

2015

PROJECTE DE RECERCA

Els sistemes alternatius de resolució
de conflictes tributaris i la seva
aplicació a l'Administració tributària
de Catalunya

Directors del Projecte:

Eva Andrés Aucejo

Catedràtica acreditada de Dret Financer i Tributari
Universitat de Barcelona

Luis Manuel Alonso González

Catedràtic de Dret Financer i Tributari
Universitat de Barcelona

Projecte FBG307839

Alternative Dispute Resolution en Dret Tributari comparat i la seva
aplicación a l'Administració tributària de Catalunya.

I.P. - Eva Andrés Aucejo



INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I - Estadísticas de la litigiosidad en materia tributaria en España. 1

1. LA LITIGIOSIDAD EN LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS REGIONALES Y LOCALES (TEAR Y TEAC) EN ESPAÑA. 1
 - 1.1. Estadísticas sobre la litigiosidad en vía económico administrativa. (Eva Andrés Aucejo) 1
 - 1.2. La eficacia de las vías alternativas de resolución de conflictos de naturaleza tributaria en Italia. Estadísticas sobre la espectacular disminución en el volumen del contencioso tributario..... 6

CAPÍTULO II - “Alternative Disputation Resolution” que evitan que se produzca el litigio en materia tributaria. -ADR- Previos Al Litigio. 31

1. LAS CONSULTAS A LA ADMINISTRACIÓN. EL RÉGIMEN DE CONSULTAS EN ESPAÑA, ALEMANIA, CHILE, FRANCIA, HOLANDA, ITALIA, SUECIA Y REINO UNIDO. THE PRIVATE RULINGS EN EE.UU. 31
 - 1.1. Régimen jurídico de las consultas tributarias escritas. (Jorge Sarró) 31
 - 1.2. Las consultas tributarias en Alemania. (Isabel Espejo) 39
 - 1.3. El régimen de la consulta tributaria en Chile. (Jorge Montesinos) 46
 - 1.4. Las consultas tributarias en EE.UU. (Eva Andrés Aucejo) 54
 - 1.5. El sistema de *rescrit fiscal* - consultas tributarias - Francés. (J.M. Tovillas) 61
 - 1.6. Las consultas tributarias en los Países Bajos: Holanda. (Estela Ferreiro) 69
 - 1.7. Voce interpellio tributario en Italia. (Andrea Carinci) 75
 - 1.8. Resoluciones anticipadas y consultas tributarias en Suecia. (Francisco José Cañal García) 83
 - 1.9. El régimen jurídico de las consultas en el Reino Unido. (José A. Rozas) 91
2. LA LEY SOBRE NEGOCIACIÓN DE REGLAMENTOS DE EEUU DE 1990 CON ACUERDO ENTRE ADMINISTRACIÓN ADMINISTRADOS. 100
 - 2.1. La negociación de reglamentos tributarios. (Julio Ponce Solé) 100
3. LA REVOCACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS POR PARTE DE LA DMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL RÉGIMEN DE REVOCACIÓN EN ESPAÑA, ALEMANIA, CHILE, FRANCIA E ITALIA. 120
 - 3.1. El régimen de la revocación en España. (José A. Rozas) 120
 - 3.2. El procedimiento de revocación de actos tributarios en Alemania. (Diego Marín-Barnuevo) .130
 - 3.3. La revocación de los actos administrativos tributarios en Chile: reflexiones desde el modelo constitucional vigente. (Ernani Contipelli) 137
 - 3.4. Revocaciones de actos tributarios en Francia. (J. M. Tovillas) 148
 - 3.5. La autotutela de la administración financiera italiana: el poder de la administración financiera para anular y/o revocar de oficio actos administrativos de naturaleza tributaria. (Eva Andrés Aucejo) 151
4. EL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE (OMBUDSMAN) EN DERECHO COMPARADO: ESPAÑA, COLOMBIA, EE.UU E ITALIA. 163
 - 4.1. La defensoría del contribuyente y usuario aduanero en Colombia. (Diana María Posada) 163
 - 4.2. El defensor del contribuyente en EE.UU. (José A. Rozas) 172
 - 4.3. El órgano encargado de velar por los derechos de los contribuyentes en Italia: *Il garante del contribuente*. (Eva Andrés Aucejo) 178
 - 4.4. El Consejo para la Defensa del Contribuyente. (Antonio Cayón Galiardo) 190
5. ACUERDOS EN VÍA ADMINISTRATIVA EN DERECHO COMPARADO ESPAÑA, ALEMANIA, CHILE, EE.UU., HOLANDA, ITALIA, MÉXICO 196

5.1. Derecho Administrativo Español: El acuerdo entre la Administración y los interesados como instrumento alternativo al acto administrativo unilateral. (Ángeles de Palma del Teso)	196
5.2. Derecho Tributario español: Los “Acuerdos” y otras fórmulas convencionales entre la Administración y los contribuyentes en derecho tributario Español, como vía alternativa a la unilateralidad del acto administrativo de naturaleza tributaria en el marco del procedimiento tributario. (Eva Andrés Aucejo)	202
5.3. Los Acuerdos sobre hechos en derecho tributario alemán. (Eva Andrés Aucejo)	217
5.4. Acuerdos en vía administrativa en el sistema tributario chileno. (Patricio Masbernat)	220
5.5. Los acuerdos entre la administración tributaria y el contribuyente en Italia: el “Accertamento con adesione del contribuyente”. (Eva Andrés Aucejo)	226
5.6. Los acuerdos conclusivos en México. (Francisco Cañal)	238

CAPÍTULO III - La mediación, la conciliación y el arbitraje en Derecho tributario comparado. Los tribunales económico administrativos en España..... 248

1. LA VÍA ECONÓMICO ADMINISTRATIVA: MECANISMOS DE RESOLUCIÓN ALTERNATIVA DE CONFLICTOS. LA VIABILIDAD DE LA VÍA ECONÓMICO ADMINISTRATIVA: CONTINUIDAD O SUPRESIÓN.....	248
1.1. Mecanismos de resolución alternativa de conflictos. (Rafael Olañeta).....	248
2. LA MEDIACIÓN Y/O CONCILIACIÓN Y EL ARBITRAJE EN DERECHO TRIBUTARIO. RÉGIMEN COMPARADO: ALEMANIA, AUSTRALIA, EE.UU, FRANCIA, HOLANDA, ITALIA, U.K. SISTEMAS DE MEDIACIÓN Y/O CONCILIACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO COMPARADO	270
2.1. Sistemas de mediación y/o conciliación en derecho tributario comparado: Australia. (Marina Serrat)	270
2.2 Resolución alternativa de conflictos tributarios en EE.UU. (Eva Andrés Aucejo)	279
2.3. Soluciones alternativas de conflictos tributarios en Francia. (J.M.Tovillas)	290
2.4. El reclamo tributario y la mediación tributaria en Italia. (Eva Andrés Aucejo)	296
2.5. La mediación y/o conciliación y el arbitraje en Derecho tributario. Régimen comparado: Reino Unido, Holanda, Bélgica y Sudáfrica. (José A. Rozas).....	309
2.6.- La mediación en derecho tributario Alemán. (Isabel Espejo).....	327

CAPÍTULO IV - Teoría general del derecho privado en materia de Institutos de resolución alternativa de conflictos en España 335

1. LA MEDIACIÓN EN DERECHO PRIVADO.....	335
1.1. Las partes intervinientes en la mediación tributaria. La figura del mediador. (Immaculada Barral Viñals).....	335
1.2. El iter procedimental de la mediación. (Elena Lauroba).....	357
1.3. La eficacia de los acuerdos de mediación. (Isabel Viola Demestre)	381

CAPÍTULO V - Institutos de resolución alternativa de conflictos en derecho administrativo en España. 399

1. La mediación en las relaciones sujetas a derecho administrativo. (Joaquín Tornos Más)	399
2. El consenso en el delito fiscal. (Cristóbal Martell Pérez-Alcalde)	422

CAPÍTULO VI - La vía Contencioso Administrativa: Mecanismos de resolución alternativa de conflictos. Algunos tópicos en Derecho Tributario comparado. 429

1. EL MODELO DE JURISDICCIÓN TRIBUTARIA EN COLOMBIA, EE.UU., FRANCIA, ITALIA, GRAN BRETAÑA Y ALEMANIA.	429
1.1. Modelo de jurisdicción tributaria en Colombia. (Fabio Londoño Gutiérrez)	429
1.2. La jurisdicción fiscal norteamericana. (Eva Andrés Aucejo)	438

1.3. Revocaciones de actos tributarios en Francia. (J.M.Tovillas)	443
1.4. Voce struttura del processo tributario en Italia. (Andrea Carinci).....	446
1.5. Vía jurisdiccional para reclamar deudas tributarias en Gran Bretaña. (Carlota Oliver).....	454
1.6. Los recursos jurisdiccionales contra actos de la administración tributaria en Alemania. (Isabel Espejo)	460
1.7. Resolución alternativa de conflictos en el ámbito tributario. (Jaime Alonso Cuevillas)	464

CAPÍTULO VII - La introducción de los ADR en el ordenamiento tributario de Catalunya..... 468

1. Mecanismos de prevención y resolución alternativa de conflictos en el ámbito de los tributos aplicados en Cataluña. Aspectos constitucionales y estatutarios. (Susanna Sartorio)	468
---	-----

CONCLUSIONES 500

PROYECTO FBG307839 - 2014

ALTERNATIVE DISPUTE RESOLUTION EN DERECHO TRIBUTARIO COMPARADO Y SU APLICACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE CATALUÑA

INTRODUCCIÓN

La obra que el lector tiene en sus manos es el fruto de un Proyecto de Investigación científico promovido por el “Departament de Presidència de la Generalitat de Catalunya” (EXP. PR-2014-396), con adjudicación a la “Fundació Bosch i Gimpera” Proyecto FBG: 307839. El citado proyecto tiene por título: “*Alternative Dispute Resolution* en Derecho Tributario comparado y su aplicación a la Administración tributaria de Catalunya”.

En él han participado una treintena de autores de distintos países y Universidades, en cuya cúspide se sitúan doce catedráticos de Universidad. El proyecto está dirigido por los catedráticos de la Universidad de Barcelona Luis Alonso González y Eva Andrés Aucejo, ostentando esta última la condición de Investigadora Principal del susodicho Proyecto FBG.

Los Doctores Eva Andrés y Luis Manual Alonso González pertenecen al Grupo de Investigación científica denominado “Estudis Jurídics de Dret Tributari y Política Fiscal” de la UB con una consolidada y reconocida experiencia en la materia, como demuestra el hecho de su condición de investigadores miembros y directores de diversos Proyectos de Investigación científica nacionales e internacionales dedicados al desarrollo y ejecución de ADR en materia tributario. A saber:

- MECD-SEID-PB97-0981 Ministerio Educación soluciones de Mediación, transacción y atribuye en los procedimientos tributarios (I.P: T.Rosembuj) 1998-2001.
- SEC 1999-0469 Ministerio Educación y Cultura. La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y contribuyentes 1999-2002.
- I.E.F Encargo de Investigación. Derecho Tributario y Política Fiscal 2005-2006.
- Programa de Cooperación interuniversitaria en el ámbito latinoamericano para el establecimiento de Redes entre Universidades españolas e Iberoamericanas 2002-2005. AEI (I.P Ferreiro Lapatza) Coordinación Española EA 2004-2005.

- DER 2012-38519. Modelos de relación tributaria en la Unión Europea Ministro de Educación y Ciencia. 2013-2016 (IP. Luis Manuel Alonso).
- “Investigació aplicada al camp jurídic i tributari” 2005-2013. FBG 2005 A. (IP Eva Andrés).

La presente obra se estructura en 8 capítulos a lo largo de los cuales se analiza de forma exhaustiva y pormenorizada (tanto en Derecho nacional como en EEUU, Europa y Australia), los sistemas mundiales de Resolución alternativa de conflictos tributarios que tienen como finalidad última evitar la vía judicial y por lo tanto disminuir la litigiosidad en el orden Tributario.

Con amplitud de criterio podemos distinguir tres grandes momentos y procedimientos. A saber:

- 1) Procedimientos Tributarios Extrajudiciales que tienen como finalidad evitar que el litigio aparezca (consultas tributarias, revocación administrativa, sistemas de defensa del contribuyente...
- 2) Procedimientos Tributarios Extrajudiciales sustanciales en vía administrativa tributaria que tiene como finalidad resolver los conflictos tributarios en vía administrativa de forma que éstos no deleguen a la vía contenciosa tributaria (Mediación, arbitraje...)
- 3) Procedimientos alternativos a la vía judicial en sede jurisdiccional para evitar que siga el contencioso tributario dorso (conciliación judicial).

La obra se adereza con dos importantes capítulos: De un lado, el atinente a la Teoría General del Derecho Privado y Teoría General de Derecho Público desarrollado a través de estudios monográficos sobre cuestiones generales de ambas Teorías generales, escritos por destacados especialistas en Derecho Civil y en Derecho Administrativo. Así, en Derecho Civil se aborda un análisis exhaustivo de los principales aspectos de la teoría general de la mediación como son: las partes de la mediación: la figura del mediador; el iter procedimental de la mediación y las eficacia jurídica de los acuerdos en mediación. Teoría general de derecho privado que se tiene a bien extrapolar al Derecho Público a través de una completísima aportación titulada “La mediación en las relaciones sujetas a Derecho Administrativo”.

De otro lado se analizan las estadísticas en materia de litigiosidad tributaria focalizando la atención en la litigiosidad experimentada en los Tribunales Económico Administrativos Regionales y locales de España durante los años 1998 hasta 2013.

De estas estadísticas y otros datos manejados se deduce que el actual sistema de solución de conflictos entre Administración Tributaria y obligados tributarios que rige en España, y, por extensión, en Catalunya no es satisfactorio. Urge un dar un giro copernicano y con rapidez. Además, hay otros factores que aconsejan el cambio.

La economía sumergida sigue con un incremento galopante en el Estado español. Noticias recientes la cifran en 253.000 millones de euros, un 24,6% del PIB, más del doble de la que se atribuye a los países más relevantes de la Unión Europea, pero en línea con la de Italia, Grecia o Portugal. La erradicación de la economía sumergida proporcionaría una recaudación adicional realmente incalculable. Por debajo de ese horizonte inalcanzable cualquier disminución a la que se someta la actividad económica opaca redundará en más ingresos para las arcas públicas.

En este contexto a nadie tiene que extrañar que se abra un debate serio y responsable acerca de la conveniencia de cambiar la estrategia para conseguir el objetivo que todos deseamos: un sistema fiscal justo y eficaz. En ese camino, las ADR (*Alternative Dispute Resolution*) desempeñan un papel fundamental.

El análisis de Derecho Comparado desarrollado permite comprobar la gran diversidad de instrumentos con los que hoy en día se puede contar si se desea, realmente, implementar modelos de relación distintos a los actuales pero que se orienten, siempre y en todo caso, a construir relaciones fiscales más justas y eficaces.

La contemplación aislada de tal o cual instituto o mecanismo puede llevar a considerar su inaplicabilidad en España. Si hoy proponemos que, en lo sucesivo se negocien los reglamentos tributarios por parte de la Administración, el rechazo está asegurado en estos momentos, por más que en Estados Unidos no resulte una práctica inhabitual.

Hay una premisa previa que hay que asumir. No se trata de abordar cambios puntuales o cosméticos sino de impregnar a fondo y en toda su extensión el sistema fiscal, el ordenamiento jurídico, con estas nuevas técnicas jurídicas. En caso contrario, avanzaremos muy poco y con excesiva lentitud. Sólo si se acomete una amplia reforma con un espíritu nuevo, abierto al cambio y a las novedades, será posible un cambio de rumbo.

Transparencia, democracia deliberativa, acceso a la información, buena y sana administración, buen gobierno o talante negociador son conceptos que no son extraños en la mayoría de ordenamientos jurídicos. En España, todavía sí lo son.

Téngase en cuenta que el Ordenamiento Tributario español vigente sólo cuenta con una herramienta que puede categorizarse como un instrumento dirigido a evitar el conflicto tributario. Se trata de las actas con acuerdo. Establecidas en 2003 con la actual Ley General Tributaria sólo ahora empiezan a ser aplicadas con cierta regularidad y, mucho nos tememos, la causa última de este cambio de orientación

viene dado por una de sus características definitorias: la necesidad de pagar o avalar la deuda que se liquida a partir del acta. Si se ha tardado diez años en poner en marcha las actas con acuerdo, no podemos exponernos a que en el futuro se tarde otra década en, por ejemplo, adaptar la vía económico-administrativa a postulados reales de celeridad e independencia. Por ello mismo, lo que pedimos es un cambio global: la reescritura del sistema fiscal desde la óptica predominante de un nuevo concepto de relación tributaria, la relación cooperativa.

Cuando un ordenamiento asimila los fundamentos de la relación cooperativa, difícilmente tienen que aparecer obstáculos insalvables para introducir en el mismo, institutos, técnicas y mecanismos dirigidos a profundizar en esa dirección logrando una disminución de los litigios fiscales y, por tanto, mayor recaudación efectiva.

En su Informe *“Tax Reforms in EU Member States”* para 2014, la Comisión Europea apunta como uno de los desafíos que en política fiscal tiene pendientes España, la mejora del *“Tax Compliance”* en el marco de la *Tax Governance*. Alude así, discretamente, a que el Reino de España tiene una asignatura pendiente: instaurar una verdadera relación cooperativa en materia fiscal.

El primer paso que hay que dar para orientar el sistema fiscal español en las coordenadas correctas es variar la estrategia. La lucha contra el fraude fiscal no es la solución o, al menos, no es toda la solución, sobre todo si se desarrolla como se ha venido haciendo. Existe un elevado componente político y populista en esta materia que dificulta extraordinariamente clarificar qué es el fraude fiscal y cómo hay que combatirlo. Esa falta de nitidez afecta también a las cifras de fraude que se dice haber descubierto o regularizado. A nuestro modo de ver, es un error planificar la acción administrativa con objetivos prefijados, a los que parece que hay que llegar a cualquier precio porque ese planteamiento puede pervertir la esencia de la lucha contra el fraude que es el descubrimiento de la economía sumergida. No ignoramos que existe también fraude en la economía regular pero probablemente sea menos grave. Y, en cualquier caso, lo que no es admisible es confundir fraude con el impago de tributos debidos a otras causas como puede ser la aplicación discutible de beneficios fiscales, el error en el cumplimiento de los deberes tributarios, la elusión o planificación fiscal agresiva, o, incluso, la pérdida de recaudación a causa de mala gestión administrativa. Este desglose de causas es inexcusable so pena de confundir a la sociedad y hacer pasar por fraude lo que no es.

Por otro lado, carece de sentido los recortes que en materia de personal se están produciendo en el seno de la Agencia. Que la AEAT pueda lucir el mérito de ser una de las Agencias más rentables en términos de número de funcionarios por habitante no deja de ser una falacia. La realidad desmiente que el éxito sea tal, a tenor del elevado número de recursos que pierde Hacienda y la deuda liquidada pendiente de cobro. Más razonable sería, pues, aumentar las plantillas, personalizar el trato al

contribuyente e insuflar nuevas ideas sobre el concepto de servicio público y la idea del obligado tributario como “cliente”.

El problema que rodea a la óptica que hoy predomina hunde sus raíces en la propia estructura de financiación de la Agencia Tributaria. Su normativa reguladora (art. 103. Cinco de la Ley 31/1990) hace descansar el peso de su presupuesto en una participación en las cuantías que liquida la propia Agencia, esto es, como resultado de procesos de comprobación e inspección. De tal modo, la Agencia Tributaria se encuentra prisionera de un planteamiento condenado a replicarse año tras año: es preciso inspeccionar y comprobar para liquidar y así garantizarse la propia subsistencia del ente. La mecánica es perversa y ya no puede ser aceptada en el momento actual.

CAPÍTULO I - Estadísticas de la litigiosidad en materia tributaria en España.

1. LA LITIGIOSIDAD EN LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS REGIONALES Y LOCALES (TEAR Y TEAC) EN ESPAÑA.

1.1. Estadísticas sobre la litigiosidad en vía económico administrativa¹. (Eva Andrés Aucejo)

En el presente apartado se estudian las tasas de litigiosidad experimentadas en los Tribunales Económico Administrativos Regionales de España desde el año 1998 hasta 2012 de manera que podamos tener un amplio espectro de años donde analizar cuál ha sido la tendencia de la litigiosidad durante estos catorce años.

A. Estadísticas sobre la litigiosidad en vía económico administrativa.

Desafortunadamente asistimos a un problema, hoy crónico, en materia de litigiosidad tributaria en vía económico administrativa.

En este epígrafe dividiremos el estudio en dos grandes apartados:

a. El primer quinquenio objeto de referencia es de 1998 hasta 2002².

Análisis de los datos estadísticos del conjunto de los TEARs y TEALs: series temporales sobre la evolución de la litigiosidad y tasas indicativas del volumen de trabajo y capacidad de resolución³.

¹ Documentación extraída íntegramente de ANDRÉS AUCEJO, E. "Reclamo e Mediazione tributaria nel Diritto Tributario Italiano. ¿Para cuándo en España?", Quincena Fiscal, n. 13, 2014.

² ANDRÉS AUCEJO E. y ROYUELA MORA VICENTE. "Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico Administrativos Regionales, Locales y Tribunal Económico Administrativo Central. Quinquenio: 1998-2002". *Revista Crónica Tributaria*, n. 115, 2005. 0210-2919; M. 12.580 – 1961. También consultable on line: "Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico Administrativos Regionales, Locales y Tribunal Económico Administrativo Central. Quinquenio: 1998-2002". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. N. 25/04. ISSN: 1578-0244.

