

DOCUMENTOS DE TRABAJO

11/2019

VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario
“Una estrategia global al servicio de la reducción de la
conflictividad en materia tributaria”

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO (coordinadora)

Instituto de Estudios Fiscales



ÍNDICE

Presentación, por CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO

Programa

PONENCIAS

La conflictividad en los delitos y en las infracciones tributarias, por CÉSAR GARCÍA NOVOA (Universidad de Santiago de Compostela)

Conciliación y mediación judicial tributaria, por JOSÉ A. ROZAS (Universitat de Barcelona)

COMUNICACIONES

El incierto futuro de la declaración de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720) tras el dictamen motivado de la Comisión Europea de 15 de febrero de 2017, por JUAN CALVO VÉRGEZ (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura)

El arbitraje como pretendida solución ante la inseguridad jurídica, por DOMINGO CARBAJO VASCO (Inspector de Hacienda del Estado. Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Agencia Estatal de Administración Tributari)

Los recursos y reclamaciones y su capacidad como instrumento de reducción de la conflictividad ante los tribunales de justicia, por PEDRO ÁNGEL COLAO MARÍN (Catedrático de Escuela Universitaria de Derecho Financiero y Tributario. Departamento de Ciencias Jurídicas. Universidad Politécnica de Cartagena)

Actuaciones arbitrales y Tribunal de la Unión, por ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO (Universidad de Valencia)

Responsabilidad penal de las personas jurídicas: programa de cumplimiento efectivo de la empresa y delitos fiscales, por MARÍA LUISA FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS (Profesora Titular. Universidad Internacional de La Rioja)

Sobre el procedimiento relativo a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, por ROSA GALAPERO FLORES (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura)

La resolución amistosa de los litigios tributarios en España, por JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS (Ponente del Tribunal Económico-Administrativo Central. Profesor de Derecho Tributario en la UNED)

Los acuerdos previos de valoración como mecanismo para evitar la conflictividad derivada de las operaciones vinculadas, por JAIME GARCÍA PUENTE (Graduado en Derecho. Doctorando en la Universidad de Oviedo)

Mecanismos extraordinarios de reducción de la conflictividad tributaria en vía económico-administrativa y judicial: la *pace fiscale* italiana, por ALBERTO GIL SORIANO [Abogado en Uría Menéndez. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Pompeu Fabra (Barcelona)]

Conflictividad judicial y comprobación de valores. Una experiencia fallida, por ANA I. GONZÁLEZ GONZÁLEZ (CEU de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo)

Conciliación y mediación judicial tributaria

JOSÉ A. ROZAS

Profesor acreditado a Cátedra

Sección de Derecho Financiero y Tributario/Institut TransJus. Universitat de Barcelona

“La Administración no emplea jamás la astucia, los recursos arteros de un litigante, no tiene interés en aprovechar los errores y descuidos del contrario; su más ardiente deseo es conciliar con el cumplimiento de sus deberes, no sólo el derecho, si que también el simple interés de cualquier ciudadano.”

JOAQUÍN ABELLA

Tratado de Derecho administrativo español, III, 1998, (p. 197)¹

1. El marco conceptual. 2. La conciliación judicial. 2.1. Aspectos procesales. 2.2. Materias susceptibles de conciliación. 3. La mediación intrajudicial. 4. El consenso en el delito fiscal. 5. Soluciones comparadas. 5.1. Los puntos de encuentro. 5.2. Alemania e Italia. 6. A modo de conclusiones.

RESUMEN. Parece ya unánime la percepción de que el índice de litigiosidad que aqueja al Derecho tributario español –desde hace demasiado tiempo considerable– obedece a causas sistémicas de muy diverso orden. Debería de tratar de reducirse, pues, recurriendo a medidas a aplicar en todas las fases de la controversia: Desde su génesis, en los procedimientos de aprobación de la normativa, hasta su gestación en los de aplicación de los tributos, para intentarlo, también, en su fase final de resolución, en los procesos jurisdiccionales en los que finalmente se haya encarinado.

El presente trabajo centra su atención en la exploración de las vías de conciliación y mediación intrajudicial (art. 77 LJCA) que se contemplan en la ordenación de los procesos contencioso-administrativos, con una referencia colateral a lo que se prevé en el proceso penal respecto de los supuestos de delito fiscal. Partiendo de su regulación en Derecho positivo (epígrafes 2 a 4) se examina la realidad actual, a la luz del Derecho comparado (epígrafe 5), para finalizar con algunas conclusiones sobre su virtualidad actual y la formulación de propuestas sobre su eventual reforma (epígrafe 6).

1. EL MARCO CONCEPTUAL

La literatura tributaria española de los últimos años ha recalado reiteradamente en el estudio de lo que, usando la expresión en inglés, se denomina, con carácter general, *ADR (Alternative Dispute Resolution)*, sobre la mediación y el arbitraje, en particular, como, en general, sobre las fórmulas de participación del contribuyente, de transacción y consenso, en la determinación de la deuda tributaria². Bajo este paraguas conceptual es frecuente que se cobijen realidades de muy

¹ Citado por A. NIETO, “Los orígenes de lo contencioso-administrativo en España”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 50, p. 37.

² Buena parte de la producción científica al respecto tiene un origen común en la Universidad de Barcelona, casi en su totalidad en obras colectivas: AGULLÓ AGÜERO, A., y ELORRIAGA PISARIK, G. (coords.), *Convención y arbitraje en Derecho tributa-*

diverso contenido por cuanto las soluciones “alternativas” que en Derecho cabría dar a la resolución de un conflicto pueden ser de todo orden y condición, tanto sustantivas como procesales u organizativas: Comenzando por operar en su origen –normativo o aplicativo– para tratar de evitar que se desencadene.

Brevemente, pues, conviene dedicar unos párrafos, siquiera, a delimitar el perímetro de este trabajo, fijando a vuela pluma el marco conceptual en el que se incardina. Esta sencilla tarea de clarificación del lenguaje facilitará comprender el plano en el que se ubica, empezando por prescindir de otras realidades tangenciales que no van a ser objeto de atención.

Un proceso de conciliación tributaria comporta la participación del contribuyente en la formalización del contenido de la resolución judicial con la que se ponga fin a la misma. Ciertamente, el contribuyente habrá podido participar, previa y formalmente, en la génesis última y en el desarrollo posterior de la controversia, en todas y cada una de sus fases de gestación:

- i) En la elaboración de la norma cuya aplicación ha desencadenado la controversia, es decir, en la fase de información pública que a la misma precedió (art. 83 LPA³).
- ii) En su interpretación, habiendo formulado una consulta por escrito (arts. 88-89 LGT⁴), que, aunque en nuestro ordenamiento no es así, en otros ordenamientos –como en algunas modalidades de *interpello* en Italia, o de *tax ruling*, en otros países, por ejemplo– está prevista una fase de instrucción –de audiencia y contradicción–.
- iii) En la delimitación de los valores a los que se atenderá en la cuantificación de la base imponible del tributo, como ocurre en los acuerdos previos de valoración en operaciones vinculadas, en la valoración de inmuebles, o en la de intangibles o en los planes de amortización (arts. 90-91 LGT).
- iv) Como, ya en la fase de aplicación del tributo –en el procedimiento de inspección– habiendo finalizado las actuaciones mediante la suscripción de un acta con acuerdo (art. 155 LGT).

Todas estas actuaciones, previstas en Derecho tributario español⁵, se enmarcan en lo que el Derecho administrativo identifica como modalidades de participación del ciudadano en los pro-

rio, Marcial Pons, 1996; ROSEMBUJ, T., *La Transacción tributaria: discrecionalidad y actos de consenso*, Atelier, 2000; PONT MESTRES, M., y PONT CLEMENTE, J.F. (coords.), *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Marcial Pons, 2003; FERREIRO LAPATZA, J. J. (IP del Grupo de investigación “Derecho tributario y Política fiscal”), *La justicia tributaria en España: Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, Marcial Pons, 2005; ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (dir.), *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho comparado*, Col·legi oficial de Gestors Administratius de Catalunya, 2014. Otras dos obras colectivas recientes han seguido en esta línea, siempre poniendo un particular acento en la perspectiva de Derecho comparado, y con referencia, también, a otros sectores del ordenamiento: ALONSO GONZÁLEZ, L. M., y ANDRÉS AUCEJO, E. (dirs.), *Resolución alternativa de conflictos en Derecho tributario comparado*, Marcial Pons, 2017; CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.), *Las medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR) en las distintas esferas del ordenamiento jurídico* 2.ª ed., Tirant Lo Blanch, 2019.

³ Ley de Procedimiento Administrativo, núm. 39, de 1 de octubre de 2015.

⁴ Ley General Tributaria, núm. 58, de 28 de diciembre de 2003.

⁵ Buena parte de ellas, en el marco de la aplicación de los tributos, ya hace tiempo excelentemente tratadas por M. L. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, 1998. En la fase de la

cedimientos administrativos y en su terminación convencional (art. 86 LPA). Se trata, con todo, de realidades que, teniendo en común con la conciliación judicial el hecho de que son, también, manifestaciones de la participación del ciudadano en la configuración de un acto de Derecho público, son previas a la formalización del acto administrativo, o incluso se ubican en la elaboración de la disposición general que lo rige. Es, sin duda, el ámbito en el que la participación del ciudadano en la génesis de la norma y del acto de aplicación de la misma puede contribuir de forma más eficaz a evitar la controversia, actuando en su gestación, en línea con lo que en la política sanitaria se llamaría “medicina preventiva”. La conciliación judicial se incardina, por el contrario, en el desarrollo de un proceso jurisdiccional en el que se ha puesto en entredicho la validez de un acto administrativo firme. Se ha producido ya, pues, una decisión administrativa en torno a la cuestión controvertida, que, en tanto que firme, está dotada de ejecutividad. Ya no se está en el ámbito de la prevención –siempre más eficaz en relaciones masivas como las tributarias– sino en el de la terapia curativa⁶.

En Derecho tributario español, además, se da la circunstancia, ciertamente peculiar, de que se superponen dos jurisdicciones obligatorias –una administrativa y otra propiamente judicial– en el proceso de revisión de la validez de los actos tributarios. De hecho, las primeras manifestaciones de justicia administrativa moderna que cabe identificar en el Derecho público español aparecen en relación con la revisión de contribuciones públicas, tributarias, nada menos que en 18217. La historia del modelo español de administración de justicia en lo relativo a las Administraciones públicas es la de la tensión y alternancia entre el sistema de justicia retenida –a imagen del Consejo de Estado francés– y el de justicia delegada, siguiendo el modelo judicialista, de corte germánico. Pues bien, lo cierto es que la fortaleza de la vía económico-administrativa como modelo de revisión retenida en el ámbito tributario –que así se formaliza con la Ley Camacho, de 31 de diciembre de 1881, cuyo valedor tuvo una notable influencia en la, posterior en el tiempo, Ley Santamaría de Paredes, del contencioso administrativo, de 13 de septiembre de 1888– le ha

aplicación de los tributos, preparatoria del eventual acto administrativo de liquidación, el margen para la transacción de naturaleza contractual es objetivamente más amplio que en la de su revisión. En ambos casos, de todos modos, estamos ante actuaciones encaminadas al esclarecimiento de los hechos y de su calificación jurídica, preparatorias de la emisión –o revisión, en el caso de la conciliación judicial– del acto de liquidación, y no ante un contrato bilateral y sinalagmático cuyo objeto sea el crédito tributario. Otra obra temprana en el tratamiento de la cuestión en la literatura española es la de SERRANO ANTÓN, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas convencionales*, AEDAF, Madrid, 1996.

⁶ El proponer un paralelismo entre las políticas de participación de los ciudadanos en el actuar administrativo como medidas de prevención de la enfermedad, frente a las de revisión de los actos como tratamientos terapéuticos de la misma, haciendo notar que desde los años 70 del siglo pasado la política sanitaria se volcó en la prevención, que no la curación, como el ámbito más adecuado para mejorar la salud del conjunto de la población es una idea tomada de BUSTILLO BOLAÑO, R., “Derecho administrativo español y solución extrajudicial de conflictos: entre el (razonablemente hermoso) mito y la (menos edificante de lo deseable) realidad”, en F. LÓPEZ RAMÓN (ed.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo, 2015, p. 245.

⁷ “El Decreto de 25 de junio de 1821 «instaura –como señala SANTAMARÍA PASTOR, *Sobre la génesis del Derecho administrativo español en el siglo XIX (1812-1845)*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1973– el germen de lo que más tarde será la jurisdicción económico administrativa».” (PÉREZ MORENO, A., “Procedimientos de conciliación, mediación y arbitraje como medios alternativos a la vía de recurso”, en *Revista Andaluza de Administración pública*, núm. 37, 2000, p. 17.)

permitido pervivir hasta nuestros días constituyendo, así, la revisión de los actos de naturaleza tributaria una excepcionalidad en la estructura de la justicia administrativa española que, para cualquier otro ámbito, queda reducida a la fase contencioso-administrativa⁸.

Lo cierto y verdad es que en el ámbito tributario lo que debiera de ser una revisión administrativa orientada a mejorar la calidad del actuar ordinario de la Administración –como oportunidad para detectar fallas, completar carencias, afinar en el juicio– ha quedado encorsetada en toda una jurisdicción especializada, con funciones de formación de doctrina administrativa, en su integridad compuesta por empleados del Gobierno y estructurada en dos fases, aun cuando la primera sea prescindible de ser su resolución susceptible de recurso. A esta primera jurisdicción se superpone una segunda –albarda sobre albarda y mediando en discordia un acto de por sí ejecutivo– estrictamente judicial, cuyos componentes provienen íntegramente de la carrera judicial –adquieren su competencia tributaria en el ejercicio de su función en lo contencioso– y en la que, más allá de la casación, al menos en la esfera de la Administración estatal no cabe apelación. Durante toda la gestación del modelo de impugnación de la actuación de la Administración se basculó alternativamente entre el modelo de revisión retenida por el propio Ejecutivo –a través de sus órganos especializados, Consejo Real (más tarde de Estado) y Consejos provinciales– y el del ejercicio de tal función por el Poder judicial, a través de un ejercicio delegado de la potestad jurisdiccional. Finalmente triunfó este segundo modelo, precedido de una revisión estrictamente gubernativa, que no jurisdiccional. Pues bien, en materia tributaria se da la circunstancia –decididamente extravagante– de que conservar ambos modelos de forma superpuesta y, a mi modesto parecer, ineficiente⁹.

