratione materiae.* Así, proponemos que los actos de liquidación dictados por la Hacienda Pública, en el ámbito de los procedimientos de aplicación de tributos y sancionadores,

contencioso-administrativa en el término de cuatro meses, a contar desde la liquidación oficial de revisión, sobre la base del principio de economía procesal, toda vez que el recurso administrativo de reconsideración tendrá, en esencia, el mismo contenido que las alegaciones formuladas al requerimiento especial.

[638] MERINO JARA, I., 2010. Algunas consideraciones… Op. Cit. P.: 1237.

puedan ser objeto de recurso contencioso-administrativo, sin necesidad de acudir a la vía económico-administrativo, siempre que el obligado haya formulado las oportunas alegaciones en la fase de audiencia, de modo que en el expediente administrativo consten las pruebas y fundamentos que sirven de base al recurrente.

De forma paralela, coincidimos con Olañeta (2017)[639] cuando señala que es necesario recuperar la confianza de las instancias administrativas de recurso o, como hemos señalado previamente, repensar la justicia administrativa, razón por la cual, coincidimos con el anterior autor en el planteamiento de medidas que pueden optimizar la sede económico-administrativa: la modificación de la composición de los órganos económico-administrativos; la introducción de medidas previas de resolución alternativa de conflictos, como una conciliación previa. Junto con las anteriores medidas, el autor plantea la adecuación de medios personales y materiales a la carga de trabajo existente, lo cual, en su conjunto, incidirá, adicionalmente en el cumplimiento de los plazos de resolución.

IV.2. Propuestas de mejora para implantar la relación cooperativa en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.

IV.2.1. La conciliación previa en el procedimiento a seguir ante el TEAR o TEAL.

Tal como hemos puesto de manifiesto en anteriores apartados, los procedimientos de revisión existentes en el Derecho Comparado han sabido adaptarse a las necesidades de agilización y flexibilización en el ámbito tributario, mediante la configuración de mecanismos cooperativos de resolución de conflicto, que funcionan de forma alternativa a las formas de terminación convencional.

Así, Estados como Italia han sido conscientes de que la gran mayoría de sus litigios son de cuantía inferior a 20.000 euros, dando lugar a la institucionalización del denominado "*reclamo/mediazione",* que ya ha sido expuesta con anterioridad. En Alemania, los Tribunales financieros tratan de acercar a las partes en una conciliación previa que se celebra ante el juez de forma previa a la audiencia pública, regulada en el parágrafo 79 de la Ordenanza de los Tribunales Financieros.

[639] OLAÑETA, R., 2016. La vía económico-administrativa… Op. Cit. P.: 218.

Asimismo, un ejemplo más cercano es el caso del Consell Tributari de Barcelona, creado en el año 1988[640], constituido como recurso no formal, próximo a los contribuyentes y a la Administración local, que la doctrina ha caracterizado como rápido, gratuito y con cierto grado de independencia[641]. Si bien este órgano es de carácter consultivo, guardando cierta similitud con las Comisiones y Comités fiscales reguladas en el Derecho Francés, motivo por el cual se le ha calificado como método complementario al régimen de revisión de tributos municipales[642], lo cierto es que su eficacia a la hora de conciliar las posturas de contribuyentes y Administración Local, así como el hecho de que sus propuestas son mayoritariamente aceptadas, nos lleva a tomarlo como ejemplo de cara a plantear medidas cooperativas de resolución de conflictos, de carácter quasi arbitral, en la vía económico-administrativa, por cuanto existe una vinculación de hecho por el ente público, plasmado en la resolución del recurso de reposición[643].

Otro ejemplo de éxito es Portugal, que ha implementado un mecanismo de arbitraje tributario en Derecho, a través del *Centro de Arbitragem Administrativa*. Tal medida fue incorporada al ordenamiento luso mediante Decreto-Ley 10/2011, de 20 de enero. Pese a que, como hemos señalado en otras ocasiones, consideramos que los mecanismos de mediación o conciliación previa pueden ser más adecuados que el arbitraje, queremos reseñar el éxito del mismo en el caso de Portugal, como medio para alcanzar una solución

[640] La supresión de la vía económico-administrativa municipal con la entrada en vigor de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local dio lugar a que el Pleno del Ayuntamiento de Barcelona aprobara la creación del Consell Tributari Municipal de Barcelona, cuyo acuerdo de creación, de fecha 2-03-1988, fue publicado en el Boletín Oficial de la Provincia, junto con su Reglamento Orgánico, con fecha 06 mayo de 1988. Actualmente se encuentra reconocido por el artículo 47 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona; y su actual Reglamento Orgánico fue aprobado con fecha 29 de junio de 2012, publicado en el Boletín Oficial de la Provincia con fecha 17 de julio de 2012. Su función principal, entre otras, es la emisión de dictámenes consultivos sobre las propuestas de resolución de los recursos de alzada interpuestos ante la Alcaldía frente a actos tributarios locales, de acuerdo con el artículo 2 de su Reglamento Orgánico.

[641] TORNOS MAS, J., 1989. El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona. *Documentación Administrativa, nº220*. P.: 208.

[642] AGULLÓ AGÜERO, A., 1996. Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una función quasiarbitral. En: AA. VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons. Pp.: 284-285.

[643] Así lo expresan Tomàs Font i Llovet en la Memoria del Consell Tributari de 2018, en la que expresa la amplia aceptación de los criterios de este órgano tanto por el propio ente público como por la ciudadanía. En tales términos, señala: "Es una buena expresión de que la función consultiva no se proyecta tan sólo en la vertiente del control de la legalidad, sino también en la vertiente de la cooperación en la toma de decisiones públicas". CONSELL TRIBUTARI, 2019. *Memoria 2018.* Barcelona: Ajuntament de Barcelona. Pp.: 8-10. [En línea]. Disponible en: https://ajuntament.barcelona.cat/conselltributari/sites/default/files/memoria_consell_tributari_2018_cast.pdf

con agilidad, así como lograr que el contribuyente quede satisfecho con la decisión tomada[644]. Así, señalan Catarino y Alves (2017)[645]:

"También se ha demostrado de manera inequívoca que los centros de arbitraje en Portugal, como instrumentos para la solución justa de los litigios fuera de la esfera de influencia de los tribunales ordinarios o del Poder Judicial a los cuales pueden acogerse los agentes económicos y sociales, gozan de una gran aceptación por parte de los ciudadanos que los utilizan. Los usuarios se muestran muy satisfechos con los aspectos generales de los centros de arbitraje y son muy fieles a los mismos: las personas que los utilizan desean volver a utilizarlos y los recomiendan."

En este punto y en consonancia con lo anterior, consideramos que el trámite de conciliación previa, celebrado a solicitud del obligado tributario al tiempo de interposición de su reclamación económico-administrativa, puede ser una vía eficaz de agilización de esta vía de revisión, extremo que fue propuesto por la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria[646]. Consideramos que, si bien en el caso de procedimiento general, esta medida alternativa puede institucionalizarse con carácter voluntario, el alto porcentaje de asuntos tramitados por el procedimiento abreviado, que alcanza en torno al 60% sobre el total, desde su implantación en el año 2005, nos permite plantear una conciliación previa y preceptiva, en el supuesto en que el interesado acceda a la vía económico-administrativa que, recordemos, la planteamos como potestativa para el ciudadano.

Para el establecimiento de un mecanismo de conciliación previa, tomamos como referencia las conclusiones de Gimeno (2003)[647] que señala que distingue mediación y conciliación por el grado de institucionalización de la misma, considerando la primera un mecanismo de mayor informalidad, mientras que la conciliación tiene un mayor arraigo

[644] CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir), 2015. *Una propuesta…* Op. Cit. Pp.: 126-127; CARVALHAIS PEREIRA, T., 2013. Guia da Arbitragem Tributária: aspectos práticos. En: AA.VV. *Guia da Arbitragem Tributária*. Aledina. Pp.: 63-64.

[645] CATARINO, J.R. y ALVES RIBEIRO CORREIA, P.M., 2017. Medios de resolución alternativa de conflictos: percepción general, satisfacción y lealtad de usuarios de centros de arbitraje en Portugal. *Revista del CLAD Reforma y Democracia, nº69.* P.: 248.

[646] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, 2003. *Informe sobre el…* Op. Cit. Pp.: 98-99.

[647] GIMENO SENDRA, V., 2003. *Introducción…* Op. Cit. P.: 19. En consonancia con las conclusiones del profesor Gimeno Sendra, la conciliación es un mecanismo con mayor arraigo en nuestras instituciones y, así, se encuentra regulada en la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, la Ley de Enjuiciamiento Civil y, en el ámbito laboral, es un paso previo y preceptivo al acceso a la jurisdicción, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social.

institucional, siendo ejemplo de ello la jurisdicción civil en el ámbito del Derecho de Familia. En todo caso, planteamos el acercamiento de posturas entre Administración y contribuyentes, trabajando el TEAR o TEAL como organismo facilitador del acercamiento, en su calidad de técnico experto en el asunto a dilucidar.

Así pues, planteamos que, en el plazo de dos meses desde la interposición de la reclamación por el contribuyente, el TEAR o TEAL convoque a las partes para la celebración de una audiencia de conciliación previa, a la que asistirá, de parte de la Administración Tributaria, el actuario que firmó el acto de liquidación, mientras que el contribuyente podrá acudir asistido por abogado o asesor fiscal. Estipulamos el plazo de dos meses como un tiempo suficiente para que se lleve a cabo el traslado del expediente a los órganos económico-administrativos, así como para facilitar la aprehensión del mismo, de forma previa a la vista de conciliación. Si, celebrada la misma, esta concluye sin avenencia, el caso se resolverá por la vía tradicional. Por el contrario, si la audiencia finaliza con acuerdo entre las partes, el TEAR o TEAL dictará resolución poniendo tal extremo de manifiesto, que pasará a ser ejecutada por la Administración. En definitiva, queremos llamar la atención de la necesidad de un trámite previo regido por el principio de la oralidad, en el que las partes expongan sus hechos y razonamientos jurídicos, siguiendo el ejemplo británico, en cuyos procedimientos rige la oralidad como principio básico[648].

En relación con el contenido de la conciliación, consideramos que la misma no solo tiene que versar sobre los hechos, sino también sobre la subsunción de los mismos al Derecho, tal como han señalado, entre otros autores, Zornoza (2003)[649], refiriéndose a que hechos y Derecho no son elementos compartimentados de una misma realidad. Dicho de otro modo, tal como poníamos de manifiesto en el caso de las actas con acuerdo, entendemos que cabe la interpretación jurídica de los hechos a través de la prueba, de cara a calificar y cuantificar la obligación tributaria, para lo cual el TEAR o TEAL, como órgano experto, intervendrá, en todo caso, no solo como facilitador, sino también en aras de garantizar la legalidad del acuerdo.

[648] CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), 2015. *Una propuesta…* Op Cit. P.: 142.
[649] ZORNOZA PÉREZ, J. J., 2003. Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el Derecho Comparado. En: PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F. (Coord.). *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons. P.: 365.

Pese a puede percibirse que existe cierta falta de cultura conciliadora por parte de los operadores jurídicos[650], consideramos que esta debe ser fomentada desde los poderes públicos, toda vez que, a nuestro parecer, es la única vía alternativa para agilizar el procedimiento de revisión de tributos y garantizar una justicia administrativa eficiente y, en especial, adecuada a los medios de todos los contribuyentes, dada su gratuidad inicial. Por todo ello, hemos querido plasmar una visión global de las principales modificaciones que requieren los órganos económico-administrativos para que su actuación recupere el cauce como vía de revisión especializada, ágil e independiente, previa a la jurisdicción contencioso-administrativa y, en especial, tendente a la resolución pacífica del conflicto tributario.

IV.2.2. Otras propuestas complementarias.

IV.2.2.1. La composición de los órganos económico-administrativos.

En relación con la composición de los órganos económico-administrativos, consideramos que el hecho de que los TEAR, TEAL y TEAC estén compuestos, en esencia, por funcionarios que previamente se encontraban al servicio de la AEAT puede limitar la perspectiva de sus resoluciones. Así pues, consideramos que, antes de contemplar la introducción de cualquier novedad en el procedimiento económico-administrativo, debe atenderse a los miembros que componen estos órganos, a fin de convertir la vía previa administrativa en una vía en que se mueva la participación tanto de la ciudadanía, por la vía de los profesionales tributarios, como de otros sectores con experiencia acreditada en la materia, tales como miembros del Poder Judicial o profesores universitarios, que complementen la labor llevada a cabo por los miembros de los órganos económico-administrativos. En tales términos, el artículo 7 del Reglamento Orgánico por el que se regula el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, de fecha 20 de diciembre de 2007, establece que sus miembros serán elegidos entre funcionarios de reconocida competencia en la materia. En la actualidad, son tres los miembros que componen el Tribunal, los cuales todos ellos son funcionarios del ámbito universitario, a

[650] BARONA VILAR, S., 2005. Fomento de las ADRs en España. (Hacia un sistema de tutela plural del ciudadano que permita la desconflictivización y la búsqueda de la paz social). *Revista Seqüência, nº 51*. P.: 190.

los que se une una Secretaria General Técnica, funcionaria de la Comunidad de Madrid, con experiencia a nivel del municipio de Madrid[651].

Las Comisiones y Comités fiscales regulados en el Derecho Tributario francés, reguladas en el Capítulo Primero, del Título II, de la Tercera parte del CGI, "*Commissions administratives des impôts et comité de l'abuse de droit fiscal"* están compuestos tanto por representantes de los contribuyentes como por funcionarios al servicio de la Administración. Si bien constituyen órganos consultivos a los que, bien de oficio, bien a instancia del contribuyente, las partes acuden a fin de dilucidar una discrepancia surgida durante el curso de un procedimiento inspector, rara vez la Administración se aparta del criterio formulado por estos órganos[652], sobre los que la Cámara de Comercio e Industria francesa ha puesto de relevancia su mayor margen de maniobra que los órganos convencionales de resolución de conflictos[653]. En relación con lo anterior, si bien las Comisiones y Comités fiscales franceses son, *a priori*, órganos de carácter meramente consultivo, se les ha llegado a considerar órganos con una función casi jurisdiccional, a la vista de que sus dictámenes son vinculantes de hecho[654], e incluso de carácter arbitral[655]. Aun cuando la legislación francesa regula distintos tipos de Comisiones y Comités fiscales, en función de su competencia territorial y funcional, todos ellos se erigen bajo un denominador común, que no es otro que su composición paritaria, formada tanto por miembros de la Administración, como por representantes de los contribuyentes. Cuando nos referimos a miembros de la Administración, estos no solo son los funcionarios fiscales, sino que también pueden formar parte de estos órganos magistrados de los Tribunales administrativos, cargo que ostenta el presidente de la Comisión departamental de impuestos directos e impuestos sobre la cifra de negocios; el director departamental de finanzas públicas, como es el caso de la Comisión departamental de conciliación; o el consejero jefe y miembros de la comunidad universitaria, tal como ocurre en el Comité

[651] Para mayor información al respecto: https://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/Actividad-economica-y-hacienda/Composicion/?vgnextfmt=default&vgnextoid=3f41304144f73510VgnVCM2000001f4a900aRCRD&vgnextchannel=138d31d3b28fe410VgnVCM1000000b205a0aRCRD&rm=7c3f064db6b4a010VgnVCM10000026205a0aRCRD [Consulta: abril 2020].

[652] La Cámara de Comercio e Industria de París señala que, entre el 95% y el 98% de las decisiones adoptadas por la Comisión departamental de París son seguidas por la Administración. En: CCI PARIS ILE-DE-FRANCE, 2016. *Saisir la Commission Départamentale des Impôts en 2016*. Paris: CCI de Paris Ile-de France. P.: 10

[653] CCI DE FRANCE, 2016. *Guide "Commission Nationale des Impôts" 2016*. Paris: CCI de France. P.: 4.

[654] RICHER, D., 1997. *Les droit du contribuable dans le contentieux fiscal*. Paris. LGDJ. P.: 65.

[655] BOUVIER, M., 2004. *Introduction au droit fiscal general et à la thé rie de l'impôt. 6e édition*. París: LGDJ. P.: 121.

de abuso de derecho en materia fiscal (artículo 1653C del CGI). Por parte de los contribuyentes, sus representantes suelen estar elegidos entre organizaciones sindicales, cámaras de comercio y oficios, e inclusive entre las organizaciones empresariales, dependiendo su configuración del litigio en cuestión. A modo de ejemplo, son tres los representantes de los contribuyentes que formarán parte de la Comisión nacional de los impuestos directos y de los impuestos sobre la cifra de negocios, de acuerdo con el artículo 1651H, que serán elegidos por la Cámara de Comercio e Industria francesa, de los cuales al menos uno de ellos será experto contable, siempre que el conflicto verse sobre la determinación de los beneficios profesionales y la cifra de negocios (artículo 1651I del CGI). Más destacable es la composición en los casos en que el asunto litigioso es relativo al valor de los bienes inmuebles sujetos a IVA, en que la Cámara de Comercio e Industria designará un representante de los contribuyentes; la Federación de Sindicatos Agrícolas designará un segundo; y, por último, el tercer miembro será designado por organismos representativos de los empresarios de la construcción. Inclusive, en ambos tipos de litigios mencionados, uno de los representantes de los contribuyentes podrá ser sustituido por un miembro de una organización profesional que designe el propio obligado.

Asimismo, en el caso de Reino Unido, la reforma procesal llevada a cabo por la norma "*Tribunals, courts and enforcement Act",* del año 2007, así como "*The Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules"* del año 2009, derogó la organización procesal existente hasta entonces en el ámbito tributario, que afectaba visiblemente la independencia en la toma de decisiones, dada su estrecha vinculación con el HMRC. Así, se constituyeron dos órganos judiciales especializados, como son el denominado "*Tax Chamber of the First-tier Tribunal"* y "*Tax and Chancery Chamber of the Upper Tribunal"*, cuya composición es mixta y varía en función de la complejidad del asunto, si bien en esencia estos tribunales se componen por miembros de los antiguos órganos administrativos y por miembros elegidos de la denominada *"Judicial Appointments Commission"* que, adicionalmente, se encuentra compuesto por miembros del orden jurisdiccional y profesionales en la materia[656].

En el caso de Alemania, los Tribunales financieros son órganos judiciales especializados compuestos por cinco jueces, de los cuales dos son ciudadanos elegidos, que hasta 1968

[656] JUDICIAL APPOINTMENTS COMMISSION, 2019. *Annual report and accounts. 1 April 2018 to 31 March 2019*. London. P.: 53.

formaban parte de la Administración tributaria, de un modo similar a los órganos económico-administrativos españoles, pasando, a partir de la fecha señalada, a formar parte del Poder Judicial[657].