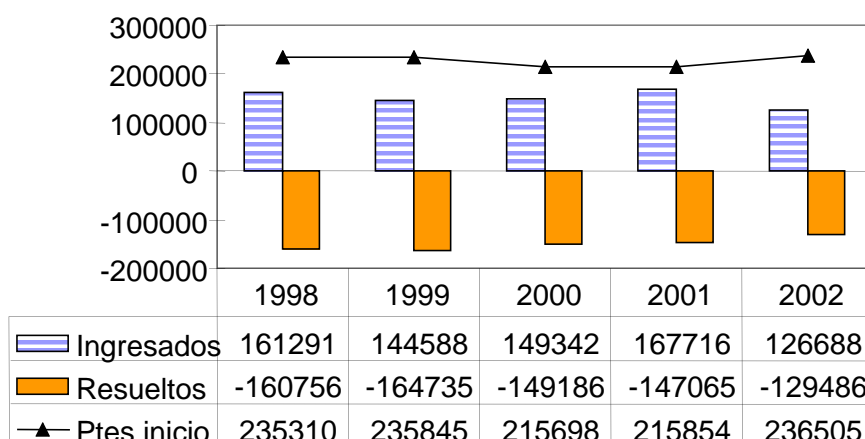
³ ANDRÉS AUCEJO, E. y ROYUELA MORA, VICENTE. "Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico Administrativos Regionales, Locales y Tribunal Económico Administrativo Central. Quinquenio: 1998-2002". *Revista Crónica Tributaria*, n. 115, 2005. 0210-2919; M. 12.580 – 1961. También consultable on line: "Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico Administrativos Regionales, Locales y Tribunal Económico Administrativo Central. Quinquenio: 1998-2002". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. N. 25/04. ISSN:1578-0244

Tabla - Datos Estadísticos del conjunto de los TEARs y TEALs

Año	1998	1999	2000	2001	2002	Promedio
Pendientes Inicio	235310	235845	215698	215854	236505	227842
Ingresados	161291	144588	149342	167716	126688	149925
Totales (ingresados + pend. Ini.)	396601	380433	365040	383570	363193	377767
Resueltos	160756	164735	149186	147065	129486	150246
Pendientes fin año	235845	215698	215854	236505	233707	227522
Estimadas total + parcial	64319	59983	57827	55360	52978	58093
Desestimadas y otros	82455	104752	91364	91727	96287	93317
<i>Velocidad de resolución</i>	2,5	2,3	2,4	2,6	2,8	2,48
<i>Tasa de eficacia</i>	40,5	43,3	40,9	38,3	35,7	40,3
<i>Tasa de resolución</i>	99,7	113,9	99,9	87,7	102,2	100,1

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos de las Memorias Tributarias de la AEAT (www.aeat.es)

Gráfico - Evolución del conjunto de los TEARs y TEALs



Al inicio del año 1998 ya existía un volumen de expedientes pendientes de resolver en el conjunto de Tribunales Regionales y Locales de 235.310, cuantía que desafortunadamente no ha disminuido en el quinquenio de referencia, habida cuenta el hecho de que, en el año 2002, restan pendientes de resolver 236.505 expedientes al inicio del ejercicio (unos 1.200 expedientes más que cinco años antes). Estos malos resultados no se deben a que haya incrementado el número de expedientes que ingresan, mientras que sí tiene mucho que ver el hecho de que el número total de expedientes resueltos al año desde el año 2000 se haya reducido.

Respecto al número de expedientes ingresados y resueltos al año, podemos afirmar que, en términos generales se absorbe en el año –aproximadamente y teniendo en

cuenta la media del quinquenio- un volumen de trabajo equivalente a la cantidad de expedientes que ingresan al año aproximadamente.

El hecho anterior indica que la tasa de resolución (resueltos anuales/ingresados anuales) oscila alrededor del 100%. Ello se traduce en que el volumen de recursos que se resuelven al año en el conjunto de los TEARs y TEALs es insuficiente para acabar con el ingente número de recursos pendientes de resolver que se arrastran de ejercicio anteriores. Lógicamente si ingresan y se resuelven al año del orden de los 150.000 expedientes y existen pendientes de resolver del orden de los 230.000 expedientes acumulados, a dicha tasa de resolución no se logrará eliminar el arrastre.

En efecto, si nos fijamos en los resultados derivados de calcular la tasa de eficacia, vemos que ésta, parte en el año 98 de un porcentaje del 40%, para disminuir en los años 2001-02 a tasas del 38-36%. Lo que significa que en los últimos años tan sólo se da despacho a una tercera parte –larga- del trabajo acumulado en los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales.

Todo ello tiene su traducción directa en la velocidad de resolución o tiempos de espera, que mide cuánto tiempo pasa como media desde que un recurso ingresa en el Tribunal hasta que es resuelto. Obsérvese que, en línea con las consideraciones anteriores se parte de dos años y seis meses en 1998 como media de tiempo que se tarda en resolver un expediente desde que el mismo ingresa en el Tribunal, para llegar en el año 2002 a necesitarse, como media, dos años y nueve meses, aproximadamente.

Por tanto, si lo que se resuelve al año respecto al total del volumen de trabajo ronda el 40% y el promedio de tiempo de espera para resolver oscila sobre los 2,5 y 3 años, siendo que además la tendencia del quinquenio es de “menores” tasas de eficacia y “mayores” tiempos de espera en los últimos años, ello significa que difícilmente se logrará acabar con la carga de trabajo acumulado.

A. *El segundo intervalo temporal objeto de estudio es 2001 hasta 2012.*

TEARs y TEALs ESPAÑA

Años	Ptes. Inicio	Ingresados	Totales	Resueltos	Ptes. fin año	Velocidad Resolución	Tasa Eficacia	Tasa de Resolución
2001	215854	171511	387365	158441	228924	2,44	40,9	92,4
2002	228924	156429	385353	158751	226602	2,43	41,2	101,5
2003	226602	155205	381807	157235	224572	2,43	41,2	101,3
2004	224572	103344	327916	154435	173481	2,12	47,1	149,4
2005	173481	121326	294807	143332	151475	2,06	48,6	118,1
2006	151475	127121	278596	147631	130965	1,89	53	116,1
2007	130965	126451	257416	135878	121538	1,89	52,8	107,5
2008	121538	152194	273732	153478	120254	1,78	56,1	100,8
2009	120254	177833	298087	171323	134261	1,78	40,8	96,3
2010	134261	198523	332793	164000	168793	2,03	49,3	82,6
2011	168793	216747	385540	184670	200870	2,09	47,9	85,2
2012	200870	223417	424287	190374	233913	2,23	44,9	85,2

Año 2013 Pendientes inicio: 233.913 asuntos

Tasa velocidad de resolución: totales/resueltos

Tasa de Eficacia: resueltos/ totales

Tasa de resolución: resueltos año /ingresados año

Al inicio del año 2001 existía un volumen de expedientes pendientes de resolver en el conjunto de Tribunales Regionales y Locales de 215.854, cuantía que afortunadamente fue viéndose reducida a partir del año 2005 y siguientes, pero que a partir del año 2010 ha experimentado un importante repunte, quedando en el año 2013 un volumen de expedientes pendientes de resolver al inicio del año de 233.913. Es decir en el año 2013 al inicio existen 18.059 expedientes más que al inicio del año 2001 (un incremento del 7.7% aproximadamente).

Es de reparar que la mejoría observada durante los años 2004-2008 viene fundamentalmente porque cae mucho el número de expedientes que ingresan en los TEARs y TEALs. Sin embargo, los resultados no llegan a ser mejores debido a que el volumen de expedientes resueltos durante 2005-2008 también experimenta una tasa algo menor en dicho tramo.

La tasa de resolución (resueltos anuales/ingresados anuales) oscila por encima y por abajo del 100%. En los años de bonanza se supera dicha tasa alcanzándose el pico en 2004 con una tasa de resolución del 149%, tasa que también supera el 100% en los años siguientes, y desde 2010 se vuelve a tasas de resolución del 80%. Es decir sólo se logra resolver un 80% de los expedientes en relación a los expedientes anuales, sin tener en cuenta el acumulado.

Todo ello tiene su traducción directa en la velocidad de resolución o tiempos de espera, que mide cuánto tiempo pasa como media desde que un recurso ingresa en el Tribunal hasta que es resuelto⁴. Dicha tasa oscila sobre los dos años. Hasta el año 2005 se superan los dos años, durante 2006 a 2009 en términos generales ronda el año y medio y a partir del año 2010 de nuevo se experimenta una tasa superior a los dos años con tendencia creciente en los tiempos de espera.

Conclusión

¿Son eficientes los TEARs?

El lector sin duda podrá sacar sus propias conclusiones. Con todo, no puede obviarse que las tasas de litigiosidad en el orden tributario se perpetúan a través de los quinquenios sin llegar a ser capaces de acabar con el acumulado, pues a una época de relativa mejoría (2005-2008) vuelven de nuevo años de elevada litigiosidad repitiéndose frecuentemente un acumulado de expedientes pendientes de resolver a principios de año en los Tribunales Económico Administrativos. De manera que en el año 1998 había pendientes al inicio 253.310 expedientes en los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales y en el año 2013 continúan habiendo pendientes 233.913 expedientes.

Cierto es que la tasa de resolución, en términos generales, es del orden del 80% “anual” o, a veces próxima o mayor a 1 (es decir, en el mejor de los casos se resuelve un volumen de expedientes equivalentes al número de cuestiones que se plantean al año, o incluso superior. No sabemos si por LIFO o FIFO, eso no lo dicen las Memorias de la AEAT). Sin embargo, el número total de expedientes es dos y tres veces superior porque arrastramos un acumulado histórico. Es decir, al número de causas que entran al año en los Tribunales Económicos hay que sumarles los que existen acumulados sin resolver a principios de año. Ello se traduce en que las tasas de eficacia disten mucho de ser del 100% observando una velocidad de resolución con tasas que muchas veces superan los dos años desde que el expediente entra en el Tribunal hasta que es resuelto.

De ahí la importancia de los sistemas de *Alternative Disputation Resolution* que en definitiva afectan a la variable “expedientes ingresados”. Si se reducen los casos que entran, inmediatamente con el mismo volumen de recursos y de producción, la productividad crece. Amén del ahorro consiguiente de todo tipo de costes. Por ello, es ahí precisamente donde se debería ahondar, como de facto lo están haciendo las instituciones Comunitarias en favor de los medios de resolución alternativa en general y, en favor de la mediación, en particular.

⁴ Velocidad de resolución = pendientes al inicio +entradas en el año/resueltos totales al año.

1.2. La eficacia de las vías alternativas de resolución de conflictos de naturaleza tributaria en Italia. Estadísticas sobre la espectacular disminución en el volumen del contencioso tributario

A. Conclusiones⁵

A continuación se exponen las principales conclusiones en relación a la evolución de la litigiosidad experimentada en los Tribunales Jurisdiccionales de naturaleza tributaria italianos (*Commissioni Tributarie*) durante la década de los noventa y años posteriores. Intervalo en el que tuvo lugar la implementación de las vías alternativas de resolución de conflictos tributarios⁶, sin perjuicio de las puntuales condonaciones fiscales que hayan podido realizarse⁷.

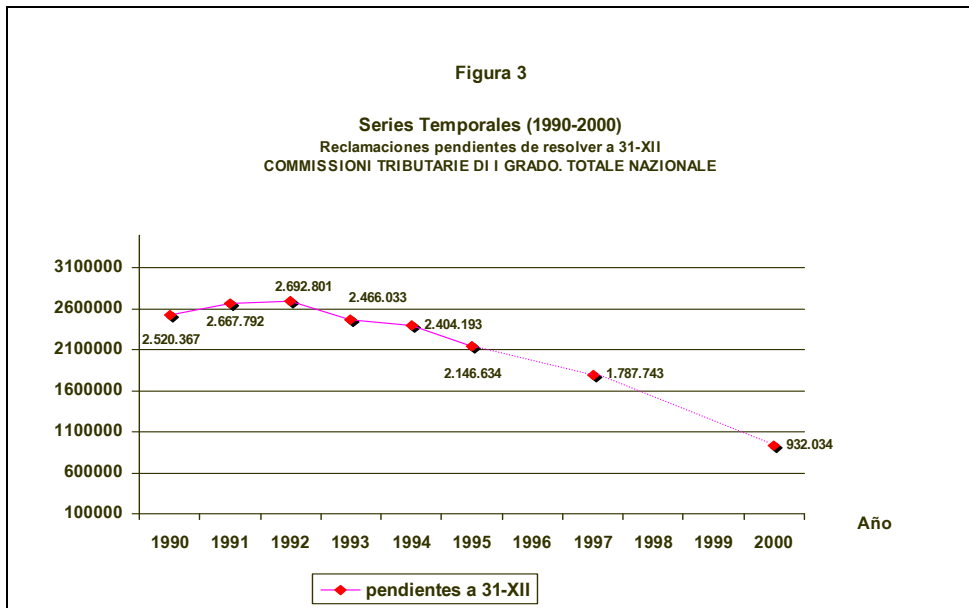
B. Estudio de la litigiosidad tributaria en Italia durante los años 1990-2000

En las *Commissioni tributarie provinciali* de Italia, según datos agregados para el conjunto nacional en el orden impositivo, puede afirmarse que desde los inicios de los años noventa hasta el 2000 se ha producido una disminución fortísima en el número de expedientes pendientes de resolución, los cuales se han visto reducidos en un porcentaje superior al 50%. Han pasado del orden de los 2.700.000 asuntos pendientes de resolver a 31-XII-1992, a 900.000 reclamaciones no resueltas en fecha 31-XII-2000. En esta serie temporal el salto más pronunciado se acusa en el intervalo 1997-2000, en el que el número de asuntos pendientes a final de año se reduce en un 48% (de 1.800.000 a 900.000).

⁵ Extraídas de ANDRÉS AUCEJO, E. *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008. Vid. también de la misma autora: "Evaluación de la litigiosidad en el *Rapporto tributario in Italia*", *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2002/2, págs. 244 y ss.

⁶- Desde [1990 a 1993]: en los años 1991 y 1992 se realizan diversas condonaciones tributarias; [1994-95 a 1996-97]: en 1994 se aprueba el D.L. 564/1994 convertido en Ley 656/1994, textos de los que traen causa las figuras del *accertamento con adesione*; el *concordato di massa* y la *conciliazione giudiziale*. [1997-2000]: En 1997 se aprueba el D. L. 217 de 19 de junio de 1997 que regula los actuales institutos conciliativos en materia tributaria (*accertamento con adesione*, *conciliazione giudiziale* y *acquiescenza*). También ve la luz en este período el D.M. de 11 de febrero de 1997, n. 37 por el que se desarrollan las normas relativas al poder de autotutela de los órganos de la Administración Financiera.

⁷Fuente: *Rilevazione Generale sullo Stato del Dipartimento delle Entrate. Commissioni Tributarie. Sistema Statistico Nazionale, Ministero delle Finanze*. Nota: se utilizan los datos agregados para toda Italia.



En esta drástica disminución de expedientes mucho ha tenido que ver la utilización de instrumentos tributarios alternativos y, en particular, el instituto del *accertamento con adesione*⁸; aún con todas las reservas que pueden formularse derivadas de la dificultad que conlleva establecer una relación causa-efecto.

Hecho que corrobora las cifras que obran en las memorias realizadas por el *Ministero delle Finanze*. En este sentido, según datos agregados para toda Italia relativos al conjunto de los impuestos, en primera instancia se observa cómo el “**número de expedientes resueltos anualmente**” experimenta una tendencia oscilante sin grandes cambios en toda la década de los noventa, mientras que la variable que sí ha disminuido es la correspondiente al “**número de expedientes que ingresan al año**”. Fenómeno que ha motivado un ratio muy positivo en la tasa de resolución de los expedientes (resueltos anuales/ingresados anuales), que comienza siendo inferior al 100% (es decir entraban al año más expedientes de los que se resolvían anualmente) y acaba siendo en los años 1997 y 2000 prácticamente del 200%, esto es, se resuelve el doble de lo que se ingresa al año debido a que las entradas han caído prácticamente a la mitad.

Con todo, estas cifras hay que relativizarlas pues tal relación sería óptima si no se arrastrara un importante volumen de expedientes sin resolver. De ahí, que la **tasa de eficacia** en esta década ha mejorado en el tiempo, pero sigue arrojando cocientes insuficientes para acabar con el volumen de trabajo que tienen las *Commissioni Tributarie Provinciali* [a principios de los años 90 se hacía frente al 18% del total de

⁸Del total de “*accertamenti*” notificados en los años 1999-2000 se han definido mediante institutos conciliativos los siguientes: en 1999 el 40%, de los cuales el 18% son con adhesión del contribuyente, en el 2000 el 49% (32% con *adesione*) y en el 2001 el 56% (el 42% con *adesione*).

asuntos (pendientes más ingresados al año) y en el año 2000 se esta aproximadamente en el 35%].

Lo anterior tiene su traducción directa en los tiempos de espera que tardan los expedientes en ser resueltos. A tal fin, pueden utilizarse dos ratios: **-velocidad de resolución**, que tiene en cuenta también el año en el que ingresan los expedientes en el tribunal y **-la tasa de pendencia** que mide el tiempo que se tardaría en resolver los expedientes pendientes a final de año, si se continua con el ritmo de resolución actual, desestimados, por tanto, el año de ingreso de los recursos.

Fíjese que la velocidad de resolución de los expedientes en las *Commissioni* de primera instancia es lentísima, pues hasta 1994 se venía tardando entre 5 y 6 años de media. Se percibe una mejoría en 1997 (algo más de 4 años) para descender a menos de 3 años de espera en el 2000⁹.

Por tanto, la conclusión final es que se ha experimentado una disminución del contencioso en las *Commissioni Tributarie Provinciali* para lo cual ha sido preciso establecer medidas de impacto con que hacer frente a la masa de expedientes pendientes de resolución, que a los anteriores ritmos de resolución no hubieran podido absorberse. Camino, empero, todavía queda mucho por recorrer. Con todo, el buen comportamiento que han tenido los institutos tributarios conciliativos y, sobre todo, el *accertamento con adesione*, permite predecir que de seguirse la tendencia vista en los últimos años, seguirá cayendo el número de expedientes que ingresen en los tribunales al año, lo que permitirá ajustar la capacidad de resolución de los mismos con el número de recursos ingresados al año más lo que, en su caso, se lleve pendiente. Hecho que, obviamente, no puede sino repercutir en una mejora de la calidad de las resoluciones adoptadas, pues se resolverá aquello que realmente requiera ser juzgado ante un tribunal. En suma, una justicia más eficaz, célere y cualificada¹⁰.

Por lo que respecta a las *Commissioni tributarie regionali* es constatable cómo durante la década de los noventa en el tramo 1997-2000 se logran reducir los expedientes pendientes de resolución en un 45%. El número de expedientes

⁹Nota: la tasa de pendencia es igual a la anterior pero siempre reducida en una unidad.

¹⁰No pasamos por alto la gran responsabilidad que pesa sobre los actuarios tributarios encargados de materializar el instituto del *accertamento con adesione* y de cuyo buen hacer dependerá en gran medida la bondad de este mecanismo. Lo que conlleva el riesgo de que se produzcan irregularidades, por ejemplo, cuando no se lleve a cabo una revisión y reevaluación de los datos con trascendencia fiscal ya aportados o aportados posteriormente para lograr un *accertamento con adesione*, sino que el instructor actuario se limite a ofrecer al contribuyente una rebaja a tanto alzado en el "debito tributario" (por ej. el 20%). Aún a sabiendas de lo anterior, nuestro estudio se ha centrado en el análisis de las grandes cifras o magnitudes agregadas referidas al sistema impositivo nacional italiano, a tenor del cual no podemos sino concluir elogiando los satisfactorios resultados obtenidos en la década estudiada en la lucha contra la inflación del número de procesos tributarios, aunque la batalla –desafortunadamente- dista mucho de estar vencida.

ingresados hasta el años 1994 oscila sobre los 150.000 casos, en 1995 cae a 122.000, en 1997 a 98.000 y en el 2000 a 60.000, lo que significa que las entradas se reducen de 1994 a 1997 en un 37% y de 1997 a 2000 en un 39%. Ello hace que la tasa de resolución varíe a partir del año 1994, alcanzándose porcentajes del 110% en 1997 y del 173% en el año 2000, insuficientes, no obstante, para acabar con el volumen de expedientes acumulados pendientes de resolver, pues fíjese que aunque la tasa de eficacia en los tribunales de segunda instancia es mejor que en primera instancia, tan solo oscila alrededor del 30% como media aproximada para la década de los 90, si bien en el año 2000 alcanza el 36%.

Finalmente, los tiempos de espera calculados a partir de la tasa de velocidad de resolución indican que desde 1990 a 1997 cada vez se tarda más tiempo en resolver los litigios. Al inicio sobre los 3 años, alcanzándose en 1997 los cuatro años, mientras que en el año 2000 se reduce a algo más de dos años y medio.

C. Estudio de la litigiosidad tributaria en Italia durante los años 2000-2005

a. Commissioni Tributarie Provinciali (período 2000-2005)

En los tribunales jurisdiccionales tributarios de primera instancia (provinciales) se observa una reducción importante de los expedientes pendientes de resolución que pasan de 881.301 juicios pendientes desde el primero de enero de 2001, a 385.038 recursos pendientes de resolver a finales del año 2005.

Si comparamos esta evolución tomando como base el año 1992, año donde se registra el máximo de expedientes pendientes de resolución (sobre los 2.700.000), podemos afirmar que la litigiosidad se ha visto reducida en un 86%.

COMMISSIONI TRIBUTARIE PRONVINCIALI

RECURSOS	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Entradas	153.279	175.527	194.597	99.916	99.449	126.450
Resueltos	408.802	350.999	319.650	171.599	199.174	150.780
Pendientes	881.301	705.829	580.776	509.093	409.368	385.038

Fuente: Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.it), Statistica, 2005, datos cerrados a 20 de octubre de 2005.

b. Commissioni Tributarie Regionali (2001-2005)

En los Tribunales Jurisdiccionales Tributarios Regionales (de segunda instancia) también se puede apreciar una reducción de la litigiosidad (de 175.181 a 102.843 recursos pendientes de resolver).

Si tomamos como dato base para saber la reducción de la litigiosidad el año 1992, fecha en la que existían pendientes 275.000 expedientes, podemos decir que ha caído en un 63%.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Entradas	51.929	51.693	54.063	26.173	25.698	26.729
Resueltos	99.208	84.549	71.372	23.238	38.900	38.635
Pendientes	175.181	142.325	125.016	127.951	114.749	102.843

Fuente: Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.it), Statistica, 2005, datos cerrados a 20 de octubre de 2005

c. Conjunto de Tribunales que conocen del orden tributario

Del análisis de la tabla abajo transcrita, se evidencia una constante disminución de las controversias vendientes que pasa de 1.062.185 a 512.603 tomando datos para el conjunto del total de tribunales (de primera instancia: *Commissiioni Provinciali*, de apelación: *Commissioni Regionali, Commissione Centrale y Corte de Cassazione*).

Año	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Entradas	210.250	233.292	255.465	128.908	126.982	155.135
Resueltos	508.505	436.713	392.403	196.505	239.226	155.135
Pendientes	1.067.807	864.386	727.448	659.851	547.607	512.603

Fuente: Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.it), Statistica, 2005, datos cerrados a 20 de octubre de 2005.

D. Estadísticas de la actividad desarrollada por los tribunales jurisdiccionales tributarios en Italia¹¹

La oportunidad del presente epígrafe responde al objeto de desarrollar y conocer con mayor género de detalle la evolución de la actividad judicial que llevan a cabo los tribunales de justicia italianos del orden tributario.

Se trata, en definitiva, de explicar estadísticamente las conclusiones aportadas en el epígrafe anterior y que evidencian la gran eficacia que en la práctica ha tenido la implantación de las vías alternativas de resolución de conflictos tributarios en Italia.