⁸ Es tal la fortaleza del modelo que aunque en un primer momento, al afianzarse en nuestro diseño constitucional la autonomía financiera de las corporaciones locales, se desgajaron del mismo las Haciendas locales –salvo respecto de aquellos actos relativos a los tributos locales que han continuado en el ámbito competencial de la Administración General del Estado–, más tarde, al ofrecerse a las grandes ciudades la posibilidad de replicarlo son muchas –con una sonora excepción en Cataluña– las que lo han adoptado. Lo mismo sucede en el ámbito de las Haciendas forales y en el de las autonómicas que, perfectamente, podrían haber optado por el modelo de revisión administrativa mediante alzada, que rige en el resto del Derecho público español y, sin embargo, se han inclinado por crear jurisdicciones económico-administrativas con la misma denominación –poco transparente, por cierto– que la utilizada por la Administración General del Estado.

⁹ En sus orígenes remotos no fue así, con todo. Como con precisión se ha señalado, la primera manifestación de justicia administrativa moderna, en 1813, lo que establece es –y precisamente en materia tributaria– que las controversias se ventilasen directamente ante órganos judiciales –eso sí, y es muy sintomático, asistidos por un “Abogado fiscal”– en dos instancias, siendo el acto administrativo únicamente ejecutivo una vez que hubiera sido validado en la primera de ellas y recurrido en apelación. El colapso que produjo en la Hacienda pública este sistema es lo que condujo a la creación, en 1821, del primer antecedente del económico-administrativo, como jurisdicción especial retenida, ¡pero única!, no superpuesta a una segunda jurisdicción contenciosa, como ocurre hoy en día. Sólo más tarde, en 1845, aparecería la primera formalización de la jurisdicción contencioso-administrativa con naturaleza revisora, entonces retenida (Cfr. PARADA VÁZQUEZ, R., “Réplica a Nieto sobre el privilegio de revisión ejecutoria y el sistema contencioso administrativo”, en *Revista de Administración pública*, núm. 59, 1969, pp. 59 y ss.). Otro modo de ver la evolución histórica del particular es concebir los tribunales extraordinarios de Hacienda –antecedentes de la vía económica-administrativa– como una segunda instancia administrativa “privilegiada”, compatible con la jurisdicción contencioso-administrativa, que es como, finalmente, ha quedado formalmente configurada (A. NIETO, “Sobre la tesis de Parada en relación con los orígenes de lo contencioso-administrativo”, en *Revista de Administración pública*, núm. 57, 1968, p. 37). De un modo u otro, lo cierto y verdad es que el cariz claramente jurisdiccional que ha adquirido con el tiempo la vía económico-administrativa –hasta suscitar cuestiones de prejudicialidad ante el TJUE– ha conducido a una situación

En la jurisdicción económico-administrativa –en la que tampoco se propone profundizar este trabajo– no se prevé, con esta denominación, la posibilidad de abrir una fase explícita de conciliación o mediación judicial. No obstante, habría un resquicio –verdaderamente sinuoso– por el que, con esfuerzo y buena voluntad, deslizarla. En el caso de que no se hubiera presentado recurso de reposición y la interposición del recurso fuera acompañada de alegaciones, el órgano que dictó el acto, ante quien se interpone la reclamación –aún dirigida al tribunal que lo haya de resolver– puede entrar a considerar las pretensiones del contribuyente y dictar un nuevo acto, atendíendolas total o parcialmente (235.3 LGT¹⁰). También el Tribunal puede requerir del órgano que dictó el acto, ya en fase de tramitación, un informe, del que se da traslado al contribuyente (236.3 LGT¹¹). Ambas actuaciones podrían llevar a que el recurso terminase por renuncia, desistimiento o satisfacción extraprocesal (238.2 LGT¹²). Pues bien, de concurrir la voluntad de acercar las posiciones de las partes en los prolegómenos del proceso y lograr de las mismas un punto de encuentro en el reconocimiento de hechos o documentos, un acuerdo que evite seguir adelante, el órgano judicial podría aprovechar estos trámites iniciales para articular en su desarrollo un remedo de conciliación judicial.

Tampoco obedece la conciliación judicial tributaria a las características propias de los procedimientos de arbitraje o conciliación a los que se refiere el artículo 112.2 LPA¹³, y en los que se incardinan distintas modalidades de terminación convencional o arbitral de Derecho público nacional o internacional, entre Administraciones tributarias –en los que puede tener, o no, presencia el contribuyente– como los procedimientos amistosos entre distintas Administraciones tributarias¹⁴.

material de superposición contradictoria de dos recursos formalmente muy semejantes, deducido el primero ante especialistas en Derecho tributario –cuya independencia, se quiera o no, siempre estará en entredicho– y el segundo ante jueces de carrera cuya formación tributaria es sobrevenida.

¹⁰ “No obstante, cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición. En este caso, se remitirá al tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición.”

¹¹ “El tribunal podrá asimismo solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado, al objeto de aclarar las cuestiones que lo precisen. El tribunal deberá dar traslado del informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo.”

¹² “Cuando se produzca la renuncia o desistimiento del reclamante, la caducidad de la instancia o la satisfacción extraprocesal, el tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones. Este acuerdo podrá ser adoptado a través de órganos unipersonales.”

¹³ “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.” Sobre el particular, en Derecho tributario, *vid.* VICENTE-ARCHE, P., *El arbitraje en el Derecho tributario español: una propuesta*, Marcial Pons, 2005; CALVO ORTEGA, R., “En defensa del arbitraje tributario”. *Crónica tributaria*, núm. 100, 2001; GIL CRUZ, E. M., “Viabilidad del arbitraje tributario”, *Quincena fiscal*, núm. 1-2, 2016.

¹⁴ *Vid.* al respecto RIBES RIBES, A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, Madrid, 2003; SERRANO ANTÓN, F., *La resolución en conflictos en el Derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Thomson Reuters, Pamplona, 2010.

En definitiva, cuando se habla de conciliación y mediación intrajudicial tributaria, el ámbito objetivo del estudio se refiere a las posibilidades de resolver un conflicto de forma acordada por las partes en litigio cuando ya dictado un acto administrativo por la Administración tributaria –en el ejercicio de sus potestades declarativas, ejecutivas o sancionadoras– y habiendo éste adquirido firmeza –al agotarse las vías de revisión gubernativa, y transitada o no, según el caso, la vía económico-administrativa– se haya recurrido en vía contencioso-administrativa, encontrándose incardinado el particular ante un órgano de dicha jurisdicción¹⁵.

En este orden de cosas, cabe distinguir en nuestro Ordenamiento jurídico vigente dos modalidades de ADR en vía contencioso administrativa (art. 77 LJCA¹⁶), marco procesal genérico en el que se incardinan las controversias tributarias:

- i) Conciliación judicial.
- ii) Mediación intrajudicial¹⁷.

Ciertamente, hay un ámbito tangencial al contencioso administrativo –y en el que merece la pena fijarse, por su considerable trascendencia– en el que cabe poner fin a una controversia tributaria mediante un acuerdo entre las partes. Con una peculiaridad verdaderamente significativa y es que la Administración tributaria en ese escenario es una invitada de piedra. Se trata de la finalización del proceso penal, en el caso de que en el incumplimiento tributario se hubieran advertido indicios de delito. En estos supuestos el acuerdo puede discurrir por tres cauces legales distintos:

¹⁵ “No se está hablando tanto de una alternativa a la justicia, como de una justicia alternativa, por cuanto el impulso y potenciación de mecanismos como la mediación obedece y se enmarca en una nueva concepción del acceso a la justicia, que se concibe como todo procedimiento apropiado para la resolución de un conflicto, logrando así tanto una mayor agilidad en la solución de los litigios, como un mejor funcionamiento de la Administración de Justicia.” GARCÍA VICARIO, M. C., “La mediación como sistema alternativo y complementario de resolución de conflictos en la Jurisdicción Contencioso-administrativa”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 29, 2013, p. 20.

¹⁶ Ley núm. 29, de 13 de julio de 1998, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

¹⁷ El artículo 415 LEC [Ley núm. 1, de 7 de enero de 2000, de Enjuiciamiento Civil], que es supletoria de la LJCA, contempla dos formas de lo que denomina, “conciliación o transacción”. La primera de ellas, no implica mediación externa y se enuncia así: “Si manifestasen (las partes) haber llegado a un acuerdo o se mostrasen dispuestas a concluirlo de inmediato, podrán desistir del proceso o solicitar del tribunal que homologue lo acordado.” La segunda modalidad, que sí implica la intervención de un mediador, se enuncia como sigue: “Las partes de común acuerdo podrán también solicitar la suspensión del proceso de conformidad con lo previsto en el apartado 4 del artículo 19, para someterse a mediación.” También el artículo 112.2 LPA, en el ámbito administrativo realiza tal distinción, entre conciliación y mediación. La mediación siempre implica conciliación, pero no a la inversa. En este sentido, cabría distinguir en el proceso contencioso-administrativo (art. 77 LJCA), y así se hará en este trabajo, entre la conciliación judicial –en la que se logra el acuerdo sin mediación de tercero– y la mediación intrajudicial, en la que se llega al acuerdo mediante la labor de intermediación que lleva a cabo un tercero. En ambos casos la composición del acuerdo depende de la voluntad de las partes, no se trata de una heterocomposición del mismo –a diferencia de lo que ocurre con el arbitraje– pero en el caso de la mediación interviene un tercero que acompaña, aconseja, ayuda a las partes a llegar a un acuerdo. Aunque no deja de resultar extravagante –particularmente en el orden tributario– también pudiera ocurrir que, como consecuencia de una eventual mediación extrajudicial, el proceso terminase mediante desistimiento (art. 74 LJCA), allanamiento (art. 75 LJCA) o satisfacción extraprocésal (art. 76 LJCA).

- i) conformidad (LECr¹⁸ y LOTJ¹⁹);
- ii) delito fiscal atenuado (art. 305.6 CP²⁰), o
- iii) atenuante genérica (arts. 21 y 81 CP).

2. LA CONCILIACIÓN JUDICIAL

La primera modalidad de finalización de un proceso contencioso administrativo mediante acuerdo de las partes está regulada en el artículo 77 LJCA, cuyo texto literal merece la pena reproducir íntegramente para iniciar así su análisis:

“77.1. En los procedimientos en primera o única instancia, el Juez o Tribunal, de oficio o a solicitud de parte, una vez formuladas la demanda y la contestación, podrá someter a la consideración de las partes el reconocimiento de hechos o documentos, así como la posibilidad de alcanzar un acuerdo que ponga fin a la controversia, cuando el juicio se promueva sobre materias susceptibles de transacción y, en particular, cuando verse sobre estimación de cantidad.

Los representantes de las Administraciones públicas demandadas necesitarán la autorización oportuna para llevar a efecto la transacción, con arreglo a las normas que regulan la disposición de la acción por parte de los mismos.

77.2. El intento de conciliación no suspenderá el curso de las actuaciones salvo que todas las partes personadas lo solicitasen y podrá producirse en cualquier momento anterior al día en que el pleito haya sido declarado concluso para sentencia.

77.3. Si las partes llegaran a un acuerdo que implique la desaparición de la controversia, el Juez o Tribunal dictará auto declarando terminado el procedimiento, siempre que lo acordado no fuera manifiestamente contrario al ordenamiento jurídico ni lesivo del interés público o de terceros.”

2.1. Aspectos procesales

A diferencia de lo que ocurre en Derecho tributario italiano, la conciliación judicial no es un trámite preceptivo. Se puede promover por el juez o por las partes, tanto en primera como única instancia –no en casación, por lo tanto– y, evidentemente, cabe rechazarla de plano. Se inserta en el proceso –no lo precede– desde el momento en que se puede desplegar sólo tras la formalización y contestación de la demanda.

No se advierten límites temporales específicos –puede producirse en cualquier fase anterior a la conclusión del pleito para dictarse sentencia– y, salvo que todas las partes lo soliciten, no suspende el curso de las actuaciones.

Es el juez o tribunal quien, en última instancia, sanciona el acuerdo mediante auto –si el mismo implicase la desaparición de la controversia– o sentencia, si lo convenido exigiera que la misma

¹⁸ Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

¹⁹ Ley Orgánica núm. 5, de 22 de mayo de 1995, del Tribunal del Jurado.

²⁰ Ley Orgánica núm. 10, de 23 de noviembre de 1995, del Código Penal, en la redacción dada al mismo por la Ley Orgánica núm. 7, de 27 de diciembre de 2012.

se dictase. La cláusula de estilo que limita el ámbito de lo consensuado –“contrario al ordenamiento jurídico” o “lesivo del interés público o de terceros”– es relevante, por cuanto traslada al órgano judicial la responsabilidad última sobre la legalidad de su contenido. En definitiva, no se está ante un negocio dispositivo sancionado por el órgano judicial, sino que se trata de la composición de una solución que las partes ofrecen al mismo y que éste hace suyo mediante un auto por el que declara que ha desaparecido la controversia, o lo incorpora al contenido de la sentencia si, por ejemplo, lo que se hubieran reconocido fueran determinados hechos que vinieran a exigir la declaración de nulidad del acto impugnado.

Siendo una de las partes en liza un funcionario público es esencial, para su consecución y buen fin, que perciba al ultimarlos que el cierre de legalidad tiene una cobertura judicial que, lógicamente, le preservaría de una eventual acusación por prevaricación, que siempre podría combatir arguyendo que un órgano judicial no presentó objeción a la formalización del acuerdo.

Para ultimar el mismo, los funcionarios que representen a la Administración requieren de la autorización “oportuna” para llevar a cabo la “transacción”. Tradicionalmente se ha venido dando el mismo sentido a la palabra “transacción” en los dos párrafos del precepto, como el “trato, convenio o negocio” al que se refiere la primera acepción del término que contempla el Diccionario de la RAE. En definitiva, el concepto de transacción que se contempla en el artículo 1809 CC²¹. De ahí que se viniera exigiendo para culminar tal negocio Real Decreto del Consejo de Ministros y Dictamen del Consejo de Estado, que venía marcando como exigencias propias para que se pudiera admitir tres: i) contenido incierto de la relación, ii) que se sustituye por otro cierto, iii) mediando recíproca concesión entre las partes²². Así las cosas, y asumiendo que lo único que contempla el artículo 77 LJCA es la terminación del proceso de conciliación judicial mediante la suscripción de un negocio jurídico transaccional –sinalagmático– en el que las partes disponen recíprocamente de sus derechos y deberes es lógico que se haya venido manteniendo al margen de los mismos la materia tributaria²³: la inveterada “indisponibilidad del crédito tributario” (art. 18 LGT) y del artículo 7.3 LGP²⁴ que prohíbe los negocios de transacción –judicial o extrajudicial– sobre derechos de la Hacienda pública, con la sonora excepción de los incardinados en procesos concursales²⁵.