En la actualidad, los órganos económico-administrativos españoles pueden actuar de forma colegiada o unipersonal, en el caso del procedimiento abreviado (artículo 245 de la LGT), encontrándose formados, en síntesis, por funcionarios del Estado que, como ya hemos puesto de manifiesto con anterioridad, en su mayor parte proceden de la Administración tributaria, sumándose a esta composición los miembros del Cuerpo de Abogados del Estado, que actuarán como Secretarios, de acuerdo con los artículos 29.7 y 30.9 del RGRVA.

Consideramos que, en todo caso, la actuación de los órganos económico-administrativa debe ser colegiada incluso en aquellos supuestos en que la cuantía a dilucidar es reducida, dado que puede resultar una garantía adicional para salvaguardar el principio de legalidad e interdicción de la arbitrariedad de la Administración. De igual modo, tal como hemos venido anticipando, a nuestro parecer, la composición de los miembros de cada tribunal debe ser mixta o, cuanto menos, no encontrarse formada exclusivamente por funcionarios de la AEAT, dado que se podría minar la percepción la imparcialidad del órgano decisor. Por ello, consideramos que podría ser oportuno introducir cambios en cuanto a la estructura compositiva de los órganos económico-administrativos, abriéndose a la admisión de miembros que, teniendo experiencia tributaria acreditada, no formen parte de la Administración tributaria. Entre ellos, consideramos adecuado el nombramiento de profesores universitarios y miembros del Poder Judicial en excedencia con reconocida competencia en la materia, lo que redundará, no solo en el incremento del nivel técnico a los órganos[658], sino también, a nuestro parecer, en la percepción de los obligados con respecto a estos órganos de revisión. De igual modo, consideramos viable introducir la designación de profesionales del ámbito tributario de reconocido prestigio y, con experiencia contable acreditada, que pueden ser elegidos entre las organizaciones del área. Dicho de otro modo, organizaciones como los Ilustres Colegios de Abogados, la Cámaras de Comercio o, inclusive, organizaciones de profesionales del ámbito, pueden

[657] ESPEJO POYATO, I., 2017. Los recursos jurisdiccionales… Op. Cit. Pp.: 365-366.

[658] En este punto, el profesor Olañeta ha reseñado que uno de los problemas de la composición de los tribunales económico-administrativos es que el personal al servicio de la AEAT que pasa a formar parte tales órganos es, en muchos casos, su falta de formación jurídica, dado que no todos son licenciados o graduados en Derecho. OLAÑETA, R., 2016. La vía económico-administrativa… Op. Cit. P.: 216.

determinar los miembros que vayan a formar parte de los órganos económico-administrativos en su ámbito competencial, tal como ocurre en el caso de las Comisiones y Comités tributarios, regulados por el Derecho Tributario francés, a las que hemos hecho referencia previamente.

En definitiva, siguiendo el ejemplo francés, abogamos por una composición paritaria de, al menos, tres miembros en el caso de los procedimientos abreviados y de cinco miembros en el caso del procedimiento general. Así, consideramos que, una posibilidad a valorar en cuanto a modificación de la composición sería:

- Procedimiento abreviado. Tres miembros, con la siguiente distribución:
    - Un miembro que ostente la condición de funcionario del Estado o habilitado, con especialidad tributaria, tal como actualmente está regulado.
    - Un profesional del ámbito académico, de reconocido prestigio en la materia, con más de diez años de experiencia; o bien un magistrado en excedencia, de reconocido prestigio en la materia, con más de diez años de experiencia. Este miembro ejercerá la función de Presidente del tribunal.
    - Un profesional privado, bien abogado, bien asesor fiscal, de reconocido prestigio en la materia, con más de diez años de experiencia, propuesto por la organización sectorial de la región en que se desarrolla la competencia territorial del órgano económico-administrativo.

- Procedimiento general. Entendemos que cinco miembros pueden formar parte del tribunal, que tendrá la misma composición que en el caso del procedimiento abreviado, si bien, dos de ellos ostentarán la condición de funcionario del Estado, mientras que otros dos, serán profesionales privados de reconocido prestigio, a fin de crear un órgano de composición paritaria. De igual modo, entendemos que debe ejercer de Presidente el miembro designado entre profesionales del ámbito académico o magistrados que, además, tendrá voto dirimente.

Si bien, por razones competenciales, entendemos que es el Ministro de Hacienda quien debe nombrar a los miembros que compondrán los tribunales económico-administrativos, de las consideraciones vertidas en los párrafos anteriores se desprende que su función debe ser exclusivamente formal, siempre que se desarrollen mecanismos objetivos

previos de proposición de elegibles, así como el establecimiento de un plazo de situación en el cargo determinado.

IV.2.2.2. El cumplimiento de plazos de resolución y la adecuada proporción de medios personales y materiales.

Uno de los principales problemas de la vía económico-administrativa es su dilación a la hora de resolver las reclamaciones interpuestas, extremo que incide, dada su obligatoriedad, en el tiempo que transcurre entre la notificación de la liquidación por parte de la Administración tributaria y el momento en que el obligado tributario puede acceder a la jurisdicción contencioso-administrativo o, dicho de otro modo, en que puede ver materializado su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de acceso a la justicia, en los términos del artículo 24 de la CE.

El Cuadro VI, expuesto en el Capítulo Segundo de la presente investigación, exponía los datos relativos a las reclamaciones interpuestas y resoluciones emitidas por los órganos económico-administrativos, desde el año 2004, primer ejercicio en que entró en vigor la LGT de 2003, y el último año respecto del cual disponemos de datos. Si bien, la pendencia en tal periodo asciende a 42.916 reclamaciones pendientes de resolución, como diferencia del sumatorio acumulado entre de resoluciones, frente a reclamaciones, de los ejercicios de referencia, debemos tener en consideración dos datos que nos aclaren la realidad respecto de la dilación en esta vía. De una parte, la pendencia existente con anterioridad al año 2004 y, de otra parte, el considerable incremento de las reclamaciones interpuestas desde los ejercicios 2008 y 2009, que no se han visto acompañadas de un ritmo de resolución análogo. Respecto de la primera cuestión, señala Andrés Aucejo (2017)[659] que, al finalizar el ejercicio correspondiente al año 2003, existían 224.572 asuntos pendientes de resolución en los TEAR y TEAL, que en el año 2012 ascendían a 233.913, lo cual, de forma acumulada con nuestros datos, da lugar a plantear que, a final del año 2017, las reclamaciones pendientes de resolución, en términos acumulados, ascendían a 267.488. De las anteriores cifras vertidas, es fácil de colegir que el plazo máximo de resolución de seis meses para los procedimientos abreviados y de un año para el procedimiento general, rara vez se cumple.

[659] ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (Dirs.), 2017. *Resolución alternativa de…* Op.Cit. P.: 4.

En relación con los anteriores datos, el retraso y el desbordamiento de la vía económico-administrativa, guarda, a nuestro juicio, relación con la complejidad y el alto ritmo de modificación normativa inciden directamente sobre la falta de agilidad de estos órganos para emitir resoluciones[660]. No obstante, consideramos que una de las causas de la lentitud de esta vía de revisión que mayor tangibilidad muestra se vincula a los medios materiales y personales de los que disponen estos órganos.

En cuanto a los medios materiales, en los últimos años se han visto implementados por el auxilio de las tecnologías de la información, que da lugar a la progresiva informatización de los expedientes tributarios, lo que permite, de un lado, la interposición por vía telemática de las reclamaciones, que facilita su rápida incorporación al expediente, y, de otro, que el traslado del mismo a los órganos económico-administrativos, por parte de la AEAT, pueda ser prácticamente inmediato, extremo que se da con mayor dificultad en el caso del expediente tramitado en papel[661].

Contrastando el personal al servicio de estos órganos con las resoluciones pendientes a final de cada ejercicio, podemos observar que los medios personales de los que disponen los tribunales son insuficientes para poder tramitar con la eficacia y la agilidad debidas las reclamaciones interpuestas. Por ello, se hace imprescindible el incremento de los medios personales, con la necesaria especialización técnica, a los efectos de adaptar la vía económico-administrativa, a las necesidades reales y al número de reclamaciones existentes a día de hoy, al objeto de cumplir tanto los plazos de resolución establecidos en la LGT como el mínimo exigible de calidad en la resolución, lo que redundará no solo en el cumplimiento del principio de eficacia de la Administración, sino también en la confianza por parte de los obligados tributarios.

[660] En estos términos se pronuncia la profesora García Frías, relacionando la ausencia de estabilidad y claridad normativa con la congestión de la vía económico-administrativa. En GARCÍA FRÍAS, M. A., 2016. Los Tribunales Económico-Administrativos… Op. Cit. P.: 59-61.

[661] Estas medidas son destacadas por las Memorias de los Tribunales Económico-Administrativos, promoviendo, el denominado proyecto de expediente electrónico, al objeto de agilizar la comunicación entre la AEAT, la Dirección General del Catastro y los órganos económico-administrativos. ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2019. Memoria 2018… Op. Cit. Pp.: 31-35.

CONCLUSIONES

1. El contexto constitucional en que se desarrolla la relación jurídico-tributaria requiere de la colaboración entre Administración y administrados.

1.1 La consolidación del Estado Social y de Derecho configurado en la Constitución de 1978 ha dado lugar a que las relaciones entre los poderes públicos y los ciudadanos se intensifiquen, a los efectos de materializar los derechos y garantías reconocidos constitucionalmente.

El Derecho Tributario, en tanto ordenamiento instrumental y de injerencia, dirigido a la obtención de los ingresos necesarios, destinados al sufragio de los gastos públicos, no es ajeno a su propio contexto jurídico y social. En estos términos, la entrada en vigor de la Constitución Española de 1978 y, el consecuente reconocimiento de derechos y libertades públicas ha tenido como consecuencia la reconfiguración del poder tributario, sobre la base del principio de sujeción a la Norma Fundamental y el ordenamiento jurídico, tanto de ciudadanos como de poderes públicos (artículo 9.1 de la CE).

1.2. El artículo 31 de la CE establece el deber de contribuir que se ve modulado por los principios tributarios reconocidos en su apartado primero, de capacidad económica, justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, cuya regulación legal se dirige a la protección del bien jurídico protegido, consistente en la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos (STC 110/1984, de 26 de noviembre), extremo que tiene su reflejo en la ubicuidad que caracteriza a la materia. El motivo, ya sea abstracto, por el cual este ámbito se viene a definir como omnipresente, tiene su reflejo en el artículo 40 de la CE, que establece el deber de los poderes públicos de promover "las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa", el cual supone un deber de materialización y garantía de los derechos y libertades constitucionalmente reconocidos, para lo cual resulta imprescindible la captación de ingresos públicos, con adecuación a los principios constitucionales específicos para la materia tributaria.

Si bien el deber público de contribución puede dar lugar a tensiones con la salvaguarda del patrimonio personal del obligado, cierto es que la Constitución Española de 1978 ha sentado las bases para establecer una relación jurídico-tributaria de carácter democrático,

conforme al cual la Administración tributaria se encuentra sujeta al principio de legalidad, reflejado, entre otros, por medio del deber de motivación de sus actos, en el curso del ejercicio de su potestad de exigir los tributos.

1.3. Sobre esta base, surge una necesaria situación de colaboración entre Administración y administrados, destinada al efectivo cumplimiento del deber de contribuir en los términos señalados en el párrafo anterior. Así pues, la relación jurídica entre ambas partes se instituye como un conjunto de relaciones dinámicas y obligacionales, que no son ajenas a la creciente complejidad de la realidad social y económica del momento, si bien su desarrollo procedimental guarda unas características concretas.

De una parte, debe partirse del sistema generalizado de autoliquidaciones masivas, existente en nuestro ordenamiento, conforme al cual, en síntesis, los obligados tributarios realizan el hecho imponible, lo interpretan y califican jurídicamente, así como realizan la correspondiente declaración tributaria e ingresan la deuda resultante, en su caso. A ello se le añaden numerosos deberes formales, de carácter informativo, que el obligado debe cumplimentar, en la mayoría de las ocasiones, de forma autónoma (artículo 29 de la LGT), desde la presentación de declaraciones censales en que el obligado expone su situación, que definirá las obligaciones tributarias a cumplir, hasta la presentación de declaraciones periódicas de carácter informativo, a modo de declaraciones recapitulativas. Por su parte, la Administración ha centrado su labor en la comprobación y control del correcto cumplimiento de las obligaciones, lo que supone que, en buena parte de los casos, los administrados realizan, en exclusividad, la labor de aplicación de los tributos, sin concurrencia de los entes públicos, en lo que podría denominarse deber de participación "ex lege" en los procedimientos tributarios. Lo anterior, unido al carácter unilateralista de la Administración en la toma de decisión, nos permite describir la relación jurídico-tributaria como asimétrica.

2. Las altas cifras de litigiosidad y su evolución anual son muestra del distanciamiento entre ambas partes de la relación tributaria.

2.1. Las cifras de conflictividad tributaria mostradas son reflejo de la anacronía que supone el mantenimiento de la toma de decisiones, de carácter unilateral, por parte de la Administración. Aun cuando un grado residual conflicto entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria siempre existirá, como consecuencia de la tensión intrínseca entre la

consecución del interés general y la preservación del interés particular de cada obligado tributario, los datos expuestos en la presente investigación permiten concluir que la litigiosidad actual es preocupante.

2.2 La Exposición de Motivos de la LGT de 2003 ponía de manifiesto su preocupación por las altas cifras de conflicto existentes en los albores de la entrada en vigor de la norma. Después de quince años de vigencia, los datos expuestos nos permiten concluir que los objetivos de reducción de la conflictividad tributaria no se han cumplido, por cuanto la litigiosidad se ha incrementado considerablemente.

Así pues, la labor de comprobación de los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria es ingente, superando las 700.000 liquidaciones en sede de los tres tributos principales (IRPF, IS e IVA), que se extienden desde la detección de los errores sencillos, como los aritméticos, hasta las inspecciones en profundidad de los obligados tributarios. Esta cifra denota no solo la intensa labor de los actuarios de la AEAT, que en 2018 se encontraba formada por 24.939 personas[662], sino también el hecho de que la labor esencial de la Administración, en sede de aplicación de los tributos, ha pasado a ser la comprobación del correcto cumplimiento de las autoliquidaciones presentadas por los obligados.

2.3. El incremento de la litigiosidad fiscal queda especialmente reflejado en sede de revisión. Se ha pasado de la interposición de 171.806 recursos potestativos de reposición en el ejercicio 2004 a los 220.920 recursos interpuestos en el ejercicio 2017, último del que se disponen datos. En sede económico-administrativa, el aumento ha sido aún más acusado, por cuanto ha pasado de 103.344 reclamaciones económico-administrativas interpuestas en el ejercicio 2004 a 200.564 en el ejercicio 2018, habiéndose llegado a alcanzar la cifra de 227.417 entradas en el ejercicio 2012.

La necesidad de atenuar los niveles de litigio entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria se observa en los porcentajes de estimación media de las reclamaciones interpuestas por los obligados, que alcanza la media global del 39,31% en el periodo 2004-2018; habiéndose situado en el 45,31% en el ejercicio 2017, por cuanto las resoluciones total o parcialmente favorables a los reclamantes se han incrementado en los

[662] ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2019. *Memoria 2018*… Op. Cit.

últimos años e, incluso, ha superado un porcentaje de estimación próximo al 70%, como es el caso de ISD, en el ejercicio 2017.

2.4. El contraste de los datos anteriores con los datos de litigiosidad tributaria en el ámbito jurisdiccional son indicativos de la importancia de la revisión en vía administrativa. Así, si bien la materia tributaria es la que supone un mayor número de asuntos iniciados en el ámbito de las salas de lo contencioso-administrativo de los TSJ, estos apenas suponen el 11%, con respecto a las reclamaciones económico-administrativas interpuestas anualmente. Su importancia frente a la vía jurisdiccional puede traer causa, entre otros motivos, como consecuencia de que las reclamaciones económico-administrativas constituyen recursos previos y preceptivos la vía contenciosa, lo cual retrasa temporalmente el acceso a los Juzgados y Tribunales. Por su parte, los costes son inferiores, por cuanto se trata de una vía de revisión gratuita, en que el obligado reclamante puede intervenir por sí mismo, sin necesidad de servirse de abogado y procurador, tal como ocurre en sede de TSJ.

2.5. El carácter conflictivo que actualmente reviste la relación jurídico-tributaria también se pone de manifiesto en la situación de la deuda líquida y vencida de los obligados con la Administración tributaria, la cual se ha incrementado exponencialmente desde la entrada en vigor de la LGT de 2003. En tales términos, la deuda anual pendiente a 31 de diciembre, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, se ha incrementado en más de un 200% en los últimos diez años y en casi un 300% en los últimos veinte años. Es más, si bien en los últimos tres años se ha reducido la deuda pendiente en periodo ejecutivo, las cifras vertidas en el Gráfico VIII con respecto al ejercicio 2018 (23.331 millones de euros pendientes de pago) reflejan un incremento de un 300% con respecto a la existente en el ejercicio 2004.

Estos datos no solo son síntoma de la conflictividad que subyace a la relación tributaria, sino que muestran el distanciamiento entre ambas partes, ya sea para abordar la reducción de la deuda y la facilitación de pago de los tributos, sin que tales medidas deban suponer quitas o disposición sobre el crédito pendiente.

3. Las altas cifras de conflictividad incrementan la dilación de los procedimientos.

3.1. Los datos de conflictividad tributaria vertidos muestran adicionalmente el colapso de los órganos de revisión, en especial, de los tribunales económico-administrativos. Así, pese a que en los dos últimos ejercicios se han resuelto más asuntos de los que han tenido entrada en la vía económico-administrativa, los anteriores ejercicios revisados dan muestra de la acumulación, año tras año, de asuntos pendientes de resolución en plazo, extremo que incide en la duración del procedimiento, hasta la obtención de una resolución motivada en Derecho.

3.2. La duración del procedimiento tributario, en fase de aplicación de tributos, puede extenderse hasta 27 meses, en caso de inspección, o limitarse a un máximo de seis meses, en caso de ser tramitado ante órganos de gestión.

Si el procedimiento de aplicación de tributos finaliza con disconformidad del obligado, podrá instar un recurso potestativo de reposición, en el plazo de un mes desde la notificación de la liquidación provisional o cierre del acta inspector, para cuya resolución la Administración dispondrá de otro mes. No obstante, pese a los esfuerzos por resolver los recursos en plazo, manifestada a través de un mayor número de recursos resueltos que presentados en los últimos tres ejercicios revisados, la pendencia de impugnaciones correspondientes a años anteriores, en que el número de entradas fue superior al de resoluciones, permite concluir que existen dilaciones en la resolución de los mismos.

La dilación en sede de revisión es aún más pronunciada en la vía económico-administrativa, extremo que han reconocido las propias Memorias de los Tribunales Económico-Administrativos[663], dado que existen, a final del ejercicio 2018, casi 250.000 asuntos pendientes de resolver, de acuerdo con las estimaciones planteadas en nuestra tesis. Esta cifra de pendencia económico-administrativa permite concluir que no solo no se cumplen los plazos legales de resolución, de seis meses en caso de procedimiento abreviado y un año en el caso de procedimiento ordinario, sino que los órganos económico-administrativos se encuentran sobrecargados.