Las coordenadas que delimitan el contenido del presente estudio son las siguientes:

Desde un “**punto de vista objetivo**” el informe se circunscribe a la materia tributaria y más en particular a la litigiosidad derivada de reclamaciones que versan sobre Impuestos de los que conocen las *Commissioni Tributarie*¹². En este sentido, las Memorias del *Ministero delle Finanze. Commissioni Tributarie*, sistematizan la información en dos grandes voces: Impuestos directos e Impuestos Indirectos, recogiendo cada una de ellas los principales institutos impositivos al tiempo que una partida residual denominada “Resto de Impuestos” u “Otros Impuestos”.

Desde el “**punto de vista subjetivo**”, queda constancia de la actividad judicial llevada a cabo por los Tribunales de Justicia que conocen de la materia tributaria en Italia, que se dividen en:

- *Commissioni tributarie di I grado* ahora denominadas *Commissioni tributarie provinciali*: Tribunales de primera instancia de ámbito provincial
- *Commissioni tributarie di II grado (apelli)*, actualmente llamadas *Commissioni tributarie regionale*: conocen en segunda instancia y son de ámbito regional.
- *Commissione Tributaria Centrale*: Tribunal único para toda Italia con sede física en Roma. Fue abolido con ocasión de la reforma de lo contencioso llevada a cabo en Italia en 1992 mediante D.L. 546, que entró en vigor el día uno de abril de 1996¹³.

¹¹ Extraído de ANDRÉS AUCEJO, E. *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008. Vid. también de la misma autora: “Evaluación de la litigiosidad en el *Rapporto tributario in Italia*”, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2002/2, págs. 244 y ss.

¹² Para mayor información sobre tales reclamaciones puede verse en el Capítulo VI, apartados 3.1 “Materias objeto de conciliación judicial” y apartado 3.2 “Actos susceptibles de conciliación judicial”.

¹³ El volumen de carga de trabajo pendiente a partir de tal fecha responde a los expedientes pendientes de resolver que ingresaron en fechas anteriores y que se van resolviendo muy poco a poco.

Por lo que respecta a la variable “**tiempo**”, el estudio recorre la evolución de la litigiosidad desde el inicio de la década de los noventa hasta fechas recientes (año 2005)¹⁴. En este segmento temporal se estudian los siguientes intervalos:

- Desde [1990 a 1993]: en los años 1991 y 1992 se realizan diversas condonaciones tributarias. Por D. Lgs. n. 546/1992 de 31 de diciembre, rubricado “Disposiciones sobre el proceso tributario” se regula el instituto de la *Conciliazione Giudiziale*, sin perjuicio de la normativa posterior que disciplina esta materia.
- [1994-95 a 1996-97]: en 1994 se aprueba el D.L. 564/1994 convertido en Ley 656/1994, textos de los que traen causa las figuras del *accertamento con adesione*; la autotutela, el *concordato di massa* y la *conciliazione giudiziale*.
- [1997-2000]: en 1997 se aprueba el D. L. 217 de 19 de junio de 1997 donde se contiene la regulación vigente de los institutos del *accertamento con adesione* y de la *conciliazione giudiziale*.
- [2001-2005]: en este quinquenio se produce un uso fluido de los institutos jurídicos citados.

El presente estudio se ha dividido en dos secciones debido a que su realización de ha llevado a cabo en dos etapas diferenciadas del tiempo. La **primera sección** recorre la década de los años [1990 – 2000] y para su ejecución se utilizaron las siguientes las “**fuentes**”: las Memorias publicadas por el *Ministero delle Finanze. Ufficio di Statistica*¹⁵, tomando como elementos de análisis los datos agregados para toda Italia, habida cuenta la mayor representatividad que ello supone; las Memorias (no publicadas) de la actividad realizada por las *Commissioni Tributarie*¹⁶, así como el estudio de diversos datos estadísticos obtenidos del *Ministero delle Finanze, Ufficio di statistica*, di Roma.

En esta sección se analiza la evolución experimentada en las distintas *Comisioni Tributarie* italianas, para lo cual se hace uso del instrumento de las series temporales¹⁷. Posteriormente se calculan algunos índices que albergan la evolución y distribución de la actividad judicial en materia tributaria de manera que pueda conocerse mejor el tipo

¹⁴ Nota: desafortunadamente el *Ministero delle Finanze* no ha confeccionado las memorias de los años 1998 y 1999. Por lo que respecta al año 1996 sólo se dispone de los datos del primer trimestre por lo que no se ha incluido en el estudio.

¹⁵ Fuente: *Rilevazione Generale sullo Stato del Dipartimento delle Entrate. Commissioni Tributarie. Sistema Statistico Nazionale, Ministero delle Finanze.*

¹⁶ Se estudian las Memorias depositadas en la *Commissione Provinciale di Roma*, donde se reflejan tanto los datos desagregados y como los totales de la actividad desarrollada por tales órganos jurisdiccionales.

¹⁷ Construidas a partir de parámetros como: - Nº de expedientes pendientes al inicio de ejercicio; - Nº de reclamaciones que ingresan al año; - Nº de reclamaciones totales anuales (pendientes al inicio mas ingresadas); - Reclamaciones resueltas al año; - Reclamaciones pendientes al finalizar cada año.

de litigiosidad que se produce; la frecuencia con la que se resuelven los procesos; la eficacia de los tribunales; las tasas de resolución anual; etc., con el fin de construir el marco que nos permita acercarnos al panorama que presentan los tribunales italianos concededores de la materia impositiva en la época referenciada.

La **segunda sección** de este epígrafe recorre el quinquenio 2001-2005 y para su desarrollo únicamente se ha podido contar la información suministrada en las Memorias publicadas por el *Ministero delle Finanze. Ufficio di Statistica, año 2005* (www.agenziaentrate.it).

E. La litigiosidad de los tribunales tributarios italianos durante los años 1990-2000 .Evolución de la litigiosidad anual de las *Commissioni tributarie* calculada en atención al volumen de expedientes pendientes de resolución al finalizar el año

Para demostrar el efecto de la introducción de ciertas medidas tendentes a rebajar el peso de las demandas en los Tribunales de justicia italianos de corte tributario, se ha procedido a contrastar empíricamente este efecto mediante el estudio de los siguientes aspectos:

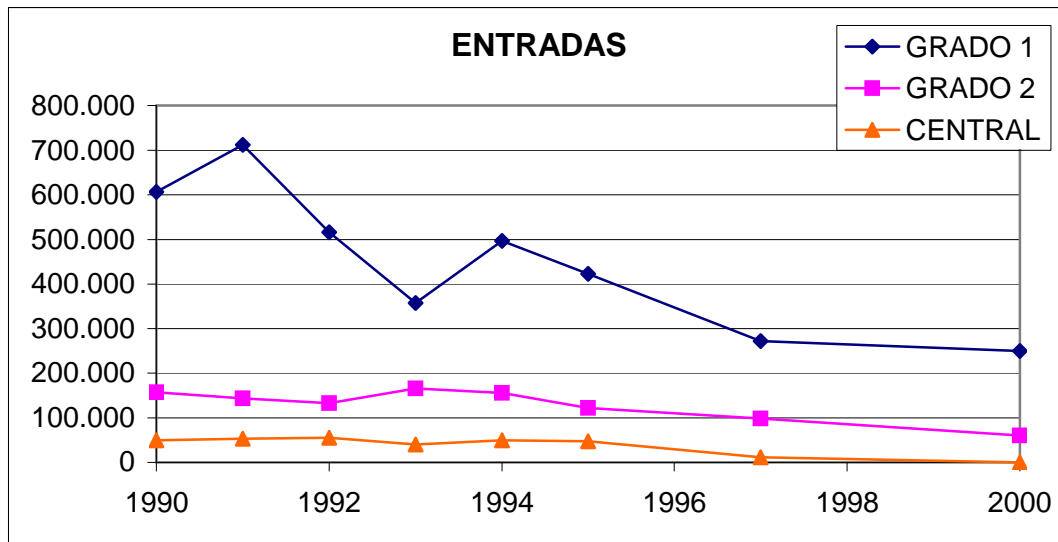
- 1.- La evaluación de la evolución temporal del volumen de expedientes iniciados en cada período y en cada uno de los tribunales;
- 2.- El volumen de reclamaciones resueltas anualmente en cada uno de los tribunales, lo que nos permitirá analizar el efecto que tiene sobre el volumen de expedientes pendientes en cada tribunal.

Figura 1. Determinantes de la evolución del volumen de expedientes pendientes

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Expedientes} \\ \text{Pendientes a fin} \\ \text{de año} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Expedientes} \\ \text{Pendientes a} \\ \text{principio de} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{Expedientes} \\ \text{Entrados} \\ \text{durante el año} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Expedientes} \\ \text{Resueltos} \\ \text{durante el año} \end{array}}$$

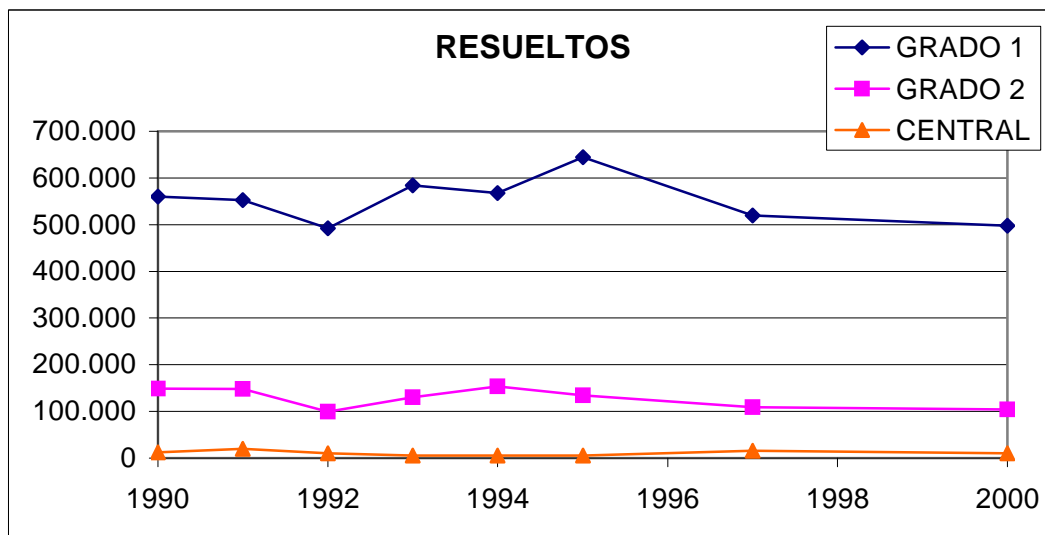
En las figuras 2 y 3 se presentan los gráficos que recogen la evolución de los expedientes que ingresan anualmente a los tribunales y de los expedientes resueltos a lo largo de la década de los noventa. Puede apreciarse en estas dos figuras cómo se produce una disminución muy importante en el número de las reclamaciones que ingresan cada año en los tribunales, mientras que el número de expedientes resueltos anualmente no experimenta grandes oscilaciones. El resultado del comportamiento de ambas variables consiste en una disminución en el número de expedientes pendientes de resolución al finalizar el año. Esta bajada, además, ha sido bastante general en el conjunto de tribunales.

Figura 2. Expedientes entrados por tribunal



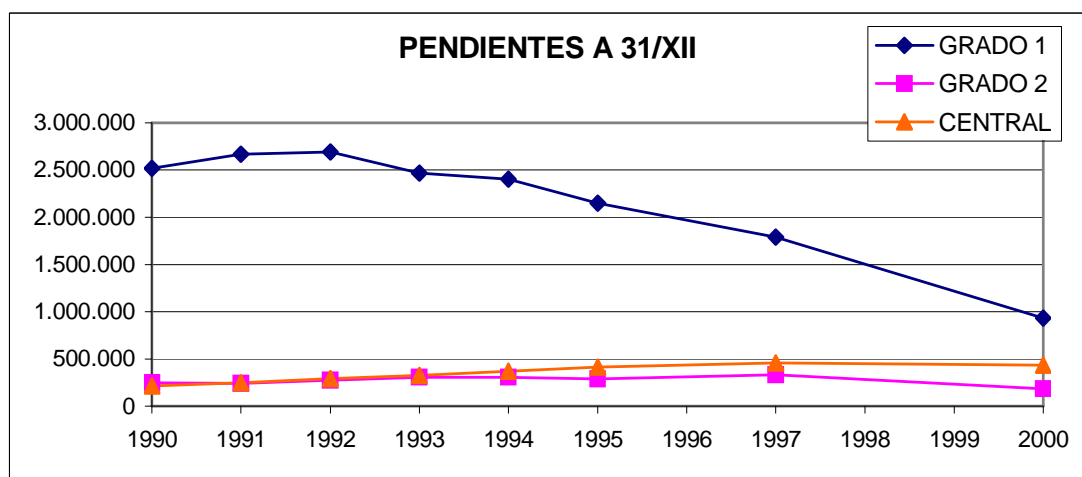
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1997	2000
GRADO 1	606.701	711.562	515.965	356.851	496.563	422.614	271.979	249.358
GRADO 2	157.258	143.657	132.572	165.369	155.303	121.910	98.321	60.091
CENTRAL	49.640	53.238	54.845	40.369	49.657	47.496	11.423	78

Figura 3. Expedientes resueltos por tribunal



	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1997	2000
GRADO 1	560.361	552.253	492.291	584.063	567.510	644.523	519.375	497.866
GRADO 2	148.472	148.294	99.277	130.315	153.519	134.329	108.687	104.136
CENTRAL	12.066	19.753	10.003	5.325	5.710	5.813	16.093	10.237

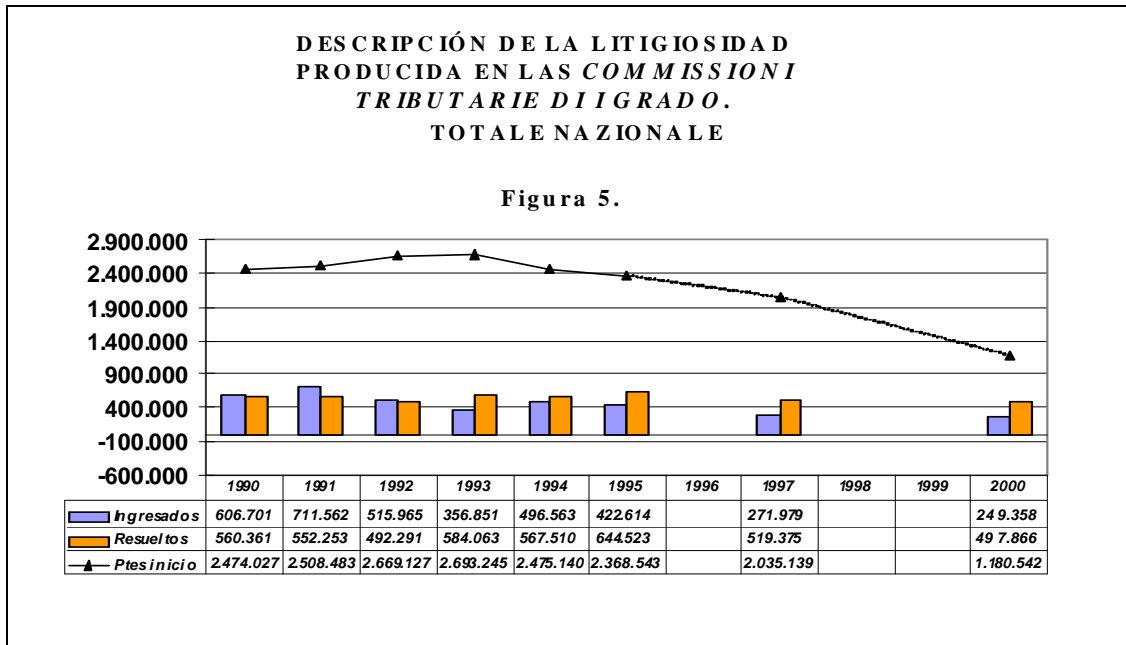
Figura 4. Expedientes pendientes por tribunal



	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1997	2000
GRADO 1	2520367	2667792	2692801	2466033	2404193	2146634	1787743	932034
GRADO 2	248582	242359	275300	307698	308505	288538	331800	183669
CENTRAL	214003	247488	292330	327374	371321	413004	459582	434503

En la figura 4 se aprecia la evolución de los expedientes pendientes a final de cada año para cada una de las *Commissioni Tributarie*. Se observa una clara evolución decreciente a partir de la mitad de la década de los 90 para los tribunales de grado 1. Sobre el resto de tribunales no puede llegar a decirse lo mismo.

F. Evolución de la litigiosidad anual de las *Commissioni Tributarie Provinciale* atendiendo al volumen de expedientes ingresados, resueltos y pendientes, según datos agregados para toda Italia y para el conjunto de los impuestos.



En la figura n. 5 se representa la evolución de la litigiosidad experimentada en las *commissioni tributarie provinciali*. Se analizan tres variables:

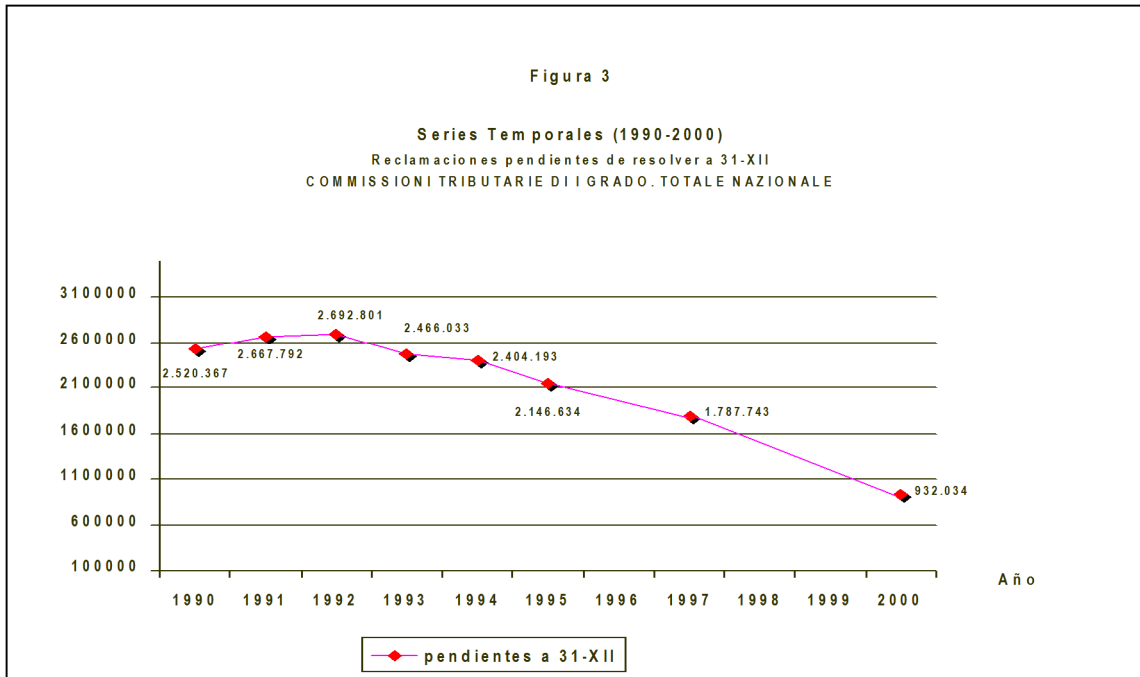
- Nº de reclamaciones ingresadas al año a lo largo de la década de los 90: es observable una disminución de los expedientes que ingresan anualmente. Fíjese que el máximo se produce en 1991 con un volumen de expedientes del orden de los 700.000, en 1995 desciende al orden de los 400.000 (lo que significa una reducción del 43%), mientras que en el año 2000 ingresan unas 250.000 reclamaciones.

- Nº de expedientes resueltos al año: contrariamente a la secuencia anterior, podemos observar cómo el número de expedientes resueltos sigue, en líneas generales, una tendencia constante que oscila en el orden de los 500.000-600.000 expedientes resueltos al año, experimentándose en 1995 el máximo, año en el que se solventan 644.5234 reclamaciones y, el mínimo, en el año 2000 periodo en el que los expedientes resueltos son algo inferiores a 500.000.

- Consecuencia de las secuencias previas, es el volumen de expedientes pendientes al inicio del ejercicio. Repárese en que el volumen de expedientes pendientes al inicio del año alcanza su máximo en 1993, rozando los 2.700.000 expedientes sin resolver. A partir de aquí, se reduce paulatinamente esta cifra que pasa a ser del orden de los 2.000.000 de expedientes en 1997, a 1.200.000 asuntos pendientes al inicio del año 2000. Por tanto, la reducción cuantitativamente más importante durante esta década

se produce del año 1997 al año 2000, lo que significa que durante este periodo el número de asuntos ingresados al año ha sido necesariamente inferior al número de expedientes resueltos al año.

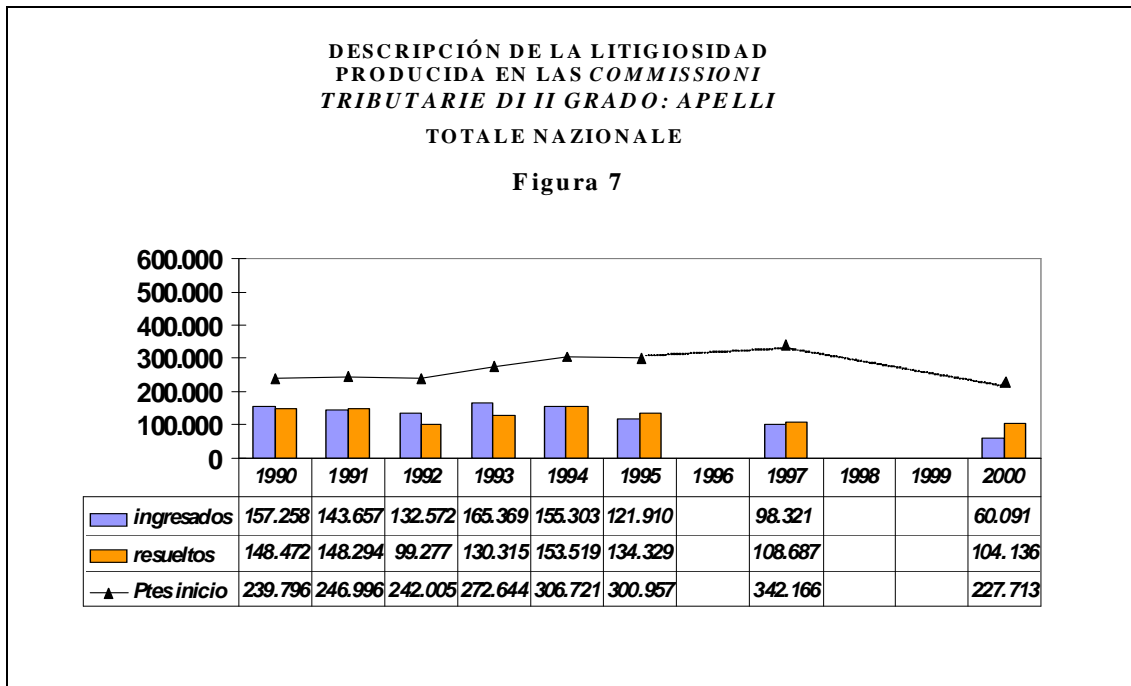
G. Evolución del volumen de expedientes pendientes de resolución en las *Commissioni Provinciali Tributarie*.