²¹ “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.” Real Decreto de 24 de julio de 1889, del Código Civil.

²² Dictamen del Consejo de Estado 41876/96.

²³ “El legislador se ocupa aquí de la conciliación que podríamos considerar judicial, esto es, la llevada a cabo, no para evitar un pleito, sino para poner solución al ya existente, evidenciándose con ello la naturaleza contractual de la figura.” ARRANZ DE ANDRÉS, C., “Otros modos...”, ob. cit., p. 430. La autora citada, en su espléndido y extraordinariamente documentado estudio sobre el particular en todo momento equipara “lo que podríamos denominar conciliación o transacción «judicial»” (*ibidem*, p. 434).

²⁴ “Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley, no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno.” Ley núm. 47, de 23 de noviembre de 2003, General Presupuestaria. En idéntico sentido se manifiesta el art. 31 de la Ley 33, de 3 de noviembre de 2003, del Patrimonio del Estado.

²⁵ La remisión literal que se realiza en el precepto carece por completo de sentido y pues viene referido al párrafo 2 del artículo 10 de la Ley. En rigor se está refiriendo al párrafo 3. Se trata de un evidente defecto de técnica legislativa: cuando se introdujo un nuevo párrafo en el artículo 10 LGP –por el art. 2 de la Ley núm. 7, de 29 de octubre de 2012–

A mi parecer, cabe hacer una interpretación diferente que daría una mayor amplitud al ámbito de la conciliación judicial. Cuando la ley utiliza la palabra transacción lo hace en la acepción genérica que al término se da en el Diccionario de la RAE, “acción y efecto de transigir²⁶”, es decir, “ajustar algún punto dudoso o litigioso, conviniendo las partes voluntariamente en algún medio que componga y parta la diferencia de la disputa”²⁷. Del mismo que todo negocio jurídico reconocible como transacción necesariamente tiene como objeto propio la acción de transigir, el hecho o acción de transigir –de ajustar algún punto dudoso, conviniendo las partes poner fin a una disputa– no comportaría por sí mismo la celebración de tal género de negocio²⁸.

Para “transigir” la Administración siempre necesitaría la “oportuna” autorización. Pero esa autorización únicamente sería competencia del Consejo de Ministros, mediante Real Decreto y previo Dictamen del Consejo de Estado cuando la acción de transigir consistiera en la celebración de un negocio jurídico, un contrato, calificable como transacción. Y no siempre el consenso al que pudieran llegar las partes, y reflejarse en el auto o sentencia judicial, tendría por qué consistir en el negocio de transacción al que se refiere el artículo 1809 CC, que es el que requeriría para celebrarse la autorización prevista en el artículo 1812 CC²⁹, que se habría de poner en relación con el artículo 7.3 LGP³⁰.

De hecho, la conciliación –en los términos literales mencionados en el art. 77 LJCA– puede consistir bien en el “reconocimiento de hechos o documentos”, bien en “alcanzar un acuerdo”, y puede versar, “en particular (...) sobre estimación de cantidad”. Reconocer un hecho o un documento no implica celebrar un contrato de transacción. Llegar a un punto de encuentro sobre qué se puede entender como valor real de un bien o derecho –estimación de cantidad– es un modo de ajustar un punto dudoso en la relación, de transigir, que no lleva consigo que semejante consenso de voluntades deba calificarse como “contrato de transacción” para cuya formalización se requiera autorización del Consejo de Ministros e informe vinculante del pleno del Consejo de Estado.

el redactor del anteproyecto de esta última ley olvidó modificar el numeral del artículo 10 al que se venía refiriendo el artículo 7, y así pasó, sin alteración alguna, por todo el procedimiento legislativo, hasta perpetuarse en el tiempo.

²⁶ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, (2018): *Diccionario de la lengua española* (23.ª ed.). Consultado en <https://dle.rae.es/?id=DglqVCc>.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ Es sintomático que en la *Guía para la práctica de la mediación intrajudicial* aprobada por el Consejo General del Poder Judicial, al referirse al artículo 77 LJCA se haga referencia a “las técnicas de mediación que propugna” (pág. 165) que no a las de “transacción”. Consultado en <file:///G:/INVESTIGACIÓN/TRANSACCIÓN%20JUDICIAL/Literatura/20161108%20GUÍA%20PARA%20LA%20PRÁCTICA%20DE%20LA%20MEDIACIÓN%20INTRAJUDICIAL..pdf>.

²⁹ “Las corporaciones que tengan personalidad jurídica sólo podrán transigir en la forma y con los requisitos que necesiten para enajenar sus bienes.” Que, todo sea dicho de paso –y es sintomático de la voluntad del legislador al redactarlo– no menciona “bienes y derechos”, sino sólo bienes: es obvio que la deuda tributaria no es un bien.

³⁰ Ya la Ley de 1 de julio de 1911, *de administración y contabilidad de la Hacienda pública*, en su artículo 6, contemplaba esta restricción, que ha marcado tanto la normativa como la actividad administrativa desde entonces, que ha llevado a una concepción restrictiva de la transacción como contrato en el ámbito administrativo y, señaladamente, en el tributario, lastrando indudablemente su eficacia. Incardinándose en la jurisdicción contenciosa-administrativa litigios cuyo objeto material es civil, aun siendo el demandado Administración pública, tal cosa no ocurre cuando nos referimos a los actos de naturaleza tributaria. De ahí que la proscripción de transigir –en el sentido contractual del término– resulte connatural, y tradicional, a este orden de cosas.

Incluso en el caso de que reconociésemos que se está ante un negocio jurídico –a cuya existencia en el seno de las actuaciones encaminadas a la determinación de la deuda tributaria, por cierto, hace ya mucho tiempo que la doctrina no encuentra ninguna objeción relevante– no se trataría de un contrato, con las características clásicas de esta categoría, en el que ante intereses contrapuestos y mediante contraprestaciones mutuas las partes conciliasen sus pretensiones, sino ante un acuerdo o convención³¹ en el que ambas partes coinciden en sus declaraciones con un mismo fin, esclarecer los hechos y ajustar su calificación jurídica para, a partir de dicha coincidencia, determinar el importe de la deuda tributaria³² de conformidad con lo que al respecto se establece en la ley, corrigiéndose así la liquidación que, previamente, se había emitido.

Ciertamente, los representantes de la Administración que intervengan en la conciliación –en el reconocimiento de hechos o documentos, en la conformación del acuerdo– requerirán –como dice el art. 77.1 LICA– la “oportuna” autorización para hacerlo, “con arreglo a las normas que regulan la disposición de la acción por parte de los mismos”³³. Pero del mismo modo que, por ejemplo, de conformidad con lo establecido en el artículo 155 LGT, el inspector actuario necesita, para firmar un acta con acuerdo, la oportuna autorización del inspector jefe.

³¹ Vid. en este sentido M. L. GONZÁLEZ-CJELLAR SERRANO, *Los procedimientos...*, ob. cit., pp. 52-53 y la relevante doctrina administrativista y civilista allí citada al pie: “... la terminación transaccional del procedimiento se incluiría dentro de los acuerdos, ya que la autoridad fiscal y el obligado tributario persiguen una misma causa, la resolución de una incertidumbre.” La autora citada, con todo, defiende la naturaleza estrictamente contractual de la transacción como forma de finalización del procedimiento, desde la premisa de que la contraposición de intereses ya no se considera en teoría general de las obligaciones una característica consustancial a todas las modalidades de contratos. Admitiendo su razonamiento –bien fundamentado– y que tal cosa no obstaculiza la inserción de tal categoría en el desarrollo de las actuaciones encaminadas a la determinación de la deuda tributaria, con todo, en la revisión judicial de un acto administrativo de liquidación, en términos operativos, si ya de por sí no va a ser fácil que la Administración tributaria se muestre disponible a llegar a un acuerdo con el contribuyente sobre los hechos controvertidos o sobre su calificación, que el mismo adopte la forma de contrato transaccional, propiamente dicho –con contraprestaciones mutuas– se antoja poco digerible para la Administración tributaria y poco menos que inviable en términos procesales, a la luz del vigente artículo 77 LICA y de su normativa presupuestaria concordante. En el procedimiento tributario alemán, a este respecto, se utiliza, precisamente, la expresión “acuerdo sobre los hechos” (*Tatsächliche Verständigung*) para referirse a un modo de actuar concertado en la determinación de la deuda tributaria que se ha asentado en la práctica administrativa, bendecido por la jurisprudencia, (GARCÍA FRIAS, A., “Alemania”, en J. J. FERREIRO (IP), *La justicia tributaria...*, ob. cit., pp. 192 y ss.).

³² Se ha dicho, en este sentido, que “el acuerdo sería posible no en cuanto a la cuantía de la deuda tributaria, sino en cuanto a los hechos económicos conducentes a la determinación de esa deuda tributaria” (GARCÍA VICARIO, M. V., “La mediación...”, ob. cit., p. 19).

³³ La exposición de motivos de la LICA apunta que para transigir sobre derechos de la Hacienda pública la tramitación de la autorización es tan procelosa que “en algunos casos” cuando se ultimase ya se habría dictado la sentencia. En realidad, siempre que se haya de solicitar informe del pleno de un órgano consultivo y autorización explícita del Gobierno del que se trate es evidente que, en esos casos, la autorización podría fácilmente llegar cuando se hubiera dictado la sentencia. A *sensu contrario* habrá casos en los que la autorización no tiene por qué demorarse tanto, por cuanto bastará con que la representación procesal de la Administración esté autorizada de conformidad con “las normas que regulan la disposición de la acción”. Esta, también, es la interpretación que del precepto realiza PÉREZ MORENO (“Procedimientos de conciliación, mediación...”, p. 32) que, poniendo en relación el precepto con el artículo 7 de la Ley 52/97 –sobre Asistencia jurídica del Estado e Instituciones públicas– que utiliza la misma expresión, concluye que se puede considerar bastante la autorización para disponer de la acción, cuando no se está, propiamente, ante un contrato de transacción.

En realidad, para que la conciliación judicial pudiera llegar a funcionar de modo ordinario y ordenado exigiría de la Administración tributaria dispuesta a ello un esfuerzo organizativo considerable. La pieza basilar del modelo de conciliación tributaria británico es, justamente, la delimitación transparente de una estrategia de litigación precisa y definida³⁴. Lógicamente, residenciada la cuestión en la jurisdicción contencioso administrativa, el papel que se hubiera de atribuir a los Servicios jurídicos de la Administración titular de las competencias de aplicación tributaria –o, en su caso, de la titularidad de los créditos en juego, que no necesariamente tendrían por qué coincidir– en la definición y puesta en práctica de la estrategia de conciliación debería de ser relevante³⁵.

En nuestro Derecho público sigue vigente el principio general de que la Abogacía del Estado, a falta de instrucciones particulares, “interpondrá los recursos procedentes contra las resoluciones judiciales desfavorables”³⁶. Pero nada impide que se dicten tales instrucciones particulares en Materia tributaria, de conformidad con una estrategia previamente definida en la que se especificasen los criterios para tomar las decisiones al respecto, y los órganos del Servicio Jurídico del Estado que en cada caso –y conforme a qué premisas procedimentales– resultasen competentes.

Un segundo argumento, éste de orden estrictamente procesal, vendría a abonar la distinción que aquí se está defendiendo entre el contrato bilateral de transacción y la transacción, como mera acción encaminada al reconocimiento de hechos o documentos, por una parte, o al acuerdo de las partes, por otra. En Derecho procesal civil la transacción judicial es un contrato mediante el que las partes ponen fin al litigio³⁷. En Derecho procesal administrativo no se trataría de una forma de finalización del proceso, propiamente dicha. El proceso finalizará bien por satisfacción extraprocesal, bien por el desistimiento o allanamiento de las partes, y siempre mediante la sentencia que integre el contenido del acuerdo, o mediante auto que declare que homologue el acuerdo –al que la ley confiere fuerza ejecutiva³⁸– pero no lisa y llanamente mediante el eventual contrato de transacción judicial.

³⁴ HMRC: *Resolving tax disputes. Commentary on the litigation and settlement strategy*. (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/655344/HMRC_Resolving_tax_disputes.pdf. Última consulta, 2/05/2019).

³⁵ En un procedimiento de estas características uno de los puntos críticos, y que mayores dificultades plantea, es la predisposición del funcionario de la Administración tributaria a aceptar la autocomposición de la solución a la controversia. Por eso es muy relevante, para su éxito, el modo en el que se organiza en la Administración tributaria la responsabilidad al respecto. “*Empirical research seems to indicate that tax officials are often not in favour of using mediation. This seems logical, because they judge the case from a legal perspective and have decision-making authority regarding the dispute. Therefore, tax officials feel that they do not have enough discretionary authority to negotiate in a mediation.*” VAN HOUT, D., “Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes?”, *World Tax Journal*, vol. 10, núm. 1, 2018, p. 30.

³⁶ “La interposición o preparación de recursos contra resoluciones judiciales se registrará por lo que en cada caso disponga, con carácter general o para supuestos particulares, la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado. A falta de éstas, el Abogado del Estado anunciará, preparará o interpondrá los recursos procedentes contra las resoluciones judiciales desfavorables.” (Art. 42 del Real Decreto núm. 997, de 23 de julio de 2003, por el que se aprueba el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado.)

³⁷ El artículo 19.2 LEC se limita a decir que el acuerdo o convenio, que pone fin al litigio, “será homologado por el tribunal”.

³⁸ El artículo 79 LJCA confiere al auto por el que el órgano judicial homologa el acuerdo el carácter de acto procesal ejecutivo, cuya ejecución forzosa puede requerirse –salvo que se hubiera estipulado por las partes un plazo distinto–,

Desde el momento en que la obligación tributaria nace de la ley –no del acuerdo sinalagmático de voluntades entre las partes, del contrato– en realidad el negocio de transacción judicial sobre el importe de la deuda no tendría cabida, como tal, en Derecho tributario³⁹. Y por eso la legislación presupuestaria restringe el ámbito de la transacción –concebida siempre como contrato sinalagmático– al estrecho reducto de los procesos concursales en los que, atendidas circunstancias excepcionales, de forma completamente extraordinaria, la ley autoriza a la Administración tributaria a –digámoslo así– “aflojar” en sus pretensiones, despojarse de sus prerrogativas, y compartir con el resto de los acreedores con créditos de su mismo estatus los acuerdos de quitas y esperas.