En el caso en que la resolución de los órganos económico-administrativos no se ajusten a las pretensiones del obligado, este podrá instar recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de la Comunidad Autónoma correspondiente, si la resolución procede de los TEAR

[663] ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2016. *Memoria Año 2015*. P.: 30. Op. Cit.

o TEAL, o bien ante la Audiencia Nacional, si el asunto fue resuelto por el TEAC. La duración media de los procedimientos contenciosos es de casi 17 meses en sede del TSJ y de 29 meses en el caso de la Audiencia Nacional.

Bajo tales circunstancias, un obligado puede ser objeto de comprobación hasta cuatro años después de haber realizado su autoliquidación y, desde el inicio del procedimiento de aplicación de tributos, hasta la finalización en vía económico-administrativa puede transcurrir un plazo superior a tres años. E incluso, si el asunto alcanza la vía contenciosa, extenderse durante aproximadamente dos años más, de media, lo que supone un transcurso de tiempo de más de cinco años desde la notificación del inicio del procedimiento de gestión o inspección, hasta el cierre definitivo del expediente, situación que, en la mayoría de los casos, supone un coste económico para el obligado, pero también un coste personal para el mismo.

4. La complejidad de la legislación de la legislación tributaria es causa de conflicto.

4.1. El orden tributario se caracteriza por su transversalidad y complejidad técnica, especialmente debido al uso de terminología económica y contable. A lo anterior debemos añadir tanto el gran número de normas con incidencia tributaria existentes en nuestro ordenamiento como el ritmo de modificación constante de las mismas, en ocasiones con cambios más propios del oportunismo político que de una necesidad modificación desde el punto de vista técnico-jurídico, lo que incide en la ausencia de estabilidad normativa en la materia. El intenso ritmo de modificación normativa, en numerosas ocasiones instrumentalizado por la vía de urgencia, a través de la figura del Real Decreto-Ley influye sobre la calidad normativa y, en especial, sobre el desarrollo de mandatos generales y abstractos, en lugar de normas prolijas, que dan lugar a la regulación de tributos con numerosas especialidades y beneficios fiscales, que llegan a cuestionar la aplicabilidad del principio de generalidad tributaria en algunas ocasiones. La complejidad es aún mayor desde la perspectiva de la organización territorial del Estado, de carácter descentralizado, con tres niveles competenciales, con potestad para regular la materia fiscal, ya sea con límites, lo que puede incidir sobre la ausencia de estabilidad normativa.

Otra de las causas normativas de conflictividad tributaria es la proliferación de conceptos jurídicos indeterminados. Si bien la existencia de estos puede dotar de abstracción y generalidad al ordenamiento jurídico, su uso extenso puede provocar problemas

interpretativos, dado que supone un elevado grado de hermenéutica, sin que existan criterios unívocos por parte de la Administración, lo que da lugar a un ordenamiento confuso.

4.2. La complejidad y mutabilidad de la normativa descrita, unida a la proliferación de conceptos jurídicos indeterminados, tiene como consecuencia la ausencia de seguridad jurídica y previsibilidad normativa, que puede incidir en la planificación de las operaciones económicas con incidencia fiscal. Dicho de otro modo, redunda en la escasa presencia de lo que la OCDE ha denominado *commercial awareness*, que se puede trasladar a la anticipación de las consecuencias normativas de una operación duradera en el tiempo o certeza del Derecho positivo.

La complejidad normativa produce dificultades de interpretación y aplicación de la normativa tributaria para todos los operadores jurídicos, incluyendo los propios actuarios de la Administración tributaria, que da lugar al incremento de los conflictos. Esta situación resulta especialmente acuciante como consecuencia del sistema de autoliquidaciones masivas, conforme al cual es el propio obligado tributario el que interpreta y califica el hecho imponible de acuerdo con la normativa, lo cuantifica y declara mediante autoliquidación.

5. El formalismo de los procedimientos tributarios y las obligaciones formales de los contribuyentes son causa de incremento de la conflictividad.

5.1. Los procedimientos tributarios seguidos ante los órganos de gestión e inspección, así como de revisión, se caracterizan por su desarrollo por escrito, sin que se prevea la personación del obligado tributario en sede de la Administración, salvo que lo solicite expresamente. Asimismo, las notificaciones remitidas se caracterizan por el uso de un lenguaje técnico, sumamente críptico, que, si bien cumplen los requisitos de validez de los actos administrativos, resultan difícilmente comprensibles para los obligados tributarios. A lo anterior se añade el formalismo en cuanto al cumplimiento de plazos por parte de los contribuyentes y la falta de atención estricta a los mismos, que puede dar lugar a la imposición de recargos y sanciones, así como a la continuación de los procedimientos de comprobación, en contraste con las consecuencias de inactividad por parte de la Administración.

5.2. La lucha contra el fraude fiscal y la prevención del mismo ha traído consigo la necesidad, por parte de la Administración, de recabar información de forma masiva. Este hecho es causa, entre otras, del incremento de los deberes formales de los contribuyentes, a través de la obligación de presentación de declaraciones informativas o de suministro de datos que pudieran tener relevancia fiscal, tales como el modelo 720, "Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero" o el modelo 159, "Declaración anual de consumo de energía eléctrica". Lo anterior trae consigo el incremento de la conflictividad, bien como consecuencia de su falta de presentación o la incorrección de la misma, bien por el uso que la Administración confiera a los datos suministrados, de cara a ulteriores comprobaciones tanto sobre el propio obligado como sobre terceros.

5.3. El formalismo que preside las relaciones entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria no solo es conflictivo, sino que incide en el deterioro y alejamiento de posiciones entre Administración y administrados, por cuanto influye en la percepción de la carga tributaria soportada y, en último término, en el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En tales términos, la concienciación ciudadana en materia de cumplimiento, así como el seguimiento de una ética fiscal guiada por la consecución del interés general guarda relación con el sostenimiento de niveles mínimos de conflictividad. Por el contrario, la complejidad del propio sistema tributario, unido a la lejanía de la Administración, patente en un sistema de autoliquidaciones masivas, influyen sobre la percepción ciudadana relativa a la justicia tributaria y a la carga que soportan, de forma general, los obligados tributarios, incidiendo sobre el correcto cumplimiento de los tributos y, en última instancia, incrementando la conflictividad en la materia.

6. Organismos supranacionales como la UE y la OCDE han propuesto el desarrollo de una relación cooperativa entre Administración y obligados tributarios.

6.1. Tanto la UE como la OCDE promueven la implantación de medidas de acercamiento entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria, basándose en el derecho a la buena administración, elevado a fundamental de conformidad por el artículo 41 del CEDH y, en correlación con el mismo, sobre la base de los principios de eficacia y eficiencia administrativa (artículo 103.1 de la CE).

6.2. Si bien la UE ha centrado sus esfuerzos en la cooperación transfronteriza entre Administraciones, de cara a la lucha contra el fraude fiscal, la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo, pendiente de trasposición en España[664], establece la colaboración "ex lege" de los profesionales fiscales en la lucha contra la planificación fisca agresiva, al objeto de utilizar a estos como instrumento de disuasión e información en materia de prevención del fraude fiscal.

Más destacable, si cabe, es el Código del Contribuyente Europeo, aprobado en el año 2016, que sigue los pasos de la OCDE en materia de promoción de mecanismos de cooperación que den lugar a que ambas partes se relacionen sobre la base de la transparencia y la seguridad jurídica, mediante la apertura de espacios de diálogo, así como la simplificación de los deberes formales de los administrados, promoviendo, paralelamente, la transparencia en el cumplimiento de obligaciones por parte de estos.

6.3. Por su parte, la OCDE, a raíz de la constitución del FTA en el año 2002, ha auspiciado internacionalmente la instauración de la relación cooperativa en el ámbito de las administraciones nacionales de sus Estados miembros, basada en la confianza mutua entre ambas partes de la relación tributaria, tomando en consideración a los intermediarios fiscales, dado su papel esencial como asesores de los contribuyentes.

En definitiva, la OCDE promueve un modelo de "co-operative compliance", regido por la consecución del interés público, mediante transparencia y comunicación preventiva por parte de los obligados y sus intermediarios, así como la asunción del denominado *commercial awareness* y la comunicación en tiempo real por parte de la Administración, en un contexto de seguridad jurídica.

Así pues, el fomento de la relación cooperativa da lugar a la obtención de la justa recaudación, más que su optimización. Asimismo, puede ser un buen cauce para lograr la reducción de la conflictividad, mediante la categorización de contribuyentes, de cara a perseguir e investigar a los incumplidores y defraudadores, y colaborar y asistir a aquellos que cumplan voluntariamente con sus obligaciones o bien que deseen cumplir, pero, en

[664] Con fecha 22 de mayo de 2020 se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales del Congreso de los Diputados (XIV Legislatura), núm. 16-1, el Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

ocasiones, yerren o mantengan criterios de aplicación de tributos diversos a los sostenidos por la Administración.

6.3. Las recomendaciones de la UE y la OCDE nos permiten concluir que es oportuno abordar la regulación de la figura del asesor fiscal en nuestro ordenamiento, dada su especial importancia en cuanto intermediario entre Administración y contribuyentes, no solo de cara a desarrollar estrategias de planificación o auxiliar en el cumplimiento de las obligaciones que revisten mayor complejidad, sino de forma general. Prueba de ello es que más del 43% de los ciudadanos que tuvieron que presentar algún tipo de declaración tributaria en el ejercicio 2016 recurrieron a los servicios de un profesional tributario[665].

Pese a que la regulación de la colaboración social (artículo 92 de la LGT), así como la creación del Foro de Grandes Empresas, al que grandes empresas pueden adherirse voluntariamente, junto con el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, así como los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias a los que se encuentran adheridos sus miembros, son ejemplos de cooperación en la materia, consideramos que la colaboración entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria debe extenderse a la generalidad de los obligados tributarios.

Por ello, concluimos que el desarrollo de la relación cooperativa en el ámbito tributario es una oportunidad de participación de los ciudadanos en los asuntos públicos, en ejercicio de su derecho-deber fundamental (artículo 23 de la CE), a través de medidas de colaboración abierta y transparente entre Administración y obligados tributarios. En tal sentido, el objetivo de la instrumentalización de la relación cooperativa es la reducción o modulación de la conflictividad en esta área, mediante el desarrollo de contextos de seguridad jurídica, desde las fases previas a la realización del hecho imponible, hasta la fase de revisión tributaria, en que las discrepancias entre ambas partes ya se encuentran definidas.

6.4. Tanto en las sedes de comprobación e inspección como en revisión, la cooperación de los obligados se puede materializar a través de mecanismos de terminación convencional de los procedimientos. Concretamente, apostamos por la aplicación de la mediación, como mecanismo alternativo de resolución de conflictos en el caso en que deban concretarse conceptos jurídicos indeterminados aplicables al asunto objeto de

[665] ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2017. *Opiniones y actitudes…* Op. Cit. P.: 49.

comprobación o revisión en cuestión, al objeto de definir el contenido de la liquidación. En todo caso, la mediación se plantea como mecanismo alternativo y transparente, al objeto de que la publicidad de los acuerdos sea garantía de legalidad de los mismos. Por su parte, consideramos que el mediador, experto en la materia, debe ostentar dos funciones, como son originar el diálogo y la facilitación de la resolución del conflicto entre las partes, así como la protección de los derechos y garantías de los obligados tributarios. El hecho de que ambas partes se encuentren asistidas por asesores fiscales o abogados puede dar lugar a la utilización de técnicas mixtas como el Derecho colaborativo, si bien consideramos que hacer preceptiva su intervención puede constituir una carga disuasoria.

7. La implantación de medidas cooperativas carece de impedimento constitucional.

7.1. El desarrollo de mecanismos de participación activa de los obligados tributarios, instrumentalizados por la vía de la relación cooperativa y, en última instancia, mediante la configuración de mecanismos de finalización convencional, trae causa de la extensión o ampliación del concepto interés general que se ubica en la garantía de los derechos y libertades del Capítulo II de la CE, entre ellos, el derecho fundamental de participación en los asuntos públicos (artículo 23 de la CE), cuya contraparte viene dada por el surgimiento de deberes de contenido patrimonial, como el de contribuir, modulados por los principios del artículo 31.1 de la CE.

7.2. Una vez analizada la relación cooperativa desde la perspectiva de los principios tributarios, consideramos que no existe impedimento constitucional alguno instrumentalizar mecanismos de desarrollo de la misma en nuestro ordenamiento tributario.

En tales términos, la relación cooperativa debe fundarse en el desarrollo de mecanismos que promuevan el cumplimiento voluntario del deber de contribuir, bajo el cumplimiento del principio de seguridad jurídica o su refuerzo.

Consideramos que no solo no se conculcan los principios del artículo 31.1 de la CE, sino que los mismos refuerzan a través de la extensión de la cooperación a la generalidad de los contribuyentes. Dicho de otro modo, los principios de generalidad, capacidad económica, justicia, igualdad y progresividad no resultan vulnerados, siempre y cuando

la actuación de la Administración no genere supuestos de inmunidad u otorgamiento de beneficios fiscales. A tal efecto, resulta fundamental tanto la actuación bajo criterios de transparencia como el estricto cumplimiento del deber de motivación de los actos administrativos, por cuanto constituye la observancia del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y, paralelamente, del principio de legalidad de la actuación administrativa (artículos 9.3 y 103 de la CE).

7.3. Desde el punto de vista del cumplimiento del principio de legalidad, la Administración debe actuar con pleno sometimiento "a la ley y al Derecho", sin que tal sujeción deba interpretarse desde una perspectiva rígida y absoluta, conforme a la cual los poderes públicos carecen de potestades discrecionales o margen decisorio para la aplicación del Derecho. Por ello, debemos partir de que la sujeción al principio de legalidad por parte de la Administración no tiene como consecuencia el hecho de que las potestades públicas se encuentren regladas, restringiendo de forma absoluta cualquier margen de decisión o interpretación del ordenamiento, limitándose al mero ejercicio de subsunción de los hechos al Derecho. Así pues, la complejidad fáctica y jurídica que caracteriza al ámbito tributario da lugar a que se confiera a la Administración un margen de decisión e interpretación de la norma que, en todo caso, hallará sus límites en el deber de motivación de sus actos y, en última instancia, en el control judicial de la actividad administrativa, ex artículo 106.1 de la CE.

La relación cooperativa y, encuadrada en la misma, la discusión sobre los hechos o la valoración de la base imponible no supone vulnerar el principio de legalidad ni, por extensión el principio de indisponibilidad del crédito tributario, por cuanto los ciudadanos no entran a disponer sobre el mismos, sino que colaboran a fin de concretar los elementos jurídico-fácticos a tomar en consideración. Dicho de otro modo, la participación en la configuración del contenido de la liquidación no empece que la Administración ejerza sus potestades de liquidación ni supone una delegación de potestades a favor de los privados. La colaboración de los sujetos privados con los poderes públicos no es un hecho extraño en nuestro ordenamiento y, prueba de ello, es, a modo de ejemplo, la institucionalización del Tribunal del Jurado en el ámbito penal.

7.4. La introducción de mecanismos de finalización convencional en el ámbito del Derecho Tributario se encuentra amparada por la extensión de la aplicabilidad al ordenamiento tributario del artículo 86 de la LPAC, regulador de la terminación convencional en el procedimiento administrativo común.

A tal efecto, concluimos que la extensión de la Disposición Adicional Primera de la LPAC abarca todas aquellas materias o aspectos no regulados por la LGT o sus normas de desarrollo, de tal manera que la LPAC sirva como fuente supletoria del Derecho Tributario (artículo 7 de la LGT). Así, planteamos la aplicabilidad de la LPAC a fin de completar la regulación de los procedimientos tributarios, en cuanto a aquellos aspectos que no se encuentren contenidos, de forma específica, en la LGT. Entre ellos, consideramos que el artículo 86 de la LPAC, dedicado a la terminación convencional en el seno del procedimiento administrativo, resulta aplicable al procedimiento tributario al objeto de lograr la satisfacción del interés público con los propios límites que establece el ordenamiento tributario. Esto es, la observancia de los principios materiales del artículo 31.1 de la CE y la interdicción de la disposición del crédito público y, por extensión, el cumplimiento del principio de legalidad de la actuación administrativa.

Por todo ello, concluimos que la introducción de mecanismos de finalización convencional en el ámbito de comprobación, inspección y revisión de los tributos se ajusta a la legalidad vigente. Por su parte, si bien consideramos adecuada la introducción de vías de facilitación del íntegro pago de deudas en sede de recaudación, la introducción de mecanismos de finalización convencional, una vez que la deuda es líquida, vencida y exigible, por cuanto constituiría una disposición sobre el crédito público.

8. Pese a que los procedimientos de aplicación de los tributos ya contienen ejemplos de cooperación entre ambas partes de la relación, la introducción de propuestas de diálogo y de mecanismos de resolución alternativa de conflictos puede promover la reducción de la litigiosidad y la inseguridad jurídica.

8.1. El ordenamiento tributario español ha adoptado medidas de institucionalización de la relación cooperativa en sede de aplicación de los tributos, tanto en vía de gestión e inspección, como en sede de recaudación.

Como ejemplo de lo anterior nos encontramos con la tasación pericial contradictoria, que el obligado tributario tiene facultad para instar, una vez finalizado un procedimiento de comprobación de valores. En función de si tiene lugar la intervención de un tercero, que actúe como perito para solventar el conflicto entre Administración y obligados, podemos distinguir un mecanismo autocompositivo de resolución de conflictos, próximo a la negociación o bien, de intervenir el tercero, nos encontraríamos con un mecanismo

próximo al arbitraje, puesto que las partes ceden el poder de decisión, circunscrito al área de conflicto, como es los valores mínimo y máximo fijados por los peritos de ambas partes.

No obstante, el coste del perito de parte, que en todo caso debe asumir el obligado tributario, el riesgo de incurrir en el pago de las costas del perito tercero da lugar a que los obligados no acudan a la tasación pericial contradictoria. Asimismo, su uso se limita a los casos en que las cuantías dirimentes son elevadas, prueba de ello es que la LGT establece como límite mínimo discrepante la cantidad de 120.000 euros y el 10% de la tasación. En tales términos, planteamos la posibilidad tanto que los límites entre la pericial de la Administración y la pericial de parte sean bien de 120.000 euros, bien del 10% de la tasación, sin que resulte necesario la concurrencia de ambos requisitos, a fin conferir una visión pro-acuerdo entre ambas partes, extendiendo las vías de consenso, máxime teniendo en cuenta las altas tasas litigiosas que presentan los tributos en que se plantean generalmente las comprobaciones de valor (ISD e ITPAJD). Si finalmente se toma como base el valor de tasación propuesto por el perito de parte, consideramos que la Administración deberá reintegrar los costes en que el obligado ha incurrido, en términos similares al reembolso de los costes de las garantías (artículo 33 de la LGT).