En la figura 6 se representa la función que recoge el volumen de expedientes pendientes de resolución al final del año en curso.

Obsérvese la importante reducción que se ha experimentado desde 1992, año en el que se alcanza el máximo número de expedientes pendientes a 31 de diciembre (del orden de los 2.700.000); al año 2000, en el que el volumen de reclamaciones pendientes a 31-XII es del orden de los 900.000, esto es, la reducción en términos porcentuales se cifra en el 65%.

H. Evolución de la litigiosidad anual de las *Commissioni Tributarie Regionale* atendiendo al volumen de expedientes ingresados, resueltos y pendientes, según datos agregados para toda Italia y para el conjunto de los impuestos



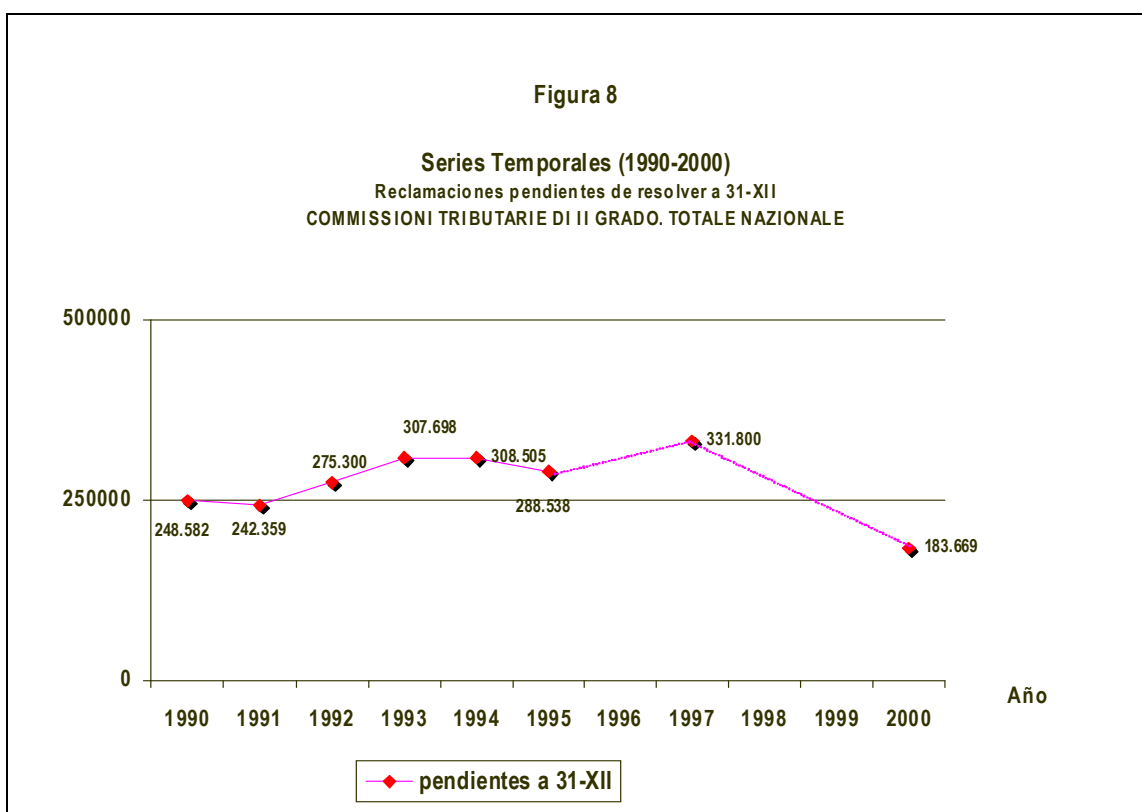
La figura 7 muestra la litigiosidad producida en la *Commissioni Provinciali Regionali (apelli)* según datos agregados para toda Italia. La primera nota destacable, en comparación con los tribunales anteriores, es el menor volumen de expedientes que se mueven en esta segunda instancia. Así, podemos ver cómo aproximadamente la media del número de expedientes al inicio del ejercicio para toda la década se sitúa en torno a los 300.000 expedientes, *versus* los (2.700.000- 900.000) que existen en primera instancia. Por lo que respecta a los expedientes ingresados y resueltos al año, no superan los 200.000 en *apelli*, mientras que en primera instancia son del orden de los 600.000-700.000 muchos años.

Análogamente al estudio de la figura 5, se analiza la litigiosidad en los tribunales de segunda instancia, partiendo de los expedientes ingresados y resueltos al año, así como de los asuntos pendientes al inicio del ejercicio. Desde 1990 a 1994 las reclamaciones que ingresan al año observan una secuencia oscilante (en 1990: 147.258; 1992: 132.572; 1994: 155.303). A partir de 1994 se aprecia una disminución en el número de expedientes ingresados del siguiente orden: de 1994 a 1997: 37%; de 1997 a 2000 del 39%.

Los expedientes resueltos anualmente hasta 1995 sufren una secuencia oscilante que supera con creces la cifra de los 100.000 asuntos anuales, mientras que en 1997 y 2000 parecen haberse estabilizado en el orden de los 100.000.

Finalmente el volumen de reclamaciones pendientes al inicio es el resultado del comportamiento de las variables “ingresados” y “resueltos” al año. Al igual que en los casos anteriores la tendencia es oscilante, si bien el mayor número de expedientes pendientes se alcanza al inicio del año 1997 (342.166), y el menor volumen de asuntos pendientes en toda la década se logra en el año 2000 en el que a 31 de diciembre se registran 227.713 asuntos pendientes de resolución.

I. Evolución del volumen de expedientes pendientes de resolución en las *Commissioni Regionali Tributarie*.

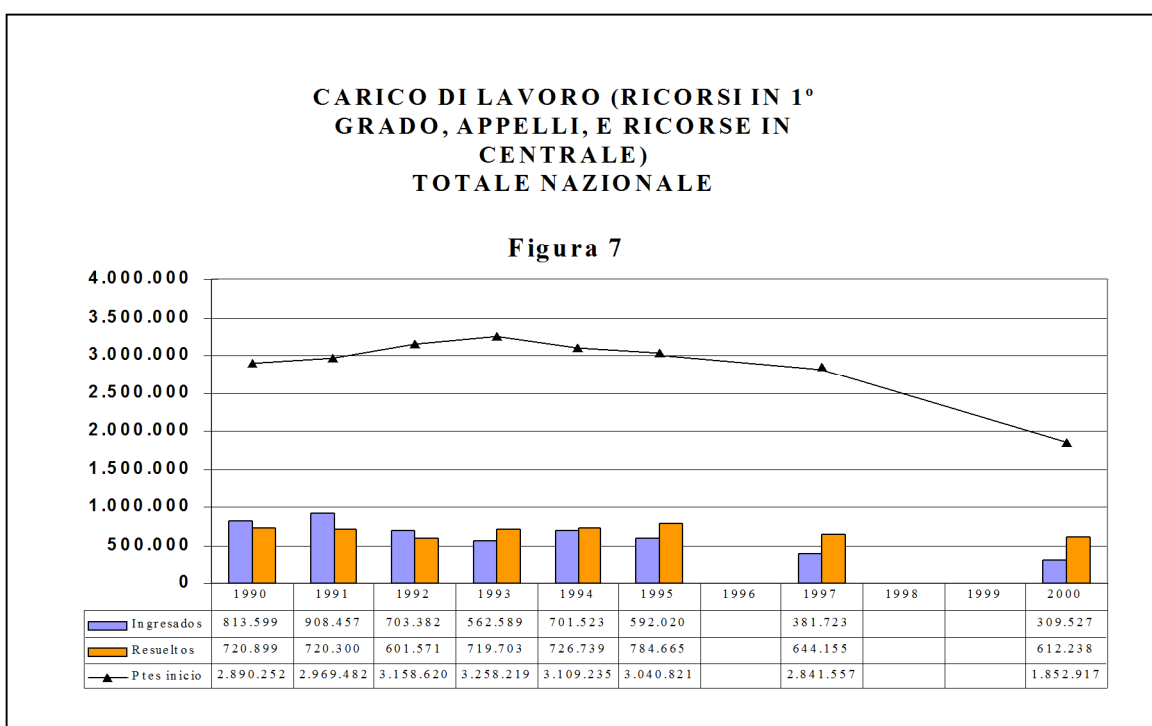


Posiblemente sea el gráfico número 8 el que mejor exprese los comentarios precedentes.

Representa la evolución experimentada en el volumen de expedientes pendientes de resolver a 31 de diciembre de cada año, relativos a materia impositiva, según datos agregados para el conjunto nacional de las *Commissioni Tributarie Regionali* italianas.

Como puede apreciarse en la figura *supra* transcrita el número de expedientes pendientes en las *Commissioni tributarie regionali*, según datos agregados para toda Italia va ascendiendo paulatinamente hasta 1997, año en el que se alcanza el máximo de toda la serie temporal y cuyo comportamiento mejora en el año 2000, habiéndose reducido el volumen de expedientes pendientes desde el año 1997 hasta el citado año 2000 en un porcentaje igual al 45%.

J. Evolución de la litigiosidad anual atendiendo al total de la carga de trabajo que experimentan el conjunto de los Tribunales Tributarios.



Esta figura representa el comportamiento de la litigiosidad experimentada por el conjunto de los tribunales que conocen de la materia tributaria según datos agregados para toda Italia (recoge, por tanto, los expedientes ingresados, resueltos y pendientes al inicio del año de las *Commissioni tributarie de I grado, Il grado y Centrale*).

Nota: recuérdese que la *Commissione tributaria centrale* fue suprimida, sin perjuicio de que aun hoy quede un importante volumen de recursos pendientes de resolución.

Se analizan las siguientes variables:

- Número de reclamaciones ingresadas al año: hasta 1994 la tendencia es oscilante y a partir de este momento va disminuyendo:

1994: 701.523

1995: 592.020

1997: 381.723

2000: 309.527

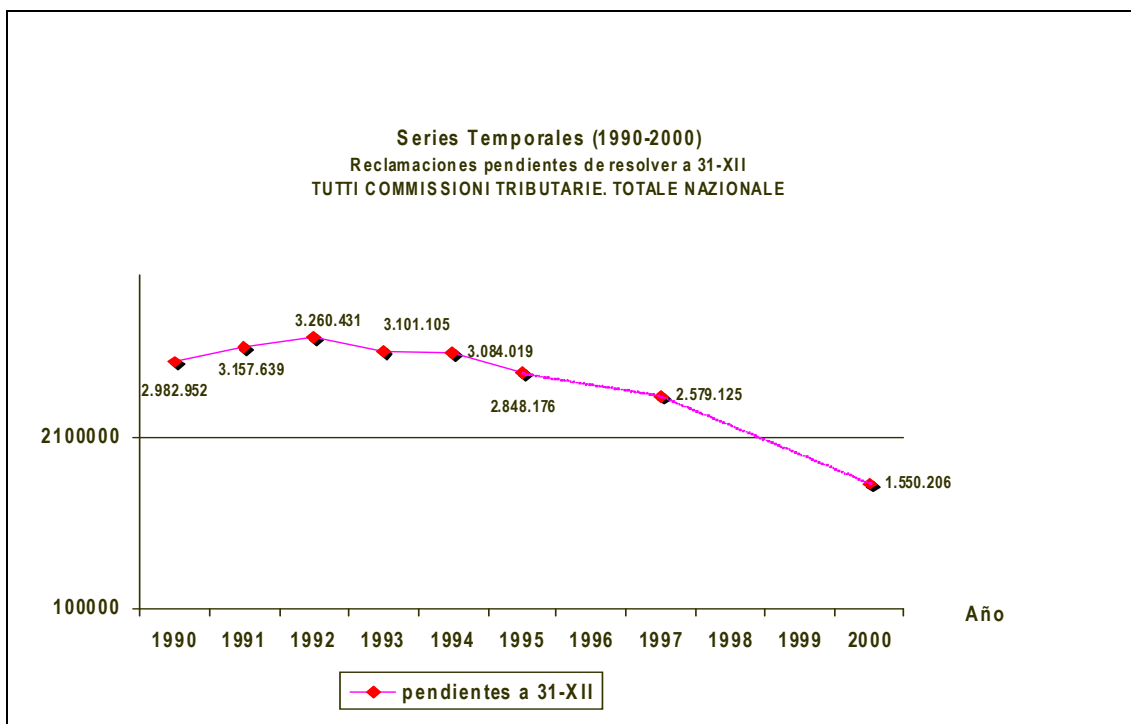
Es decir, desde el periodo que va de 1994 a 2000 se ha disminuido el número de reclamaciones ingresadas al año en un 56%

- Número de expedientes resueltos: hasta 1997 oscilan alrededor del orden de los 700.000 expedientes resueltos anualmente (algo menos en 1997). En el año 2000 disminuyen a 612.238

- Expedientes pendientes al inicio del año: hasta 1994 experimentan una tendencia oscilante con altos y bajos, mientras que a partir de este año la tendencia es decreciente:

Desde 1994 a 1997 disminuyen un 9%

De 1997 a 2000 disminuyen un 35% aproximadamente.

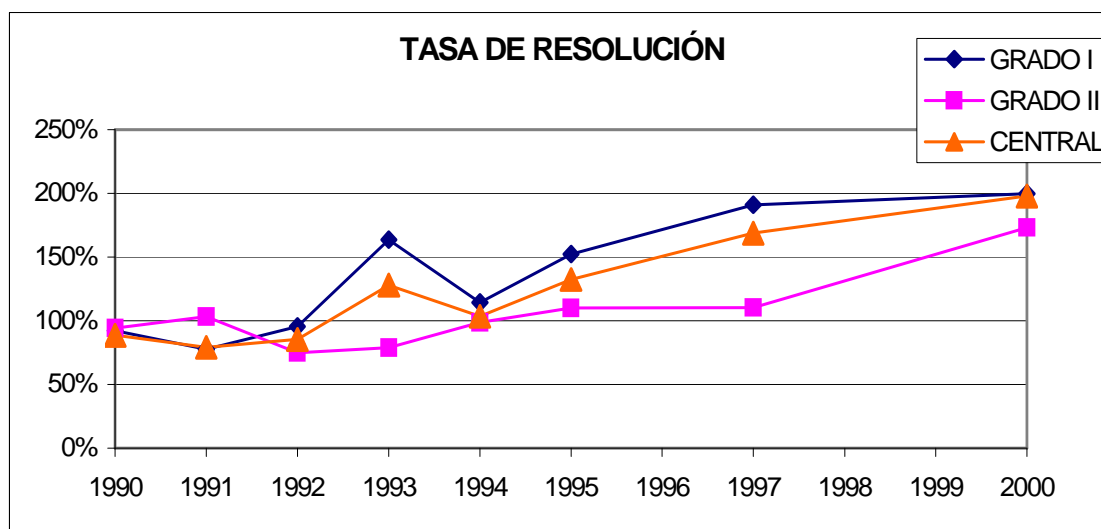


K. Tiempos de resolución, eficacia y pendencia de las "Commissioni Tributarie"

a. Tasa de Resolución de los Expedientes.

La tasa de resolución mide el porcentaje de expedientes que se resuelven al año respecto al volumen de expedientes que ingresan en el mismo periodo. Siempre que dicha tasa sea inferior a 100 se estarán resolviendo menos expedientes de los que ingresen al año, lo que generara una acumulación de asuntos pendientes de resolver. Por el contrario, tasas de eficacia superiores a 100 conllevan una disminución de los expedientes pendientes de resolución.

Figura 10. Tasa de resolución por tribunal



	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1997	2000
GRADO I	92%	78%	95%	164%	114%	153%	191%	200%
GRADO II	94%	103%	75%	79%	99%	110%	111%	173%
CENTRAL	89%	79%	86%	128%	104%	133%	169%	198%

En la figura que se presenta, se comparan las tasas de eficacia de las *Commissioni tributarie* de 1 y 2 grado y *commissione tributaria centrale*.

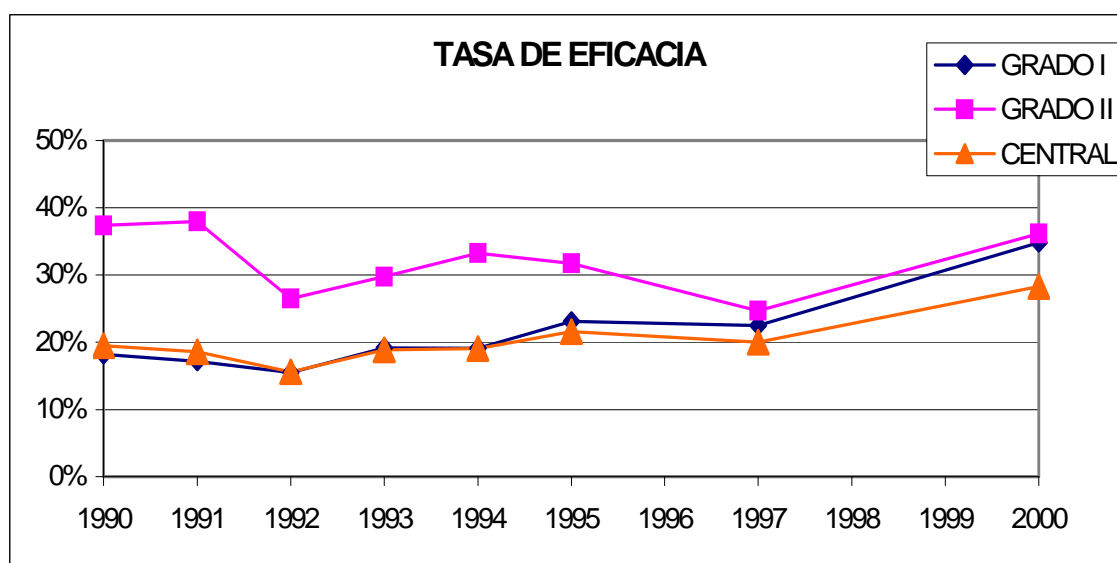
Para la primera instancia es observable cómo hasta 1993 se resuelve un porcentaje de asuntos menor al volumen de los mismos que ingresan al año, mientras que a partir de este año la tendencia se invierte, llegándose a resolver en 1997 y en el año 2000 prácticamente el doble de lo que se ingresa; (hecho propiciado por la disminución en el número de expedientes ingresados al año). Tasa, no obstante, todavía insuficiente para acabar con todo el acumulado pendiente de resolver.

En segunda instancia, la tasa de resolución hasta 1994 es inferior a 100, tendencia que cambia a partir de este año, observándose porcentajes del 110,5% en 1997 y del 173,3% en el año 2000, también en gran medida motivado por la disminución en el número de expedientes ingresados.

b. Tasa de Eficacia en la resolución de los expedientes.

En este caso se analizan las tasas denominadas de eficacia, por tribunal, ratio que mide el volumen de expedientes resueltos al año respecto al volumen de expedientes totales anuales (esto es, los que ingresan al año más los que se arrastran de ejercicios anteriores).

Figura 11. Tasa de eficacia por tribunal



	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1997	2000
GRADO I	18%	17%	15%	19%	19%	23%	23%	35%
GRADO II	37%	38%	27%	30%	33%	32%	25%	36%
CENTRAL	19%	19%	16%	19%	19%	22%	20%	28%

Repárese que la perspectiva ahora no es tan saludable, pues a pesar de que ha mejorado la tasa de resolución a lo largo de la década de los noventa, sobre todo en los últimos años, estos porcentajes de expedientes resueltos al año son insuficientes para acabar con el volumen de trabajo anual acumulado. Así, comenzando con las *commissioni tributarie di I grado*, hasta 1994 resolvían del orden el 20% de los expedientes totales anuales, porcentaje que se incrementa ligeramente en 1995 y

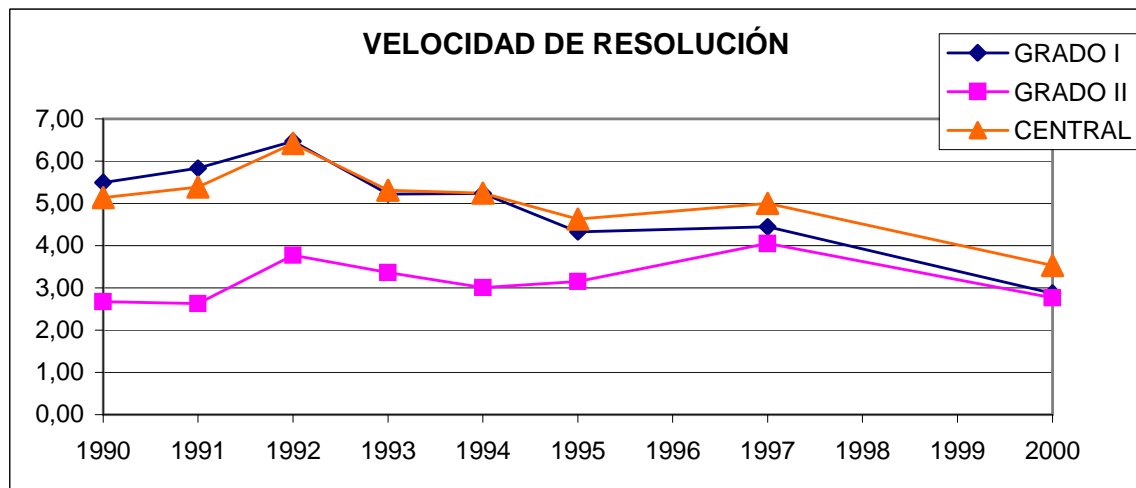
1997; alcanzándose posteriormente una tasa del orden del 35% en el año 2000, por los factores ya comentados.

En las *commissioni tributarie di II grado* la tasa de eficacia es algo mayor. Comienza siendo del orden del 38%, descendiendo en los años siguientes hasta 1997 donde alcanza el mínimo (25%), experimentado un aumento importante en el año 2000 (36%).

c. *Velocidad de resolución de los expedientes.*

La tasa que hemos denominado de velocidad de resolución de los expedientes, calculada como la inversa de la tasa de eficacia, representa la tardanza en años desde que un expediente ingresa al tribunal hasta que es finalmente resuelto.