Esta visión restrictiva de la conciliación judicial prevista en el artículo 77 LJCA –habitualmente concebida siempre como contrato por el que se pone fin al litigio⁴⁰– es la que, probablemente, ha lastrado y condicionado el desarrollo de la conciliación judicial administrativa desde su aparición en nuestro Derecho público. Tan solo se ha venido aceptando en el Derecho administrativo, no en el Derecho tributario, en materias en las que el ámbito de la discrecionalidad administrativa es mayor –contratación pública, responsabilidad patrimonial, expropiación forzosa o urbanismo– y con premisas procesales tan rígidas como el acuerdo del Consejo de Ministros –o del órgano de gobierno local o autonómico equivalente– previo informe del pleno del Consejo de Estado, o, en su caso, del órgano consultivo equivalente en el ámbito autonómico⁴¹.

a los dos meses de haber adquirido fuerza ejecutiva (art. 113 LJCA). Se ha hecho notar, con todo, que el auto no equivaldría a sentencia firme, por cuanto sería susceptible de recurso de súplica, pero en el bien entendido de que el objeto de tal recurso, en su caso, no sería el acuerdo, sino el auto (LOPERENA ROTA, D., *La transacción en la nueva Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa*, IVAP, 2000, p. 274).

³⁹ Por eso se ha afirmado –queriendo ver en la transacción siempre una fórmula contractual– que “la conciliación desconcierta, aunque parece difícil rendirse a la evidencia de su naturaleza transaccional... la conciliación remueve la realidad jurídica precedente sustituyéndola por una nueva relación jurídica cuya fuente es la propia transacción novatoria” (ROSEMBUJ, T., *La transacción tributaria*, Atelier, Barcelona, 2000, pp. 79-80).

⁴⁰ Cfr. HUESCA BOADILLA, R., “Otros modos de terminación del procedimiento”, en AAVV, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa*, 4.ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2010, p. 868.

⁴¹ Esta es la concepción tradicional que se mantiene en los estudios que sobre el particular se ha hecho desde el Derecho administrativo, aun admitiendo que en el ejercicio de potestades regladas exista margen de discrecionalidad: GONZÁLEZ PÉREZ, J. “La transacción en el proyecto de ley de la jurisdicción contencioso administrativa”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 145, 1998, pp. 7-28. En la Guía del CGPJ sobre mediación judicial, sin embargo, ya se apunta esta distinción y se dice, por ejemplo, que el acuerdo surgido de la mediación “deberá ser autorizado por la autoridad competente cuando afecte directamente a bienes y derechos de la Hacienda pública” entendiéndose que, en el resto de los casos, “basta la intervención del abogado del Estado o representante legal de la Administración” (pág. 181). Entre esos casos se citan “asuntos de menor cuantía que no alcancen el límite de la cuantía casacional (...) reclamaciones de cantidad, expropiación forzosa y responsabilidad patrimonial de la Administración”. Aun cuando se siga excluyendo, en este documento, la materia tributaria del ámbito de la mediación judicial, ya es algo que se llegue a admitir su configuración y buen fin del acuerdo, en algunos casos, con la mera autorización del letrado que interviene en el proceso en representación de la Administración pública y sin necesidad, pues, de acuerdo del Consejo de Ministros. Es decir, aceptándose implícitamente que no siempre un proceso enmarcado en el artículo 77 LJCA está vinculado a la consecución de un contrato de transacción. El propio Consejo de Estado, en su Dictamen sobre el anteproyecto de Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa, de 29 de mayo de 1997 (CE-D-1997-1125) evidenciaba que las restricciones procedimentales de la transacción conducían a su carencia de operatividad, por cuanto para cuando se hubiesen acreditado la sentencia ya se habría podido dictar, haciendo hincapié sobre la necesidad de “modificar determinadas normas competenciales” para evitar semejante situación. Sin necesidad de alterar el texto literal de la ley,

Y así probablemente debería ser si estamos hablando del contrato de transacción judicial en Derecho público, tal y como lo ha perfilado la doctrina del Consejo de Estado. Pero no si de lo que se trata es de “transigir” como mera actividad de concertación de voluntades a través de la que las partes coinciden en la apreciación de los hechos –o en su calificación jurídica– sujetos a debate y, como consecuencia de ello, lo procedente sea ajustar el importe de la deuda tributaria –que siempre nace de la ley, no del contrato– a lo que, como atendido de dicho encuentro de voluntades, se ha de considerar la verdad formal a la que atenerse en el proceso judicial.

Ciertamente, en la fase de previa a la emisión del acto de liquidación el ordenamiento tributario se muestra más receptivo a la participación del contribuyente en la configuración del contenido de la deuda tributaria mediante el empleo, o no, de técnicas contractuales. Tanto en las fases propedéuticas –como, por ejemplo, en los acuerdos previos de valoración o, en los ordenamientos en los que existen, los *tax ruling*– como en la liquidación de la deuda o en los procedimientos de comprobación o inspección de su importe. Una vez que ya se ha emitido el acto de liquidación, ha adquirido firmeza, y estamos en fase de revisión administrativa o judicial, no es que sea inviable la celebración de un contrato de transacción en sentido estricto sobre su contenido, pero no resulta sencillo de negociar ni, mucho menos, de formalizar de acuerdo con las exigencias procesales que al respecto prevé el ordenamiento vigente.

Por el contrario, resultaría conceptualmente impecable y procesalmente mucho más sencillo –incluso sin tener que instar reforma legislativa alguna– lograr que a instancias del juez las partes aproximasen sus posiciones, las conciliasen, en cuanto a los hechos, su prueba, su alcance o su calificación a efectos tributarios, reformulando, en consecuencia, el contenido del acto de liquidación. Bastaría con que hubiera voluntad política al respecto y se diseñase una estrategia precisa al respecto, previendo cómo se deberá, en cada caso, de canalizar la autorización procesal requerida para tramitar y culminar el proceso de conciliación.

Así las cosas, el proceso judicial podría finalizar –ultimada con éxito la conciliación alentada por el órgano judicial– de diversos modos⁴²:

- i) Por satisfacción extraprocésal.
- ii) Por desistimiento del recurrente.
- iii) Por allanamiento de la Administración tributaria.
- iv) Por auto en el que se homologase el convenio de transacción de las partes, conforme a los requisitos legales exigidos del mismo.
- v) Por sentencia en cuyo contenido se ajustase el órgano judicial a lo derivado bien de los hechos o documentos reconocidos por las partes, bien del acuerdo entre ellas.

a mi parecer, es posible transigir –en el sentido que en este trabajo se defiende– en materia tributaria sin necesidad de que tal cosa requiera Real Decreto del Consejo de Ministros.

⁴² Sobre las distintas variantes y matices entre todas ellas, con profusa cita de jurisprudencia al respecto, *vid.* ARRANZ DE ANDRÉS, C., “Otros modos de terminación del procedimiento”, en I. MERINO JARA (dir.) y M. LUCAS DURÁN (coord.), *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, Bosch editor, Barcelona, 2016, pp. 41.1 y ss.

Sin que se hayan de descartar, las tres primeras formas de terminación del proceso contencioso administrativo –mediando la conciliación judicial prevista en el art. 77 LJCA, sin mediación intra-judicial– no es previsible que llegasen a ser frecuentes en el orden tributario. Más bien lo habitual sería que el órgano judicial dictase sentencia a tenor de la realidad sujeta a su consideración, tal y como ha resultado apreciada de forma concertada por las partes en liza, una vez ultimado el trámite de conciliación instado por el juez, o por ellas mismas.

El artículo 77.3 LJCA especifica que “si las partes llegasen a un acuerdo que implique la desaparición de la controversia” el órgano judicial lo homologará –“siempre que lo acordado no resultase contrario al ordenamiento jurídico ni lesivo del interés público o de terceros”– mediante un acto que tendrá fuerza ejecutiva, conforme a lo previsto expresamente al respecto en el artículo 113 LJCA. Se ha subrayado el condicional “si”, porque el mismo implica que no siempre la conciliación judicial tiene por qué terminar mediante un acuerdo –aquí se utilizaría la expresión como contrato de transacción en sentido estricto– que, homologado por el juez, tenga fuerza ejecutiva.

Lo más habitual sería, quizás, que el reconocimiento de los hechos o documentos, el acuerdo sobre la calificación jurídica de los mismos conduzca a que el órgano judicial dicte sentencia de conformidad con lo acordado por las partes que, evidentemente, pondrá fin a la controversia.

Nada impide, por otra parte, que en el contenido del acuerdo alcanzado por las partes al hilo de la resolución de la controversia, se pusieran las bases para resolver otros o prevenir la gestación de posteriores conflictos. Si, por ejemplo, se admitiera por la Administración el empleo de una determinada variable, referencia o metodología en materia de fijación de precios de transferencia en un ejercicio específico del Impuesto sobre Sociedades ya regularizado, renunciando la empresa a la utilización de otro indicador, este acuerdo se podría proyectar sobre otros ejercicios ya devengados o futuros.

En la literatura científica sobre mediación en la resolución de conflictos –a estos efectos perfectamente aplicable a la labor de conciliación judicial que pudiera instarse desde un órgano judicial– se pone el acento en que una de sus virtualidades de este tipo de acuerdos estriba en las posibilidades que ofrecen como cauce propicio para pacificar las relaciones entre las partes y sentar las bases de puntos de encuentro de cara al futuro.

2.2. Materias susceptibles de conciliación

El artículo 77 LJCA no lleva a cabo una delimitación precisa de las materias que son susceptibles de transacción. Explícitamente se han excluido del mismo los pleitos que versen sobre régimen electoral o disposiciones generales, así como el procedimiento especial de protección de los derechos humanos.

Nuevamente por una interpretación restrictiva del tenor del artículo 18 LGT es frecuente concluir, aceleradamente, que toda “transacción” implicaría una ilícita “disposición” del crédito tributario. De modo que, automáticamente, la materia tributaria no podría ser objeto de conciliación judicial, por cuanto sólo en el ámbito de procesos concursales la Administración podría disponer del crédito tributario.

Modestamente, entiendo que tal cosa no es así. Ciertamente, tratándose de una relación regulada por el Derecho público el funcionario actúa sujeto al principio de legalidad y no podría convenir con el contribuyente en un ajuste o concesión que resultase contrario a la ley, *contra legem*, o que se ubicase al margen de la ley, *praeter legem*. No podrían acordar, por ejemplo, aplicar el IVA reducido en el gravamen de una operación sujeta al tipo general. Dicho eso, el margen de discrecionalidad de la Administración en la determinación de la deuda tributaria, no digamos ya en el ejercicio de su potestad sancionadora es más que considerable. No tan significativo cuando se trata de la potestad de recaudación, aun cuando en su ejercicio efectivo sí es posible que puedan haberse sucedido incidencias procedimentales en cuya apreciación y efectos el margen de ponderación también será notable.

No cabe duda de que cuando se ha llegado al contencioso administrativo se habrá agotado previamente todo un procedimiento administrativo, que habrá conducido a la emisión de un acto, eventualmente revalidado en un recurso gubernativo y, en buena parte de los casos, confirmado por la jurisdicción económico-administrativa.

Pero también se ha de tener en cuenta que la presunción de validez de los actos administrativos lo único que comporta es que se ha de partir de la premisa de que en el procedimiento de elaboración de los mismos se ha actuado con arreglo a la legalidad, que se han respetado las normas sustantivas y formales aplicables al mismo. Nada más. No lleva consigo una presunción de veracidad en la apreciación de la realidad, ni de acierto en las conclusiones jurídicas a las que se ha llegado⁴³. La palabra, el criterio, la apreciación, la ponderación, de un funcionario en el ejercicio de sus competencias –aun cuando revestido de autoridad– no tiene rango divino, sagrado o preeminente. Como cualquier ser humano cabe la posibilidad de que pueda haber llegado a errar en la apreciación de los hechos o en su dictamen jurídico sobre los mismos, o, también, que entre el momento en el que se ha emitido la liquidación controvertida y su revisión judicial el contexto interpretativo haya experimentado modificaciones sustanciales. Al menos en teoría. El Derecho público no atribuye al funcionario público el monopolio de la verdad. Es más su tarea es tratar de afinar en su esfuerzo por desvelarla, no “contra” el contribuyente, sino “con” el contribuyente⁴⁴, para, llegando a un conocimiento de la realidad lo más aproximado que quepa, aplicar e interpretar la normativa que corresponda del modo más atinado posible.

⁴³ Como expresaba con particular agudeza, como fundamento de la revisión de los actos administrativos, el Prof. VEDAL, “una decisión administrativa, (...), aunque se presuma legal, no tiene por esto fuerza plena de verdad legal y la acción de la Administración por ser depositaria de la fuerza pública corre el riesgo de emplearla con facilidad en su beneficio.” (Citado por PARADA VÁZQUEZ, R., “Réplica a Nieto sobre el privilegio de revisión ejecutoria y el sistema contencioso administrativo”, en *Revista de Administración pública*, núm. 59, 1969, p. 5.)

⁴⁴ Desde que en 2006 tuve la oportunidad de consultar el Código de conducta del empleado de la Agencia tributaria norteamericana, el *Internal Revenue Services*, y publiqué con PABLO GARCÍA MEXÍA y MONTSERRAT CASANELLAS un trabajo al respecto (“Códigos de conducta en el orden tributario”, en *Documentos del IEF*, núm. 7/06) he citado reiteradamente lo que se afirma enfáticamente en los primeros párrafos del Código que le hace notar al empleado del IRS que en el ejercicio de sus funciones ha de mostrarse “... as ready to recognize the rights of the taxpayers as we are to protect the rights of the Government”. Tan pronto a lo primero como a lo segundo: ni más, ni menos. Se ha afirmado, en este sentido, que si todos los funcionarios fuesen plenamente conscientes de que “no dar la razón al ciudadano cuando la tiene es incumplir sus deberes constitucionales, legales y éticos como empleados y cargos públicos” la simple revisión gubernativa de los actos administrativos evitaría la consecución de numerosas controversias (BUSTILLO BOLADO, R., “Derecho administrativo español...”, ob. cit., p. 15).

Como profesor universitario, que lleva ejerciendo funciones públicas docentes más de treinta años, afirmo con rotundidad que, probablemente, me he equivocado demasiadas veces al ponderar, apreciar, evaluar el nivel de competencia del alumnado a quien se me ha encomendado calificar. Y así lo he reconocido cuando en un procedimiento ordinario de revisión he advertido que así había sido. También es verdad que mi experiencia en el oficio me ha llevado a ajustar los sistemas de evaluación de tal modo que desde hace años no recibo reclamaciones al respecto –y no porque apruebe a todo el alumnado–. Como es cierto –sería deshonesto negarlo– que la predisposición de un tribunal de revisión de una calificación a enmendar la plana al colega que la ha otorgado es tan perfectamente describable como las dificultades que experimentaría quien pretendiera la enmienda en un procedimiento contencioso administrativo instado al respecto. La “discrecionalidad técnica” es un concepto la mar de socorrido, qué duda cabe.