Sin perjuicio de lo anterior, consideramos oportuno promover e institucionalizar el diálogo final entre partes, acompañadas por sus correspondientes peritos, en términos similares a la regulación establecida por la tasación pericial contradictoria en fase de embargo, de forma previa a la convocatoria del perito tercero. La propuesta de diálogo final, dirigida a la justificación y exposición de los dictámenes de las partes, tiene por objetivo el acercamiento de posiciones a fin de solventar el conflicto sin necesidad de recurrir al perito tercero. Así pues, proponemos que tal diálogo final se desarrolle mediante audiencia entre partes, lo que contrasta con el desarrollo por escrito del resto de trámites del procedimiento, dando lugar a un acercamiento entre Administración y obligados, de cara a dirimir, de forma directa, las posibles discrepancias que existan, diligenciándose toda actuación a los efectos de garantizar el cumplimiento de los principios materiales que resultan de aplicación.

8.2. El procedimiento de comprobación limitada, asimilable a una inspección abreviada, desarrollada por los órganos de gestión, cuenta con la figura de la conformidad a la propuesta de liquidación provisional, como vía ágil de terminar el procedimiento. Esta forma de finalización, asimilable a un allanamiento, puede dar lugar a reducciones en las

sanciones que se impongan, de abrirse un expediente sancionador correlacionado con la liquidación.

8.3. Es en sede de Inspección de los tributos donde se han adoptado medidas de cooperación entre ambas partes de la relación tributaria, especialmente partiendo del desarrollo de la misma mediante entrevistas con el obligado, en que existen conversaciones informales que facilitan el desarrollo del procedimiento. A ello se une la posibilidad de finalizar el procedimiento mediante la suscripción de actas de conformidad, con efecto de allanamiento y, que al igual que en el caso de gestión, suponen el allanamiento del obligado inspeccionado a fin de obtener reducciones sobre las sanciones impuestas en el expediente sancionador que, en su caso, se incoe.

Más destacable es la introducción de las actas con acuerdo, introducidas con la LGT de 2003, siguiendo la figura italiana del *accertamento con adesione*. La misma se circunscribe, en esencia, a los casos en que debe concretarse los casos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados y la apreciación de los hechos atinentes, así como su valoración. No obstante, pese a que la finalización mediante suscripción de actas con acuerdo supone la apertura a la admisión de los medios alternativos de resolución de conflictos, la iniciativa para suscribir este tipo de actas recae en la Administración, que adoptará unilateralmente la decisión, lo que incide en cierta opacidad, así como sobre la dudosa disposición por parte de la Inspección de los Tributos. Prueba de lo anterior es que en el año 2017 solamente se firmaron 3.389 actas con acuerdo, del total de 60.445 actas instruidas, es decir, el 5,61% del total (**Tabla XII**).

Consideramos que, desde su entrada en vigor, la figura de las actas con acuerdo ha tenido una reducida implantación en nuestro ordenamiento. Sobre esta base, a nuestro parecer, cualquier modificación normativa respecto de las mismas tendrá un reducido impacto en la práctica tributaria, dado el uso minoritario de este mecanismo. Por ello, partimos de la consideración de la propuesta de medidas conjuntas para el ámbito de gestión e inspección, como mecanismos sustitutivos de las actas con acuerdo, al objeto de consolidar una figura tributaria de naturaleza cooperativa, desde su entrada en vigor.

8.4. Consideramos que la adecuación de medidas de cooperación entre Administración y obligados, al objeto de reducir la litigiosidad en la materia, debe tener lugar tanto en sede de gestión, debido al alto número de obligados objeto de comprobación a través de este tipo de procedimientos, cuanto en sede de inspección.

8.5. Una vez recibida la notificación de inicio del procedimiento de comprobación limitada consideramos esencial concertar una entrevista previa entre el obligado tributario y el actuario. La misma, podrá facilitar al ciudadano la información necesaria sobre el contenido de la comprobación, sobre las discrepancias entre las autoliquidaciones presentadas y los datos de que dispone la Administración, así como sobre qué documentación y medios de prueba, en su caso, resultan oportunos para aclarar las discrepancias entre ambas partes de la relación tributaria.

Asimismo, consideramos que es adecuado promover una segunda entrevista, una vez evacuado el trámite de alegaciones. En ella, el obligado podrá prestar conformidad o plantear la sujeción del caso a mediación. De rechazar la propuesta, los órganos de gestión emitirán liquidación provisional, que podrá ser objeto del recurso correspondiente. Tal propuesta, es trasladable al ámbito de la inspección tributaria, pudiendo sujetarse la misma a mediación, siempre y cuando sea el propio obligado el que voluntariamente se acoja a la misma.

8.6. En el caso en que deban concretarse conceptos jurídicos indeterminados, así como deban aclararse o interpretarse los hechos con relevancia tributaria objeto de comprobación, proponemos que el obligado pueda solicitar la sujeción del procedimiento a mediación, cuyo rechazo, en todo caso, deberá ser notificado con suficiente motivación.

A fin de crear un mecanismo ágil de resolución de conflictos, consideramos que el desarrollo de la mediación no deberá extenderse durante un plazo superior a sesenta días, durante los cuales quedará suspendido el procedimiento de comprobación limitada y de inspección.

La figura de mediador deberá recaer en un tercero imparcial y experto en la materia, sobre el que recaerá una doble función. De una parte, facilitar a las partes vías de concertación, para lo cual se requerirá su participación y transparencia. De otra, ejercer de institución tuitiva a los efectos de salvaguarda de los derechos y garantías de los contribuyentes. En tales términos, creemos que una institución que puede ejercer de mediador es el Consejo para la Defensa del Contribuyente, tal como propone el Modelo de Código Tributario de CIAT. Sin perjuicio de que las funciones mediadoras recaigan en tal figura, deberá atenderse a la imparcialidad del mediador y su experiencia acreditada en el ámbito tributario. No obstante lo anterior, de forma alternativa, contemplamos la posibilidad de crear una oficina de mediación tributaria creada *ex novo*, como servicio de resolución

alternativa de conflictos, de composición paritaria y que sirva de enlace entre Administración y obligados.

Así pues, la mediación será el instrumento para que Administración y obligados alcancen un acuerdo conclusivo, con respecto a la comprobación limitada o la inspección desarrollada. Dada su naturaleza contractual, la impugnación de tal acuerdo se limitará a los casos de nulidad de pleno derecho y existencia de vicios del consentimiento. De finalizar la mediación sin avenencia entre las partes, el procedimiento continuará el cauce tradicional, mediante la emisión de la oportuna liquidación provisional o acta de disconformidad.

8.7. Los procedimientos de recaudación tributaria contienen medidas de acercamiento entre Administración y obligados tributarios, al objeto de facilitar el pago, sin que tales medidas supongan la disposición sobre el crédito público, que en esta fase es líquido, vencido y exigible. Ejemplo de ello son las medidas de aplazamiento y fraccionamiento de deudas y los convenios concursales, que suponen la adopción de medidas especiales de pago, en el contexto del concurso de acreedores. Todas estas medidas facilitan del cumplimiento de obligaciones, en momentos en que la situación financiera del obligado es inestable, asegurando, a su vez, la recaudación a favor de la Hacienda Pública.

Más destacable si cabe es la tasación pericial contradictoria en fase de embargo, que constituye un procedimiento especial de valoración de los bienes embargados. Si bien su desarrollo normativo es reducido (artículo 97 del RGR), debemos destacar su regulación por dos motivos: de una parte, las diferencias entre las valoraciones propuestas por los peritos de ambas partes se estipulan en términos porcentuales exclusivamente; de otra parte, cuando la diferencia supera el 20%, de forma previa a la convocatoria del perito tercero, que actuará a modo de árbitro, cabe el diálogo y la negociación entre las partes respecto de la valoración propuesta. Estas medidas son perfectamente adaptables a la tasación pericial contradictoria que es posible instar en el procedimiento de comprobación de valores, por cuanto extiende las vías de consenso entre ambas partes.

9. Los procedimientos de revisión en vía administrativa actualmente no contemplan vías de cooperación entre ambas partes de la relación tributaria.

9.1. La revisión en sede administrativa mantiene los cauces tradicionales de resolución de recursos, de modo que su procedimiento se desarrolla, esencialmente por escrito.

9.2. El recurso potestativo de reposición resulta escasamente efectivo, debido a la ausencia de autocrítica de la Administración, salvo que se diluciden cuestiones de forma, cuestión que ha sido criticada incluso por la propia Abogacía General del Estado[666].

En tales términos, consideramos que el planteamiento de un recurso de reposición, salvo que se encuentre motivado por errores de la Administración o cuestiones de forma, no resultará efectivo, especialmente cuando ya se han vertido los argumentos jurídico-fácticos de las partes durante el trámite de audiencia del procedimiento de aplicación de tributos.

Por ello, abogamos por la derogación del recurso de reposición, de tal manera que la reclamación económico-administrativa sea el único medio de revisión en vía administrativa, siendo este de carácter potestativo, en lugar de previo y preceptivo a la vía judicial.

9.3. La vía económico-administrativa, tal como hoy en día se encuentra regulada, resulta un procedimiento de revisión en vía administrativa, previo y preceptivo a la vía contenciosa, que agota la vía administrativa, en los términos de la LPAC.

La vía económico-administrativa ha recibido numerosas críticas, especialmente relativas a la composición de sus órganos, destacando la procedente de la reciente Sentencia del TJUE, de fecha 21-01-2020, que sigue los argumentos del Abogado General Europeo, Gerard Hogan, vertidos en sus conclusiones de 01-10-2019 (asunto C-274/14). No obstante, consideramos esencial la pervivencia y recuperación de su prestigio, debido a la importancia de las reclamaciones económico-administrativas, frente a los recursos contencioso-administrativos. Las razones de su permanencia las podemos contemplar tanto en términos cuantitativos, a tenor de los datos estadísticos de reclamaciones anuales expuestos, pero también en términos cualitativos, especialmente, debido a que se trata de una vía de revisión de carácter gratuito y de alta calidad técnica. Es decir, el hecho de que

[666] ESPAÑA. ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO. DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, 2006. *Manual de Revisión…* Op. Cit. P.: 385.

para su acceso no sea necesario incurrir en gastos de abogado y procurador, puede ser especialmente ventajoso para aquellos obligados con menos recursos o, en los expedientes de cuantía reducida (recuérdese que en torno al 60% de las reclamaciones económico-administrativas se han tramitado por el procedimiento abreviado), máxime teniendo en cuenta que casi un 40% de media las reclamaciones son objeto de estimación total o parcial.

Por ello, promovemos que la vía económico-administrativa perviva, pasando a ser un recurso potestativo, siempre y cuando los obligados tributarios hayan formulado las oportunas alegaciones en el procedimiento de aplicación de tributos correspondiente. De este modo, aquellos obligados que consideren ventajoso acudir directamente a la vía judicial, podrán hacerlos sin necesidad de acudir a los órganos económico-administrativos

9.4. Sobre la base de lo anterior, consideramos que resulta oportuno adoptar medidas de perfeccionamiento de la vía económico-administrativa, relativas a la composición de sus órganos, la adecuación de los medios materiales y personales, a fin de cumplir los plazos de resolución.

En tales términos, cierto es que los órganos económico-administrativos se encuentran compuestos por miembros altamente especializados en materia tributaria, dado que se encuentran, esencialmente, formados por miembros de la Administración tributaria, tales como miembros del Cuerpo Superior de Inspectores de la Hacienda del Estado o del Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado. Sin embargo, consideramos que puede resultar adecuado plantear la composición mixta de estos órganos, abriéndose la misma a la inclusión tanto de miembros del ámbito académico y magistrados en excedencia, como profesionales del ámbito privado, de reconocida experiencia, siguiendo las medidas adoptadas por otros Estados de nuestro entorno, como Francia (las Comisiones y Comités fiscales son de composición mixta y paritaria); Reino Unido, donde los tribunales tributarios son de composición mixta; o Alemania, cuyos Tribunales Financieros están compuestos por cinco jueces, de los cuales dos son ciudadanos elegidos.

De igual modo, consideramos que la adecuación de los medios personales y materiales a la realidad litigiosa actual, a fin de reducir los tiempos de tramitación, es una petición que redunda en el cumplimiento del principio de eficacia de la Administración y en el incremento de la confianza legítima entre ambas partes.

9.5. Planteamos la incorporación de la conciliación previa, como mecanismo de agilización y flexibilización de la revisión en vía administrativa, siguiendo los mecanismos institucionalizados en el Derecho Comparado, tales como el *reclamo* y la *mediazione* italianas; y, en especial, el mecanismo regulado en el parágrafo 79 de la Ordenanza de los Tribunales Financieros alemanes, que constituye un auténtico mecanismo de conciliación previa ante estos órganos.

Planteamos que tal mecanismo pueda ser instado por el propio reclamante, proponiendo la misma en el momento de interposición de la reclamación económico-administrativa. La oralidad del procedimiento, a través del cual las partes viertan sus argumentos verbalmente, así como su limitación en el tiempo, a fin de que el órgano económico-administrativo pueda definir y acercar las posiciones de una y otra parte, así como garantizar la legalidad de los acuerdos. De este modo, si la conciliación previa finaliza con avenencia, se emitirá resolución, que no podrá ser objeto de impugnación, salvo por causa de nulidad o invalidez de los contratos. Si la conciliación previa finaliza sin avenencia, el procedimiento económico-administrativo seguirá su curso ordinario.

10. La adopción de medidas dirigidas a la implantación de la relación cooperativa requiere de la transparencia y accesibilidad por ambas partes.

10.1. El fomento de medidas dirigidas a la reducción de la conflictividad tributaria y el incremento de la seguridad jurídica en la materia debe ir acompañado de medidas de transparencia por ambas partes.

Dicho de otro modo, consideramos que la Administración debe fomentar el empleo de comunicaciones y publicaciones, con un lenguaje claro y comprensible para todos los operadores jurídicos, muestra de transparencia administrativa. En estos términos, tanto Estados Unidos como Reino Unido son Estados ejemplares en la emisión de comunicaciones, caracterizadas por el uso de un lenguaje sencillo y accesible. Estas medidas suponen una labor de eficiencia administrativa y servicio a la ciudadanía, que pueden dar lugar a la promoción de la confianza mutua y la seguridad jurídica, con la consecuente reducción de la conflictividad tributaria y los costes de cumplimiento para ambas partes.

Por parte de los obligados tributarios, concluimos que debe existir reciprocidad y transparencia en el desarrollo de la relación tributaria. A tal efecto, el desarrollo de la relación cooperativa debe suponer el compromiso de cumplimiento voluntario por parte de los obligados, extremo que implica el desarrollo de políticas internas y externas de buen gobierno corporativo, que favorecerá la institucionalización de contextos jurídicos en que la participación ciudadana se impulse a través de la bilateralidad y confianza mutua entre ambas partes. Ejemplos de su necesaria implantación son el Código de Buenas Prácticas Fiscales o la norma UNE 19602:2019, de 27 de febrero, "Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso".

11. El Derecho Comparado lleva años adoptando medidas de promoción de la relación cooperativa, con éxito.

11.1 Tanto en los procedimientos de aplicación de tributos, como en sede de revisión, los Estados de nuestro entorno han adoptado medidas de institucionalización de la relación cooperativa, a través del fomento del diálogo entre las partes, así como mecanismos de resolución convencional de los procedimientos.

11.2. Si bien en Francia no se encuentran desarrollados procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario, cabe destacar el papel de las Comisiones y Comités fiscales reguladas tanto en el CGI como en la LPF, especialmente debido a su composición mixta, que permite a los representantes de los contribuyentes estar presentes en las decisiones y recomendaciones formuladas, lo cual puede servir de ejemplo de cara a valorar la composición de los órganos económico-administrativos españoles.

11.3. Si existe un Estado que ha reducido drásticamente las cifras de litigiosidad tributaria en las dos últimas décadas es Italia, con la implantación de medidas como el *accertamento con adesione*, acompañadas de otras vinculadas a la buena administración. Así, el actuar de la Agenzia delle Entrate se ha dirigido a salvaguardar el interés público y cumplir con el principio de eficacia administrativa. En tal sentido, la actuación no viene por la maximización de la recaudación sino por la certeza y fundamentación de la misma. Es recomendable su traslado a la praxis de la Administración española, cuya pretensión de optimizar la recaudación choca en múltiples ocasiones con el principio de eficiencia.

¿Acaso existe en España una evaluación del coste-beneficio de litigar por parte de la Administración, análoga a la regulada en el artículo 7 del Decreto Ministerial 37 de 1997 italiano? Sin duda alguna, dadas las preocupantes cifras de estimación a favor de los contribuyentes en sede económico-administrativa, que ascienden a prácticamente al 42% en el año 2015, una revisión previa y fundada de las liquidaciones provisionales que se notifiquen, de acuerdo con las alegaciones en audiencia previa, resulta no solo necesaria, sino una cuestión de moral fiscal por parte de la Administración.

Por otra parte, las instituciones de *reclamo* y *mediazione* italianas, pueden servir de base para el desarrollo de un mecanismo de conciliación previa en sede económico-administrativa, máxime cuando casi un 60% de las reclamaciones económico-administrativas se tramitan por el procedimiento abreviado.

11.4. En el caso de Alemania, pese a que su sistema tributario no se rige por las autoliquidaciones masivas, siendo un sistema liquidativo, merece la pena destacar el desarrollo verbal de los procedimientos de comprobación e inspección tributarias, dado que el contacto directo entre ambas partes de la relación tributaria es constante a lo largo de todo el procedimiento. La conclusión del mismo tiene lugar con el denominado diálogo final o *schlussbessprechung*, por el cual el obligado tributario y el jefe del inspector actuario discuten los hechos controvertidos a fin de hallar puntos de encuentro por los que dar fin al procedimiento.

Incluso en sede de revisión, nos encontramos con una audiencia o discusión previa que tiene lugar entre ambas partes de la relación tributaria y los Tribunales Financieros, con la denominada *erörterungstermin* (parágrafo 364 de la Ordenanza Tributaria).

Así pues, Alemania ha sabido interpretar la relación tributaria, como vinculación dinámica que se prolonga en el tiempo, de cara a atenuar los conflictos entre ambas partes y promover un contexto de paz jurídica.

11.6. Portugal ha implementado un mecanismo de arbitraje tributario en Derecho, regulado a través del Decreto-Ley 10/2011, de 20 de enero, planteado como mecanismo alternativo a la resolución por parte de Juzgados y Tribunales, a través del denominado *Centro de Arbitragem Administrativa*. Su implantación, dirigida, entre otros, a la agilización de los conflictos tributarios y fomento de la transparencia, es un ejemplo del éxito de implantación tanto en el acceso a la misma por parte de los obligados tributarios, cuanto en la satisfacción de ambas partes con el resultado de los laudos dictados.