Figura 12. Velocidad de resolución por tribunal



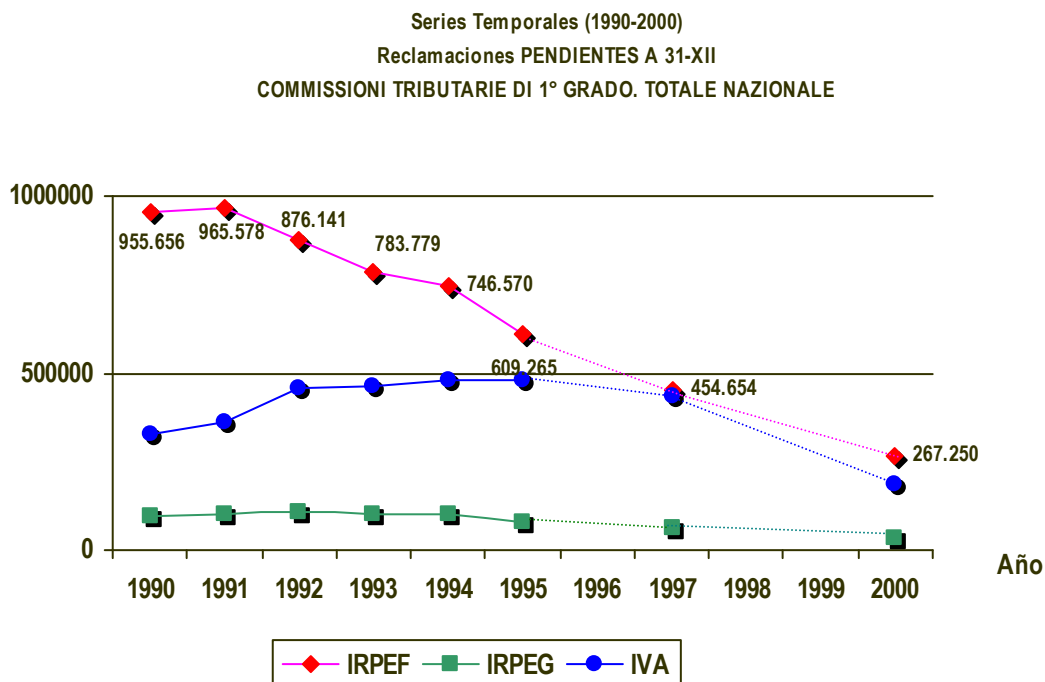
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1997	2000
GRADO I	5,50	5,83	6,47	5,22	5,24	4,33	4,44	2,87
GRADO II	2,67	2,63	3,77	3,36	3,01	3,15	4,05	2,76
CENTRAL	5,14	5,38	6,42	5,31	5,24	4,63	5,00	3,53

La comparación de valores permite apreciar cómo las *Commissioni tributarie provinciali* observan las tasas más bajas de eficacia, lo que significa que es la que más años tarde en resolver: desde 1990 hasta 1994 este tiempo oscila entre 5 y 6 años. A partir de 1994 se reducen los tiempos de espera a algo más de 4 años. Reducción, que para el año 2000 es todavía mayor, no alcanzándose los 3 años desde que el recurso ingresa en los tribunales hasta que es resuelto.

En segunda instancia, el ritmo al que se resuelve es, para toda la década, mayor. Téngase en cuenta, no obstante, que el volumen de recursos que se mueve aquí es muchísimo más pequeño que el volumen de recursos en primera instancia. En el intervalo temporal de 1990-1995 la tasa de velocidad ronda (por defecto o por exceso) los tres años, que pasa a ser de 4 años en 1997 debido a la acumulación de reclamaciones pendientes en dicho periodo, mientras que en el año 2000 cae a un orden algo superior a los dos años y medio, como consecuencia de la reducción del número de expedientes ingresados anualmente.

L. Desglose de la litigiosidad pendiente anualmente en la “Commissione Tributaria Provinciale”, atendiendo a los impuestos: IRPEF, IRPEG, IVA.

Figura 13. Reclamaciones pendientes. Grado I.



La presente gráfica refleja la evolución sufrida en las reclamaciones pendientes de IRPEF (equivalente a nuestro IRPF), IRPEG (I.S. en España), e IVA al final del año en las *Commissioni tributarie di I grado*. El denominador común en las tres funciones es una disminución en el número de expedientes pendientes a 31 de diciembre, si bien los distintos impuestos siguen funciones diversas. A saber:

- El IRPEF, como puede apreciarse, experimenta una tendencia decreciente con fuertes pendientes:

Desde 1991 a 1994: las reclamaciones disminuyen en un 23%

Desde 1994 a 1997, las reclamaciones pendientes disminuyen en un 40%

De 1997 a 2000, la reducción es del 41%

- Por su parte, la función que representa el IVA, muestra cómo hasta 1995 se incrementan ligeramente las reclamaciones pendientes de resolución al final de año. En 1997 se aprecia ya una disminución (de 480.000 a 436.000 expedientes), disminución que se acusa fuertemente en el año 2000, quedando reducidos los expedientes pendientes a una tercera parte (185.000).

- En el supuesto del IRPEG aunque los valores absolutos son menores, también podemos apreciar una disminución paulatina en el volumen de expedientes pendientes a lo largo de la década estudiada. En este sentido, hasta 1997 oscilan sobre los 100.000 expedientes pendientes, en 1997 cae al orden de los 60.000 y a 31-XII-2000 quedan 33.000 expedientes pendientes de resolución.

M. Evolución de la litigiosidad en las *commissioni tributarie provinciali* (período 2000-2005)

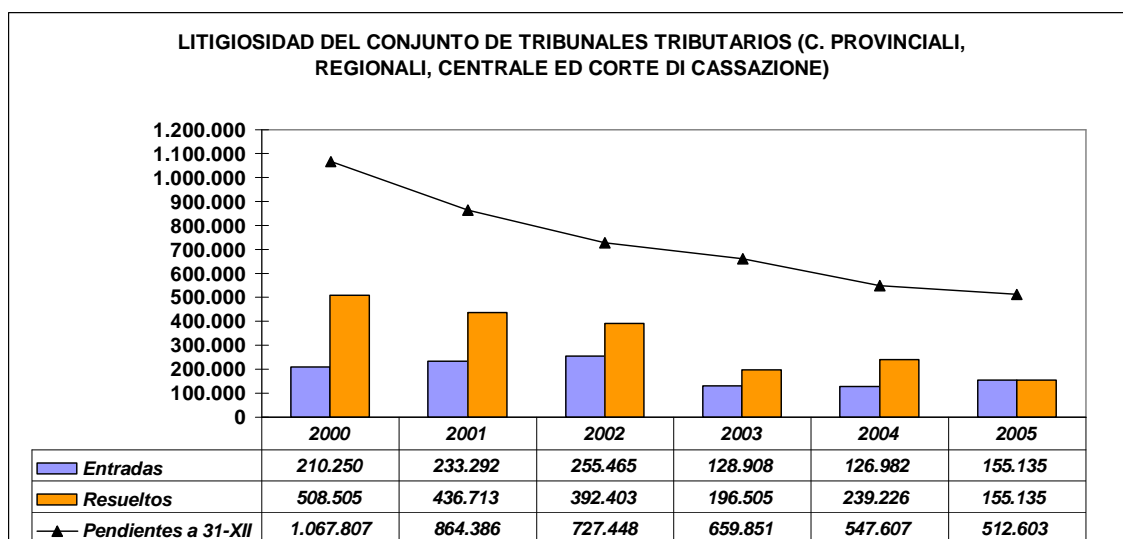
Con carácter general, en los tribunales tributarios de primera instancia (provinciales) - durante los años 2000 a 2005 se experimenta –en línea con lo acontecido en la década anterior- una marcada reducción de los expedientes pendientes de resolución, puesto que pasan de 881.301 juicios pendientes desde el primero de enero de 2001, a 385.038 recursos pendientes de resolver a finales del año 2005. Fíjese que a 31 de diciembre del año 2004 quedaban pendientes 409.368 recursos, esto es un 50% menos del volumen que existía en el año 2000.

Si comparamos esta evolución tomando como base el año 1992, año donde se registra el máximo de expedientes pendientes de resolución (sobre los 2.700.000), podemos afirmar que la litigiosidad se ha visto reducida en un 86%

COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI

RECURSOS	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Entradas	153.279	175.527	194.597	99.916	99.449	126.450
Resueltos	408.802	350.999	319.650	171.599	199.174	150.780
Pendientes	881.301	705.829	580.776	509.093	409.368	385.038

Fuente: Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.it), Statistica, 2005, datos cerrados a 20 de octubre de 2005



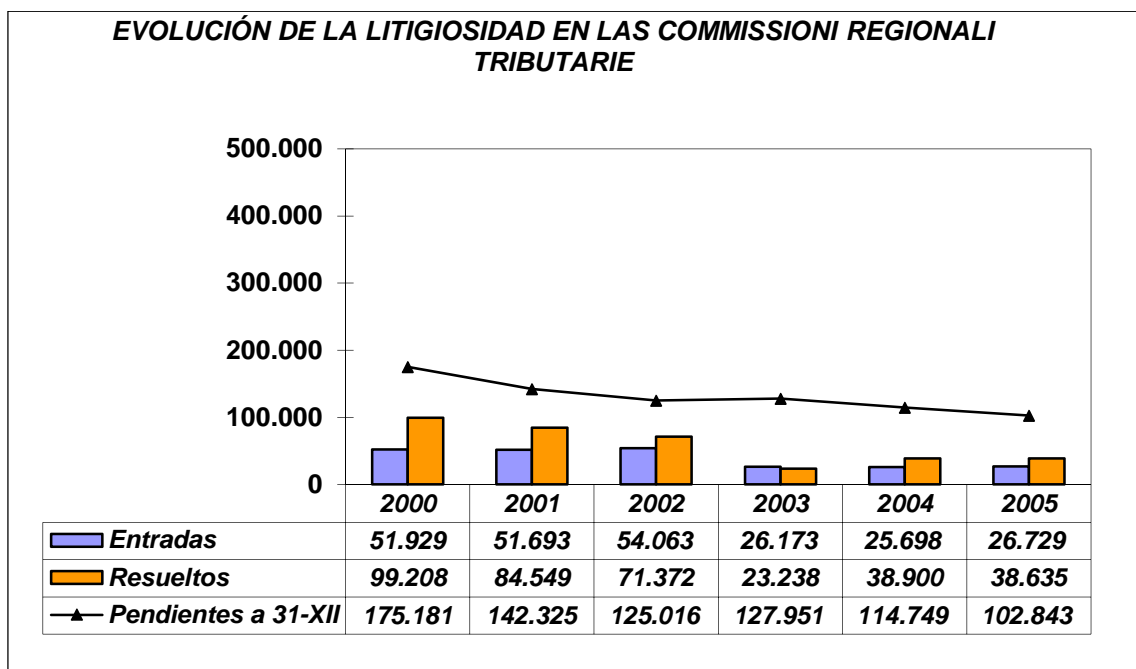
N. Evolución de la litigiosidad en las *commissioni tributarie regionali* (2001-2005)

En las Commissioni Tributarie Regionali se ha pasado de 175.181 a 102.843 recursos pendientes de resolver (quedaban 114.749 a 31 diciembre 2004). Lo que significa que también las Comisiones Regionales han experimentado una tendencia a la baja en el volumen de litigiosidad aunque en términos relativos el porcentaje reducido en los tribunales regionales o de apelación (41%) es inferior al que han observados los tribunales provinciales tributarios.

Si tomamos como dato base para saber la reducción de la litigiosidad el año 1992, fecha en la que existían pendientes 275.000 expedientes, podemos decir que ha caído en un 63%.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Entradas	51.929	51.693	54.063	26.173	25.698	26.729
Resueltos	99.208	84.549	71.372	23.238	38.900	38.635
Pendientes	175.181	142.325	125.016	127.951	114.749	102.843

Fuente: Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.it), Statistica, 2005, datos cerrados a 20 de octubre de 2005

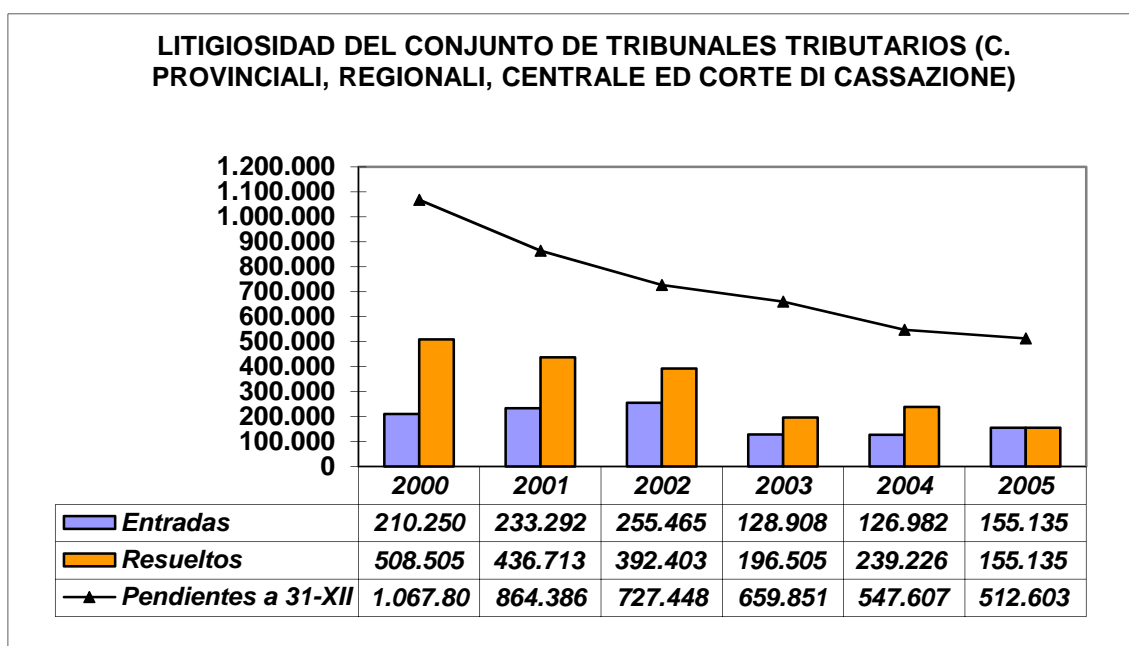


O. Evolución de la litigiosidad en el conjunto de los tribunales que conocen del orden tributario

Del análisis de la tabla abajo transcrita, se evidencia una constante disminución de las controversias vendientes que pasa de 1.062.185 a 512.603 tomando datos para el conjunto del total de tribunales (de primera instancia: Commissioni Provinciali, de apelación: Commissioni Regionali, Commissione Centrale y Corte de Cassazione).

año	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Entradas	210.250	233.292	255.465	128.908	126.982	155.135
Resueltos	508.505	436.713	392.403	196.505	239.226	155.135
Pendientes	1.067.807	864.386	727.448	659.851	547.607	512.603

Fuente: Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.it), Statistica, 2005, datos cerrados a 20 de octubre de 2005



P. *Tiempos de resolución, eficacia y pendencia de las "Commissioni Tributarie"*

a. *Tasa de Resolución de los Expedientes.*

La tasa de resolución mide el porcentaje de expedientes que se resuelven al año respecto al volumen de expedientes que ingresan en el mismo periodo. Siempre que dicha tasa sea inferior a 100 se estarán resolviendo menos expedientes de los que ingresen al año, lo que generara una acumulación de asuntos pendientes de resolver. Por el contrario, tasas de eficacia superiores a 100 conllevan una disminución de los expedientes pendientes de resolución.

	2001	2002	2003	2004	2005
Commissioni Tributarie Provinciale	199 %	164%	172%	200%	119%

b. Tasa de Eficacia en la resolución de los expedientes.

En este caso se analizan las tasas denominadas de eficacia, por tribunal, ratio que mide el volumen de expedientes resueltos al año respecto al volumen de expedientes totales anuales (esto es, los que ingresan al año más los que se arrastran de ejercicios anteriores).

	2001	2002	2003	2004	2005
<i>Commissioni Tributarie Provinciale</i>	70 %	59%	40%	73%	43%

CAPÍTULO II - “Alternative Disputation Resolution” que evitan que se produzca el litigio en materia tributaria. -ADR- Previos Al Litigio.

1. LAS CONSULTAS A LA ADMINISTRACIÓN. EL RÉGIMEN DE CONSULTAS EN ESPAÑA, ALEMANIA, CHILE, FRANCIA, HOLANDA, ITALIA, SUECIA Y REINO UNIDO. THE PRIVATE RULINGS EN EE.UU.

1.1. Régimen jurídico de las consultas tributarias escritas. (Jorge Sarró)

A. Naturaleza.

La Ley 30/1992 de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (LRJPAC) recoge en su artículo 35 el derecho de los ciudadanos a ser asistidos e informados en sus relaciones con las distintas administraciones públicas. En el ámbito fiscal, la LGT, en su artículo 34.1.a), incluye expresamente como el primero de los derechos y garantías de los obligados tributarios el derecho a ser informados y asistidos por la administración sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El carácter preeminente de dicha previsión se explica especialmente desde el momento en que se constata que en el sistema fiscal español la gestión tributaria recae principalmente sobre los propios obligados tributarios, razón por la que el derecho de éstos a ser debidamente informados y asistidos adquiere una especial relevancia. Piénsese a este respecto que nuestro actual modelo se caracteriza por imponer a los ciudadanos el deber de conocer, interpretar y aplicar por sí mismos un sistema tributario extraordinariamente complejo y cambiante, reservándose la administración tributaria, fundamentalmente, las funciones de revisión y represión. En este contexto, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 ce) requiere que los ciudadanos puedan tener un conocimiento previo de las consecuencias tributarias de sus actos (STC 173/1996, de 31 de octubre) lo que, correlativamente, obliga a los poderes públicos a facilitar los mecanismos adecuados para ello.

La LGT dedica a este propósito la sección segunda del capítulo primero del título tercero donde prevé diferentes fórmulas de información y asistencia a los obligados tributarios. Entre éstas, junto con el deber general de información y asistencia (art. 85 LGT), las publicaciones (art. 86 LGT), las comunicaciones y actuaciones de información (art. 87 LGT), la información con carácter previo a las operaciones con bienes inmuebles (art. 90 LGT) y los acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT), la Ley contempla el régimen de las consultas tributarias escritas.

Concretamente, la LGT contiene la regulación material de las consultas tributarias en los artículos 88 y 89, recogiendo los aspectos procedimentales en los arts. 65 y ss. Del RD 1065/2007 de 27 julio 2007, por el que se aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGAT).

Con arreglo a la citada normativa, la consulta tributaria escrita puede definirse como el derecho del cualquier obligado tributario a solicitar a la administración tributaria que le informe acerca de cuál es la interpretación administrativa aplicable a un determinado supuesto, quedando la Administración tributaria vinculada por el sentido de la contestación. De este modo, la obligación de contestar junto con el deber de la administración de respetar los criterios emanados de la consulta sirven no sólo al principio de seguridad jurídica sino, particularmente, a los principios de buena fe y confianza legítima (art. 3.1 LRJPAC).

La naturaleza de la consulta tributaria no es pacífica en la doctrina. Mientras algunos autores la identifican con una manifestación del derecho de petición previsto en el art. 29 CE (Mantero Sáenz) otros autores las aproximan a las órdenes interpretativas (si bien el Tribunal Supremo se ha encargado de señalar las diferencias entre unas y otras en su sentencia de 10 febrero 2001. RJ 2001/1019, fj 4º). Para una parte importante de la doctrina (Villaverde Gómez, Calvo Vergez, Falcón y Tella) las contestaciones a las consultas constituirían verdaderos actos administrativos, ya que responderían a la tradicional definición del mismo como declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo emanada de la administración en el ejercicio de una potestad distinta a la reglamentaria, sin que, como ha señalado Morillo Velarde del peso, la imposibilidad de recurrir contra las mismas impida dicha caracterización.

B. Sujetos legitimados.

La LGT faculta a cualquier obligado tributario para presentar una consulta tributaria escrita. De este modo, podrá formular consulta toda persona física o jurídica y cualquier tipo de entidad, con o sin personalidad, a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de cualesquiera obligaciones tributarias, sean éstas formales o materiales (art. 35.1 LGT).

Entre los sujetos legitimados para preguntar figuran, no sólo los contribuyentes, como obligados principales, sino cualesquiera otros obligados. Se incluyen, por tanto, los obligados a realizar pagos fraccionados o ingresos a cuenta, retenedores, obligados a repercutir o a soportar la repercusión, sucesores, obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales, obligados por razón de los compromisos de asistencia mutua, responsables, etc...

Además de la anterior legitimación individual, la Ley prevé una legitimación colectiva al permitir que planteen consulta los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, siempre y cuando las consultas se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados. No se

prevé la posibilidad de que dichas entidades formulen consultas con trascendencia específica sólo para alguno o algunos de sus miembros o asociados, como tampoco se habilita a los profesionales del derecho tributario para que consulten en nombre propio sobre el régimen tributario aplicable a sus clientes o asesorados.

C. Materias susceptibles de consulta.

Al igual que para los sujetos legitimados, la Ley configura de la forma más amplia posible las materias susceptibles de consulta. Puede ser consultado cualquier aspecto referido al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso corresponda.

No existe limitación objetiva a las materias tributarias objeto de consulta. No obstante, debe tenerse presente que, en la medida en que debe tratarse de cuestiones tributarias que afecten al consultante, o a la generalidad de éstos tratándose de consultas planteadas por entidades que representen a algún colectivo, no cabe consultar aspectos que afectan a una persona distinta de la consultante.

Quedan fuera del ámbito de las consultas cuestiones no tributarias propias de otras ramas del derecho, y ello, aun cuando las mismas resulten determinantes a la hora de establecer el régimen tributario aplicable a un concreto supuesto de hecho (IE. Derecho laboral o mercantil-contable). Del mismo modo, quedan excluidas de este régimen, las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria que se regula por lo dispuesto en el código aduanero comunitario (art. 88.8 LGT).

D. Efectos de las consultas tributarias.

a. Efectos vinculantes frente a la Administración.

Las contestaciones a las consultas tributarias escritas tienen carácter vinculante para los órganos de aplicación de los tributos. La contestación a la consulta da lugar a un juicio anticipado sobre el fondo del asunto, creándose un precedente decisorio que predetermina cualquier actuación futura por parte de la administración. Esto supone que, en una eventual actuación de comprobación o investigación, el órgano administrativo actuante no podrá separarse del criterio plasmado en la contestación a una consulta.

La obligación de la administración de seguir el criterio manifestado en la contestación se predica tanto respecto de la situación del consultante como de la de los demás obligados tributarios siempre que, en este último caso, exista identidad entre los hechos y circunstancias de éstos últimos y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Concurriendo dicha identidad, que podrá ser objeto de discusión, los órganos de control no podrán separarse del criterio manifestado en la consulta.

Los efectos vinculantes de las consultas se mantienen en tanto no se altere el presupuesto de hecho objeto de consulta (*rebus sic stantibus*) y mientras no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicables al caso. La modificación legislativa no plantea dudas. En cuanto a qué deba entenderse por jurisprudencia, la doctrina mayoritaria (Falcón y Tella) se inclina por incluir no solo la doctrina del Tribunal Supremo sino cualquier criterio consolidado por la Audiencia Nacional, Tribunales Superiores de Justicia o de lo Contencioso.