El artículo 77 LJCA establece con claridad que la conciliación judicial puede revestir dos formas, siempre en el marco de materias susceptibles de transacción, que son el “reconocimiento de hechos o documentos” por una parte, y el “alcanzar un acuerdo” por otra. Se trata, pues, de realidades distintas⁴⁵.

A partir de ahí, y sin ánimo de exhaustividad, es posible concebir un enorme margen de apreciación –creo que esta expresión “margen de apreciación” es fundamental– por parte de los funcionarios en el ejercicio de las potestades de que han sido revestidos para desarrollar sus tareas:

- En el reconocimiento de hechos o documentos controvertidos, relativos al contenido de las obligaciones tributarias (al cumplimiento de requisitos exigidos para disfrutar de determinados beneficios fiscales, por ejemplo) o atinentes a acontecimientos concatenados en el desarrollo de los procedimientos tributarios tramitados al hilo de su determinación o exigencia (v. gr. notificación de actos tributarios).
- En la ponderación del contenido y carga de las distintas pruebas que se hayan podido aportar.
- En la valoración de los bienes y derechos –inmuebles e intangibles, por ejemplo– que haya sido necesario delimitar⁴⁶.

⁴⁵ Aunque se ha dicho que el reconocimiento de hechos o documentos resulta “un asunto extraño a la idea de conciliación” (PÉREZ MORENO, A., “Procedimientos de conciliación...”, ob. cit. p. 32), en realidad no entiendo que sea así, pues lo que se está sugiriendo es que donde hasta ese momento no había mediado acuerdo sobre la apreciación, aceptación, o prueba de unos determinados hechos o documentos las partes llegan a conciliar sobre tales cuestiones, fijando una verdad formal a la que en adelante atenerse en su calificación jurídica.

⁴⁶ Si se puede poner un ejemplo de materia tributaria en la que el margen de apreciación, prueba y calificación –y, por ende, legítimo acuerdo o disenso– es extraordinariamente amplio éste es, sin duda ninguna, el de la valoración de los bienes y derechos. No por casualidad, cuando se han puesto ejemplos de materias susceptibles de transacción desde la doctrina administrativa el ejemplo tributario que se ha mencionado ha sido, justamente, el de la valoración tributaria y la comprobación de valores (SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *La Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Gómez-Acebo y Pombo-Iustel, Madrid, 2010, p. 772; GARCÍA VICARIO, M. C., “La mediación como sistema alternativo y complementario de resolución de conflictos en la jurisdicción contencioso-administrativa”, en I. SÁEZ HIDALGO y A. DORRERO DE CARLOS (dirs.), *Arbitraje y Mediación. Problemas actuales, retos y oportunidades*, Lex Nova-Thomson Reuters, Pamplona, 2013, p. 170).

- En la calificación jurídica de las actuaciones y negocios relevantes en las obligaciones que se tratan de determinar⁴⁷.
- Al dotar de contenido concreto a conceptos jurídicos indeterminados como “conveniente” cuando se predica de un gasto a medio camino entre lo profesional y lo personal, “real” cuando del valor de un inmueble se trata o “recursos materiales” cuando se pretende discernir si una sociedad es o no “interpuesta” o “simulada”.
- Ni que decir tiene, en la apreciación de los elementos subjetivos de las infracciones o en la graduación de las sanciones.
- E incluso en el modo preciso de llevar a cabo la ejecución de una Resolución de un Tribunal económico administrativo o de una sentencia judicial.

No cabe duda de que, ultimado todo un procedimiento administrativo en el que los funcionarios responsables del mismo han adoptado una determinada decisión, ratificada por otros funcionarios en un procedimiento administrativo de naturaleza jurisdiccional, no es sencillo –ni siempre será oportuno– que los funcionarios que intervienen en la fase judicial del proceso modifiquen la apreciación que de los hechos y de su calificación jurídica en su momento se realizó. Y por eso es imprescindible que desde la dirección de la Administración tributaria se diseñe una estrategia al respecto, se dicten unos criterios orientativos y se vertebre orgánicamente el modo de hacerlo, con plena transparencia, también para evitar que se pueda transmitir la sospecha de que se haga arbitrariamente o por intereses espurios. En la Administración de Justicia también se debería de llevar un control efectivo al respecto, identificando con claridad todos aquellos procesos en los que se hubiera recurrido a la aplicación del artículo 77 LJCA. El modelo británico, al que ya se ha hecho referencia, es un buen referente al respecto.

No deja de resultar sintomático que en materia de expropiación forzosa la tradición administrativa es la de concebirlo como un ámbito particularmente propicio para la composición de un acuerdo entre las partes en liza⁴⁸. No es fácil de entender que si la Administración se muestra disponible a concertar con el particular la valoración de un inmueble a los efectos de su expro-

⁴⁷ Ciertamente, si el corazón de una controversia es, única y exclusivamente, un debate sobre la interpretación de un determinado precepto legal no es fácil que se resuelva mediante la conciliación judicial y, mucho menos, recurriendo a la mediación intrajudicial. No obstante, no siempre es sencillo diferenciar la determinación de los hechos de la interpretación de la norma y, desde luego, entre ambas actividades siempre media la labor de calificación, en la que el margen de apreciación sí es considerable. “*Mediation is an inappropriate procedure if a tax dispute is solely about a legal interpretation issue, but in practice this is difficult to recognize.*” VAN HOUT, D., “*Is Mediation...*”, ob. cit., p. 30. Lo que se ha venido calificando, “motorización legislativa” ha tenido evidentes costes en la calidad de la técnica empleada para la elaboración de las normas y, por lo tanto, en la calidad de su resultado, de modo que –como acertadamente se ha dicho– “la interpretación y aplicación de esas normas requiere métodos de consenso, más que decisiones unilaterales autoritarias” (PÉREZ MORENO, A., “Procedimientos de conciliación...”, p. 20).

⁴⁸ “Distinto es el caso de los convenios expropiatorios, previstos en nuestro Derecho positivo (con un modelo distinto del actual) ya desde la primera Ley de expropiación forzosa de 17 de julio de 1836, y que desde entonces hasta el día de hoy han constituido uno de los contados ámbitos administrativos donde la solución convencional se ha desarrollado con un notable éxito.” BUSTILLO BOLAÑO, R., “Derecho administrativo español y solución extrajudicial de conflictos: entre el (razonablemente hermoso) mito y la (menos edificante de lo deseable) realidad”.

piación tenga una dificultad prácticamente metafísica para avenirse a ello cuando la finalidad es determinar el valor del mismo inmueble a efectos tributarios. En ambos casos se trata de valorar un inmueble en el marco del ejercicio de una potestad reglada.

De forma tan sencilla como gráfica y precisa, el Modelo de Código tributario para América Latina contemplaba ya hace cincuenta años el modelo de conciliación que aquí se está exponiendo, al concebir la transacción como una forma de extinción de la deuda tributaria bajo dos premisas:

“Artículo 51. La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable.

Artículo 52. El consentimiento de la administración tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía.”⁴⁹

El margen de apreciación en cuanto a la fijación de los hechos y su calificación jurídica es más que considerable y se trata de un territorio en el que la composición de un acuerdo entre el contribuyente y el empleado de la Administración tributaria no solo es posible –sin merma alguna del principio general de la indisponibilidad del crédito tributario– sino que es más que recomendable y, de hecho, de modo informal discurre con normalidad en el trasfondo de muchos procedimientos de comprobación y gestión. Nada impide que se transparente con normalidad –y las debidas prevenciones formales– bajo los auspicios del órgano judicial que estimule y facilite la conciliación entre las partes, sin merma alguna de la legalidad ni del Derecho.

La transacción judicial –como negocio entre las partes en liza orientado a la finalización del litigio– tiene una enorme lógica en la jurisdicción civil a la que se habrá recurrido para que el juez medie en un conflicto sobre cuyo objeto quienes se enfrentan en el foro pueden, libérrimamente, disponer. Mayores dificultades, como tal negocio, presenta –y de ahí la tradicional reticencia y prevenciones procedimentales a admitirla– en una jurisdicción contencioso-administrativa orientada a la revisión de la legalidad de lo previamente actuado por la Administración. Concebida, por el contrario como una oportunidad de conciliación para que entre el contribuyente y la Administración revisen lo actuado, reduzcan el ámbito de la incertidumbre, y propongan al órgano judicial una versión de los hechos, una valoración de los bienes, y una calificación de los mismos que permita rehacer las liquidaciones tributarias, previamente dictadas, con otro resultado –siempre de conformidad con la normativa que resulta de aplicación– está cargada de sentido y –con las debidas cautelas procesales– resulta más que oportuna⁵⁰.

No se estaría ante un negocio dispositivo mediante el que las partes transigieran en sus pretensiones para evitar el litigio, lo que es perfectamente lícito en Derecho civil e incluso en relaciones

⁴⁹ Cfr. UNIÓN PANAMERICANA (Secretaría General, Organización de los Estados Americanos), *Reforma tributaria para América Latina (III) Modelo de Código Tributario*, Washington, D. C. 1967.

⁵⁰ “... parece evidente que la Administración debería gozar de la competencia y capacidad necesarias para modificar o anular los acuerdos que hubieran dado lugar al acto objeto de controversia... en buena lógica bien podría pensarse que disfrutando la Administración en el procedimiento administrativo de las apuntadas posibilidades de convenir en relación a los hechos o la calificación jurídica aplicable a los mismos, fijar valores o incluso incidir en la determinación de la deuda tributaria, no debería haber obstáculos para la realización de actos de similar disposición en el seno del procedimiento contencioso-administrativo.” ARRANZ DE ANDRES, C., “Otros modos...”, ob. cit., p. 451.

administrativas contractuales o de fijación, por ejemplo, de una indemnización. En la conciliación tributaria se estaría alcanzando un acuerdo sobre la fijación de los hechos, la valoración de los bienes, o incluso sobre su calificación jurídica precisa de modo que, subsumida la verdad formal así compuesta –tal y como habría quedado ajustada, de mutuo acuerdo, por las partes– en el marco normativo, tendría como consecuencia una distinta determinación de la deuda –nacida de la ley, que no del acuerdo de las partes– oportunamente sancionada por el órgano judicial en cuyo seno se llevó a cabo la conciliación o acción de transigir: “ajustar algún punto dudoso o litigioso, conviniendo las partes voluntariamente en algún medio que componga y parta la diferencia de la disputa”⁵¹

3. LA MEDIACIÓN INTRAJUDICIAL

En el epígrafe anterior se han expuesto las características de la conciliación judicial tributaria, o de cómo las partes podrían incardinar en un procedimiento contencioso-administrativo la composición de un acuerdo cuyo contenido se incorporase al auto o sentencia mediante el que el litigio finalizase.

Una modalidad específica, y diferenciada, de la mera conciliación judicial –que queda entre el órgano judicial y las partes– es la mediación intrajudicial, en la que entra en juego un tercero, un mediador, designado por el juez para facilitar la composición del acuerdo por las partes. También regida en su desarrollo por el artículo 77 LJCA –siendo por tanto aplicable a la misma todo lo que se ha predicado de la conciliación judicial– su peculiaridad específica es, sencillamente –y no es poco– que se recurre a un tercero, el mediador, para que contribuya a aproximar las posiciones de las partes en la composición del acuerdo. Se incardina en el proceso –es intrajudicial– y se habrá de sancionar –de prosperar– por el órgano judicial, pero no es el juez o tribunal quien lleva a cabo la tarea de mediación, de facilitar la composición del acuerdo entre las partes, sino que ésta se encomienda a un tercero.

A este respecto, el CGPJ está impulsando diversos proyectos piloto que se están desplegando en distintos juzgados de lo contencioso y Tribunales Superiores de Justicia⁵².

Las características específicas de esta modalidad de conciliación judicial –el residenciar la resolución del particular en el seno de un procedimiento de mediación– lleva consigo que sea especialmente complicado, aunque no imposible, de articular cuando la materia del pleito sea tributaria⁵³.

Para que se pueda derivar el caso a la intervención en el mismo de un mediador lo primero que es necesario es que en el seno del órgano judicial se haya constituido una oficina específica res-

⁵¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, (2018): *Diccionario de la lengua española* (23.ª ed.). Consultado en <https://dle.rae.es/?id=DglqVCC>.

⁵² Cfr. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID (TSJM): *Infraestructura organizativa de la mediación conectada a los juzgados y Tribunales de la Jurisdicción contencioso-administrativa en el ámbito del Tribunal Superior de Justicia de Madrid*. Consultado el 13 de mayo de 2019 en [file:///G:/INVESTIGACIÓN/TRANSACCIÓN%20JUDICIAL/Literatura/protocolo-aprobado-sala-de-gobierno-y-cgpj%20\(1\).pdf](file:///G:/INVESTIGACIÓN/TRANSACCIÓN%20JUDICIAL/Literatura/protocolo-aprobado-sala-de-gobierno-y-cgpj%20(1).pdf).

⁵³ A ello se refiere expresamente, razonando su aplicabilidad formal en el ámbito tributario, insertada en el artículo 77 LJCA, ARRANZ DE ANDRES, C., “Otros modos...”, ob. cit., pp. 441-443.

ponsable de la tramitación de estos procedimientos de mediación. En segundo lugar, es preciso de disponer en el partido judicial de mediadores con la formación requerida para realizar tales funciones y de un convenio con el Colegio de Abogados del mismo, a través del que articular el funcionamiento del incidente de mediación.

A partir de ahí, se cita a las partes a una reunión previa, al objeto de informarles sobre las características de la mediación judicial e instarles a aceptarla. Siendo un proceso voluntario, en cualquier momento se puede descartar este cauce, como es natural, volviendo el pleito a la fase en la que estaba.

Tal y como ocurre con la conciliación judicial, la mediación se puede plantear –a instancia del órgano judicial o de las partes– en cualquier fase del procedimiento ordinario, abreviado, de apelación o de ejecución. De hecho, y tiene lógica, uno de los supuestos en los que el protocolo del TSJM aconseja de modo particular que se acuda a la mediación de un tercero es, justamente, cuando el objeto del litigio es un incidente en la ejecución de una sentencia, que amenaza con derivar en un nuevo pleito.

Aunque en línea de principio la puesta en marcha de un procedimiento de mediación no exigiría la suspensión del proceso contencioso, lo natural es que así fuera, conforme a lo establecido en los artículos 19.4 y 179 LEC.