11.5. Por su parte, tanto los procedimientos tributarios británicos como los estadounidenses destacan por su pragmatismo, vinculado a la tradición jurídica de *common law*. Dado que ambos Estados representan el paradigma del sistema tributario moderno o anglosajón, de gestión autoliquidaciones masivas, han sido plenamente conscientes de la necesidad de implementar procedimientos casi personalizados que eviten los conflictos entre Administración y contribuyentes, así como, en caso de existir estos, se solventen mediante audiencias entre las partes. Prueba de ello son los sucesivos mecanismos de resolución de conflictos, en función del tipo de litigio. Así, nos encontramos con los mecanismos de *offer in compromise, closing agreements, early referral o Fast track Settlement*, en Estados Unidos. Por parte de Reino Unido, nos encontramos con mecanismos de ADR dirigidos a distintos tipos de casos (por ejemplo, *Large and Complex Cases*), así como la adecuación de los procedimientos de revisión a la complejidad del asunto.

Tanto en Reino Unido como en Estados Unidos, la Administración se concibe no tanto como ente recaudador, sino como servicio público. Prueba de ello son las numerosas publicaciones, accesibles a través de las páginas web de HMRC e IRS, respectivamente, sobre los procedimientos tributarios de ambos Estados. En especial, la sencillez de la redacción de las publicaciones estadounidenses permite conocer a un contribuyente con conocimientos básicos en la materia, tanto los derechos de los contribuyentes, cuanto los trámites existentes y plazos para su resolución. Aun cuando las propias características del Derecho de ambos países impiden, en gran medida, la implementación de técnicas de concertación llevadas casi hasta agotar las posibilidades y enfrentarse al conflicto, las reducidas cifras de litigiosidad fiscal merecen la atención de las prácticas administrativas, toda vez que en Reino Unido, los recursos en vía contencioso-administrativa apenas sobrepasan las mil entradas anuales. Pese a la crítica de la falta de transparencia, la eficacia administrativa queda probada con la conflictividad simbólica existente.

A modo de cierre, consideramos que el desarrollo de medidas de cooperación entre los obligados tributarios y la Administración, en el seno de los procedimientos de aplicación y revisión en vía administrativa pueden resultar eficaces en tanto mecanismos destinados a promover la participación ciudadana en el marco de los procesos administrativos. En tales términos, la relación cooperativa, conjugada con la transparencia por ambas partes y la garantía del derecho a la buena administración, puede favorecer la reducción de la conflictividad tributaria y reforzar el principio de seguridad jurídica en la materia.

BIBLIOGRAFÍA

a) Doctrina revisada.

- AA. VV., 1996. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. ISBN 84-7248-334-7.
- AA. VV., 2007. *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, libros jurídicos. ISBN 9788496758223.
- AA. VV., 2010. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo I*. Cizur Menor: Aranzadi. ISBN 978-84-9903-468-3.
- AA. VV., 2010. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Cizur Menor: Aranzadi. ISBN 978-84-9903-482-9.
- AA.VV., 2017. *The Tax Disputes and Litigation Review. Fifth Edition*. United Kingdom: Law Business Research. ISBN 978-1-910813-54-6.
- AA.VV., 2018. *Declaración de Granada*. [En línea]. Disponible en: https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf [Consulta: diciembre 2019].
- ABRAMS, H.E. y DOERNBERG, J.F., 1999. *Essentials of United States Taxation.* The Hague: Kluwer Law International. ISBN 9789041109644.
- ABRIL ABADÍN, E., 2005. Los Tribunales Económico-Administrativos: una institución centenaria. En: AA. VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. *Tomo I*. Valladolid: Editorial Lex Nova, pp.: 893-916. ISBN 84-8406-645-2.
- ACOSTA, P., GALERA, S. y SOLETO, H., 2014. ADR Tools in Spanish Administrative Law. En DRAGOS, D.C. y NEAMTU, B. (Ed.), 2014. *Alternative Dispute Resolution in European Administrative Law*. Berlin: Heidelberg: Springer, pp. 233-257. ISBN 978-3-642-34945-4.

- AFONSO GORRÍN, V.M., 2004. La configuración de los procedimientos de gestión tributaria. *Hacienda Canaria, nº10.* Pp.: 191-220. ISSN 1696-6945.
- AGUDO GONZÁLEZ, J., 2013. Actuación material e informalidad. El ejemplo de la concertación con la Administración. *Revista Aragonesa de Administración Pública.* Zaragoza*: núm. 41-42*. Pp.: 123-172. ISSN 1133-4797.
- AGULLÓ AGÜERO, A., 1996. La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992. En AA.VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios - Fiscales – Marcial Pons, pp.: 181-190. ISBN 84-7248-334-7.
- AGULLÓ AGÜERO, A., 1996. Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una función quasiarbitral. En: AA. VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, pp.: 277-290. ISBN 84-7248-334-7.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., 1997. Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios. En: AA. VV. *Manuel Fraga. Homenaje Académico*. *Tomo 1*. Madrid: Fundación Cánovas del Castillo. Pp.: 269-298. ISBN 84-88306-38-5.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., 2006. Las actas con acuerdo de la Inspección de los Tributos y los conceptos jurídicos indeterminados. *Crónica Tributaria, núm. 120/2006*. Pp.: 9-18. ISSN 1132-8568.
- ALEGRE ÁVILA, J.M. y SÁNCHEZ LAMELAS, A., 2018. Esbozo a modo de guion para una futura y eventual teoría sobre el Derecho administrativo. En AA.VV. *Estudios de Derecho Público en homenaje a Luciano Parejo Alfonso. Tomo II*. Valencia: Tirant lo blanch, pp.: 1177-1208. ISBN 978-84-9190-867-8.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., 1993. *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas. ISBN 84-7248-185-9; 84-8008-053-1.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., 2005. El procedimiento económico-administrativo abreviado ante órganos unipersonales. En AA. VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. *Tomo I*. Valladolid: Editorial Lex Nova. Pp.: 933-954. ISBN 84-8406-645-2.

- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., 2014. *Informe: Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado*. Barcelona: Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. ISBN 9788496758865.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (Dirs.), 2017. *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario comparado*. Madrid: Marcial Pons. ISBN 9788491230625.
- ALVAREZ ARROYO, F., 2000. El Consejo para la Defensa del Contribuyente: determinación y funciones. *Anuario de la Facultad de Derecho, numero 18*. Pp.: 115-124. ISSN 0213-988X.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., 2004. *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons. ISBN 84-9768-124-X.
- ANDRÉS AUCEJO, E., 2002. Evaluación de la litigiosidad en el "Rapporto tributario in Italia". *Rivista di Diritto Tributario Internazionale 2002/2*. Pp.: 244-278.
- ANDRÉS AUCEJO, E., 2014. Reclamo e Mediazione tributaria nel Diritto Tributario italiano. Para cuándo en España? *Revista Quincena Fiscal*. Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A., núm. 17/2014 parte Estudio. Pp.: 109-138. ISSN 1132-8576.
- ANDRÉS AUCEJO, E., 2016. Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España. *Revista de Derecho del Estado*, *nº37*. Pp.: 3-68. ISSN 0122-9893.
- ANDRÉS AUCEJO, E. y ROZAS VALDÉS, J. A., 2004. El Defensor del Contribuyente. Un estudio de Derecho Comparado: Italia y EE. UU. *Documentos, Doc. Nº5/04*. Instituto de Estudios Fiscales. Pp.: 1-32. ISSN 1578-0244.
- ARIAS VELASCO, J., 2002. Nota sobre el sistema de retribución de los Inspectores de Hacienda. *Revista Quincena Fiscal, núm. 5/2002*. Pp.: 43-46. ISSN 1132-8576.
- ASÍS ROIG, A., 1999. Los recursos administrativos de reposición y de alzada. *Documentación Administrativa, nº254-255*. Pp.: 263-318. ISSN 0012-4494.
- ÁVILA, H., 2012. *Teoría de la seguridad jurídica*. Madrid: Ed. Marcial Pons, Cátedra de Cultura Jurídica. ISBN 9788497689724.

- AYATS VERGÉS, M., TRIVIÑO PRIETO, F.J. Y BONET LEÓN, J., 2014. Propuestas para reducir la litigiosidad en el ámbito tributario. En: ABEL LLUCH, X. *Medidas preventivas de conflictos jurídicos en conflictos económicos inestables*. Barcelona: Edisofer. Pp.: 57-70. ISBN 978-84-942709-1-8.

- BACIGALUPO SAGGESE, M., 2016. Las potestades administrativas y la vinculación de su ejercicio al ordenamiento jurídico. Potestades regladas y discrecionales. En ALONSO REGUIRA, E. M. (Dir.). *El control de la actividad estatal I. Discrecionalidad, División de Poderes y Control Extrajudicial*. Buenos Aires: Asociación de Docentes, Universidad de Buenos Aires, pp.: 81-105. ISBN 978-987-97935-9-6.

- BAÑOS LEÓN, J.M., 2016. El recurso administrativo como ejemplo de la inercia autoritaria del Derecho Público español. En: AA.VV., 2016. *Las vías administrativas de recurso a debate: Actas del XI Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo, Zaragoza, 5 y 6 de febrero de 2016*. Madrid: INAP. Pp.: 496-518. ISBN 978-84-7351-528-5.

- BARONA VILAR, S., 2005. Fomento de las ADRs en España. (Hacia un sistema de tutela plural del ciudadano que permita la desconflictivización y la búsqueda de la paz social). *Revista Seqüência: estudos jurídicos e políticos, nº 51*. Pp.: 169-202. ISSN-e 2177-7055

- BARRILAO GONZÁLEZ, P.E., 2015. ¿Es eficaz la Agencia Tributaria?: los derechos pendientes de cobro. *Revista Quincena Fiscal, núm. 10/2015, parte Estudio*. Pp.: 115-135. ISSN 1132-8576.

- BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T. 1991. *Compendio de Derecho Financiero*. Alicante: Librería Compás, 1991. ISBN 84-86776-15-5.

- BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., 1996. La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos. En AA.VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, pp.: 199-210. ISBN 84-7248-334-7.

- BOUVIER, M., 2004. *Introduction au droit fiscal general et à la théorie de l'impôt. 6e édition*. París: LGDJ. ISBN 978-2-275-06538-0.

- BRUNELLA, B., 2012. Mediazione e reclamo: due istituti inutili. *Rivista de Diritto Tributario, fsc. 10*. Pp.: 863-873. ISSN 1121-4074.
- CALVO ORTEGA, R., 2009. *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General. II. Derecho Presupuestario. Decimotercera Edición*. Navarra: Thomson-Reuters, Civitas. ISBN 9788447033065.
- CALVO ORTEGA, R., 2012. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*. Cizur Menor: Navarra: Civitas Thomson Reuters. ISBN 9788447039319.
- CALVO VERGEZ, J., 2014. La aplicación de la orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas. *Revista Quincena Fiscal num.17/2014.* Edición digital sin paginar. ISSN 1132-8576.
- CARBAJO VASCO, D., 2015. Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores (Segunda edición). *Documentos.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. *Nº4/2015.* Pp.: 1-171. ISSN 1578-0244.
- CARBAJO VASCO, D., 2019. El arbitraje como pretendida solución ante la inseguridad jurídica. *Documentos*., Nº 11, 2019. ISSN 1578-0244.
- CARBALLO MARTÍNEZ, G., 2013. La mediación administrativa. Algunas propuestas para su implementación en el régimen jurídico administrativo y procesal. *Revista jurídica de Castilla y León, número 29*. Edición digital sin paginar. ISSN 2254-3805.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., 2015. El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios. En GARCÍA BERRO, F. (Dir.). *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*. Pamplona: Civitas-Thomson Reuters, pp.: 169-193. ISBN 978-84-4705223-3.
- CARTA, D., 2014. Reclamo e mediazione tributaria: gli interventi del legislatore e della consulta non eliminano tutti dubbi di costituzionalità sollevati in relazione all'art. 17 bis D. Lgs. N. 546/1992. *Rivista di Dirito Tributario, fasc. 12*. ISSN 1121-4074.

- CARVALHAIS PEREIRA, T., 2013. Guia da Arbitragem Tributária: aspectos práticos. En: AA.VV. *Guia da Arbitragem Tributária.* Aledina. Pp.: 63-87. ISBN 9789724073156.
- CASADO OLLERO, G., 1981. La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco. *Hacienda Pública Española*, nº68. Pp.: 151-170. ISSN 0210-1173.
- CASADO OLLERO, G. 1993. Prólogo. En ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Madrid: IEF-Marcial Pons. Pp.: 5-25. ISBN 9788472481855.
- CASANELLAS CHUECOS, M. y OLAY DE PAZ, M.., 2013. La revisión de actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido. *Revista Quincena Fiscal* [en línea]. Número 12/2003. Edición digital sin paginar. ISSN 1132-8576.
- CASANELLAS CHUECOS, M., 2014. Reino Unido. En ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Informe: Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado*. Barcelona: Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. Pp.: 104-107. ISBN 9788496758865.
- CASAS AGUDO, D., 2010. Mecanismos de aplicación concertada del tributo en Italia: análisis de su justicia tributaria. *Nueva Fiscalidad, número 6*. Pp.: 41-109. ISSN 1696-0173
- CATARINO, J.R. y ALVES RIBEIRO CORREIA, P.M., 2017. Medios de resolución alternativa de conflictos: percepción general, satisfacción y lealtad de usuarios de centros de arbitraje en Portugal. Revista del CLAD Reforma y Democracia, nº69. Pp.: 223-252. ISSN 1315-2378.
- CAZORLA PRIETO, L. M. 1981. *Poder tributario y Estado contemporáneo*. Madrid: IEF, Ministerio de Hacienda. ISBN 84-7106-347-6.
- CAZORLA PRIETO, L. M., 2018. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 18ª edición*. Cizur Menor: Thomson Reuters, Aranzadi. ISBN 978-84-9197-172-6.
- CCI DE FRANCE, 2016. *Guide "Commission Nationale des Impôts" 2016*. Paris: CCI de France.

- CCI PARIS ILE-DE-FRANCE, 2016. *Saisir la Commission Départamentale des Impôts en 2016*. Paris: CCI de Paris Ile-de France.
- CEOE, 2014. *Propuestas de CEOE para la reforma fiscal*. Madrid: Comisión Fiscal de CEOE.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT), 2015. *Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Panamá. ISBN 978-9962-647-81-2.
- CHECA GONZÁLEZ, C. 1998. *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*. Valladolid: Editorial Lex Nova. ISBN 84-8406-999-0.
- CHECA GONZÁLEZ, C., 2004. La injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la Nueva LGT. *Anuario de la Facultad de Derecho, Vol. XXII.* Pp.: 15-28. ISSN 0213-988-X.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., 1994. Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios. *Tribuna Fiscal, núm. 40*. Pp.: 51-62. ISSN 1130-4901.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). 2015. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Madrid: ePraxis: Fundación Impuestos y Competitividad. ISBN 9788415529330.
- COMISIÓN EUROPEA. DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA, 2016. *Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo*. Bruselas: Comisión Europea, Unión Europea.
- CORDERO GARCÍA, J. A., 2000. *La conformidad con la propuesta de regularización tributaria*. Valencia. Tirant Lo Blanch. ISBN 9788484420422.
- CORRAL GUERRERO, L., 2004. La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales, núm. 14*. Pp.: 27-43. ISSN 1131-6985.
- DESDENTADO DAROCA, E., 1997. *Discrecionalidad Administrativa y planeamiento urbanístico. Construcción teórica y análisis jurisprudencial*. Pamplona: Editorial Aranzadi. ISBN 84-8193-666-9.

- DELGADO SANCHO, C.D. 2015. La relación jurídico-tributaria. En: El Derecho [en línea]. Disponible en: https://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/relacion-juridico-tributaria_11_347680005.html [consulta: abril 2020].
- DEPARTMENT OF THE TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE, 2014. *Your Rights as a Taxpayer*. [En línea] Publication 1. Rev. 12-2014. Catalog Number 64731W. P.: 2. Disponible en: https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf [Consulta: abril 2020].
- DEPARTMENT OF THE TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE, 2016. *Taxpayer Advocate Service, Publication 1546 (Rev. 06-2016).* Catalog Number 13266S. [En línea]. Disponible en: https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1546.pdf [Consulta: septiembre 2017].
- DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., 1993. *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*. Barcelona: Ariel. ISBN 84-344-1009-5.
- DIPARTAMENTO DELLE FINANZE. DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, 2010. *Relazione di monitoraaggio sullo stato del contenzioso tributario e sull'attivita' delle Commissioni Tributarie. Anno 2009*. [En línea]. Roma. Disponible en: https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario. [Consulta: diciembre 2019].
- DIPARTAMENTO DELLE FINANZE. DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, 2019. *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attivita' delle Commissioni Tributarie. Anno 2018*. [En línea]. Roma. Disponible en: https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario. [Consulta: diciembre 2019].
- D'OCÓN ESPEJO, A.M. y CHICO DE LA CÁM RA, P., 2016. Algunas cuestiones problemáticas de la comprobación de valores: idoneidad del método empleado y liquidación de los intereses de demora. *Revista Quincena Fiscal núm.* Editorial Aranzadi, número 6/2016. Pp.: 57-88. ISSN 1132-8576.
- D'OCON ESPEJO, A.M., 2019. Medidas alternativas para la reducción de la conflictividad en la concreción de los conceptos jurídicos indeterminados empleados por la norma tributaria: en particular, la determinación del valor real de los inmuebles en el procedimiento de comprobación de valores. En: CHICO

DE LA CÁMARA, P. (Coord.). *Las medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR) en las distintas esferas del ordenamiento jurídico.* Valencia: Tirant lo Blanch, pp.: 607-638. ISBN 9788413137032.

- DORADO PICÓN, A., 2013. El arbitraje y la mediación en España. *Revista Jurídica de Castilla y León, número 29. Número monográfico.* ISSN 1696-6759.
- DORAN, R., 2010. UK considers ADR to resolve tax disputes. *International Tax Review*. Edición digital sin paginar. ISSN 0958-7594.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., 2016. La tasación pericial contradictoria. En: BOSCH CHOLBI, J. L. (Coord.). *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. Madrid: AEDAF, Wolters Kluwer, pp.: 221-240. ISBN 9788499546704.
- ESPAÑA. ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO. DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, 2006. *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria*. Cizur Menor: Ministerio de Justicia: Editorial Aranzadi. ISBN 84-9767-759-5.
- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Foro Grandes Empresas. Nota Informativa*. [En línea]. Disponible en:
- https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Nota_informativa_es_es.pdf [Consulta: abril 2020].
- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2016. *Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias. 28-10-2016*. [En línea]. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Propuesta_para_el_reforzamiento_de_las_buenas_practicas_de_transparencia_fiscal_empresarial_de_las_empresas_adheridas_al_Codi_ctubre_de_2016_.shtml [Consulta: abril 2020].
- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2019. *Memoria 2018*. [En línea]. Disponible en:

- https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2018/ANEXO__CUADROS_Y_GRAFICOS/Cuadro_n__2__Principales_declaraciones_presentadas/Cuadro_n__2__Principales_declaraciones_presentadas.html [Consulta: abril 2020].
- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2018. *Memoria 2017*. [En línea]. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2017/_Ayuda_Memoria_2017.html [Consulta: abril 2020].
- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2017. *Memoria. Año 2016*. [En línea]. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2016/_Ayuda_Memoria_2016.html [Consulta: abril 2020].
- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2016. *Memoria. Año 2015*. [En línea]. Disponible en:
- https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2015/_Ayuda_Memoria_2015.html [Consulta: abril 2020].
- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2015. *Memoria. Año 2014*. [En línea]. Disponible en:

  https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2014/_Ayuda_Memoria_2014.html [Consulta: abril 2020].
- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2014. *Memoria. Año 2013*. [En línea]. Disponible en:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2013/_Ayuda_Memoria_2013.html [Consulta: abril 2020].

- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2013. *Memoria. Año 2012*. [En línea]. Disponible en:

  https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2012/_Ayuda_Memoria_2012.html [Consulta: abril 2020].

- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2012. *Memoria. Año 2011*. [En línea]. Disponible en:

  https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Memoria_2011/Memoria_2011.shtml [Consulta: abril 2020].

- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2011. *Memoria. Año 2010.* [En línea]. Disponible en:

  https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Memoria_2010/Memoria_2010.shtml [Consulta: abril 2020].

- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2010. *Memoria. Año 2009*. [En línea]. Disponible en:

  https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Memoria_2009/Memoria_2009.shtml [Consulta: abril 2020].

- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2009. *Memoria. Año 2008*. [En línea]. Disponible en:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Memoria_2008/Memoria_2008.shtml [Consulta: abril 2020].

- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2008. *Memoria. Año 2007*. [En línea]. Disponible en:

  https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Memoria_2007/Memoria_2007.shtml [Consulta: abril 2020].

- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2007. *Memoria. Año 2006*. [En línea]. Disponible en:

  https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Memoria_2006/Memoria_2006.shtml[Consulta: abril 2020].

- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2006. *Memoria 2005.* [En línea]. Disponible en:

  https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Memoria_2005/Memoria/Memoria.shtml [Consulta: abril 2020].

- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2005. *Memoria 2004.* [En línea]. Disponible en:

  https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Memoria_2004/Memoria_2004.shtml [Consulta: abril 2020].

- ESPAÑA. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2004. *Memoria 2003.* [En línea]. Disponible en:

  https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Memoria_2003/Version_en_castellano/Version_en_castellano.shtml [Consulta: abril 2020].

- ESPAÑA. CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS, 2017. *Opinión Pública y Política Fiscal (XXXIV).* Estudio n°3184.
- ESPAÑA. COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL, 2014. *Informe*. Madrid.
- ESPAÑA. CONSEJO GENERAL EL PODER JUDICIAL, 2019. *Memoria 2019 (Correspondiente al ejercicio 2018)*. [En línea].
- ESPAÑA. CONSEJO GENERAL EL PODER JUDICIAL, 2018. *Memoria 2018 (Correspondiente al ejercicio 2017)*. [En línea].
- ESPAÑA. CONSEJO GENERAL EL PODER JUDICIAL, 2019. *Memoria 2017 (Correspondiente al ejercicio 2016)*. [En línea].
- ESPAÑA. CONSEJO GENERAL EL PODER JUDICIAL, 2019. *Memoria 2016 (Correspondiente al ejercicio 2015)*. [En línea].
- ESPAÑA. CONSEJO GENERAL EL PODER JUDICIAL, 2019. *Memoria 2015 (Correspondiente al ejercicio 2014)*. [En línea].
- ESPAÑA. CONSEJO GENERAL EL PODER JUDICIAL, 2019. *Memoria 2014 (Correspondiente al ejercicio 2013)*. [En línea].
- ESPAÑA. CONSEJO GENERAL EL PODER JUDICIAL, 2019. *Memoria 2013 (Correspondiente al ejercicio 2012)*. [En línea].
- ESPAÑA. CONSEJO GENERAL EL PODER JUDICIAL, 2019. *Memoria 2012 (Correspondiente al ejercicio 2011)*. [En línea].

  Todas ellas disponibles en: http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Memorias/ [Consulta: abril 2020].

  ESPAÑA. DEFENSOR DEL PUEBLO, 2017. *Informe anual 2016 y debate en las Cortes Generales*. Madrid. [En línea]. Disponible en: https://www.defensordelpueblo.es/informe-anual/informe-anual-2016/ [Consulta: abril 2020].
- ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA. CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, 2016. *Memoria 2015*. [En línea].

- ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA. CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, 2015. *Memoria 2014*. [En línea]. Ambas memorias disponibles en:

  https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20CDC.aspx [Consulta: abril 2020].

- ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2017. Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2016. *Documento, número* 11/2017. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. ISSN 1578-0244.

- ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA, 2017. *Plan de acción de transformación digital MINHAFP*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Función Pública. NIPO 169-17-099-6.

- ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, 2001. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria. Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. ISBN 84-8008-081-7.

- ESPAÑA. MINISTERIO DE HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, 2003. *Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Ministerio de Hacienda.

- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2019. *Memoria 2018*. [En línea].

- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2018. *Memoria 2017*. [En línea].

- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2017. *Memoria 2016*. [En línea].

- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2016. *Memoria 2015*. [En línea].

- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2015. *Memoria 2014*. [En línea].
- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2014. *Memoria 2013*. [En línea].
- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2013. *Memoria 2012*. [En línea].
- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2012. *Memoria 2011*. [En línea].
- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2011. *Memoria 2010*. [En línea].
- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2010. *Memoria 2009*. [En línea].
- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2009. *Memoria 2008*. [En línea].
- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2008. *Memoria 2007*. [En línea].
- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2007. *Memoria 2006*. [En línea].
- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2006. *Memoria 2005*. [En línea].
- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2005. *Memoria 2004*. [En línea].
- ESPAÑA. TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS, 2004. *Memoria 2003*. [En línea].

Las anteriores memorias se encuentran disponibles en:

https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx

[Consulta: abril 2020].

- ESPEJO POYATO, I., 2014. Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario. *Quincena Fiscal, núm. 10/2014. Parte Estudio*. Pp.: 45-68. ISSN 1132-8576

- ESPEJO POYATO, I. y GARCÍA NOVOA, C., 2015. La conflictividad tributaria y los medios para combatirla. En: CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Madrid: ePraxis. ISBN 9788415529330.

- ESPEJO POYATO, I., 2017. La mediación en Derecho tributario alemán. En: ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (Dirs.). *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario comparado*. Madrid: Marcial Pons.

- ESPEJO POYATO, I., 2017. Los recursos jurisdiccionales contra actos de la Administración tributaria en Alemania. En: ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (Dirs.). *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario comparado*. Madrid: Marcial Pons. ISBN 9788491230625.

- ESTEVE ESTEVE, P., 2016. Abogado colaborativo: una nueva forma de resolución de conflictos. *Revista Jurídica de Cataluña, núm. 1*. Pp.: 71-95. ISSN 1575-0078.

- ESTÉVEZ, A. M. y ESPER, S. C., 2009. Ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y administración tributaria. *SaberEs, n°1*. ISSN-e 1852-4222.

- FEDL, L. P. y FREY, B. S., 2007. Tax Compliance as the result of a psycological tax contract: the role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy, Vol. 29, n°1*. ISSN 1467-9930.

- FERREIRO LAPATZA, J. J., 1996. Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades. *Quincena Fiscal, núm. 5.* ISSN 1132-8576.

- FERREIRO LAPATZA, J. J. 2004. *La nueva ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. ISBN 9788497681155.

- FERREIRO LAPATZA J.J., 2005. *La justicia tributaria en España: informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Madrid: Marcial Pons. ISBN 9788497682107.
- FREEDMAN, J., 2016. The role of the Tax Assurance Commissioner in reviewing tax settlements. *Pinsent Masons-Tax Magazine, 13-04-2016*.
- FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD, 2014. *Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica en el ámbito de la reforma del sistema tributario español.* [En línea]. Disponible en: http://www.fundacionic.com/la-seguridad-juridica-clave-para-mejorar-el-sistema/ [Consulta: abril 2020].
- GALÁN GALÁN, A., 2010. La consolidación del principio de vinculación negativa en el ámbito local. *Revista CEMCI, número 8*. ISSN 1989-2470.
- GARCÍA BERRO, F. (Dir.). 2015. *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*. Pamplona: Civitas-Thomson Reuters. ISBN 978-84-470-5223-3.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., 1993. Introducción. En: LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.). *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Madrid: Tecnos. Pp.: 11-20. ISBN 978-84-309-2391-5 84-309-2391-8.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R., 2017. *Curso de Derecho Administrativo I. Decimoctava Edición*. Cizur Menor: Thomson Reuters. ISBN 978-84-9152-872-2.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R. 2017. *Curso de Derecho Administrativo II. Decimoctava Edición*. Cizur Menor: Thomson Reuters, Civitas. ISBN 978-84-9152-875-3.
- GARCÍA FRÍAS, M. A., 2016. Los Tribunales Económico-Administrativos en el sistema español de revisión de actos tributarios y su papel en la litigiosidad tributaria. En: AA. VV. *Lecciones de procedimiento tributario y aduanero (España – Colombia).* Cali: Restrepo & Londoño, Asesores Tributarios y Jurídicos, S.A. ISBN 978-958-59661-0-9.
- GARCÍA FRÍAS, A., 2018. La litigiosidad en la República Federal de Alemania. Su relación con las vías alternativas de resolución de conflictos. En: LAGO

MONTERO, J. M. (Dir.). *Litigiosidad fiscal: estado, causas y remedios*. Cizur Menor: Thomson Reuters – Aranzadi. Edición online no paginada. ISBN 978-84-9177-646-8.

- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M., 2005. Defensa de las Actas con acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector. *Revista Quincena Fiscal, núm. 11/2005*. Pp.: 57-63. ISSN 1132-8576.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., 2010. El procedimiento de tasación pericial contradictoria. En: BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Navarra: Editorial Aranzadi. ISBN 978-84-9903-482-9.
- GARCÍA NOVOA, C., 2000. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons. ISBN 9788472487659.
- GARCÍA NOVOA, C., 2016. La terminación convencional y el procedimiento inspector en España. En: AA. VV. *Lecciones de procedimiento tributario y aduanero (España – Colombia)*. Cali: Restrepo & Londoño, Asesores Tributarios y Jurídicos, S.A. ISBN 978-958-59661-0-9.
- GARCÍA NÚÑEZ, D., 2016. Actuaciones inspectoras: las actas con acuerdo en el ordenamiento español. En: AA. VV. *Lecciones de procedimiento tributario y aduanero (España – Colombia)*. Cali: Restrepo & Londoño, Asesores Tributarios y Jurídicos, S.A. ISBN 978-958-59661-0-9.
- GENERALITAT DE CATALUNYA. CONSELL ASSESSOR PER A LA REACTIVACIÓ ECONÒMICA I EL CREIXEMENT DE LA GENERALITAT DE CATALUÑA, 2013. *L'evasió fiscal i l'economia submergida: anàlisi i recomanacions per a la seva reducció i aflorament.* Barcelona: Generalitat de Catalunya. ISBN 9788439393016.
- GIL CRUZ, E. M., 2009. *Las Actas con Acuerdo en el Procedimiento Inspector Tributario*. Cizur Menor: Aranzadi-Thomson Reuters. ISBN 9788499032276.
- GIMENO SENDRA, V., 2003. *Introducción al Derecho Procesal*. Madrid: Ed. Colex. ISBN 8484561224.

- GONZÁLEZ ARIAS, A., 2019. Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria desde la perspectiva del derecho comparado. *Revista De Contabilidad Y Tributación, nº* 440. Pp.: 73-114. ISSN 1138-9540.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 1998. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madrid: Colex. ISBN 8478793712.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., 2007. Las actas de conformidad y las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria. En ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. (Dir.). *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson. Pp.: 463-482. ISBN 978-84-9849-030-5.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., 2010. La conciliación y la mediación en el Derecho Tributario. En GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. (Dir.). *Mediación: un método de ? conflictos. Estudio interdisciplinar*. Madrid: Colex. Pp.: 205-226. ISBN 978-84-8342-224-3.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L. 2017. Las potestades procedimentales de la Administración Tributaria en la lucha contra el fraude fiscal., En AA.VV. *Los retos del Estado y la Administración en el siglo XXI. Libro homenaje al Profesor Tomás de la Quadra-Salcedo Fernández del Castillo. Tomo I.* Valencia: Tirant Lo Blanch, pp.: 1099-1124. ISBN 9788491435822.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. 2010 (Dir.). *Mediación: un método de ? conflictos. Estudio interdisciplinar*. Madrid: Colex. ISBN 978-84-8342-224-3.
- GONZÁLEZ DE FRUTOS, U., 2010. La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria. *Crónica Tributaria*, núm. 134/2010. Pp.: 65-96. ISSN 0210-2919.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M., 2005. Ética y fiscalidad. *Ética y economía, junio 2005, n°823*. Pp.: 111-130. ISSN 0019-977X.
- HERRERA MOLINA, P. y CHICO DE LA CÁMARA, P., 2004. La relación jurídico-tributaria y las relaciones tributarias. En: PALAO TABOADA, C. (Coord.). *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: CEF. Pp.: 85-104. ISBN 84-454-1224-8.
- HERRERO DE LA ESCOSURA, P., 2016. La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional. En HERRERO DE LA ESCOSURA, P.

(Coord.). *Medidas contra el fraude fiscal internacional.* Oviedo: Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica, 4, Oviedo. Pp.: 17-64. ISBN 978-84-16343-44-7.

- HMRC, 2016. *How we resolve tax disputes. The Tax Assurance Commissioner's Annual Report 2015-16* [en línea]. Disponible en:

  https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/536912/How-we-resolve-tax-disputes_HMRC_2015-16.pdf [Consulta: septiembre 2017].

- HMRC, 2014. *Code of governance for resolving tax disputes*. [En línea]. Disponible en: http://www.hmrc.gov.uk/gds/em/attachments/code_of_governance.pdf [Consulta: septiembre 2017].

- HMRC, 2013. *How we resolve tax disputes. The Tax Assurance Commissioner's Annual Report 2012-13*. [En línea]. Disponible en:

  https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/210246/3741_Tax_Assurance_AR_accessible.pdf [Consulta: septiembre 2017].

- HMRC, 2013. *Litigation and Settlement Strategy (LSS)*. [En línea]. Disponible en:

- https://www.gov.uk/government/publications/litigation-and-settlement-strategy-lss [Consulta: septiembre 2017].

- HMRC, 2013. *Resolving tax disputes. Commentary on the litigation and settlement strategy*. [En línea]. Disponible en: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/387770/Commentary_on_litigation.pdf [Consulta: septiembre 2017].

- IBÁÑEZ GARCÍA, I., 2016. El carácter preceptivo de los recursos administrativos previos a la vía jurisdiccional: una cuestión abierta. *ECJ Leading Cases, año 2016, vol. 2*. Pp.: 1-46. ISSN 2386-5385.

- IGLESIAS CARIDAD, M., 2018. Los costes de la conflictividad para los litigantes tributarios. En: LAGO MONTERO, J. M. (Dir.). *Litigiosidad fiscal:*

estado, causas y remedios. Cizur Menor: Thomson Reuters – Aranzadi. Edición online no paginada. ISBN 978-84-9177-647-5.

- INTERNATIONAL MONETARY FUND-OECD, 2017. *Report for the G20 Finance Ministers. Tax certainty*. [En línea]. Disponible en: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf. [Consulta: abril 2020].
- JUAN LOZANO, A. M. y FUSTER ASENCIO, C., 2016. Buena Administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad. *Documentos, nº5/2016*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pp.: 1-130. ISSN 1578-0244.
- JUDICIAL APPOINTMENTS COMMISSION, 2019. *Annual report and accounts. 1 April 2018 to 31 March 2019*. London. [En línea]. Disponible en: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/818852/jac-annual-report-2018-19.pdf[Consulta: abril 2020].

LAGO MONTERO, J.M., 2007. De la litigiosidad y la justicia tributaria. En En ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. (Dir.). *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson. Pp.: 511-552. ISBN 978-84-9849-030-5.

- LAGO MONTERO, J. M. (Dir.), 2018.: *Litigiosidad fiscal: estado, causas y remedios*. Cizur Menor: Thomson Reuters – Aranzadi. ISBN 978-84-9177-647-5.
- LAURO, G. 2010. L'accertamento con adesione. *Rivista online della Scuola Superiore dell'economia e delle finanze*. *Anno VII, 2*.
- LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.). 1993. *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Madrid: Tecnos. ISBN 978-84-309-2391-5 84-309-2391-8.
- LOZANO RODRÍGUEZ, E. (Coord.). *Estudios interdisciplinarios de la tributación*. Bogotá: Universidad de los Andes.
- LOZANO RODRÍGUEZ, E. y TAMAYO MEDINA, D., 2014. Ética y tributación. En LOZANO RODRÍGUEZ, E. (Coord.). *Estudios*

interdisciplinarios de la tributación. Bogotá: Universidad de los Andes, pp. 1-73. ISBN 9789583509957.

- LOZANO RODRÍGUEZ, E. y TAMAYO MEDINA, D., 2016. Gestión de la ética en la Administración tributaria colombiana. Revista de Derecho Privado. Universidad de los Andes: Bogotá. Número 55. Pp.: 4-35. ISSNe 1909-7794
- MANZANO SILVA, E. (Coord.), 2014. *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Barcelona: Bosch Editor. ISBN 978-84-942385-0-5.
- MARELLO, E., 2000. *L'accertamento con adesione*. Torino: Ed. Giappichelli. ISBN 8834808762.
- MARÍN BENÍTEZ, G., 2017. El Derecho Tributario y la moral. Límites de la autonomía privada en el ámbito tributario. (A propósito de la STS de 19 de julio de 2016). *Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 47-2017*. Pp.: 31-38. ISSN 1578-956X.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (Dir.). 2018. *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario*. Cizur Menor: Aranzadi, Thomson-Reuters. ISBN 978-84-9197-797-1.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., 2017. El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias. *Revista de Contabilidad y Dirección*, Vol. 25. Pp.: 81-94. ISSN 1887-5696.
- MARTÍN QUERALT, J. et ALII, 2016. *Curso de Derecho Financiero y Tributario.* Madrid: Tecnos. ISBN 9788430969807.
- MARTÍN QUERALT, J. et alii, 2018. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Vigésima novena edición*. Madrid: Tecnos. ISBN 9788430974764.
- MARTÍNEZ GARCÍA, J. I., 2012. Derecho e incertidumbre. *AFD, 2012, XXVIII*. Pp.: 97-118. ISSN 0518-0872
- MARTÍNEZ HORNERO, J., 1996. La terminación convencional en el procedimiento de inspección de los tributos. En AA. VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, pp.: 211-218. ISBN 84-7248-334-7.
- MARTÍNEZ MICÓ, J.G., 2012. La reclamación económico-administrativa y el previo recurso de reposición: vías específicas de impugnación de los actos

tributarios: su configuración actual como presupuesto procesal. *Cuadernos de Derecho Local (QDL), núm. 28 febrero de 2012*. Pp.: 107-118. ISSN 1696-0955.

- MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir)., 2014. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra. 15ª Edición*. Cizur Menor: Civitas, Thomson Reuters. ISBN 9788498988987.
- MENÉNDEZ REXACH, A., 2013. Artículo 88. Terminación convencional. En AA.VV. *Comentarios a la Ley 30/1992*. Valladolid: Lex Nova, pp.: 543-553. ISBN 9788498983869.
- MINISTERIO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, 2012. *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attivita' delle Commissioni Tributarie. Anno 2012*. Roma. [En línea] Disponible en: https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario [Consulta: abril 2020].
- MIRLESS, J., 2011. *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid. ISBN 9788499611204.
- MONREAL LASHERAS, A., 2001. Los controles masivos del cumplimiento tributario. Ponencia. En: *35ª Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* [en línea]. Santiago de Chile: CIAT. [Consulta: abril 2020]. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2001/Espanol/chile35_2001_tema2_espana.pdf
- MORENO GONZÁLEZ, S., 2006. Procedimientos de revisión en materia tributaria: revisión de oficio (I). En: COLLADO YURRITA, M.A., *Derecho Tributario: Parte General.* Barcelona: Atelier Libros jurídicos, pp.: 419-444. ISBN 84-96354-89-X.
- MORENO GONZÁLEZ, S., 2007. *Técnicas convencionales en el ámbito tributario: perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier. ISBN 9788496758223.
- MOSCATELLI, M.T., 2007. *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*. Milán: Giuffrè Editore. ISBN 8814134952.

- MUÑOZ MACHADO, S., 2004. *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General I*. Madrid: Thomson Civitas. ISBN 84-470-2128-9.
- MUÑOZ MACHADO, S., 2015. *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General. Tomo XIV, La actividad regulatoria de la Administración*. Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. ISBN 978-84-340-2229-4 (vol. 14).
- NAVARRO, M. G., 2012. Discrecionalidad administrativa. *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad, nº3, septiembre 2012 – febrero 2013*. Pp.: 200-205. ISSN 2253-6655.
- NIÑO VILLAMAR, C., 1996. La finalización convencional de los procedimientos administrativos desde la perspectiva del ciudadano. En AA. VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Pp.: 87-96. ISBN 84-7248-334-7.
- NOCETE CORREA, F. J., 2010. La aplicación de los tributos: de la gestión tributaria a la colaboración social. En: AA. VV. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Cizur Menor: Aranzadi, pp. 35-52. ISBN 978-84-9903-482-9.
- OECD, 2013. *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. OECD Publishing. ISBN 978-92-64-20084-5.
- OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, R., 2017. La vía económico-administrativa: mecanismos de resolución alternativa de conflictos. La viabilidad de la vía económico-administrativa: continuidad o supresión. En: ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y ANDRÉS AUCEJO, E. (Dirs.). *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario comparado*. Madrid: Marcial Pons.
- ORTIZ CALLE, E. 1998. *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, Ediciones BOE. ISBN 9788434010260.

- ORTIZ CALLE, E., 2010. El procedimiento de comprobación limitada en la Ley General Tributaria. En AA. VV. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Cizur Menor: Aranzadi, pp.: 563-580. ISBN 978-84-9903-482-9.
- ORTIZ ESPEJO, D., 2018. *La impugnación de los tributos locales. Especial referencia a la vía económico-administrativa.* Madrid: Wolters Kluwer España. ISBN 978-84-7052-793-7.
- PALAO TABOADA, C. (Coord.), 2004. *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: CEF. ISBN 84-454-1224-8.
- PALMA DE TESO, A., 2003. Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos. En: PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F. (Coord.). *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, pp.: 15-47. ISBN 9788497680257.
- PARADA, R., 2002. *Derecho Administrativo I*. Madrid: Marcial Pons. ISBN 8472489825.
- PAREJA GARCÍA, B., 2018. El tax compliance y el cumplimiento tributario: nuevos retos empresariales. *R.E.D.S., núm. 12, enero-junio 2018*. Pp.: 152-165. ISSN-e 2340-4647.
- PAREJO ALFONSO, L. 1987. La participación en el Estado social. *Actualidad administrativa*, 5. ISSN 1130-9946.
- PAREJO ALFONSO, L. 1989. La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública. *Documentación Administrativa*, 218-219. Pp.: 15-66. ISSN 1989-8983.
- PAREJO ALFONSO, L., 1993. Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. En LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.). *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Madrid: Tecnos. Pp.: 21-41. ISBN 978-84-309-2391-5 84-309-2391-8.
- PAREJO ALFONSO, L., 1996. El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo. En: AA. VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*.

Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Pp.: 21-76. ISBN 84-7248-334-7.

- PASCUAL PEDREÑO, E., 2014. El procedimiento de comprobación limitada. En MANZANO SILVA, E. (Coord.). *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Barcelona: Bosch Editor. Pp.: 223-261. ISBN 978-84-942385-0-5.
- PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D., 2005. *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*. Madrid: Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales. ISBN 84-8008-205-4.
- PATÓN GARCÍA, G., 2003. Ideas sobre los efectos de la comprobación limitada para una futura regulación. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº248. Pp.: 131-166. ISSN 1138-9540.
- PEARLMAN, S.K., 2003. IRS fast track mediation and settlement: Certified Public Accountant. *The CPA Journal*, *June 2003*. Pp.: 68-69.
- PELÁEZ MARTOS, J.M. y GUAITA GIMENO, J.J., 2013. *Procedimientos tributarios. Gestión, Inspección, Recaudación, Sancionador y Revisión. 3ª Edición*. Valencia: Tirant Tributario. ISBN 978-84-9033-474-4.
- PÉREZ DE AYALA, J.L., 1997. *Dinámica de la relación jurídica tributaria en el Derecho Español*. Madrid: Dykinson. ISBN 84-8155-231-3.
- PÉREZ ROYO, F., 1975. El pago de la deuda tributaria. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, número 6*. Pp.: 269 y ss. ISSN 0210-8453
- PÉREZ ROYO, F., 2008. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Decimoctava edición*. Cizur Menor: Thomson-Civitas. ISBN 978-84-470-3301-0.
- PÉREZ ROYO F. y CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., 2018. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Vigésimo octava edición*. Navarra: Editorial Civitas. ISBN 978-84-49197-852-7.
- PICH, V., 2013. *Informe 7. El "sudoku" de la normativa fiscal anticrisis: el inquietante panorama de su aplicación para los contribuyentes*. Barcelona: Foment del Treball Nacional.

- PONT I CLEMENTE, J. F., 1988. Una cuestión pendiente: el conflicto entre el derecho a la intimidad y el interés público de la Administración Tributaria. *Estudios Tributarios Aplicados*, núm. 5. Barcelona: Ed. Lancuentra, pp.: 191-207.
- PONT MESTRES, M., 1990. *Estudios sobre temas tributarios actuales*. Barcelona: Universitat de Barcelona Publicacions. ISBN 84-404-0668-1.
- PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F. (Coord.). 2003. *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons. ISBN 84-9768-025-1.
- PRIETO JANO, M. J., 1994. Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales. *Anales de estudios económicos y empresariales, n°9*. Pp.: 219-242. ISSN 0213-7569.
- PWC, Tax & Legal Services, 2017. *Consenso fiscal. Las nuevas medidas tributarias para la consolidación de las finanzas públicas. Primer semestre de 2017*. PWC.
- PWC, Tax & Legal Services, 2017. *Consenso fiscal. El tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades en España. Segundo semestre de 2017*. PWC.
- RAMALLO MASSANET, J., 1996. La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias. En: AA.VV. *Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 219-246. ISBN 84-7248-334-7.
- RAMS RAMOS, L., 2018. Mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) en el ámbito del Derecho Administrativo. En CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). *Las medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR) en las distintas esferas del ordenamiento jurídico*. Valencia: Tirant lo blanch. Pp.: 659-705. ISBN 978-84-9190-112-9.
- REY QUIROGA, B. et alii, 2004. *La nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre*. Barcelona: Bosch Editor. ISBN 8476987250.
- RICHER, D., 1997. *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*. Paris. LGDJ. ISBN 9782275016171.

- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., 1976. *Introducción al Estudio del Derecho Financiero: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero.* Estudios de Hacienda Pública: Madrid. ISBN 84-7196-008-7.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., 1992. El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional. Año 12, núm. 36*. Pp.: 9-70. ISSN 0211-5743.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., 1998. Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Revista Española de Derecho Financiero, nº 100*. Pp.: 593-626. ISSN 0210-8453.
- ROMERO FLOR, L.M., 2013. Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho comparado. *Revista Técnica Tributaria, número 120*. Pp.: 37-61. ISSN 0214-6010.
- ROSEMBUJ, T., 2002. Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria. *Documento nº527.* CIAT-OEA. Pp.: 41-53.
- ROSEMBUJ, T., 2000. *La transacción tributaria*. Barcelona: Atelier.
- ROZÁS VALDÉS, J. A. 2004. Información y asistencia a los obligados tributarios. *El Fisco*, 97.
- ROZAS VALDÉS, J. A., 2014. U.S.A. (Estados Unidos de América). ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (Dir.). *Informe. Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado*. Barcelona: Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. Pp.: 108-115. ISBN 9788496758865.
- ROZAS VALDÉS, J.A., 2015. El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero. *Revista Técnica Tributaria, abril-junio*. Pp.: 65-96. ISSN 0214-6010.
- RUIZ HIDALGO, C., 2001. La transacción en el Derecho tributario español: situación actual y perspectivas de futuro: especial referencia a los procesos de reestructuración empresarial. *Quincena fiscal, nº14.* Pp.: 9-34. ISSN 1132-8576.
- SAIZ GARITAONAENDÍA, A., 2011. Mediación, Medarb y otras posibles fórmulas de gestión cooperativa de conflictos. En SOLETO MUÑOZ, H.

Mediación y resolución de conflictos: técnicas y ámbitos. Madrid: Ed. Tecnos. Pp.: 116-131. ISBN 978-84-309-7273-9.

- SAINZ DE BUJANDA, F. 1951. Estado de Derecho y Hacienda Pública. R*evista de Administración pública*, 6. Pp.: 193-212. ISSN 0034-7639.
- SAINZ DE BUJANDA, F., 1963. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., 2004. Problemas organizativos de la Administración Tributaria: insuficiencia del Derecho y solución a través de la Ética. *Impuestos, Tomo I*. Pp.: 97-106. ISSN 1578-0244.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., 2007. Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario. En: AA.VV. *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario.* Barcelona: Atelier. Pp.: 11-47. ISBN 9788496758223.
- SÁNCHEZ MORÓN, M., 1994. *Discrecionalidad administrativa y control judicial*. Madrid: Tecnos. ISBN 84-309-2458-2.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. 1996. La terminación convencional de los procedimientos administrativos. En AA. VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Pp.: 77-86. ISBN 84-7248-334-7.
- SÁNCHEZ SERRANO, L. 1997. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*. Madrid: Marcial Pons. ISBN 847248484X.
- SARDÁ, J., 2014. *La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*. GESTHA.
- SCHERER, T.M., 1997. Alternative Dispute Resolution in the Federal Tax Arena: The Internal Revenue Service Opens Its Doors to Mediation. *Journal of Dispute Resolution, Volume 1997, Issue 2.* Pp.: 215-227. ISSN 1052-2859.
- SEER, R., 1996. Contratos, transacciones y otros acuerdos en Derecho Tributario alemán. En: AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons. Pp.: 133-160. ISBN 84-7248-334-7.
- SESMA MORENO, J., 2014. La gestión de la incertidumbre tributaria en el seno de las grandes empresas como medida de prevención en la aplicación de la normativa fiscal. AA.VV. *Las medidas preventivas de conflictos jurídicos en*

contextos económicos inestables. Barcelona: Editorial Bosch. Pp.: 79-96. ISBN 978-84-942709-1-8

- SID AHMED, K., 2007. *Droits Fondamentaux du Contribuable et Procedures Fiscales. Étude comparative. Tome 2. Les droits d'origine procédurale du contribuable*. Paris: L'Harmattan. ISBN 9782296047235.
- SINGER, L., 1996. *Resolución de conflictos. Técnicas de actuación en los ámbitos empresarial, familiar y legal*. Barcelona: Ed. Paidós Mediación. ISBN 9788449302213.
- SOLER ROCH, M.T., 2015. El deber de contribuir y el derecho de propiedad en el ámbito de protección de los Derechos Humanos. En GARCÍA BERRO, F. (Dir.). *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*. Pamplona: Civitas-Thomson Reuters. Pp.: 23-51. ISBN 978-84-4705223-3.
- SOLETO MUÑOZ, H., 2011. *Mediación y resolución de conflictos: técnicas y ámbitos*. Madrid: Ed. Tecnos. ISBN 978-84-309-5132-1.
- TARLEA JIMÉNEZ, R., 2016. El Procedimiento Administrativo Común tras la Ley 39/2015. *Revista Asamblea, nº34.* Pp. 253-284. ISSN: 1575-5312.
- TEIJEIRA RODRÍGUEZ, M., 2015. Legal compliance: conceptualización en el marco de la regulación corporativa. En AA. VV. *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: Libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz*. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, pp.: 935-948. 978-84-89315-79-2.
- THURONYI, V. y ESPEJO, I., 2013. *How can an excessive volume of tax disputes be dealt with*. International Monetary Fund.
- TIPKE, K., 2002. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial, Madrid, 2002. ISBN 9788472489516.
- TWINING, W., 1993. Alternative to What? Theories of Litigation, Procedure and Dispute Settlement in Anglo-American Jursiprudence: Some Neglected Classics. *The Modern Law Review.* Blackwell Publishers, Vol. 56. Pp.: 380-392. ISSN 0026-7961.
- VALLS RIUS, A., 2010. Gestión Cooperativa de Conflictos: Medarb y otras figuras posibles. En GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. (Dir.). *Mediación: un método de ? de conflictos. Estudio interdisciplinar*. Madrid: Colex. Pp.: 91-100. ISBN 978-84-8342-224-3.

- VAQUER CABALLERÍA, M. 2018. El poder administrativo. En AA. VV. *Estudios de Derecho público en homenaje a Luciano Parejo Alfonso. Tomo II*. Valencia: Tirant lo Blanch, pp. 1243-1271. ISBN 978-84-9190-867-8.
- VELASCO CABALLERO, F. (2018). Ideas ordenadoras del Derecho administrativo. En AA.VV. *Estudios de Derecho público en homenaje a Luciano Parejo Alfonso. Tomo II*. Valencia: Tirant lo blanch, pp.: 1209-1241. ISBN 978-84-9190-867-8.
- VILLANI, M. y ROMANA SANNICANDRO, F.G., 2012. La mediazione fiscale obligatoria ex art. 17-bis D. Lgs. 546/92. *Lecce*. P.: 5. [En línea] Disponible en: http://studiotributariovillani.it/pubblicazioni/index.asp [Consulta: septiembre 2017].
- VILLAVERDE GÓMEZ, M.B., 1997. El consejo para la defensa del contribuyente. *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela, Vol. 6, nº2*. Pp.: 249-268. ISSN 1132-9947.
- WEINSTEIN, A. y PACKMAN, K.E., 2005. Fast Track Settlement – On the fast track, but to where? A practical guide to the program. *Journal of Taxation*, *November*.
- WHITEHEAD, S., 2015. *The Tax Disputes and Litigation Review*. *3rd Edition.* Great Britain: Law Business Research. ISBN 9781907606946.
- YEBRA MARTUL, P. 2007. Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional. En AA.VV. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Universidad San Pablo CEU, pp.: 383-398. ISBN 978-84-9849-030-5.
- ZAPATA GARCÍA, M. P., 2018. Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? Modelo 720 y la vulneración del Derecho de la Unión Europea. *Revista de Estudios Europeos, nº71, enero-junio*. Pp.: 339-350. ISSN-e 2530-9854.
- ZIMMERMAN, P., 2001. IRS encourages fast-track mediation: Certified public Accountant. *The CPA Journal,* May.
- ZORNOZA PÉREZ, J., 1991. Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria: art. 107. En: AA.VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda. Vol. 2*. Madrid: Ministerio de Hacienda: Instituto de Estudios Fiscales. Pp.: 1385-1410. ISBN 84-7196-930-0.

- ZORNOZA PÉREZ, J., 1996. ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español. En AA. VV. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Pp.: 161-178. ISBN 84-7248-334-7.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., 2003. Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el Derecho Comparado. En: PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F. (Coord.). *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, pp.: 359-378. ISBN 9788497680257.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., 2013. Seguridad jurídica, distribución de competencias y resolución de conflictos en materia tributaria. En: *Memorias 2013, XXXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Tomo I*. Bogotá: ICDT, pp.: 3-32.
- ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., 2008. Tres temas tributarios para la polémica. En: AA.VV. *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pp.: 319-344. ISBN 978-84-8008-275-4.

b) Jurisprudencia revisada.

- **Sentencias del Tribunal Constitucional.**

- Número 11/1981, de 8 de abril. (BOE núm. 99, de 25 de abril de 1981).

  El contenido esencial de un derecho fundamental es aquella parte del mismo absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles resulten efectivamente protegidos. El mismo debe ser determinado en el caso del ejercicio concreto de cada derecho, en conexión con otros intereses constitucionalmente protegidos.

- Número 2/1982, de 29 de enero. (BOE núm. 49, de 26 de febrero de 1982).
  Todo derecho tiene sus límites, que vienen establecidos directa o indirectamente por la norma fundamental. Por ello, debe ponderarse y evaluarse los intereses y bienes constitucionalmente protegidos, al efecto de delimitar el ejercicio de los derechos en cada caso concreto.

- Número 76/1983, de 5 de agosto. (BOE núm. 197, de 18 de agosto de 1983).

  Sobre el alcance y contenido del artículo 149.1.18ª de la CE, que establece la competencia exclusiva del Estado para establecer las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios, incluyendo el procedimiento administrativo, en tanto reglas maestras del funcionamiento del conjunto de las administraciones.

- Número 18/1984, de 7 de febrero. (BOE núm. 59, de 09 de marzo de 1984).

  El reconocimiento de derechos económicos y sociales por el Texto constitucional da lugar a la intervención del Estado en acción mutua con la sociedad. Como contraparte a tales derechos, se establece el cumplimiento de determinados deberes, como los tributarios, al objeto de garantizar el efectivo ejercicio de los antedichos derechos.