Fuera de dichos supuestos, los eventuales cambios de criterio de la Administración Tributaria a la hora de evacuar contestaciones a consultas, además de ser debidamente motivados, no deberían afectar al consultante y sólo deberían surtir efectos para las situaciones tributarias producidas a partir del momento en que se haga público dicho cambio de criterio. Entender otra cosa sería tanto como desconocer el carácter vinculante de la consulta.

Con la finalidad de evitar disfunciones con otros procedimientos tributarios, se niega carácter vinculante a las contestaciones a las consultas formuladas que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a la consulta. Cabe entender que dicha no vinculación se produce únicamente respecto del consultante sujeto de dichos procedimientos, quien no podrá invocar la contestación a la consulta para determinar el sentido de un litigio pendiente. Paralelamente, las consultas formuladas por entidades que representen a determinados colectivos no tendrán efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados que, en el momento de formular consulta, tuviesen pendiente un procedimiento, recurso o reclamación relacionada con las cuestiones planteadas en la consulta.

El efecto vinculante de las contestaciones se limita a los órganos de aplicación de los tributos (art. 83.1 LGT) sin que dicha vinculación se extienda ni a los tribunales de justicia ni a los órganos administrativos de revisión, entre los que se encontrarían los tribunales económico-administrativos. En palabras del TEAC, de no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar (resolución TEAC 591/2010, de 29 septiembre de 2011).

Si bien es cierto que las contestaciones a las consultas no vinculan con carácter general ni a los tribunales económico administrativos ni a los tribunales de justicia, cabe plantearse si es posible por parte de los mismos el dictado de una resolución o sentencia que, en perjuicio del obligado, se separe de un determinado criterio manifestado en consulta y que haya sido seguido por el contribuyente a la hora de interpretar y aplicar la norma tributaria.

En este sentido, en la medida en que tanto los tribunales económico administrativos como los tribunales del orden contencioso administrativo tienen por objeto revisar la adecuación a derecho de la actuación de los órganos de aplicación de los tributos, habrá que entender que si éstos no han seguido, como estaban obligados, determinados criterios manifestados en la contestación a una consulta, regularizando de forma peyorativa a un contribuyente, dichos tribunales no podrán por más que anular dicho acto administrativo. Se compartan o no los criterios expresados en la contestación, lo cierto es que por mor de la consulta el fondo jurídico del asunto ya ha sido enjuiciado y definido, de modo que los órganos de aplicación que desarrollen ulteriores actuaciones de comprobación o investigación no se encontrarán ya facultados para entrar en dicha discusión, debiéndose limitar en su actuación, por ministerio de la Ley, a verificar la concurrencia de los presupuestos fácticos de la consulta aplicada (identidad de hechos y circunstancias). En un caso como éste, parece razonable colegir que cualquier actuación administrativa que haya ignorado el carácter vinculante de los criterios manifestados en consulta resultará contraria a la Ley (art. 103 CE) y, por tanto, deberá anularse. Y ello aun cuando la interpretación del tribunal sobre el fondo del asunto sea o no coincidente con la sostenida en su día por la administración que evacuó la contestación. Cualquier otra solución dejaría vacía de contenido la institución de la consulta tributaria como instrumento de seguridad jurídica y pondría en entredicho no sólo los principios de buena fe y confianza legítima sino el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva en su vertiente de garantía de prohibición de la *reformatio in peius* producida (Falcón y Tella, López Tello).

b. Efectos para el contribuyente.

A diferencia de los órganos administrativos de aplicación de los tributos, los obligados tributarios no se encuentran ligados por los criterios manifestados por la administración consultada. Para éstos no tienen más que un contenido informativo. Ni siquiera el consultante se encuentra obligado a seguir la interpretación expresada en la contestación a la consulta por él mismo formulada. A la hora de interpretar y aplicar la norma tributaria, el obligado tributario mantiene su libertad interpretativa, pudiendo optar por seguir o no la contestación administrativa.

En el primer caso, al seguir el criterio de la consulta, la autoliquidación presentada por un obligado no podrá ser corregida a raíz de una eventual comprobación administrativa. Debe tenerse presente, no obstante, que el carácter vinculante de las contestaciones sólo se produce en la medida en que los hechos y circunstancias descritos en la consulta se vean luego corroborados con ocasión de una eventual actuación de comprobación por parte de los órganos de control. En este sentido, las contestaciones de la Administración tributaria suelen incluir un párrafo preestablecido advirtiendo de dicha posibilidad y de la eventual incidencia que tanto hechos o circunstancias no comunicados como circunstancias previas, simultáneas o posteriores

concurrentes en la operación consultada podrían llegar a tener sobre el sentido de la contestación. El respeto a los principios que fundamentan la institución de las consultas exige que tales hechos o circunstancias posean una relevancia objetiva suficiente en la determinación del juicio de valor de la Administración, sin que resulte admisible que los órganos de control alteren la interpretación dada en una consulta sobre la base de circunstancias meramente adjetivas alejadas de la *ratio decidendi* de la contestación.

En el caso de que entre los hechos y circunstancias de un determinado obligado distinto del consultante y los que se incluyan en la contestación a una consulta tributaria no exista identidad pero se aprecie igualdad sustancial, no podrá invocarse el efecto vinculante de la consulta pero dicha circunstancia será determinante de la exclusión de responsabilidad en materia sancionadora al entenderse, por ministerio de la Ley, que el obligado que ha seguido el criterio de la consulta ha actuado con la diligencia necesaria (art. 179.2.d) LGT).

Frente a todo ello, de no seguir el criterio expresado en la contestación, el obligado se expone a que sus actuaciones sean objeto de la oportuna regularización tributaria, regularización que puede incluir la imposición de las correspondientes sanciones, especialmente si se considera que su actuación, alejada del criterio administrativo, fue, cuando menos, negligente.

E. Aspectos procedimentales.

Los arts. 65 y ss. del RD 1065/2007 de 27 julio 2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria regulan el procedimiento a seguir para la formulación de consultas tributarias escritas.

a. Órgano competente.

En el ámbito de competencias del Estado, la competencia para contestar las consultas tributarias corresponde en exclusiva a la dirección general de tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas. Al margen de la DGT, en cumplimiento del deber de informar y asistir a los obligados tributarios, otras administraciones tributarias pueden evacuar contestaciones a las dudas planteadas por los contribuyentes y demás obligados, pero tales contestaciones, sean escritas o verbales, no poseen el efecto vinculante propio de las consultas tributarias escritas reguladas en el artículo 88 LGT.

La DGT será pues competente para la contestación a las consultas formuladas tanto en materia de tributos estatales como en asuntos de normativa estatal referida a tributos cedidos a las comunidades autónomas o a tributos locales.

Tratándose de consultas sobre impuestos propios de las comunidades autónomas, corresponderá a los órganos propios de éstas la competencia para su contestación. Lo mismo cabe entender aplicable respecto de las consultas sobre la interpretación que deba darse a las normas aprobadas por las comunidades autónomas en ejercicio de sus competencias normativas sobre los impuestos cedidos.

b. Procedimiento.

Para que surtan los efectos que le son propios, las consultas tributarias escritas deben formalizarse necesariamente antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de las obligaciones tributarias sobre cuyo régimen se pregunta. Si la consulta se formulase transcurrido dicho plazo, procederá su inadmisión (art. 66.8 RGAT). La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Las consultas se formularán por el obligado tributario mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, que deberá contener como mínimo:

- i. Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.
- ii. Manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que esta sea formulada por las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- iii. Objeto de la consulta.
- iv. En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso.
- v. Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

Durante la tramitación del procedimiento se podrá requerir al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación.

La Administración tributaria deberá contestar por escrito las consultas en el plazo de seis meses desde su presentación sin que la falta de contestación en dicho plazo implique la aceptación de los criterios expresados, en su caso, en el escrito de la

consulta ni habilite al consultante a interponer recurso como consecuencia del silencio administrativo.

La contestación recibida por el obligado tributario posee carácter meramente informativo y no será susceptible de recurso o reclamación independiente, sin perjuicio de que sí pueda serlo el concreto acto administrativo que se dicte aplicando el criterio manifestado en la contestación (art. 89.4 LGT).

Bibliografía

Adame Martínez, Francisco D. “Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias”. IEF. Documentos nº 28/05.

Calvo Vérguez, Juan. “El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?”. Bib 2006\53. Quincena Fiscal Aranzadi num.3/2006.

Falcón y Tella, Ramón. “El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas”. Bib 2004\1817. Quincena Fiscal Aranzadi num.19/2004.

Falcón y Tella, Ramón. “La confianza legítima en el ámbito tributario (i): la vinculación de la AEAT a las contestaciones a consultas y a las resoluciones de los tribunales económico-administrativos”. Quincena Fiscal Aranzadi 20/2012.

López Tello, Jesús. “A propósito de la consulta v0517-08: eficacia temporal de las consultas tributarias y otras cuestiones conexas” los casos más relevantes en 2008 de los grandes despachos. Edición nº 1, editorial la Ley, Madrid, septiembre 2009. La Ley 15305/2010.

Roldán Centeno, Elena. “Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas”. Bib 2008\3842. Grandes tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria (vol. I y II). Editorial Aranzadi, SA, abril de 2008.

Rozas Valdés, Ja. “Información y asistencia a los obligados tributarios, colaboración social en la aplicación de los tributos”, en comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria. Centro de Estudios Financieros, Madrid 2004.

Villaverde Gómez, María Begoña. “Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas”. *Dereito* vol. 22, nº ext.: 685-715 (novembro, 2013).

1.2. Las consultas tributarias en Alemania. (Isabel Espejo)

Lo primero que se ha de señalar en el análisis de esta cuestión es que no existe en Alemania un concepto equivalente a lo que en España son las consultas vinculantes previstas actualmente en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Y ello, fundamentalmente, por la subsistencia de la administración tributaria alemana en los mismos términos que históricamente. Efectivamente, en Alemania, donde aún persiste la administración tributaria de toda la vida, atribuida con carácter general a los *länder*, al no haber sido destruido el concepto de Administración tributaria, para crear entes diferentes, jurídicamente separados, y no excesivamente bien avenidos, la contestación a las cuestiones que puedan plantear los contribuyentes no corresponde a un órgano diferente y separado de aquel ante el cual las mismas han de producir sus efectos.

En todo caso, sí existen en Alemania dos instituciones, diferentes, que juegan un papel similar al que aquí juegan las consultas vinculantes. Estas instituciones están reguladas, respectivamente, en los párrafos 89 (consejo, información) y 204 (información vinculante) y siguientes de la ordenanza tributaria¹⁸.

Los párrafos 204 y ss. ya se encontraban en su forma actual en la ordenanza tributaria de 1977¹⁹.

Por el contrario, ni en la ordenanza tributaria de 1977, ni en la redacción de la misma dada a conocer el 1 de octubre de 2002 (bgbl. I s. 3866; 2003 I s. 61) se encontraba contenida la previsión de solicitar información y asesoramiento de la administración tributaria, prevista actualmente en el párrafo 89.

Esta posibilidad fue introducida añadiéndose un segundo apartado a este precepto por el artículo 18 de la Ley de acompañamiento de la reforma del federalismo, con fecha 11.09.2006, en vigor desde el 12.09.2006.

En principio no estaba previsto el pago de ninguna tasa por la información solicitada, pero esta previsión se añadió muy pronto por el artículo 10.9 de la Ley tributaria del año 2007, de 13 de diciembre de 2006 (bgbl. I s. 2878), en vigor desde el 19.12.2006²⁰.

¹⁸ Vid. HORST, J.: *Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abgabenordnung*, Shaker Verlag, Aachen 2010. Vid, también, DALICHAU, B.: *Auskünfte und Zusagen der Finanzverwaltung*, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2003 y MAYER, G.: *Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977*, Duncker & Humblot, Berlin 1977.

Junto a los preceptos que aquí se analizan hay que mencionar que el párrafo 42 e de la Ley del Impuesto sobre la Renta (EStG), contiene una posibilidad de consulta específica para las retenciones a cuenta del impuesto sobre la Renta (Lohnsteuer).

¹⁹ Se encuentran, por tanto, magníficamente traducidos por Carlos Palao Taboada. Vid. PALAO TABOADA, C.: *La Ordenanza Tributaria Alemana, Traducción y Notas*, Instituto de Estudios fiscales, 1980.

Existe una orden ministerial para la aplicación del párrafo 89, apartado 2 "*steuer-
auskunftsverordnung* de 30 de noviembre de 2007 (stauskv, bgbl. I s. 2783)", y una
instrucción para la aplicación de la ordenanza tributaria (*anwendungserlass zur
abgabenordnung*, AEAO. El actualmente vigente es de 31 de enero de 2014 (bstbl. I s.
290). El apartado 77 de esta instrucción se dedica al párrafo 89 y los apartados 158 y
ss. a los párrafos 204 y ss. de la ordenanza tributaria.

A. La información vinculante del párrafo 204 de la ordenanza tributaria.

Comenzando por el párrafo 204, relativo a la información vinculante, se ha de
señalar que esta consiste, en lo fundamental, en la solicitud por el obligado tributario a
la inspección tributaria, en el transcurso de la inspección, de información sobre el
tratamiento tributario de determinados supuestos de hecho pasados, pero sobre los
cuales interesa al contribuyente disponer de información vinculante para el futuro.

Según señala el apartado 158 AEAO, en relación con el párrafo 204 AO esta
información vinculante debe diferenciarse de los acuerdos sobre los hechos que sirven
de base a la determinación del impuesto (*tatsächliche verständigungen*) a que se
refiere el escrito del ministerio federal de hacienda de 30 de julio de 2008 (bstbl i, s.
831), así como de la información vinculante del párrafo 89 de la AO y de la
información prevista en el párrafo 42 de la Ley del impuesto sobre la renta de las
personas físicas, relativa al impuesto sobre salarios.

El párrafo 204 de la ordenanza tributaria regula las condiciones de la información
vinculante, disponiendo que con ocasión de una inspección tributaria la autoridad
financiera, a petición del obligado tributario, debe informarle de un modo vinculante,
sobre cómo será tratado tributariamente en el futuro un supuesto de hecho
comprobado para el pasado y expuesto en el informe de la inspección, cuando el
conocimiento del tratamiento tributario futuro sea relevante para las decisiones
empresariales del obligado tributario.

²⁰ Que prácticamente no cambió los apartados primero y segundo del párrafo 89 (aunque precisó la
referencia genérica a la autoridad financiera del apartado segundo sustituyéndola por la referencia más
precisa a las Administraciones de Hacienda y a la Oficina Tributaria Federal Central) y añadió los
apartados 3 a 5 relativos a la tasa a pagar.

Estos apartados fueron cambiados y sustituidos por los actuales apartados 3 a 7 del párrafo 89 de la
AO relativos a la tasa que se impone por la solicitud de información, introducidos por el artículo 3 de la
Ley de Simplificación Tributaria de 1 de Noviembre de 2011 (Steuervereinfachungsgesetzes 2011,
BGBl. I S. 2131), que se aplican sólo a las solicitudes que se presenten a partir del 4 de Noviembre
de 2011.

Por último, el precepto ha sufrido un cambio no significativo por el artículo 2 apartado 10 de la Ley de 3
de mayo de 2013 (BGBl. I S. 1084).

El parágrafo 205 de la ordenanza tributaria, relativo a la forma de la información vinculante, dispone que esta se realizará por escrito, indicando su carácter vinculante, y debiendo contener:

- i. El supuesto de hecho a que se refiere, para lo cual puede remitirse al supuesto de hecho expuesto en el informe de la inspección.
- ii. La decisión sobre la solicitud y las razones de la misma.
- iii. La referencia a los impuestos y el ámbito temporal al que se refiere la información vinculante.

El parágrafo 206 de la ordenanza tributaria se refiere al efecto vinculante de la información, señalando que esta determina la tributación si el ulterior supuesto de hecho coincide con el de la información vinculante.

Ahora bien, esto no será así cuando la información vinculante conculque el derecho vigente en perjuicio del solicitante.

El parágrafo 207 se refiere a la pérdida de vigencia y revocación o anulación y cambio de la información vinculante.

La información vinculante pierde su vigencia cuando las normas jurídicas en las que se basan se cambian.

Por otra parte, la autoridad financiera puede revocar o cambiar la información vinculante con efectos hacia el futuro. La revocación o el cambio de la información vinculante con efectos retroactivos sólo está permitida en el caso de que el obligado tributario esté de acuerdo o cuando se cumplan las condiciones del parágrafo 130, apartado 2, párrafos 1 o 2, relativos a la revocación de un acto administrativo ilegal, emitido por autoridad no competente, o mediante dolo, engaño o violencia.

La competencia para emitir esta información vinculante corresponde a la autoridad competente para la comprobación, teniendo efectos para el pasado y el futuro. Como ya se ha señalado, se trata de una información vinculada a un concreto procedimiento inspector, por lo que la instrucción para la aplicación de la AO especifica que es preciso que se mantenga la relación entre la inspección realizada y la solicitud de la información vinculante, de manera que, por regla general no es posible esta solicitud tras la discusión que tiene lugar al final de la inspección (*schlussbesprechung*), si para la respuesta es preciso realizar ulteriores comprobaciones.

El tratamiento tributario que se ha realizado en una comprobación o en una liquidación tributaria no se considera equiparable a la información vinculante. Tampoco el asentimiento del obligado tributario a este supone ninguna vinculación ulterior en base al principio de buena fe.

Según especifica el apartado 160 AEAO, en relación con el párrafo 206, si la administración no respeta lo dicho en una información vinculante, el obligado tributario puede exigir su aplicación mediante los recursos oportunos.

Por otra parte, el obligado tributario no está vinculado por una información vinculante contraria a derecho, y tampoco tiene que conformarse con la liquidación realizada en aplicación de la consulta vinculante, pues puede recurrir para conseguir un tratamiento tributario que le resulte más favorable.

El apartado 161 AEAO, en relación con la previsión del párrafo 207, según el cual la información pierde su fuerza vinculante cuando cambia la norma en cuestión, especifica que por norma jurídica no se entienden a estos efectos ni las instrucciones administrativas, ni los cambios de jurisprudencia.

Como ya se ha señalado, la administración puede cambiar para el futuro la información vinculante cuando la consideración tributaria del supuesto de hecho sea cambiada por la jurisprudencia o por la propia administración en términos desfavorables para el interesado. Ahora bien, se podrá no cambiar, así como aplazar los efectos del cambio de la información vinculante en estos casos por razones de equidad, lo que será obligatorio cuando el contribuyente sólo con costes desproporcionados o con considerables dificultades pueda cambiar las disposiciones adoptadas o los compromisos contractuales adquiridos en consideración a la consulta.

En todo caso, en el cambio de la información será oído el obligado tributario.

B. El consejo y la información del párrafo 89 de la Ordenanza Tributaria.

Antes de su regulación en el apartado 2 del párrafo 89 AO, que fue introducido legalmente por la Ley de acompañamiento de la reforma del federalismo, la obligación de la administración de informar al contribuyente estaba reconocida por la jurisprudencia y por la propia administración tributaria, en base al principio de buena fe.

Este consejo e información se debe diferenciar de la información vinculante que acabamos de ver, aunque también tiene carácter vinculante.

Según el párrafo 89 AO las administraciones de hacienda y la oficina central de impuestos, previa solicitud, pueden dar informaciones vinculantes sobre el tratamiento tributario de supuestos de hecho todavía no realizados y exactamente determinados, cuando exista sobre ello un interés especial en consideración a la importancia de sus efectos tributarios.

La competencia para la emisión de la información vinculante corresponde a la autoridad tributaria que, en caso de realización del supuesto de hecho de la consulta

sería competente por razón del territorio. Es decir, no se trata propiamente de los órganos de inspección (esta es una de las diferencias fundamentales con la información del párrafo 204), pero, en realidad, el órgano competente será, en principio, la administración tributaria donde se encontrarían los citados órganos de inspección competentes en caso de realizarse el supuesto de hecho previsto.

Para los obligados tributarios sobre los que en el momento de presentar la consulta no exista ninguna autoridad competente, según los párrafos 18 a 21 de la ordenanza tributaria, en la esfera de los impuestos que son administrados por las autoridades financieras del *Land* (Estado Federado), por encargo del *Bund* (Estado Federal), es competente la Oficina Federal Central de Impuestos. En este caso, la información vincula también a la administración tributaria que, en caso de realización del supuesto de la consulta, sea competente.

Por la solicitud de consejo e información se exige una tasa, que se debe ingresar en el plazo de 1 mes desde la notificación de su fijación, de manera que la autoridad financiera puede demorar la decisión sobre la consulta hasta el ingreso de la tasa.

La tasa se fija en función del valor que para el solicitante tenga la información vinculante (valor del objeto), para lo cual el solicitante debe informar del valor del objeto y de las circunstancias relevantes para su determinación en su solicitud de consejo e información. La autoridad financiera debe fijar la tasa sobre la base del valor declarado por el solicitante, en tanto este no conduzca a un resultado que evidentemente no se ajuste a la realidad.

La tasa se fija, en aplicación del párrafo 34 de la Ley sobre tasas judiciales, en un porcentaje del 1%. Cuando el valor del objeto sea inferior a 10.000 euros no se exigirá ninguna tasa.

Si el valor del objeto no es determinable y no puede ser estimado, se exigirá una tasa por el tiempo de trabajo del funcionario encargado, por un importe de 50 euros por cada media hora. Si el tiempo de trabajo es inferior a 2 horas no se exigirá ninguna tasa.

Se puede renunciar a parte o toda la tasa si su exigencia fuera injusta a la vista de las circunstancias del caso concreto. La tasa puede ser reducida especialmente si la solicitud de información vinculante se retira antes de la comunicación de la decisión de la autoridad financiera.

El párrafo 89 de la ordenanza tributaria autoriza al ministerio federal de hacienda para, con el acuerdo del senado, establecer una regulación más completa, mediante orden ministerial, de la forma, el contenido y las condiciones de la presentación de solicitudes de consejo e información y sobre la extensión de sus efectos vinculantes.

La orden ministerial, de 30 de noviembre de 2007, para la aplicación del párrafo 89, apartado 2 de la ordenanza tributaria (*stauskv*), completa la regulación contenida en la ordenanza tributaria.

Por su parte, la instrucción para la aplicación de la ordenanza tributaria (AEAO), de 31 de enero de 2014, completa esta regulación. La citada instrucción, en su apartado 77, punto 2 especifica que las informaciones a que se refiere el párrafo 89, apartado 1 de la AO son de carácter procedimental, estando permitidas las de carácter material, si bien no existe un derecho a las mismas.

El número 3.5.2 del apartado 77 especifica que si el supuesto de hecho se ha realizado ya en parte no cabe la solicitud de consejo e información, pues en este caso sólo se puede decidir en el marco del procedimiento de liquidación o comprobación.