En puridad, cuando el TSJM define tanto el ámbito de los asuntos que podrían derivarse a un procedimiento de mediación, como la tipología de los mismos, no se hace exclusión expresa de la materia tributaria. No obstante, si bien es cierto que no se trata de una norma jurídica y que expresamente se cuida de mencionar que ese marco objetivo de aplicación de la mediación en el contencioso tiene “mero carácter orientativo e ilustrativo”⁵⁴, no deja de ser sintomático que la única materia tributaria que pone como ejemplo al respecto es nada menos que la “recaudación ejecutiva por vía de apremio de tributos o ingresos de derecho público cuando el deudor haya sido declarado en concurso”⁵⁵. En definitiva, subyace en el imaginario de quien ha elaborado la guía el concepto restrictivo de transacción, al que se hacía referencia más arriba, como contrato dispositivo entre las partes, al que resultaría ajena la deuda tributaria, salvo en el caso que se enuncia.

El mediador ha de ser un profesional integrado en una entidad que avale su formación como tal y, evidentemente, imparcial, en quien no se pueda advertir ningún conflicto de intereses con la causa. Naturalmente, desde el momento en que desarrolla un trabajo activo en la labor de aproximar las posturas de las partes para que compongan un acuerdo, su trabajo va a generar unos costes que alguien –no necesariamente las partes, aunque también y principalmente– tendrían que asumir.

Iniciado el procedimiento de mediación, el protocolo del TSJM fija como plazo máximo para su finalización 90 días, sin que se haga otra referencia a su ordenación, en expresión del CGPJ, de

⁵⁴ TSJM: *Infraestructura organizativa...*, cit., pág. 8.

⁵⁵ *Ibidem*, pág. 9.

que será “informal, libre y no ritual”⁵⁶. Esta informalidad del procedimiento de mediación, la posición –ajena al mismo– del mediador y su carácter confidencial ofrece posibilidades de aproximar posiciones que la presencia del juez probablemente no procuraría. El hecho de que sea el órgano judicial quien, en última instancia, velará porque el contenido del acuerdo al que se pueda llegar no sea contrario al ordenamiento jurídico ni a los intereses generales, no impide que a lo largo de la mediación las partes puedan acercar posiciones mediante compromisos –de futuro, por ejemplo– que no tengan por qué reflejarse expresamente en el contenido de la resolución judicial que ponga término al mismo.

A diferencia de lo que sucede en la conciliación judicial, en el caso de la mediación intrajudicial el contenido de lo acordado se ha de contener en un acta –suscrita por las partes y por el mediador– que marcará el modo de finalización del proceso judicial. A partir de aquí, el litigio puede finalizar mediante una sentencia que se acomode a lo que se derive del contenido del acta –el reconocimiento de unos hechos o documentos, la consideración de un valor como probado, la calificación de unos determinados gastos como deducibles...– pero también cabe la posibilidad de que del resultado de la mediación el pleito finalizase por desistimiento del recurrente (art. 74 LJCA), satisfacción extraprocesal por falta de objeto (art. 76 LJCA) –si, por ejemplo, se hubiese acordado la revocación por la Administración del acto recurrido (art. 219 LGT)– o, más raramente aún que lo anterior, por allanamiento (art. 75 LJCA). En línea de principio nada excluye que en un proceso de conciliación judicial –sin que el mismo contase en su desarrollo con la intervención de un mediador que facilitase la composición del acuerdo entre las partes– pudiera dar lugar a su terminación, como ya se ha hecho notar, por alguna de las causas aquí enunciadas (art. 77.3 LJCA). El matiz está en que, en el caso de la mediación, esta previsión se ha podido incorporar expresamente al contenido del acta que haya puesto término a la misma.

4. EL CONSENSO EN EL DELITO FISCAL

Tratándose de conciliación judicial tributaria no se puede obviar una referencia, aunque sea colateral, a la verdaderamente paradigmática situación que se produce en el Derecho tributario español cuando la deuda tributaria se transforma en delito fiscal. Si hasta ese momento las posibilidades de articular un acuerdo formal con la Administración tributaria habrán sido estrechas en el procedimiento de inspección –las actas con acuerdo (art. 155 LGT)– inexistentes en la fase de reclamación económico-administrativa y, hoy por hoy, inexploradas en el contencioso administrativo (art. 77 LJCA), cuando se abre la puerta del proceso penal –supuestamente en los supuestos más graves– el jardín de las soluciones consensuadas florece con verdadero esplendor, tal y como se ha expuesto con su habitual acierto por uno de sus más eximios cultivadores⁵⁷.

Sin que el Derecho español haya llegado a adoptar el modelo norteamericano de *plea bargaining* con el que nos ha familiarizado la abundante filmografía al uso, lo cierto y verdad es que desde

⁵⁶ CGPJ: *Guía para la práctica...*, cit., pág. 176. VAN HOUT, D., “Is Mediation...”, ob. cit., p. 30.

⁵⁷ En la redacción de este epígrafe se ha seguido, punto por punto, el magnífico trabajo de MARTELL PÉREZ-ALCALDE, C.: “El consenso en el delito fiscal”, en L. M. ALONSO GONZÁLEZ, y E. ANDRÉS AUCEJO (dirs.), *Resolución alternativa...*, ob. cit., de conflictos en Derecho tributario comparado, Marcial Pons, 2017, pp. 338-342.

1988 –y muy señaladamente a partir de 2012– la negociación y la búsqueda del acuerdo se han adueñado de los procesos por delitos contra la Hacienda pública. En una tensión que la Fiscalía identifica entre “legalidad y oportunidad”, entre “éxito y margen de arbitrio”, la persecución de estos delitos transita por la búsqueda sistemática de “zonas de consenso”⁵⁸.

Aunque siempre se contempló en nuestro Derecho penal la conformidad absoluta como vía para evitar el juicio oral⁵⁹ es a partir de 1988 cuando lo que en Derecho italiano se denomina directamente –con gráfica *fineza*– el *patteggiamento* hace su primera incursión significativa en el ordenamiento patrio, contemplando la posibilidad de que vinieran a converger la acusación y la defensa en cualquier fase del proceso⁶⁰. Se abrieron, entonces, dos vías para armar el consenso entre la acusación y la defensa que han transformado el panorama del proceso penal, en particular en el ámbito del delito fiscal, una genérica y una segunda específica.

La vía genérica es la aplicación de las atenuantes genéricas –confesar la infracción y reparar el daño⁶¹– que permite rebajar la pena en uno o dos grados⁶², evitando la entrada en prisión⁶³.

En el caso de los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social, en el marco de la regularización fiscal de 2012 se introdujo, además, un tipo delictivo atenuado que, bajo premisas parejas a la de la atenuante genérica –confesión de los hechos y pago de la deuda– le permite al autor acogerse, durante los dos meses posteriores a la citación judicial, a los mismos beneficios de rebaja en grado de la pena. Con mayor trascendencia, en el mismo precepto se introdujo una discreta manifestación de la política de premiar al “chivato” –lo que en EE.UU. es toda una política de persecución del delito fiscal⁶⁴– en cuya virtud gozarán de idénticos beneficios otros partícipes en el delito que colaboren activamente en su esclarecimiento o en la localización del patrimonio de sus autores⁶⁵.

⁵⁸ Los entrecomillados, bien expresivos, están tomados de la Circular 1/1989 de la Fiscalía, y de la Memoria de 1989 de la Fiscalía General del Estado.

⁵⁹ Artículos 655, 688, 694 LECrim y 50 de la Ley Orgánica, núm. 5, de 22 de mayo de 1995, del Tribunal con Jurado (LOTJ).

⁶⁰ El consenso se puede procurar tanto en las diligencias instructoras (art. 779 LECrim), como en el escrito de calificación (art. 784.3 LECrim), o en las cuestiones previas al juicio oral (art. 787.1 LECrim).

⁶¹ Cfr. artículo 21.4.º y 5.º del Código penal, aprobado mediante Ley Orgánica, núm. 10, de 23 de noviembre de 1995 (CP).

⁶² Cfr. artículo 66.1.2.º CP.

⁶³ Cfr. artículo 81 CP.

⁶⁴ Cfr. *IRS Whistleblower Office* <https://www.irs.gov/compliance/whistleblower-informant-award>. Cfr. sobre estas políticas en Derecho comparado, J. H. CRUNS; M. J. DUBELAAR, y K. M. PITCHER, *Collaboration with Justice in the Netherlands, Germany, Italy and Canada. A Comparative Study on the Provision of Undertakings to Offenders Who Are Willing to Give Evidence in the Prosecution of Others*, Eleven International Publishing, 2019.

⁶⁵ “Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.” Artículo 305.6 CP, en su redacción dada al mismo por la Ley Orgánica, núm. 7, de 27 de diciembre de 2012.

Esta política de rebajas en la pena, evitando o atemperando la entrada en prisión, a cambio de certidumbre en cuanto a los hechos y reparación del daño –en ocasiones calificada de “justicia penal negociada”– ha rendido particulares réditos –señaladamente en Cataluña– y tiene, sin duda, sus ventajas: previene incongruencias entre resoluciones judiciales de lo penal, garantiza la ejecutividad –atenuada, claro está– de las sentencias y, sobre todo, contribuye decididamente al esclarecimiento y reparación de los delitos que se enjuician y de otros que puedan estar relacionados con aquéllos.

Pero también presenta sus inconvenientes. En expresiones del autor cuya exposición se ha seguido en este epígrafe, se abre con ello un “mercado de seguridad” en el que se producen “sanguinantes desigualdades”⁶⁶. En términos estrictamente técnicos genera, por otra parte, una jurisprudencia penal en delito fiscal no del todo congruente con las premisas que presiden la que tiene su origen en el orden contencioso-administrativo.

Sin duda alguna, estas ventajas e inconvenientes son un fiel reflejo de la tensión entre “legalidad” y “oportunidad” que detectaba la Fiscalía en 1989 al hilo de las políticas de “consenso” en la persecución de los delitos.

5. SOLUCIONES COMPARADAS

No tendría sentido aquí entretenerse en la exposición detenida de las muchas y diversas soluciones que a la conciliación judicial se ha dado en otros ordenamientos tributarios. Ya se ha escrito mucho y reiteradamente sobre el particular y no merece la pena reiterarlo⁶⁷. Pero sí conviene traer a colación, como mera referencia, una serie de características en las que coinciden todos los sistemas comparados de resolución de conflictos tributarios en los que se han implantado modelos de conciliación, con una u otra estructura, en una u otra fase de la gestación del conflicto. Para completar el cuadro de Derecho comparado, se muestra también útil detenerse, siquiera brevemente, en tres experiencias diversas en el Reino Unido, Alemania e Italia, particularmente relevantes al respecto.

Se atribuye a Unamuno –siempre díscolo y provocador– el decir de los españoles que salimos al resto de Europa con la boca abierta... y se nos llena de moscas. No se pretende aquí caer en semejante comportamiento, por otra parte tan frecuente entre nosotros; pero también creo que no

⁶⁶ Cfr. MARTELL PÉREZ-ALCALDE, C.: “El consenso...”, ob. cit., p. 340.

⁶⁷ No hemos sido pocos quienes desde principios de siglo hemos venido prestando atención, reiterada, a las soluciones que en Derecho comparado se ha venido dando a la resolución de las controversias tributarias. Por sólo citar tres obras de envergadura al respecto cabe citar la que, siguiendo la dirección marcada en su día por el Maestro FERREIRO (*La justicia tributaria...*, ob. cit.) se elaboró desde el Grupo de investigación de Derecho tributario y Política fiscal de la UB, del que forma parte el autor de este trabajo: L. M. ALONSO GONZÁLEZ, y E. ANDRÉS AUCEJO (dirs.), *Resolución alternativa de conflictos...*, cit.; recientemente, desde la Universidad de Salamanca, y en homenaje a otro Maestro del Derecho financiero y tributario, el Prof. EUSEBIO GONZÁLEZ, se ha editado por J. M. LAGO MONTERO, *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios*, Thomson-Reuters/Aranzadi, 2019. También, como la primera de las citadas, desde una perspectiva que no se limita al Derecho tributario, puede consultarse la obra dirigida por P. CHICO DE LA CÁMARA, *Las medidas alternativas...*, ob. cit. Este epígrafe es tributario, fundamentalmente, de las citadas obras colectivas.

es un mal ejercicio –guardando las distancias y con las debidas prevenciones– echar un vistazo a lo que en otras latitudes se practica: en un primer sentido, se quiera o no, porque estamos llamados a confrontarnos, competir y colaborar con estos países, a los que nuestro destino está vinculado, y, también, porque si se advierte que en todos ellos se acomete el problema con una técnica parecida, tal vez fuera el caso de concluir que “algo tendrá el agua, cuando la bendicen”.

5.1. Los puntos de encuentro

Un primer punto de encuentro entre todos los modelos de enfrentarse a la resolución de controversias tributarias es que, con muy distintas variantes, lo habitual es que su estructura orgánica se escale en una primera fase administrativa y una segunda –normalmente con dos instancias, prescindiendo de la casación– judicial. España es el único país de los que he llegado a tener noticia en el que se superpongan dos modelos de corte jurisdiccional, uno administrativo y otro estrictamente judicial, en una sucesión de recursos clonados –justicia retenida sobre justicia delegada– que, a la vista está, no se muestra eficiente en su funcionamiento. Basta, al respecto, con fijar la atención en algunas de las disfunciones que lo aquejan:

- i) El volumen de litigios pendientes, y la deuda que embalsan, que se ha llegado a cuantificar en 20.000 M. € –la dimensión del presupuesto anual de una Comunidad Autónoma de entre las mayores– ha llevado a tomar la decisión de destinar un número significativo de la última promoción de inspectores de Hacienda –cuya preparación está fuera de toda duda– a reforzar las plantillas de los tribunales económico-administrativos, en lugar de dedicarse a lo que debiera de ser su principal cometido: investigar en los entresijos de la economía informal, también llamada sumergida (pese a que opera a la luz del sol).
- ii) El modelo competitivo de formación de doctrina administrativa en el que se confrontan, por un lado, los órganos directivos de la AEAT con la Dirección general de tributos –que tiene atribuida la dirección de la política normativa e interpretativa del Ministerio de Hacienda– y entre ellos, a su vez, con los órganos económico-administrativos que, sujetos al TEAC en relación de jerarquía, resultan con excesiva frecuencia desautorizados por los de la jurisdicción contencioso-administrativa, podría decirse que resulta, cuando menos, mejorable.
- iii) La estructura que al recurso de casación se ha dado en 2015 ha procurado al Tribunal Supremo –desde la Sección segunda de su Sala tercera– la oportunidad de entrar en tromba en el sistema tributario, con unos efectos colaterales que, sólo en el último año, son ya verdaderamente llamativos.