- Número 110/1984, de 26 de noviembre. (BOE núm. 305, de 21 de diciembre de 1984).
  El cumplimiento del deber de contribuir, en consonancia con el artículo 31.1 de la CE, y la garantía de distribución equitativa de los gastos públicos, puede dar lugar a modular o limitar el ejercicio del derecho fundamental a la intimidad.

- Número 22/1984, de 17 de febrero. (BOE núm. 59, de 09 de marzo de 1984).

  Los derechos y libertades constitucionalmente reconocidos no son ilimitados, sino que existen ciertos fines sociales, constitucionalmente reconocidos, que limitan el ejercicio. Ejemplo de ello es la delimitación establecida para el derecho de propiedad por el artículo 33.2 de la CE.

- Número 19/1987, de 17 de febrero. (BOE núm. 54, de 04 de marzo de 1987).
  El sistema tributario requiere que exista cierta dosis de homogeneidad básica, que viene justificada por los artículos 31.1 y 31.3 de la CE, en tanto exigencia de cumplimiento del principio de igualdad de los españoles.

- Número 227/1988, de 29 de noviembre. (BOE núm. 307, de 23 de diciembre de 1988).

  Una competencia autonómica, de carácter genérico, no puede desconocer la competencia específica del Estado en materia de régimen jurídico común de las Administraciones públicas, establecida por el artículo 149.1.18ª de la CE, en tanto garantía de una homogeneidad básica y común a todas las administraciones.

- Número 76/1990, de 26 de abril. (BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990).
  El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos justifica la existencia de limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales, posicionando al ciudadano en una situación de sujeción-colaboración con la Administración, que garantice el cumplimiento del deber de contribuir.

- Número 150/1990, de 4 de octubre. (BOE núm. 266, de 06 de noviembre de 1990).
  La exigencia de claridad normativa viene justificada por el cumplimiento de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, de tal manera que la garantía de certeza del Derecho permita a los ciudadanos saber a qué atenerse.

- Número 221/1992, de 11 de diciembre. (BOE núm. 16, de 19 de enero de 1993).

  El principio de reserva de ley en materia tributaria (artículo 31.3 de la CE) debe interpretarse con carácter flexible, lo que da lugar a promover una reserva relativa. La ley deberá comprender la creación *ex novo* de los tributos y la determinación de sus elementos esenciales, sin perjuicio del desarrollo reglamentario que se establezca.

- Número 116/1994, de 18 de abril. (BOE núm. 117, de 17 de mayo de 1994).

  El sistema tributario debe regirse por unos principios generales comunes que garanticen la homogeneidad básica que dé lugar a configurar un régimen tributario de carácter unitario.

- Número 185/1995, de 14 de diciembre. (BOE núm. 11, de 12 de enero de 1996).

  El principio de legalidad en materia tributaria ejerce de garantía de autoimposición de la comunidad a sí misma, de tal modo que la imposición coactiva de una prestación patrimonial a los ciudadanos cuenta con la voluntaria aceptación por parte de sus representantes.

- Número 134/1996, de 22 de julio. (BOE núm. 194, de 12 de agosto de 1996).

  El principio de igualdad exige la equidad en el reparto de la carga tributaria, de tal manera que la ausencia de un criterio razonable en el reparto de las cargas puede vulnerar los principios de igualdad y generalidad tributarias.

- Número 192/2000, de 13 de julio. (BOE núm. 192, de 11 de agosto de 2000).
  Existe conexión entre los artículos 133.1, 149.1.14ª y 157.3 de la CE, por cuanto determinan que el Estado no solo es competente para regular sus propios tributos, sino también para establecer un marco general y homogéneo de todo el sistema tributario, en el que se incluye la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas.

- Número 194/2000, de 19 de julio. (BOE núm. 192, de 11 de agosto de 2000)
  Declaración de inconstitucionalidad del artículo 14.7 de la Ley de ITPyAJD, conforme al cual el valor comprobado por la Administración, en el caso de transmisiones onerosas por actos *inter vivos,* vinculará a adquirente y transmitente, siempre que exceda del 20% la diferencia entre el valor declarado y el comprobado, toda vez que tal presunción *iuris et de iure*, conculca los principios de capacidad económica y justicia tributarias.

- Número 96/2002, de 25 de abril. (BOE núm. 122 de 22 de mayo de 2002).
  El principio de igualdad ante la ley tributaria se encuentra vinculado a los principios tributarios del artículo 31.1 de la CE, que vinculan no solo a ciudadanos, sino también a los poderes públicos. Así pues, el cumplimiento del deber de contribuir pasa por la exigencia del cumplimiento del principio de generalidad, debiendo comprender este a todos aquellos sujetos que exterioricen manifestaciones de capacidad económica en sus relaciones con el territorio español.

- Número 150/2003, de 15 de julio. (BOE núm. 193 de 13 de agosto de 2003).

  Tal como ya se ha puesto de manifiesto en otras Sentencias del TC (entre otras, 221/1992, de 11 de diciembre), la reserva de ley tributaria no debe interpretarse como reserva absoluta, sino relativo. El grado de concreción exigible a la ley no afecta de igual modo a todos los elementos del tributo. Así, la colaboración reglamentaria puede ser mayor respecto de las tasas, que en relación con otros elementos esenciales como el hecho imponible.

- Número 10/2005, de 20 de enero. (BOE núm. 41, de 17 de febrero de 2005).
  El mandato constitucional del artículo 31.1 de la CE vincula a ciudadanos y poderes públicos, por cuanto los primeros se encuentran sujetos al deber de contribuir, mientras que los segundos se encuentran obligados a exigir el cumplimiento de tal obligación, siempre que exista una situación que revele una capacidad económica que haya de ser sometida a tributación, salvo que quede justificada la exención o bonificación fiscal.

- Número 164/2005, de 20 de junio. (BOE núm. 173, de 21 de julio de 2005).
  En el ámbito del régimen sancionador tributario rige el principio de culpabilidad, bien por dolo, culpa o negligencia, de modo que no cabe el régimen de responsabilidad objetiva, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado, por cuanto tal presunción de culpabilidad supone una presunción de inocencia (24.2 de la CE).

- Número 233/2005, de 26 de septiembre. (BOE núm. 258, de 28 de octubre de 2005).

  El derecho fundamental a la intimidad (artículo 18 de la CE) no ostenta carácter absoluto e ilimitado, sino que se encuentra limitado por el ejercicio de otros derechos fundamentales y otros bienes jurídicos protegidos, tales como la contribución equitativa al sostenimiento de los gastos públicos y, en consonancia, la lucha contra el fraude fiscal.

- Número 36/2006, de 13 de febrero. (BOE núm. 64, de 16 de marzo de 2006).

  El deber de motivar de los actos públicos, incluidas las resoluciones judiciales, se encuentra encuadrado en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (artículo 24 de la CE), por cuanto constituye la garantía frente a la arbitrariedad y la irrazonabilidad de los poderes públicos.

- Número 77/2007, de 16 de abril. (BOE núm. 123, de 23 de mayo de 2007)

  Sobre la pertinencia de la admisión de la prueba pericial judicial en la impugnación de una comprobación de valores, en aras a garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de la evitación de la indefensión, de una parte y, de otra, de utilizar los medios de prueba admitidos en Derecho que el justiciable considere oportunos para su defensa.

- Número 19/2012, de 15 de febrero. (BOE núm. 61, de 12 de marzo de 2012).

  El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituye la pieza básica primordial del sistema tributario español, por cuanto personifica la carga fiscal conforme a una lectura conjunta de los principios del artículo 31.1 de la CE, que conduce a la consecución de un sistema tributario justo.

- Número 140/2016, de 21 de julio. (BOE núm. 196, de 15 de agosto de 2016).

  Declaración de inconstitucionalidad del artículo 7 de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, por vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la CE).

- Número 26/2017, de 16 de febrero. (BOE núm. 72, de 25 de marzo de 2017). Declaración de inconstitucionalidad de los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en aquellos casos en que sometan a tributación situaciones en que no existan incrementos de valor, por cuanto vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE.

- Número 37/2017, de 1 de marzo. (BOE núm. 83, de 07 de abril de 2017). Declaración de inconstitucionalidad de los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Álava, en aquellos casos en que sometan a tributación situaciones en que no existan incrementos de valor, por cuanto vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE.

- Número 59/2017, de 11 de mayo. (BOE núm. 142, de 15 de junio de 2017). Declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), en aquellos casos en que sometan a tributación situaciones en que no existan incrementos de valor, por cuanto vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE.

- Número 72/2017, de 5 de junio. (BOE núm. 168, de 15 de julio de 2017). Declaración de inconstitucionalidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, en aquellos casos en que sometan a tributación situaciones en que no existan incrementos de valor, por cuanto vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE.

- Número 73/2017, de 8 de junio. (BOE núm. 168, de 15 de julio de 2017). Declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, conocida

comúnmente como “Ley de Amnistía Fiscal”, por vulnerar el deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 de la CE, por cuanto altera la carga tributaria que debe regirse de acuerdo con los principios contenidos en tal precepto constitucional.

- **Sentencias del Tribunal Supremo.**

- Número 8479/1995, de fecha 14 de febrero (sin referencia del número de recurso).

  El requerimiento a terceros, efectuado por la Administración en el curso de la actividad comprobatoria, deberá regirse por el principio de proporcionalidad, de modo que conocer información obtenida de terceros sea presupuesto imprescindible para que la Administración tributaria desarrolle con eficacia el procedimiento de comprobación correspondiente.

- Número 2466/1997, de fecha 9 de abril 1997, recurso 744/1993.
  La discrecionalidad técnica supone conferir, por parte del legislador, un margen de decisión para apreciar, entre alternativas justas y bajo criterios de oportunidad económica y social, susceptibles de control jurisdiccional, cuál es el interés general protegible en cada caso concreto.

- Número 4408/2000, de fecha 30 de mayo de 2000, recurso 6755/1994.

  El principio de discrecionalidad parte de la existencia de diversas soluciones jurídicas posibles, entre las que la Administración debe tomar una decisión, mientras que, en la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, se requiere un proceso intelectivo, que da lugar a hallar una única solución justa.

- Número 6663/2000, de 23-09-2000, recurso 3668/1994.

  Sobre la capacidad de revisión de todos los actos de la Administración tributaria por parte de los órganos jurisdiccionales del orden contencioso-administrativo, incluyendo los expedientes de tasación pericial contradictoria desarrollados en el seno de un procedimiento de comprobación de valores, que solo tendrá efectos en el ámbito administrativo, pero no en el jurisdiccional.

- Número 7927/2004, de fecha 9 de diciembre de 2004, recurso 7893/1999.

  La unidad del sistema tributario, como salvaguarda instrumental de la identidad básica del deber de contribuir y del principio de igualdad de los españoles, no es incompatible con la autonomía presupuestaria de las Comunidades Autónomas, ni con la pervivencia de los sistemas forales reconocidos por la Constitución Española.

- Número 7068/2006, de fecha 25 de octubre de 2006, recurso 5299/2001.

  El procedimiento en el caso de suscripción de actas de disconformidad se caracteriza por ser un expediente contradictorio con tres trámites esenciales: informe ampliatorio de la Inspección, en que se detallen las actuaciones; el derecho del obligado a examinar el expediente, proponer y practicar las pruebas necesarias; y derecho fundamental a formular las alegaciones que considere pertinentes.

- Número 3050/2008, de fecha 6 de junio de 2008, recurso 146/2004.
  El principio de presunción de inocencia se extiende también al ejercicio de la potestad administrativa, de modo que no cabe la sanción por el mero resultado. Así pues, la Administración debe probar no solo que los hechos son constitutivos de infracción, sino también la culpabilidad del obligado, justificativa de la imposición de sanción, así como las circunstancias concurrentes a los efectos de su graduación.

- Número 2402/2011, de fecha 29 de abril de 2011, recurso 3784/2007.
  El enjuiciamiento de los actos administrativos supone el control de legalidad de la actuación llevada a cabo por la propia Administración, siendo el resultado de tal control, vinculante para el ente público. Una vez sometido a control jurisdiccional el acto administrativo, no cabe ejercer la acción de nulidad frente a la propia Administración, toda vez que supondría una pretensión de revisión que supone una sustitución de la decisión administrativa cuya legalidad se ha confirmado judicialmente.

- Número 3810/2011, de fecha 1 de junio de 2011, recurso 855/2007.

  Las actas inspectoras deben contener los datos necesarios para evitar la indefensión del contribuyente, por lo que deben relatar los hechos y fundamentos de la propuesta de resolución, así como las circunstancias atinentes al caso, al objeto de conocer de forma singularizada las infracciones tributarias y criterios de graduación aplicados para cuantificar las sanciones.

- Número 8407/2011, de fecha 7 de diciembre, recurso 71/2010.

  La aplicación del método de comprobación de valores establecido en el artículo 57.1.g) de la LGT ("valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria") no requiere una carga o motivación adicional para la Administración.

- Número 1140/2012, de fecha 26 de enero de 2012, recurso 4318/2008.
  Tanto la Constitución Española como el resto del ordenamiento jurídico configura un sistema tributario de carácter unitario, en el que la LGT constituye la norma de procedimiento administrativo tributario común, aplicable a todas las Administraciones. Si bien tal sistema no es incompatible con las especialidades propias de los regímenes forales, no puede dar lugar a que las Juntas Generales de Gipuzkoa regulen un sistema de revisión de los actos en vía administrativa que difiera del común establecido en la LGT.

- Número 6259/2012, de fecha 20 de septiembre de 2012, recurso 4868/2009.
  El deber de motivación de los actos administrativos es garantía para evitar la indefensión del administrado. La retroacción de actuaciones ante la insuficiencia de motivación de los actos, en tanto defecto formal, no es ilimitado, sino que se encuentra sujeta al plazo de prescripción.

- Número 350/2015, fecha 22 de enero de 2015, recurso 1709/2012.
  Los requerimientos de información a terceros deben contener una motivación singularizada en que se justifique la necesidad de la obtención de la información requerida. Por ello, no cabe efectuar requerimientos de carácter genérico y

ausentes de concreción para cumplimentar la información por captación, a tenor de lo establecido en el artículo 93.2 de la LGT.

- Número 5306/2015, de fecha 26 de noviembre de 2015, recurso 3369/2014.
  Las valoraciones practicadas por la Administración deben ser fundadas y motivadas de forma singularizada, al objeto de evitar la indefensión del obligado tributario. No cabe la realización de informes periciales genéricos e indeterminados, sin justificación de la ausencia de reconocimiento personal del bien objeto de comprobación por parte del perito.

- Número 842/2018, de fecha 23 de mayo de 2018, recurso 1880/2017.
  La tasación pericial contradictoria no es una carga para el interesado que se oponga a la valoración contenida en el acto de liquidación de la Administración, sino que es un mecanismo potestativo. Tanto en sede administrativa como jurisdiccional, el interesado podrá utilizar todos los medios de prueba válidos en Derecho que considere oportunos para rebatir el valor que sirve de base al acto de liquidación.

- Número 473/2020, fecha 18 de mayo de 2020, recurso 3522/2017.
  El interesado podrá utilizar todos los medios de prueba admitidos en Derecho para oponerse a la valoración efectuada por la Administración y contenida en su acto de liquidación. La utilización de la tasación pericial contradictoria será, en todo caso, potestativa para el interesado, sin que constituya una carga para el mismo.

- **Sentencias de la Audiencia Nacional.**

- Número 1829/2019, de fecha 17 de abril de 2019 (recurso 866/2016).
  Los principios de seguridad jurídica y confianza legítima ostentan especial relevancia bajo el actual sistema de autoliquidaciones masivas que rige en el Derecho Tributario español. Bajo este sistema, entra dentro del ámbito del principio de irretroactividad la aplicación, por parte del obligado, de criterios dictados por la Administración, aun cuando existan posteriores cambios de criterio, salvo que el nuevo resultase más favorable para el obligado.

- **Sentencias del TSJ de Madrid.**

- 111/2019, de fecha 31 de enero de 2019 (recurso 477/2017).

  El dato relativo al consumo eléctrico anual de un hogar, facilitado por las compañías eléctricas a través del modelo 159, no es prueba inequívoca de la residencia permanente y efectiva en una vivienda y, por tanto, de considerarla habitual a efectos de aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual, establecida por la Ley de IRPF.

- **Tribunal de Conflictos de Jurisdicción.**

- Número 13/2012, de fecha 11 de diciembre de 2012 (conflicto de jurisdicción 4/2012; BOE núm. 31, de 5 de febrero de 2013).

  El principio de *vis atractiva* y, en consonancia, el carácter universal del concurso de acreedores justifica que la jurisdicción mercantil sea competente para conocer todas las materias atinentes al concurso. Por tanto, el juez concursal conocerá de las ejecuciones y apremios con carácter exclusivo y excluyente, con independencia del órgano que las hubiera ordenado, el cual deberá suspender las actuaciones, una vez producida la declaración del concurso.

- **Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.**

- De fecha 16 de diciembre de 1992, asunto Niemietz contra Alemania.

  Sobre la justificación, en el marco de las excepciones establecidas en el artículo 8 del CEDH, sobre el derecho al respeto a la vida privada y familiar, del registro de domicilios profesionales, al objeto de prevenir la comisión de ilícitos financieros.

- De fecha 25 de febrero de 1993, asunto Funke contra Francia.

  Sobre la legitimidad de las medidas de entrada y registro domiciliario a los efectos de la investigación de la comisión de ilícitos fiscales y su adecuación al artículo 8 del CEDH, sobre el derecho al respeto a la vida privada y familiar.

- De fecha 9 de noviembre de 1999, Caso Spacek contra República Checa.
  Sobre la limitación del derecho de la propiedad, a tenor de lo establecido en el artículo 1 del Protocolo adicional primero, por cuestiones de interés general y, en concreto, con motivo del establecimiento de leyes tributarias accesibles y previsibles.

  - **Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.**

- De fecha 8 de mayo de 2014, Caso H.N. contra *Minister for Justice.*
  El artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE establece el derecho a una buena administración, que constituye un principio general del Derecho de la Unión. En la medida en que los Estados miembros pongan en práctica el Derecho Comunitario, deberán cumplir las exigencias derivadas de tal derecho y, en concreto, el tratamiento imparcial y en un plazo razonable de los asuntos administrativos.

- Sentencia del TJUE de 20 de diciembre de 2017, Caso Reino de España contra Consejo de la Unión Europea.
  El derecho a la buena administración, consagrado en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, constituye un principio general del Derecho Comunitario, que supone el desarrollo de los procedimientos bajo los parámetros de equidad e imparcialidad objetiva.

- De fecha 21 de enero de 2020, dictada por la Gran Sala, asunto C-274/14.

  El Tribunal Económico-Administrativo Central no cumple las exigencias de independencia e imparcialidad para ser considerado "órgano jurisdiccional" a los efectos reseñados por el artículo 267 del TFUE, por lo que no se encuentra legitimado para interponer cuestiones de prejudicialidad.