Según el número 3.5.4 del apartado 77 de la citada instrucción para la aplicación de la ordenanza tributaria, estos consejos e informaciones vinculantes no se deben emitir en relación con beneficios fiscales. En los demás casos no son de emisión obligatoria, pues la administración puede rechazar el emitirlos por causas justificadas (por ejemplo, cuando sobre el supuesto se espera que se pronuncien los tribunales, o que se apruebe una norma jurídica o instrucción administrativa general).

Por su parte, el número 3.5.5 señala que estos consejos e informaciones vinculantes, a diferencia de los previamente reconocidos por la jurisprudencia y la propia administración, en base al principio de buena fe, tienen la naturaleza jurídica de actos administrativos, por lo que, aunque sean contrarios al ordenamiento jurídico producen sus efectos en tanto no hayan sido declarados nulos por los procedimientos de recursos previstos por la ordenanza tributaria. Al tratarse de actos administrativos deben comunicarse por escrito, con el correspondiente pie de recurso. Lo mismo rige cuando se rechaza la emisión del consejo e información.

En consecuencia, si el contribuyente no está satisfecho con la información vinculante debe proceder a la presentación del correspondiente recurso. Ahora bien, una información contraria al ordenamiento jurídico, o diferente de lo que resulta de la jurisprudencia o de las instrucciones administrativas se considera nula de pleno derecho, de manera que la declaración ulterior de nulidad se considera que tiene efectos sólo declarativos.

El recurso posible contra la información es el mismo posible contra todos los actos de la administración tributaria, es decir, el recurso de reposición ante la sección de recursos de las correspondientes administraciones de hacienda. También es posible el recurso ulterior contra los actos administrativos en aplicación de la información vinculante.

Bibliografía

Duncan Bentley: *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, 2007.

Espejo Poyato, I.: "Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario", en *Quincena Fiscal*, núm.10, 2014.

Espejo, I./ Thuronyi, v.: *How can an excessive volume of tax disputes be dealt with?*, *tax law note*, diciembre 2013, Fondo Monetario Internacional.

Lange, F. H.: "*Auswärtige sitzungen der finanzgerichte und des bundesfinanzhofs*" *dstz*, 1998, num 9, pp. 349 y ss.

Lobenhofer, M/García Frías, A.: "Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania. La aplicación en la práctica de los acuerdos sobre hechos", *Quincena Fiscal Aranzadi* num.5/2004 bib 2004\249.

Seer, R., en Tipke/Kruse, *Kommentar zur abgabenordnung*, octubre 2011.

Tipke, K./Lang, J.: *Steuerrecht*, ed. Otto Schmidt, Köln, 2002 y 2013.

Wassermeyer, F.: *Rechtsschutz des steuerbürgers*, *deutsche steuer zeitung*, n. 7, abril, 1985.

1.3. El régimen de la consulta tributaria en Chile. (Jorge Montesinos)

Conforme a la Constitución Política de la República de 1980, los tributos pueden ser establecidos por el Estado, distinguiéndose entre tributos fiscales internos y aduaneros, regidos por una legislación diferenciada, encomendándose su fiscalización también a distintos órganos de la Administración tributaria, como el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) y el Servicio Nacional de Aduanas, respectivamente, aunque ambos dependientes del Ministerio de Hacienda.²¹ Las Municipalidades, asimismo, dentro de los marcos que el legislador establezca, pueden aplicar tributos municipales. La misma regla rige respecto de los Gobiernos Regionales²².

Enfrentados a esta realidad, circunscribiremos nuestro estudio a los tributos fiscales internos, donde el instituto de la consulta tributaria tiene mayor raigambre legal, administrativa y doctrinal²³.

²¹ Los tributos fiscales internos, en efecto, se rigen por el Código Tributario, DL. 830 de 1974, y las diversas leyes tributarias particulares, y su aplicación y fiscalización le corresponde al Servicio de Impuestos Internos. El art. 1 del Código dispone: "Las disposiciones de este Código se aplicarán exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos." El art. 1 del DFL. N° 7 de 1980, Ley Orgánica del Servicio, por su parte, prescribe: "Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por ley a una autoridad diferente." Los tributos fiscales aduaneros o externos se rigen, de otro lado, por la Ordenanza sobre Aduanas, DFL. N° 30 de 2005, y su fiscalización le corresponde al Servicio Nacional de Aduanas, conforme al DFL. N° 329 de 1979, Ley Orgánica del referido Servicio.-

²² Las Municipalidades y los Gobiernos Regionales, en sus respectivas esferas, están habilitados constitucionalmente, para aplicar, dentro los marcos que la ley señale, tributos municipales o regionales que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local o regional para el financiamiento de obras de desarrollo, conforme a lo dispuesto en el inciso final del N° 20 del art. 19 de la Constitución de 1980. Los tributos municipales, a su turno, se encuentran regulados por el DL. 3063 de 1979, Ley de Rentas Municipales. Aunque existe la cobertura constitucional, como se ha indicado, a la fecha, no se ha dictado una Ley de Rentas Regionales, de manera que no existen tales tributos, sin perjuicio que actualmente sea un tema que ocupe la atención y esfuerzos de la autoridad política.

²³ En el orden municipal, no obstante, la ausencia de un texto positivo expreso, en buena medida, es suplida por la función que cumple la Contraloría General de la República que es un órgano autónomo, consagrado por el constituyente, cuya función principal es ejercer el control de la legalidad de los actos de la Administración y de las Municipalidades (art. 98 de la Constitución). Esta función referida al ámbito de los tributos municipales, en efecto, ha significado la creación de una jurisprudencia administrativa obligatoria para los funcionarios municipales, materializada en dictámenes, muy útil de consultar en la práctica. Tales dictámenes pueden ser emitidos a petición de la propia autoridad municipal o de cualquier particular, jurisprudencia obligatoria, para la autoridad y que incluso puede diferir de lo que resuelvan los tribunales de justicia, aunque si la cuestión está sometida al conocimiento de dichos tribunales, la Contraloría no intervendrá ni informará. Así, por ejemplo, la Contraloría fijó su posición en orden a que las sociedades de inversión pasiva no quedaban afectas a la patente municipal establecida en el art. 23 de la Ley de Rentas Municipales (Dictamen 27677 de 25 de mayo de 2010, entre otros). La Corte Suprema, sin embargo, reiteradamente fue fijando la posición contraria (por ejemplo, fallos del 29.09.2009, Rol CS 2516-2008; 03.07.2012, Rol CS 2791-2012; en fin, 6.11.2012, Rol CS 748-2012). Finalmente, el órgano contralor reconsideró su posición mediante el Dictamen 71250, del 16 de noviembre de 2012.

En el ámbito de la tributación fiscal interna, la facultad de interpretar administrativamente la Ley tributaria le corresponde en forma exclusiva y excluyente al Director Nacional del SII, conforme a lo dispuesto en los números 1 y 2 de la letra A del artículo 6 del Código Tributario, y letras b) y b bis) del artículo 7 y 45 del DFL. N° 7, Ley Orgánica del Servicio²⁴. La doctrina nacional ha distinguido entre la interpretación administrativa general y particular. La primera se caracteriza por tratarse de una facultad que se ejerce de oficio, vinculante para los funcionarios del Servicio, no así para los contribuyentes, que puede recaer sobre cualquier disposición tributaria y que, por lo general, se contiene en circulares u otros documentos formales. La segunda, en tanto, se diferencia de la anterior en que se ejerce a petición de parte y para un caso particular²⁵. En términos amplios, desde un punto de vista formal, la interpretación general se expresará en una Circular, y la particular, en tanto, en un Oficio²⁶.

Recientemente, mediante la Ley 20.780, publicada en el Diario Oficial del 29 de septiembre de 2014, nuestro legislador ha introducido en el N° 1 de la letra A) del artículo 6 del Código, los siguientes incisos: “Podrá, asimismo, disponer la consulta pública de proyectos de circulares, o instrucciones que estime pertinente, con el fin de que los contribuyentes o cualquier persona natural o jurídica opine sobre su contenido y efectos, o formule propuestas sobre los mismos. Con todo, las circulares e instrucciones que tengan por objeto interpretar con carácter general normas tributarias, o aquellas que modifiquen criterios interpretativos previos, deberán ser siempre consultadas.”

“Las opiniones que se manifiesten con ocasión de las consultas a que se refiere este numeral serán de carácter público y deberán ser enviadas al Servicio a través de los

²⁴ El Código Tributario en su art. 6, letra A) le entrega al Director, N° 1, la facultad de “interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos”; y, en su N° 2, la de “absolver las consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conductor regular, o las autoridades.” A su turno, la Ley Orgánica del Servicio, le entrega al Director las facultades de “interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos” y “asesorar al Ministerio correspondiente en la negociación de Convenios Internaciones que versen sobre materias tributarias, interpretar sus disposiciones...”, en las letras b) y b) bis de su art. 7. Más adelante, asimismo, el art. 45 dispone: “Los informes que importen un cambio de doctrina o que se refieran a materias sobre las cuales no haya precedentes, deberán ser sometidas a la aprobación del Director”/“El Director estará obligado a dar respuesta sólo a las consultas que sobre interpretación y aplicación de las leyes tributarias, formulen los Jefes de Servicio y otras autoridades públicas, sin perjuicio del derecho de petición.”

²⁵ VARELA BARRAZA, Y., La consulta tributaria vinculante en el Estado de Derecho, Legal Publishing, Abeledo Perrot, Santiago, 2009, p. 31.

²⁶ Mediante la Circular N° 25, del 19 de abril de 2000, el Director precisó: “Las únicas formas de comunicación oficial del Servicio con los contribuyentes son las siguientes: circulares, resoluciones y oficios ordinarios o reservados. Todos estos documentos son firmados por el Director y por su intermedio éste, en uso de sus atribuciones legales, interpreta administrativamente las disposiciones tributarias, fija normas, imparte instrucciones, dicta órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos y absuelve las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias...”

medios que disponga en su oficina virtual, disponible a través de la web institucional. Las precitadas respuestas no serán vinculantes ni estará el Director obligado a pronunciarse respecto de ellas²⁷”.

Bajo esta nueva modalidad, podrán tener injerencia en la elaboración de la interpretación administrativa general, cualquiera persona, con o sin un interés actual comprometido. No obstante, los terceros que puedan ser afectados por dicha interpretación, podrán intervenir y hacer valer sus puntos de vista antes de su expedición. Se visualiza una nueva relación entre el fisco y los contribuyentes, y un modo de entender la elaboración de la interpretación administrativa y, en particular, el régimen de la consulta tributaria “con participación abierta²⁸”.

Los Directores Regionales, en sus respectivas jurisdicciones, por su parte, no tienen propiamente facultades de interpretación, puesto que si bien están facultados para “absolver consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias”, deben siempre respetar el criterio fijado por el Director Nacional y, en su caso, someter su respuesta a su aprobación, tratándose de “informes que importen un cambio de criterio o que se refieran a materias sobre las cuales no haya precedentes²⁹...”

La interpretación administrativa sustentada por el Director, en todo caso, “tiene una importancia vital en la práctica tributaria”³⁰ Actualmente, asimismo, a fin de facilitar su consulta, el SII tiene en funciones un Administrador de Contenido Normativo (ACN), vale decir, “una aplicación *on line* gratuita que permite a contribuyentes, usuarios y público en general, realizar búsquedas en los cuerpos legales tributarios, asociando éstos directamente a la normativa tributaria de tipo administrativo que emite la institución.”³¹

No existe en nuestro país, de otro lado, un precepto legal que defina en qué consiste la consulta tributaria vinculante, cuáles son sus elementos, características o requisitos, limitándose la Ley a indicar las autoridades que tienen la “facultad” de responderlas³². Siguiendo un orden jerárquico, en primer lugar, le corresponde al Director del SII, la facultad de absolver consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias que le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular, o las

²⁷

²⁸ Cabe el mérito a VARELA BARRAZA, YURI, haberse anticipado a la modificación legal, propiciando “un nuevo sistema de consulta tributaria”, creando lazos de comunicación directa entre las diversas entidades y los “momentos consultivos con participación abierta...”, Ob. cit., p. 85.

²⁹ Art. 6 B) N° 1 del Código, y 45 de la Ley Orgánica del Servicio.

³⁰ BARAONA, J. M., Facultad de interpretación del SII, en La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterios, Una visión alternativa, Instituto Chileno de Derecho Tributario, Thomson Reuters, Santiago, 2013, p. 52.

³¹ MASSONE PARODI, P., Principios de Derecho Tributario, Aspectos Generales, tercera edición, Legal Publishing, Thomson Reuters, Santiago, 2013, tomo I, p. 366.

³² Dejamos constancia que seguimos muy de cerca lo expuesto por VARELA BARRAZA, Y., ob. cit., p. 12.

autoridades. El Director estará obligado a dar respuesta sólo a las consultas que le formulen los Jefes de Servicio y otras autoridades públicas, sin perjuicio del derecho de petición³³. Los Directores Regionales, en un segundo nivel, poseen la facultad de absolver las consultas sobre la aplicación e interpretación de las leyes³⁴.

El contribuyente deberá presentar su consulta escrita al Director Regional competente –el de su domicilio- y si existe un criterio definido por la Dirección Nacional sobre la materia consultada, contenido en algún documento oficial, contestará directamente al consultante, indicando la fuente respectiva. Si no existe un criterio definido sobre la materia o la naturaleza del problema planteado ofrece dudas sobre la apreciación de los hechos o la aplicación del derecho, el Director Regional elevará los antecedentes al Director, para que se pronuncie al respecto. Si no existe un criterio definido y expreso, el Director contestará al Director Regional, para que dé respuesta al contribuyente, dejando constancia en ella del oficio expedido por el Director. Si la materia está resuelta por la Dirección, en cambio, se devolverá la consulta al Director Regional, para que ésta responda de acuerdo con dichas instrucciones. Las respuestas que emita la Dirección Nacional, “deberán insertarse en la página web del Servicio en Internet tan pronto sean firmadas, numeradas y fechadas, para el oportuno conocimiento de los funcionarios y contribuyentes en general, salvo que tengan el carácter de secreto o reservado”, conforme al N° 8 de la Circular 71³⁵.

Tratándose de los contribuyentes no se ha indicado de modo expreso alguna legitimación especial, salvo acreditar la existencia de un “interés actual comprometido”, fijado por la indicada Circular, que impide la presentación de requerimientos meramente teóricos que no prestan utilidad práctica³⁶. Las materias

³³ Nuestra Constitución consagra expresamente el derecho de petición en el N° 14 del art. 19, a saber: “El derecho de presentar peticiones a la autoridad sobre cualquier asunto de interés público o privado, sin otra limitación que la de proceder en términos respetuosos y convenientes.” VARELA ha dicho que el fundamento último de la consulta tributaria descansa en ser un mecanismo particular que traduce dentro del sistema tributario chileno un derecho de carácter general, como es el derecho de petición. VARELA BARRAZA, Y., Ob. ci., p. 27. Las consultas que se efectúan directamente al Director, aunque no está obligado legalmente a responderlas, suelen ser contestadas. Pensamos que en caso de ausencia de respuesta el contribuyente podrá intentar un reclamo por vulneración de derechos siempre que la omisión vulnere además otros derechos constitucionales –propiedad o libertad económica- ante el tribunal tributario y aduanero conforme al procedimiento especial regulado en el art. 155 del Código Tributario.

³⁴ Aparte de los textos legales transcritos en la nota 4, para fijar el marco normativo de la consulta en nuestro país, debe tenerse a la vista la Circular N° 72, del 11 de octubre de 2001, Instrucciones sobre Consultas.

³⁵ La ley 20.420 de 2010 introdujo el siguiente nuevo inciso 2° al art. 26 del Código: “El Servicio mantendrá a disposición de los interesados, en su sitio de Internet, las circulares o resoluciones destinadas a ser conocidas por los contribuyentes en general y los oficios de la Dirección que den respuesta a las consultas sobre la aplicación e interpretación de normas tributarias.. Esta publicación comprenderá, a lo menos, las circulares, resoluciones y oficios emitidos en los últimos tres años.”

³⁶ Al efecto se ha escrito: “...dentro del sistema tributario chileno todo sujeto, nacional o extranjero, residente o no residente y toda entidad, con o sin personalidad jurídica, de derecho público, de derecho privado o de derecho internacional se encontraría legitimado para formular consultas al Servicio, es

que pueden ser objeto de la consulta, enseguida, deben decir relación con la aplicación e interpretación de las leyes tributarias. La Circular 71, por su parte, se refiere a “casos concretos”, sin definirlos. La doctrina ha señalado: “En términos generales, de acuerdo a la práctica en el Derecho Chileno, se puede presentar una consulta respecto de cualquier norma tributaria o con efectos tributarios y sobre cuestiones de hecho o de derecho, pasados, presentes o futuros³⁷.” La consulta, como dijimos, debe presentarse por escrito, con indicación de los hechos en que se funda y de la particular interpretación o consecuencias tributarias que el consultante somete a la consideración de la autoridad tributaria. Muchas veces, indicará el criterio interpretativo que considera aplicable al caso, o conforme a los nuevos antecedentes que hace valer, pedirá una reconsideración del mismo. La respuesta se establecerá generalmente mediante un oficio, entendiéndose que no es impugnabile por el consultante, salvo que presente ante la misma autoridad una reconsideración administrativa³⁸.

Las respuestas a las consultas tributarias producen efectos vinculantes para la propia Administración tributaria, en general, y para los funcionarios del Servicio, en particular, respecto de estos últimos conforme al principio de jerarquía y subordinación propio de la Administración pública. No existe, sin embargo, un mandato legal respecto de los demás órganos administrativos, sosteniéndose que también posee efectos vinculantes dado que la Ley le ha encomendado al Director del SII la facultad exclusiva y excluyente de interpretar las disposiciones tributarias³⁹. No se posee tal efecto, sin embargo, respecto de los tribunales de justicia⁴⁰.

El consultante tampoco resulta obligado por la respuesta, no obstante, que si se acoge a ella, frente a un cambio de criterio interpretativo posterior, quedará a salvo de un

decir, quien tenga legitimación activa para ejercer el derecho de petición podría hacer consultas tributarias.” VARELA BARRAZA, y., ob. cit., p. 53. Puede consultarse también a CUEVAS OZIMICA, A., Interpretación administrativa de las disposiciones tributarias, en La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterios, Una visión alternativa, Instituto Chileno de Derecho Tributario, Thompson Reuters, Santiago, 2012, p. 114.

³⁷ VARELA BARRAZA, Y., ob. cit., p. 55.

³⁸ El inciso penúltimo del art. 126 del Código Tributario dispone: “En ningún caso serán reclamables las circulares o instrucciones impartidas por el Director o por las Direcciones Regionales, ni las respuestas dadas por los mismos o por otros funcionarios del Servicio a las consultas generales o particulares que les formulen sobre materias cuya decisión este Código u otros textos legales le entreguen a su juicio exclusivo.” Al margen de la legislación procesal tributaria, al menos, en un caso, un consultante demandó ante la judicatura ordinaria, impugnando un pronunciamiento del Servicio, para obtener una declaración judicial del régimen tributario que le afectaba particularmente, y obtuvo sentencia favorable, desechándose las excepciones perentorias de falta de jurisdicción y competencia. Corte de apelaciones de Santiago, sentencia del 30.12.1983, “Cooperativa de Servicios de Agua Pichidanguí Ltda. con Fisco.”

³⁹ VARELA BARRAZA, Y., ob. cit., p. 68.

⁴⁰ Al efecto existe una abundante y uniforme jurisprudencia de los tribunales.- A modo de ejemplo: “La Circular N° 26 de 28/04/2008 es simplemente una interpretación que efectúa el SII, la que no obliga a los contribuyentes, ni, menos aún, a los órganos jurisdiccionales, quienes son libres para interpretar la ley de acuerdo a las reglas del Código Civil.” Corte de Concepción, 8 de octubre de 2012, Rol 18-2012.

cobro retroactivo de impuestos, conforme a la nueva interpretación. Lo dice expresamente el artículo 26 del Código: “No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular⁴¹”. La protección de la buena fe, fundada en el conocimiento de la interpretación administrativa, ajustándose a ella, favorece a otros contribuyentes no consultantes, pero, en tal caso, la discusión versará sobre “la interpretación de la interpretación⁴²”. La doctrina, en todo caso, exige los siguientes requisitos para su procedencia: a) la existencia de una determinada interpretación administrativa sobre las leyes tributarias; b) esta interpretación debe emanar de determinados funcionarios; c) ella debe constar, también, en determinados documentos; y, d) el contribuyente debe estar de buena fe.⁴³ Streeter, respecto de este último requisito, ha dicho que es “la conciencia que tiene el contribuyente de que su conducta tributaria se ajusta a Derecho, en la forma en que éste ha sido interpretado por la Dirección⁴⁴.” Baraona, por su parte, la define como el “entendimiento de que la interpretación del SII es una posibilidad razonable de interpretación de la Ley, que puede ser o no ser la correcta, pero en la cual el contribuyente confía por qué parte del supuesto que la autoridad sabe más⁴⁵.” Con todo, si los documentos oficiales son modificados, siendo publicados en extracto en el Diario Oficial, “se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones” desde la fecha de su publicación, conforme al inciso final del mismo artículo 26.

Nuestra legislación, como ha quedado demostrado, no impide un cambio de doctrina, puesto que el artículo 26 presupone un conflicto de doctrinas, una antigua y una nueva, ambas emanadas de la Administración Tributaria, mientras que la Ley interpretada no ha sufrido modificaciones. La primera favorece al contribuyente objeto de una fiscalización, y la nueva, en cambio, le perjudica. Lo que no permite el precepto es que habiéndose ajustado al antiguo criterio administrativo, puedan cobrarse impuestos al contribuyente “con efecto retroactivo”, fundada en la segunda interpretación. Dicha interpretación le será oponible desde que tomó conocimiento de

⁴¹ Este precepto, con una leve diferencia, fue introducido en nuestra legislación por la ley 11.575, publicada en el Diario Oficial de 24 de agosto de 1954, circunscrito al impuesto a la renta. Más tarde, con el primer Código Tributario, DFL. 190 de 1960, pasó al actual art. 26, siendo de general aplicación en materia de tributación fiscal interna.

⁴² BARAONA, J.M., ob. cit., p. 57.

⁴³ STREETER, J, La interpretación de la ley tributaria, en Revista de Derecho Económico, Ns. 21 y 22. Octubre de 1967 a Marzo de 1968, U. de Chile, Santiago, 1968, p. 60.

⁴⁴ STREETER, J., ob. cit., p. 64.

⁴⁵ BARAONA, J. M., ob. cit., p. 56.

ella, y no desde la fecha de su emisión. Por eso la protección legal termina, si ello ocurre, desde la publicación en el Diario Oficial del cambio de doctrina.