Se puede seguir así, qué duda cabe, pero no da la impresión de que semejante política pudiera calificarse como prudente. Ya se ha señalado que lo que el Derecho comparado nos enseña es que –también desde modelos parecidos al nuestro– se ha ido evolucionando hacia una ordenación de la resolución de los conflictos en sólo dos instancias, de distintas características, en las que siempre una es administrativa –no jurisdiccional– y con significativos componentes de conciliación, mientras que la segunda, judicial, normalmente está especializada en la materia tributaria –a través de sus titulares, o de miembros laicos que la complementan, como en el modelo británico– y se estructura en una primera fase de instancia y otra de apelación. En Alemania la

jurisdicción equivalente a nuestro económico-administrativo se integró en el Poder judicial en 1968; en Canadá, en 1983, el Tribunal tributario sustituyó a las llamadas Comisiones tributarias (administrativas); en Italia idéntico proceso tuvo lugar en el 2000, pasando las llamadas *Commissione tributarie* a depender orgánicamente del *Consiglio Generale della Magistratura*, aun cuando funcionalmente sigan ligadas al *Ministero delle Finanze*; igualmente en Portugal, en 2003, la revisión administrativa pasó a ser voluntaria, con alguna excepción, y en 2010 se introdujo el arbitraje; también en el Reino Unido, en 2009, la jurisdicción administrativa de los *Commissioners (General, Special, VAT & Duties)* se diluyó en la llamada *Tax Chamber*, estrictamente judicial, con un elevado nivel de especialización y dos cámaras.

Es significativo que, tanto en el caso italiano como en el británico, cuando la jurisdicción administrativa se transforma en órganos judiciales surge en el ámbito estrictamente administrativo –sin formato jurisdiccional– un recurso previo concebido para preparar, prevenir, la judicialización del conflicto. Pero, insisto, sin funciones de creación de doctrina administrativa ni estructura de corte jurisdiccional, estrictamente gubernativo y con una eventual formalización, en el caso italiano, de mediación⁶⁸.

Así las cosas, es en la fase previa, administrativa, en la que normalmente se insertan –como es lógico– las fórmulas de mediación, arbitraje o conciliación. En todos los casos, además, es posible identificar unas técnicas organizativas y procedimentales que son una sintomática constante en todos los sistemas comparados:

- i) Si se pretende lograr salidas consensuadas a los conflictos tributarios es imprescindible que los mismos se gestionen orgánicamente por dependencias o jurisdicciones estructuralmente orientadas con tal objetivo en términos organizativos, de recursos humanos –es una constante su composición mixta– y funcionales: *Dispute Resolution Unit* (Reino Unido); *Landelijk Bureau Mediation* (Países Bajos); *Service de conciliation fiscale* (Bélgica); *Office of Appeals* (USA); *Ufficio legale* (Italia); *Comisiones departamentales mixtas* (Francia); *Médiateur* (Suiza)⁶⁹.
- ii) Es imprescindible una estrategia institucional –ya se ha hecho referencia a la *Litigation and Settlement Strategies (LSS)* en el Reino Unido– que parte de una segmentación muy detenida de cada caso, atendiendo a sus características específicas⁷⁰.

⁶⁸ Cfr. CORASANITI, G., *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, CEDAM, Milán, 2013; VERINI, F., *La mediazione tributaria*, Maggioli, 2014; ANDRES AUCEJO, E., *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*, IEF, Madrid, 2009.

⁶⁹ Estos órganos revisten en cada sistema características específicas –pueden ser tanto administrativos como judiciales– pero en todos ellos es un punto común que están gestionados por órganos prácticamente siempre de composición mixta –judicatura, administración tributaria, asesoría fiscal y contable, académicos...– y absolutamente focalizados en su forma de actuar a la autocomposición del acuerdo por las partes en liza.

⁷⁰ La tendencia en el despacho de asuntos que suele presidir la organización de la actividad en las instituciones burocráticas españolas es, en términos contables, el *FIFO (first in, first out)*. Si se trata de introducir estrategias de terminación consensuada de conflictos es imprescindible que –sin merma alguna del principio de igualdad– a cada caso se le otorgue el tratamiento más adecuado a sus características propias. La clave de arco del modelo británico, por ejemplo, es la segmentación de los asuntos en *default paper, basic, standard y complex*, por los órganos jurisdiccionales, a lo que se llega, por otra parte, tras una cuidadosa selección, conforme a criterios transparente, de los casos en la fase administrativa previa, en la que se funciona con técnicas de mediación y conciliación. VAN HOUT, D., “Is Mediation...”, ob. cit., p. 29.

iii) En términos funcionales, en todos los casos se aprecian como características comunes la flexibilidad, la oralidad y la confidencialidad⁷¹, lo que en la expresión, ya señalada, del CGPJ se califica como procedimientos de carácter “informal, libre y no ritual”⁷². Si se trata de lograr la concertación de voluntades, es imprescindible que las vistas orales sean el corazón del procedimiento, por encima de la ritualidad, el formalismo y el intercambio de escritos.

5.2. Alemania e Italia

Con frecuencia cuando se exponen las soluciones de Derecho comparado que parecen exitosas se suele oponer a su eventual recepción en el Derecho nacional la recurrida objeción de que, asentadas sobre tradiciones jurídicas ajenas a la propia, no sería sencillo adaptarlas al contexto español: sólo funcionan bajo la premisa de que han sido concebidas para su implantación en sociedades, como las anglosajonas, con otras mentalidades, mimbres institucionales y modelos de organización social que poco tendrían que ver con el nuestro. Paradójicamente, no se recurre a estos argumentos cuando se incorporan a nuestro sistema tributario –no siempre de forma prudente y meditada– baterías ingentes de iniciativas, como las del plan *BEPS*, en buena medida inspiradas, cuando no directamente gestadas, en los ordenamientos tributarios norteamericano y británico. Pero es que, además, lo sorprendente es que, como ya se ha señalado, el modelo español –de doble jurisdicción preceptiva, retenida y delegada– no tiene parangón y, desde luego, el que la conciliación y la mediación judicial tan solo se contemplan en un aislado artículo de la normativa del contencioso, poco o nada transitado en materia tributaria, es completamente extravagante.

Expuestos los elementos comunes que cabe identificar en los sistemas comparados de resolución convencional de conflictos tributarios hay dos ordenamientos jurídicos en los que la conciliación judicial goza de un desarrollo más que considerable, el alemán y el italiano. Fijar la atención en el Derecho alemán y en el Derecho italiano tiene particular interés porque nuestro Ordenamiento financiero y tributario se ha construido utilizando las categorías dogmáticas propias de ambas tradiciones jurídicas.

En Derecho alemán, como ya se ha hecho notar, desde 1968 el modelo de revisión de los actos tributarios es de jurisdicción fiscal delegada y especializada. Pues bien, al inicio del proceso el juez convoca a las partes a una entrevista informal, *Erörterungstermin*, con el objetivo de que concilien sus posturas y se logre una resolución consensuada del caso⁷³. Pues bien, como mues-

⁷¹ Una de las ventajas de la mediación es, precisamente, la confidencialidad que preside su desarrollo. En el transcurso de la misma el contribuyente puede aportar documentación, por ejemplo, que, por razones diversas, no pudiera aportar en el marco de un procedimiento tributario o judicial en el que rige el principio de la transparencia de la información pública.

⁷² CGPJ: *Guía para la práctica...*, cit., pág. 176. El esfuerzo que requeriría adaptar los modelos organizativos y funcionales de la burocracia tributaria española a dichas pautas y estrategias se me antoja, ciertamente, hercúleo. Quien ha estudiado con particular detenimiento los procedimientos de mediación tributaria en Derecho comparado concluye que una de las variables que más incide en su éxito es, precisamente, la flexibilidad de sus normas rituales: “*Belgium can be seen as a good example again because the implementation of mediation in their act has not resulted in complex legislation or a procedure with detailed procedural rules, like in the United States*” VAN HOUT, D., “Is Mediation...”, ob. cit., p. 30.

⁷³ “El papel del juez en esta reunión es muy activo, dirigiendo la discusión a modo de conciliador e intentando que las partes lleguen a un acuerdo.” (ESPEJO POYATO, I., “La mediación en Derecho tributario alemán”, en L. M. ALONSO, y E. ANDRÉS,

tra de la trascendencia práctica, de la incidencia efectiva, que tiene esta fase inicial del proceso un estudio referido al particular recogía los datos, correspondientes a 2002, del tribunal tributario de Münster: Celebradas 1.434 entrevistas, el 57% terminaron con acuerdo; el contenido de lo acordado tan sólo en un 18,4 % de los casos requirió de ser reflejado en sentencia, pues, en el 50,6% el recurrente desistió y en el 22,7% la Administración se allanó⁷⁴.

El modelo alemán, sería perfectamente aplicable utilizando el artículo 77 LJCA, concebido –tal y como en este trabajo se ha expuesto– como un cauce de conciliación judicial, que no implica *per se* la celebración de un negocio jurídico de transacción, propiamente dicho, ni la intervención de un mediador ajeno al órgano judicial. Evidentemente, la AEAT debería de evidenciar su voluntad de transitar este camino y adoptar las medidas organizativas necesarias en su Servicio jurídico a tal efecto. Ciertamente, en el modelo alemán el juez lleva a cabo una función genuina de facilitador del acuerdo, de mediador, que en el artículo 77 LJCA no se contempla expresamente, aunque tampoco entiendo que se excluya tajantemente, como se ha afirmado⁷⁵. No veo por qué, no se podría encomendar la función de facilitador del acuerdo al juez, a otro juez de la misma demarcación, o, quizás, incluso al letrado de la Administración de Justicia de la oficina judicial, como ocurre en la jurisdicción de lo social (Ley 36/2011). De hecho, a efectos prácticos, entiendo que será, justamente, la labor componedora, facilitadora, del órgano judicial la que razonablemente pueda ser más eficaz para estimular a las partes a lograr un punto de encuentro que allane la resolución de la controversia, la conciliación.

En la experiencia alemana, en realidad el juez, una de las técnicas que utiliza para estimular el acuerdo de las partes es la de anticiparles lo que puede ocurrir si no se avienen a finalizar la controversia de forma consensuada, dándoles un anticipo de cuál puede ser el sentido de su decisión. Se ha hecho notar⁷⁶, a este respecto, que se trataría de avanzar un “juicio provisional” que, sin prejuzgar el sentido final de la sentencia, permitiera a las partes avizorarlo y actuar en consecuencia, siendo perfectamente factible incardinar procesalmente tal actuación en el marco de la adopción de medidas cautelares (art. 428 LEC)⁷⁷.

Resolución alternativa..., ob. cit., p. 221). Como expone con su habitual brillantez y rigor la citada autora, desde 2013, y en aplicación de la reforma operada en el § 278.5 ZPO (Ley de Enjuiciamiento Civil) el órgano judicial –en cualquier fase del proceso y con el consentimiento de las partes– puede derivar el caso a un juez especializado en mediación (*Güterichter*) que trate de aproximar las posturas de las partes, sin coste adicional, y sujeto a estricta confidencialidad en su actuación. Este es, también, el modelo que propone GARCÍA VICARIO, M. C. (“La mediación...”, ob. cit., p. 16) que apunta como ventaja el hecho de que transferir la responsabilidad de la labor de mediación a un juez distinto del natural fijado por la ley preserva la imparcialidad y objetividad de éste último –en el caso de que la mediación no finalizase con éxito– y permite preservar la confidencialidad de la tarea de mediación sin que lo aportado a dicho procedimiento se transfiera a las actas del proceso.

⁷⁴ Cfr. EHMEKE, T., y MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La revisión e impugnación de los actos tributarios en Derecho alemán”, en *Crónica Tributaria*, núm. 108, 2003, p. 22.

⁷⁵ “... no se plantea la sugerencia de este órgano (judicial) como una exhortación ni, en ningún caso, cabe contemplar que se contemple esta autocomposición como una mediación judicial” (PÉREZ MORENO, A., “Procedimientos de conciliación...”, ob. cit., p. 29).

⁷⁶ Cfr. en este sentido, la interesantísima exposición de quien ha presidido la Sala de lo contencioso-administrativo de Castilla y León, GARCÍA VICARIO, M. C. (“La mediación...”, ob. cit., p. 14).

⁷⁷ “Artículo 428.2 LEC. A la vista del objeto de la controversia, el tribunal podrá exhortar a las partes o a sus representantes y a sus abogados para que lleguen a un acuerdo que ponga fin al litigio. En su caso, será de aplicación al acuerdo lo dispuesto en el artículo 415 de esta Ley.

En Derecho italiano, el año 2000 las *Commissione tributarie* se reorganizaron y se transformaron en jurisdicción fiscal delegada, integrada en el Poder judicial. Al adoptarse este modelo se incorporó a la estructura del proceso contencioso –en la actualidad con carácter preceptivo– un trámite preliminar de *concazziazione giudiziale* mediante el que el órgano judicial insta a las partes a llegar a un acuerdo y adopta un papel de mediador, de facilitador del mismo⁷⁸. Este trámite se integra en toda una serie de medidas que en la literatura científica del país transalpino se denominan *strumenti deflativi del contenzioso* como la *autotutela* (revocación), la *aquiescencia* (acta de conformidad), *l'accertamento con adesione* (acta con acuerdo), el *reclamo e mediazione* (reposición –eventualmente con mediación– preceptiva desde el 2011) y, últimamente, la *rottamazione e pace fiscale*⁷⁹.

6. A MODO DE CONCLUSIONES

Cuando apenas había iniciado mi trayectoria académica, hace 25 años, tuve ocasión de referirme a la deficiente eficacia del conflicto⁸⁰ como un mal del sistema tributario español sobre el que ya por entonces había alertado el Defensor del Pueblo en su Informe de 1992: Un nivel significativo de confrontación tributaria resta eficacia al sistema en tanto que, por una parte, embalsa fuertes cifras de deuda en discusión, obliga al Tesoro público a dedicar considerables recursos a su resolución, por otra, y, en última instancia, merma la legitimidad de la Hacienda, al socavar la reputación de quienes tienen la responsabilidad de administrar los recursos públicos.

Desde entonces el modelo de duplicidad de control jurisdiccional –justicia administrativa retenida y delegada– no ha sido objeto de revisión. Las únicas medidas que vinieron a atemperar de forma significativa el volumen de los contenciosos –una reducción del 35% entre 2010 y 2013, nada menos– han tenido que ver no tanto con la mejora de su ordenación efectiva sino con la limitación del acceso a la Justicia, mediante la reforma operada en la regulación de las costas –para introducir en el contencioso el discutible criterio del vencimiento objetivo– y con la reintroducción en el Ordenamiento de las tasas judiciales, más tarde atenuada⁸¹.

3. Si las partes no pusieran fin al litigio mediante acuerdo, conforme al apartado anterior, pero estuvieran conformes en todos los hechos y la discrepancia quedase reducida a cuestión o cuestiones jurídicas, el tribunal dictará sentencia dentro de veinte días a partir del siguiente al de la terminación de la audiencia.”

⁷⁸ Cfr. PARANTE, S. A., *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Cacucci Editore, Bari, 2011, *passim*.

⁷⁹ Cfr. Decreto legislativo 119/2018, artículo 6.

⁸⁰ “La deficiente eficacia del conflicto”, en *Civitas, Revista española de Derecho financiero*, núm. 84, 1994, pp. 837-848.

⁸¹ Cfr. Leyes núm. 37, de 16 de octubre de 2011, y núm. 10, de 20 de noviembre de 2012 [rectificada parcialmente esta última mediante el Real Decreto Ley núm. 3, de 22 de febrero de 2013] que –una a iniciativa de un ejecutivo socialista y la otra por un ejecutivo popular– coincidían en su objetivo: “desincentivar económicamente el recurso contencioso-administrativo, darle motivos al ciudadano (más de los que ya existían) para que si sus pretensiones no eran estimadas en vía administrativa renunciara tácitamente a continuar en la judicial.” (BUSTILLO BOLAO, R., “Derecho administrativo español...”, cit., p. 12). En el orden estrictamente tributario el mismo objetivo se persiguió mediante la aprobación del artículo 150.7 LGT, incluido en la reforma operada con la Ley 34/2015, que hace recaer sobre las espaldas del deudor la mora que ha generado el acreedor cuando anulada una liquidación emitida en un procedimiento de inspección –mediando estimación parcial o por motivos formales de las pretensiones del recurrente– dicho precepto legal establece que la nueva liquidación llevará la fecha de la anulada. El riesgo que con ello corre el deudor que presenta recurso es que, incluso

Hoy en día parece que la propia Administración tributaria ha tomado conciencia de que el modelo, probablemente, requeriría una revisión en profundidad. Aparentemente habría dos posibles direcciones hacia las que cabría que evolucionase la actual jurisdicción económico-administrativa:

- i) Manteniendo su función actual, tomar la forma de jurisdicción fiscal especializada –“privilegiada”– frente a ordinaria, como históricamente se decía- integrada en el CGPJ, como ocurrió en Alemania, Canadá, Italia⁸², Portugal y Reino Unido; lo que pasaría por revisar su composición para dar entrada en sus órganos a profesionales que no provinieran en su integridad del Ministerio de Hacienda. Esta transformación tendría la ventaja de que, como en los países mencionados, los conflictos en materia tributaria se sustanciarían en una primera instancia, susceptible de apelación, por tribunales de composición mixta, bajo la responsabilidad de jueces que actuarían en sus funciones auxiliados por especialistas⁸³.
- ii) En sentido estrictamente inverso, que manteniéndose en el ámbito interno del Gobierno de la Nación adoptase en su organización, funcionamiento y objetivos un perfil no tanto jurisdiccional –como el que reviste en la actualidad– sino, a semejanza de lo que ocurre con la *Office of Appeals*⁸⁴ norteamericana, o con el servicio de recursos alemán, *Steuerfahndung*⁸⁵, se cen-

viendo estimadas sus pretensiones, por el juego de los intereses de demora –no se olvide, mediando la anulación de la liquidación precedente por vicio de legalidad- con facilidad puede llegar a experimentar una *reformatio in peius* tras un proceloso proceso judicial. Sin añadir a la cuenta, claro está, el coste del asesoramiento y representación legal al que habrá tenido que recurrir. En definitiva, las disposiciones legislativas en la materia han sido medidas encaminadas no tanto a prevenir o evitar el conflicto como, más bien, a obstaculizar su judicialización, haciendo recaer sobre el contribuyente un coste desproporcionado en el caso de que lo emprenda, desalentándole, pues, tratando de que se acomode a lo que le impone la Administración y, en definitiva, con daño de la tutela judicial efectiva.

⁸² Recientemente se ha presentado un proyecto de ley en el país transalpino que, precisamente, trata de acentuar la condición de jurisdiccional del modelo que se implantó en el año 2000, con una reforma nominal, pasando a denominar las actuales Comisiones con la expresión –más transparente– de tribunales, y otra organizativa, incorporando a los mismos jueces “togados”, empleados a tiempo completo, que actúen asistidos por los actuales, profesionales a tiempo parcial. En definitiva, adoptando el modelo británico.

⁸³ Es el modelo magníficamente descrito y fundamentado –con todo detalle y abundantísima cita de referentes– por LAGO MONTERO, J. M., *Litigiosidad tributaria...*, ob. cit., pp. 144 y ss.

⁸⁴ “The Office of Appeals is an independent organization within the IRS that helps taxpayers resolve their tax disputes through an informal, administrative process. Our mission is to resolve tax controversies fairly and impartially, without litigation. (...) Appeals also offers mediation services through Fast Track Settlement and other programs. These mediation programs are designed to help you resolve your dispute at the earliest possible stage in the audit or collection process.” Página web oficial de la *Office of Appeals* (<https://www.irs.gov/appeals>). Lo más lejanamente parecido que en la estructura de la AEAT pudiera asemejarse a este órgano del IRS –corazón de su sistema de revisión administrativa– sería la Oficina técnica en las dependencias de Inspección. Sin duda alguna otra posibilidad sería que estas Oficinas técnicas –ampliando su ámbito a los actos de Gestión– se reinventasen con esta orientación que, hoy por hoy, no tienen.

⁸⁵ Quienes conocen bien el sistema alemán hacen notar que tanto en fase de comprobación –en la llamada entrevista final, *Schlussbesprechung*, con la que finaliza toda inspección– como en los procedimientos de verificación y liquidación, *Veranlagungstelle*, como en la revisión administrativa previa al contencioso, “...el aspecto más destacable (...) es que la Administración tributaria está dispuesta a escuchar al contribuyente e intentar resolver el problema hasta el último momento. El resultado de este sistema (muy similar al que sigue la Oficina de recursos del IRS americano, es que la mayoría de los recursos se resuelven: o el contribuyente es convencido de que no tiene razón o la protesta es aceptada, o ambas partes alcanzan un acuerdo, encontrando una solución aceptable para ambos.” (ESPEJO POYATO, I., “La mediación...”, ob. cit., p. 222.)

trase en la resolución de las controversias, con flexibilidad y agilidad, mediante técnicas de conciliación y mediación⁸⁶. Lo que pasaría porque renunciase a su actual función de unificación de la doctrina administrativa, con sumisión jerárquica, y se le otorgase un carácter de arbitraje voluntario administrativo, aun cuando –como ocurre en el sistema norteamericano– en la práctica sólo se prescindiese del intento de consensuar una solución cuando el caso revistiese características que lo avocasen desde un inicio a la vía judicial.

Cualquiera de ambas evoluciones de la jurisdicción económico administrativa requeriría para su formalización reformas normativas y organizativas de calado. Atendida su inveterada tradición y la incuestionable profesionalidad de quienes la integran me parece evidente que los tribunales económico-administrativos no debieran de desaparecer. Pero sí transformarse y, probablemente, cambiar de denominación, en una dirección o en su contraria. Transformándose en tribunales fiscales, integrados en el Poder judicial como jurisdicción ordinaria especial, o reinventándose como Comisiones fiscales, decididamente orientadas a la resolución convencional de las controversias⁸⁷.

Lo que no parece que siga siendo sostenible es que se mantenga como un híbrido entre el modelo de revisión gubernativa –autotutela– y el de jurisdicción delegada –heterotutela judicial– simultáneamente enfrentada con la Administración tributaria –a quien enmienda la plana en demasiadas ocasiones– y con la Jurisdicción contenciosa, que hace lo propio con lo resuelto en fase administrativa. Demasiada –costosa e ineficiente– judicialización del conflicto, y muy escasa conciliación en su resolución.

Hoy por hoy, a la luz de la normativa vigente, en el procedimiento económico-administrativo –con notables dificultades, no cabe duda– podría tratar de arbitrarse una suerte de fase de conciliación en el período que media entre la recepción del recurso por el órgano que dictó el acto objeto de impugnación y el inicio, propiamente dicho, de su tramitación por el tribunal económico-administrativo (235.3 LGT), asumiendo éste último la función de facilitador del acuerdo.

En el procedimiento contencioso administrativo la vía de la conciliación judicial está abierta, artículo 77 LJCA, pero apenas se ha explorado en materia tributaria. En los últimos años sí se está recurriendo a este precepto –como forma alternativa de resolver contenciosos administrativos– en algunas jurisdicciones territoriales –con el impulso del CGPJ, que ha editado una guía al res-

⁸⁶ Una parte de la doctrina administrativista identificaba el origen de los recursos gubernativos precisamente –al menos de forma parcial– en este objetivo: “Generalmente se le hace remontar (la revisión administrativa previa) a una Real Orden de 9 de junio de 1847, motivada en la necesidad de hallar una técnica de conciliación o transacción para los negocios contenciosos en que fuera parte una entidad pública” (SANTAMARÍA PASTOR, J. A., “Sobre el origen y evolución de la reclamación administrativa previa”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 77, 1975, p. 84, nota 4, reproduciéndose una parte significativa de la mencionada Real Orden en la p. 90).

⁸⁷ A este respecto se ha propuesto como modelo a seguir el del *Consell tributari* del Ayuntamiento de Barcelona que ha reducido sustancialmente el volumen de los casos tributarios de esta corporación que resultan impugnados ante la jurisdicción contencioso-administrativa y un porcentaje muy reducido, del 5%, el de aquellos recursos contenciosos en los que se estiman las pretensiones de los recurrentes. (BUSTILLO BOLAÑO, R., “Derecho administrativo español...”, cit., p. 22.) La diferencia esencial de este modelo, por cierto, respecto del de los tribunales económico-administrativos radica en la composición y régimen jurídico de sus miembros.

pecto– mediante diversos proyectos pilotos. Las dificultades adicionales que plantea la materia tributaria al respecto tal vez provengan de dos factores:

- i) Los proyectos pilotos conciben este precepto como un cauce para derivar la resolución del conflicto hacia un procedimiento de mediación en el que la labor de facilitador del acuerdo se externaliza a un tercero, bien es verdad que mediante la tutorización de todo su devenir por una unidad de mediación creada a tal efecto en la oficina judicial;
- ii) Se parte de la premisa de que la materia tributaria es estrictamente reglada y que no hay margen alguno de apreciación para lograr un acuerdo de las partes sobre la determinación del contenido de la deuda tributaria que –como si estuviera inscrito a fuego en el texto de la ley– se sigue considerando “indisponible” (art. 18 LGT).

Este estado de cosas podría invertirse –sin necesidad de una reforma normativa– asumiendo las siguientes premisas interpretativas:

- i) El precepto legal utiliza la palabra transacción en dos sentidos: Como contrato bilateral por el que se asumen obligaciones recíprocas por las partes al objeto de finalizar el pleito –que no sin dificultades se admite que pueda recaer sobre la obligación tributaria, que nace de la ley, que no del contrato– y cuya celebración por la Administración pública exige autorización por el Consejo de Ministros, previo informe positivo del pleno del Consejo de Estado; y como acción de transigir –“ajustar algún punto dudoso o litigioso, conviniendo las partes voluntariamente en algún medio que componga y parta la diferencia de la disputa”⁸⁸– siendo el medio para componer la solución de la diferencia el reconocimiento de hechos o documentos o un acuerdo sobre su calificación.
- ii) Tomada en su acepción genérica, la acción de transigir no necesariamente implica que la controversia finalice mediante un contrato de transacción sino que posibilitaría el que –atendida la verdad formal derivada del acuerdo al que han llegado las partes– se hubiera de determinar el importe de la deuda, en el marco de la ley, por un importe diferente del inicialmente liquidado.
- iii) El artículo 77 LJCA no exige para su aplicación que se haya de recurrir a un tercero que medie entre las partes –lo que, siendo posible, en materia tributaria la Administración es reticente a admitir– sino que se puede realizar directamente por las partes, adoptando entonces la forma de conciliación judicial –que no de mediación intrajudicial, con intervención de un tercero– como ocurre en Derecho alemán e italiano y se ha propuesto desde la Comisión general de codificación⁸⁹.
- iv) En todo caso, el recurso riguroso y sistemático del artículo 77 LJCA, como vía de conciliación judicial –recurriendo, o no, a la mediación intrajudicial– exigiría de la Administración tributaria

⁸⁸ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, (2018): *Diccionario de la lengua española* (23.ª ed.). Consultado en <https://dle.rae.es/?id=DglqVCc>.

⁸⁹ Comisión general de codificación, *Informe explicativo y propuesta de ley de eficiencia de la jurisdicción contencioso-administrativa*, marzo, 2013, p. 62.

el diseño de una estrategia específica de litigación en la que se delimitasen los criterios para seleccionar los casos en los que fuera posible y oportuno transitar esta vía, así como los requisitos organizativos y procedimentales para hacerlo. Evidentemente, referida dicha estrategia al modo de actuar en la tramitación de los contenciosos administrativos en las causas concernientes a una Administración tributaria, en el diseño y operativa de dicha estrategia el protagonismo correspondería a quien en cada caso tuviera encomendada su defensa legal, al Servicio jurídico, pues, en el caso de la AEAT.

- v) En términos de *lege ferenda* sí convendría que el artículo 77 LJCA fuese modificado para dar acogida, de forma explícita, a la expresión “conciliación judicial” como género en el que puede tener cabida, o no, la transacción judicial y que puede desarrollarse mediante un procedimiento previo, o no, de mediación intrajudicial⁹⁰.

⁹⁰ “El artículo 77 LJCA podría reformarse para imponer la comparecencia obligatoria que tendría por objeto centrar el debate en intentar una mediación intrajudicial. Entiende (en referencia a la Comisión general de codificación) que la transacción requeriría que se reformara el estatuto de los empleados públicos, poco proclive a ella. En nuestra opinión, habría que reformar no solo el estatuto sino la mentalidad funcionarial entera para dar cabida en ella a todas las técnicas convencionales que se proponen con indudable buena fe en la doctrina.” LAGO MONTERO, J. M., *Litigiosidad tributaria...*, p. 216.