La reforma tributaria de la Ley 20.780, del 29 de septiembre de 2014, de otro lado, modifica sustancialmente el régimen aplicable a la elusión, evasión y planificación fiscal y/o economía de opción. Distingue entre “el abuso de formas jurídicas” y la “simulación”, en los nuevos artículos 14 ter y 14 quáter del Código Tributario. En el artículo 14 bis, en tanto, fija una regla de calificación⁴⁶. Tales reglas eran desconocidas en nuestro país, limitándose el legislador a otros instrumentos legales, como reglas antielusivas específicas y preventivas.

Pues bien, la misma reforma, y en relación al tema de la consulta tributaria vinculante, introdujo un nuevo artículo 26 bis en el Código: “Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio”.- “La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló consulta, son o no son susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó.” El órgano fiscalizador dispondrá de un plazo de 90 días para evacuar la respuesta, que se puede ampliar, mediante resolución fundada, hasta por 30 días. Expirado el plazo sin que se haya emitido respuesta, “se entenderá rechazada la consulta.”

Bibliografía

Baraona, Juan Manuel, Facultad de interpretación del SII, en La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterio, Una visión alternativa, Instituto Chileno de Derecho Tributario, Thomson Reuters, Santiago, 2013, pp. 45-68.

Cuevas Ozimica, Alberto, Interpretación administrativa de las disposiciones tributarias, en La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterio, Una visión alternativa, Instituto Chileno de Derecho Tributario, Thomson Reuters, Santiago, 2013, pp. 69-133.

⁴⁶ El legislador se encargó de establecer que la buena fe se presume, y que la carga de la prueba, alegando abuso o simulación, le corresponde al Servicio, cuya determinación se encarga a los tribunales de justicia, conforme al nuevo procedimiento fijado en el art. 160 bis del Código Tributario, actuando en primera instancia el tribunal tributario y aduanero. Se sanciona en el art. 100 bis, asimismo, a la persona natural o jurídica “respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos constitutivos de abuso o simulación”.

Massone Parodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Aspectos Generales, tercera edición, tomo I, Legal Publishing, Thomson Reuters, Santiago, 2013.

Streeter, Jorge, La interpretación de la Ley tributaria, en Revista de Derecho Económico, Ns. 21 y 22. Octubre de 1967 a Marzo de 1968, U. de Chile, Santiago, 1968, pp. 7-76.

Varela Barraza, Yuri, La consulta tributaria vinculante en el Estado de Derecho, Legal Publishing, Abeledo Perrot, Santiago, 2009.

1.4. Las consultas tributarias en EE.UU. (Eva Andrés Aucejo)

En EE.UU. el Departamento del Tesoro faculta a la Agencia Tributaria norteamericana (*Internal Revenue Service*) para dictar resoluciones interpretativas de las normas tributarias. En esta categoría de resoluciones se incluyen las consultas a la administración tributaria.

A. *Revenue ruling* (resoluciones tributarias del IRS).

a. *Concepto.*

Una *revenue ruling* es una resolución realizada por la Agencia Tributaria norteamericana (*Internal Revenue Service*, IRS en adelante), en la cual se contiene una interpretación del IRS sobre cómo aplicar la Ley a unos hechos concretos.

Se trata de un instrumento de interpretación usado por la Agencia Tributaria norteamericana que tiene valor de fuente de Ley primaria y tiene como finalidad interpretar normas tributarias sustantivas para que puedan ser aplicadas a situaciones específicas⁴⁷.

De la definición anterior deben remarcarse las siguientes características:

Se trata de resoluciones del IRS que sirven para interpretar normas tributarias, ya sea leyes (*Statutes, Act*) o reglamentos.

Estas resoluciones interpretativas aclaran únicamente normas sustantivas cuya aplicación al caso concreto no está muy clara. Nota: en el supuesto de tratarse de normas de interpretación en materia de procedimientos tributarios e interpretación de aspectos adjetivos, entonces hablamos de '*revenue procedures*'.

Las "*revenue ruling*" están diseñadas para resolver situaciones que no han sido adecuadamente tratadas por el código (IRC) y el IRS siente que necesita analizar el problema aplicando su interpretación del código y dibujando una solución⁴⁸. Y por ello

⁴⁷Vease como Bibliografía seleccionada muy específica en la materia:

GAIL LEVIN RICHMOND, *Federal Tax Research*. Sixth edition. University Text Book Series. New York, Foundation Press, 2002, pp. 135 y ss.

ROBERT L. GARDNER and DAVE N. STEWART, CPA, *Tax Research Techniques*, Ed. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), 4 ed. 1993, New York, p. 91.

RAY M. SOMMERFELD, CPA & G. FRED STREULING, CPA. *Tax Research Techniques*, 2 Edition, published by the American Institute of Certified Public Accountants, 1981, p. 91.

WILLIAM A. RAABE, GERALD E., WHITTENBURG, JOHN C. BOST. *West's Federal Tax Research*, 4 ed., South/Western. College Publishing, 1997, St. Paul, MN 55164-0526.

Douglas A. Kahn, Jeffrey H. Kahn, *Federal Income Tax*, Fifth ed. 2005, Thompons, New York, p. 10 y ss.

Research in Federal taxation, Prentice- Hall, Inc. Englewood Cliffs, NewYersey 07632, 15b ed. USA, 1984, pp.14 y ss.

⁴⁸ CHRISTOPHER C. DYKES, *Legal Research Guides*, Volume 55, *Federal Income Tax Law*, Ed. William S. Hein & Co., Inc. Buffalo, New York, 2010, p. 28.

el IRS realiza su interpretación para que las normas tributarias puedan ser aplicadas. De hecho, la función de interpretar las normas tributarias para poder ser aplicadas es una obligación que le impone el código tributario al IRS como veremos.

En realidad las *revenue ruling* son consultas tributarias que tienen interés general y por eso pueden ser aplicadas por más contribuyentes que se encuentre en situación idéntica.

Es decir se trata de respuestas oficiales dadas por el IRS sobre preguntas de los contribuyentes concernientes a las consecuencias de una transacción propuesta.

Si en opinión del IRS la respuesta es significativa para ser de aplicación general, la esencia de esta puede ser publicada en la forma de *revenue ruling*, de manera que puede ser también de aplicación por un mayor número de contribuyentes que también están en el mismo caso. Se debe ser muy cuidadoso con el hecho de no revelar la identidad del contribuyente.

Nota terminológica: Hay que distinguir tres tipos de consultas:

- i. *Revenue ruling*: es cuando la administración tributaria emite una respuesta a partir de la consulta de un contribuyente, pero si el IRS considera que tiene interés general se publica de forma oficial.
- ii. *Revenue procedure*: es igualmente una respuesta de la administración tributaria que se publica siguiendo las mismas formalidades que las *revenue ruling*, pero el contenido es sobre temas procedimentales.
- iii. *Letters ruling*: son también contestaciones a consultas realizadas por el contribuyente, pero en este caso la consulta no se extiende sino que únicamente se aplica al contribuyente que la solicita.

Fuentes jurídicas: normas primarias de derecho tributario y eficacia jurídica⁴⁹.

Constitución

Leyes: *Act, statutory*. El *internal revenue code* es un cuerpo normativo producto del Congreso, pero dado que es muy complejo y de material especializada muchas veces requiere ser interpretado.

Regulaciones del Departamento del Tesoro.

⁴⁹ GAIL LEVIN RICHMOND, *Federal Tax Research*. Sixth edition, ..., ob., cit., pp. 106 y ss.

Existen dos clases muy importantes de interpretaciones del Departamento del Tesoro: *regulations* (reglamentos de desarrollo de leyes) y normas interpretativas. Tanto las *interpretative regulations* como las *legislative regulations* son dos importantes fuentes de derecho administrativo (fuentes primarias), si bien tienen mayor fuerza jurídica las *legislative regulations*⁵⁰. Hay una graduación en cuanto a su nivel de vinculación y eficacia jurídica.

b. Regulations: reglamentos.

El Congreso ha delegado una parte de su “*lawmaking authority*” (autoridad para hacer leyes) al Secretario del Tesoro⁵¹. Los reglamentos tienen fuerza vinculante igual que la Ley. Obligan “*erga omnes*”. La sec. 6662 (b) (1) prevé que el *disregard* intencional de cualquier tipo de regulación del tesoro conllevará un 20 por ciento adicional de cualquier tasa no pagada, incluso cuando no hubiera habido intención de defraudar.

En el caso de las *legislative regulations* tienen una fuerza vinculante parecida a la fuerza de una Ley (*statutory law or Act*).

c. Resoluciones interpretativas del IRS

La sección 7805 (a) del IRC prevé expresamente que el Secretario (del Departamento del Tesoro) prescribirá todas las reglas y regulaciones necesarias para hacer cumplir este título. Sus pronunciamientos son llamados “*interpretative regulations*”. En esta clasificación se encuentran las *revenue ruling*, *procedure ruling* y *letter private rulings*.

En el caso de las *revenue ruling*, una vez publicadas tienen fuerza vinculante en el caso de que el hecho en cuestión que afecte al contribuyente sea materialmente idéntico a la *revenue ruling*. Según la *revenue procedure 89-14* las *revenue ruling* tienen menos fuerza que las regulaciones del tesoro⁵², porque están creadas para cubrir sólo específicas situaciones de hecho. Por tanto, estas *revenue ruling* proveen un precedente válido sólo si el caso de que se trate es sustancialmente idéntico⁵³. Es decir, la *revenue ruling* será vinculante si los hechos en el caso del contribuyente son idénticos a los de la resolución administrativa.

Si el IRS revoca o modifica una *revenue ruling* anterior, puede aplicarse retroactivamente a los contribuyentes que inicialmente solicitaron la regla. Por ello y para saber si una *revenue ruling* está en vigor o no lo está resulta muy útil el actual

⁵⁰C. MARSHALL, KEVIN M. MISIEWICZ, JAMES E. PARKER. *Programmed Guide to Tax Research*, edition I, College Division South-Western Publishing Co, 193, Cincinnati, Ohio, pp. 16 y ss.

⁵¹ Puede consultarse entre otros: C. MARSHALL, KEVIN M. MISIEWICZ, JAMES E. PARKER. *Programmed Guide to Tax Research*, edition I, College Division South-Western Publishing Co, 193, Cincinnati, Ohio, p. 16.

⁵² L. GARDNER and DAVE N. STEWART, CPA, *Tax Research Techniques*, Ed. AICPA, ..., ob., cit., p. 95.

⁵³ ROBERT L. GARDNER, DAVE N. STEWART, *Tax research techniques*, ob., cit., p. 95.

volumen *rulings of mertens law of federal income taxation*, donde se recogen las consultas vigentes.

*d. Forma de las revenue ruling y publicidad*⁵⁴.

Se publican en:

- i. *Internal revenue bulletin (weekly)*. Se trata de una colección de consultas que se publican semanalmente.
- ii. *Cumulative bulletin (semiannual)*. Dichas consultas se publican más tarde en este cumulative bulletin, una publicación semestral del departamento de impresión del Gobierno (imprensa del Gobierno).

La forma típica de citar tales “*revenue ruling*” es la siguiente:

Rev. Rul. 79-194, 1979-26, i.r.b. 13

Rev. Rul.: *revenue ruling* (siglas)

Número de publicación: 194 (se trata de la consulta n. 194)

Año de publicación: 1979

Semana en la que se publica > 26

Boletín: IRB internal revenue bulletin

Página: 13

Or

Rev. Rul. 79-194, 1979-i, c.b. 145

Rev. Rul.: *revenue ruling* (siglas)

Número de publicación: 194 (se trata de la consulta n. 194)

Año de publicación: 1979

Semestre en el que se publica: i

Boletín: c.b. cumulative bulletin

Página: 145

Antecedentes⁵⁵: antes de 1953 las “*rulings*” del IRS aparecieron bajo distintos títulos tales como: - *appeals and review memorandas (ARM)*; *internal revenue mimeographs (i.r.-mim)*; / *tax board memoranda (TBM)*

⁵⁴ ROBERT L. GARDNER and DAVE N. STEWART, CPA, *Tax Research Techniques*, Ed. AICPA (American Institute of Certified Public Accounts), 4 ed. 1993, New York, p. 91.

RAY M. SOMMERFELD, CPA & G. FRED STREULING, CPA. *Tax Research Techniques*, 2 EDITION, published by the American Institute of Certified Public Accountants, 1981, p, 91-92.

C. MARSHALL, KEVIN M. MISIEWICZ, JAMES E. PARKER. *Programmed Guide to Tax Research*, edition I, College Division South-Western Publishing Co, 193, Cincinnati, Ohio, p. 18.

Mientras algunas de estas reglas todavía tienen potencial valor, el IRS anunció seguir con un programa de revisión de “*rulings*”. Actualmente *the federal tax coordinator*, 2d, publicado por el Instituto de Investigación de América (RIA), ofrece la principal lista de “*revenue ruling*” y procedimientos que están en vigor. Además este servicio fiscal incluye una lista separada de consultas obsoletas o revocadas y también las consultas y procedimientos sustituidos.

Estructura de las *revenue ruling*⁵⁶

Issue. Declaración de la cuestión de que se trate (material)

Facts. Los hechos en los cuales se basa la *revenue ruling*

Law and analysis. El IRS aplica el derecho positivo a la cuestión de que se trata en esta *revenue ruling*”.

Holding. Cómo tratará la cuestión el IRS a partir de esta resolución.

B. *Revenue procedures* (reglas/resoluciones sobre procedimientos tributarios).

Son interpretaciones del Departamento del Tesoro que se parecen mucho a las *revenue ruling* pero que se distinguen sobre todo porque afectan a cuestiones de procedimiento y no a temas sustantivos. Se parecen en cuanto al formato y a la forma de publicarlas, que es exactamente la misma. Contienen prácticas administrativas seguidas por el IRS. Por ejemplo son de citar las guías de depreciación anunciadas en *revenue procedures* 62-21 y 65-1357.

Diferencias entre *revenue ruling* y *procedure rulings*⁵⁸:

- i. *Revenue ruling* y *procedure rulings* se parecen en que ambos son emitidas sólo por la oficina nacional y ambos son para la información y orientación de los contribuyentes, personal de servicio, y otras personas interesadas. Ambas utilizan series numéricas.
- ii. Por lo general, una *revenue ruling* establece una determinada posición de servicio, mientras que una *procedure ruling* establece normas de procedimiento tributario. Por ejemplo, una

⁵⁵ ROBERT L. GARDNER, DAVE N. STEWART, *Tax Research...*, *ob.*, *cit.*, 94.

⁵⁶ CHRISTOPHER C. DYKES, *Legal Research Guides*, Volume 55, *Federal Income Tax Law*, *ob.*, *cit.*, p. 28; WILLIAM A. RAABE, GERALD E., WHITTENBURG, JOHN C. BOST. *West's Federal Tax Research*, 4 ed., *ob.*, *cit.*, p. 93.

⁵⁷ RAY M. SOMMERFELD, CPA & G. FRED STREULING, CPA. *Tax Research Techniques*, *ob.*, *cit.*, p. 93.

⁵⁸ Guide to Understanding the Differences among Official IRS Documents. <http://www.unclefed.com/Tax-Bulls/OfficialDocsExp.html>

revenue ruling establecerá si un gasto particular es deducible o no, si los contribuyentes pueden deducir ciertos gastos de automóvil (derecho sustantivo), mientras que una *procedure ruling* establece por ejemplo los sistemas de aplicación de ciertos tipos de kilometraje, o procedimientos o reglas objetivas de deducibilidad, en lugar de determinar los gastos reales de funcionamiento.

- iii. La *revenue ruling* se utiliza para interpretar la Ley con respecto a un tema de los impuestos en particular. La *revenue procedure* se utiliza para anunciar las declaraciones de procedimiento o la información de instrucción general.
- iv. Las *revenue ruling* y las *revenue procedure* consignados en el boletín no tienen la fuerza y el efecto de los reglamentos emitidos por el Departamento del Tesoro, pero pueden ser utilizados como precedentes.

C. *Letters private rulings* (equivalente a las consultas tributarias).

Es difícil su traducción literal. Podría ser: informes decisivos, resoluciones sobre consultas privadas.

Las *private letters* son emitidas directamente para los contribuyentes que formalmente requieren consejo sobre las consecuencias fiscales de una concreta transacción económica⁵⁹.

Tales reglas se realizan para que los contribuyentes aseguren su planificación fiscal antes de consumir una transacción y su subsiguiente autoliquidación tributaria. Su aplicación y fuerza jurídica está limitada exclusivamente al contribuyente que solicitó la consulta⁶⁰.

Además el IRS no usa las *private ruling* como precedente de otros casos. Pero sí son utilizados desde el 31 de octubre de 1976 como normas de referencia para evitar multas y sanciones sustancialmente⁶¹.

⁵⁹ ROBERT L. GARDNER, DAVE N. STEWART, *Tax research techniques*, ob., cit., p. 95.

⁶⁰ GAIL LEVIN RICHMOND, *Federal Tax Research*. Sixth edition. University Text Book Series, ob., cit., p. 144; WILLIAM A. RAABE, GERALD E., WHITTENBURG, JOHN C. BOST. *West's Federal Tax Research*, 4 ed.,..., ob., cit., p. 97.

⁶¹ *Ibidem*.

Algunas *private letters ruling* son formalmente publicadas como *revenue ruling* (aquéllas que tienen un mayor interés general), pero la mayoría son disponibles para el público sólo a través de la section 6110 del IRC *disclosure procedure*⁶².

La sección 6110 del IRC permite la divulgación pública de las *private letters* emitidas por el IRS desde el 31 de octubre de 1976⁶³.

⁶² GAIL LEVIN RICHMOND, *Federal Tax Research*. Sixth edition. University Text Book Series, ob., cit., p. 144.

⁶³ ROBERT L. GARDNER, DAVE N. STEWART, *Tax Research Techniques*, ob., cit., p. 96.

1.5. El sistema de *rescrit fiscal* - consultas tributarias - Francés. (J.M. Tovillas)

A. Planteamiento.

La regulación del *rescrit fiscal* se encuentra contenida en los artículos 80 a y 80 b del *livre des procédures fiscales* (libro de los procedimientos fiscales). El análisis de esta normativa permite observar que la misma contiene algunos rasgos propios que pueden resultar de gran interés desde la perspectiva del ordenamiento jurídico-tributario español. Desde nuestro punto de vista, estos elementos originales del ordenamiento francés sobre las consultas tributarias consisten en la coexistencia de un procedimiento general de consulta y de numerosos procedimientos específicos de consulta relativos a determinadas cuestiones concretas; en la admisión en numerosos supuestos de los criterios seguidos por el contribuyente en el caso de silencio por parte de los órganos de la administración; y por la posibilidad concedida a los obligados tributarios de solicitar la revisión del contenido de la respuesta dada por la administración a la consulta previamente efectuada por el contribuyente.

B. Definición de *rescrit fiscal*.

El *rescrit fiscal* es una respuesta de la administración fiscal francesa a la pregunta efectuada por un obligado tributario sobre la interpretación de un texto fiscal o sobre la calificación de una situación concreta de hecho desde el punto de vista del derecho tributario. Esta posibilidad está abierta a los particulares, profesionales, entidades sin fines lucrativos o administraciones territoriales. Desde una perspectiva objetiva se puede efectuar la consulta tributaria respecto de cualquier impuesto, derecho o tasa exigidos y recaudados según lo previsto en el *code général des impôts* incluidos los tributos locales, así como sobre todas las exacciones respecto de las cuales la base imponible o la gestión quedan reguladas por referencia al texto legal anterior.

C. Respuesta en relación con la interpretación de una norma fiscal.

El artículo 80 a primer párrafo del libro de procedimientos fiscales establece como garantía para los contribuyentes la regla por la cual queda prohibida la regularización de la situación tributaria de un obligado tributario de buena fe en el caso de que existan diferencias en cuanto a la interpretación de un texto fiscal si se demuestra que la interpretación en base a la cual se ha adoptado la decisión inicial por el contribuyente había sido, en su momento, admitida formalmente por la administración.

Esta garantía del contribuyente exige como presupuesto de hecho que la administración haya procedido a la interpretación de un texto fiscal dando lugar a una forma de exteriorización de tal interpretación. La adopción de una determinada interpretación formal por parte de la administración admite diversas fórmulas: pueden

tener carácter general (instrucciones, circulares, respuesta ministerial...) o pueden tener carácter individual (respuesta particular).

Se exige para que produzca efectos preclusivos del derecho a la regularización administrativa que la respuesta suponga la adopción de una postura clara y precisa respecto del sentido y las consecuencias del texto legal tributario. El texto emanado de la administración pública ha de precisar el contenido de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables sobre una determinada materia en particular. Esta decisión debe ser formulada de forma no ambigua para permitir a los destinatarios de las mismas el conocer exacta y completamente sus derechos mediante la cita de referencias legislativas y doctrinales y también sus obligaciones, en especial, los requisitos exigidos legalmente.

La interpretación puede recaer sobre los diversos tributos objeto de regulación en el code général des impôts o de los tributos respecto de los cuales la base imponible o la recaudación se regula mediante remisión a este texto legal.

Los aspectos del tributo que pueden ser objeto de tributación son muy amplios incluyendo el proceso de declaración y liquidación del tributo, la recaudación del mismo, las normas relativas a la exigencia de intereses de demora y recargos, las normas sobre imposición de sanciones, el procedimiento de revisión incluida la revisión judicial y las obligaciones contables de los obligados tributarios.

Es importante destacar que la prohibición de regularización en el caso de conducta acorde con la interpretación administrativa formal únicamente es alegable cuando se refiere a regularizaciones posteriores a la presentación de la declaración o autoliquidación inicial no a las declaraciones o autoliquidaciones iniciales. Esta cuestión es susceptible de generar supuestos de conflicto administración-contribuyente. Por ejemplo, el hecho de que un obligado tributario haya aplicado el IVA a una determinada operación y no haya presentado declaración por el impuesto sobre transmisiones de bienes inmuebles por considerar aplicable una exención a este gravamen conlleva la posibilidad de regularización puesto que no ha existido declaración inicial (sentencia de la Corte de Casación de 11 de julio de 2006 nº 1016). Sí que se aplica la prohibición al supuesto en el que la base imponible se ha declarado pero no ha sido incluido en la liquidación administrativa o en el caso de un contribuyente que, en base a una opinión formalmente declarada por la administración, ha dejado de incluir una renta en su declaración al considerarla exenta.

Por lo que respecta a la validez temporal de los criterios interpretativos expresados existen dos formas posibles para dejar sin efectos estos criterios. La primera de ellas consiste en la aparición de una nueva doctrina administrativa modificando la precedente más favorable. Esta nueva opinión administrativa producen efectos respecto de los hechos imposables que se devenguen con posterioridad a su

publicación (31 de diciembre en el caso de IRPF; momento de la entrega de bienes o prestaciones de servicios en el caso del IVA; final del ejercicio económico en el impuesto sobre sociedades). La otra forma de extinción de la interpretación administrativa exige un cambio en la legislación puesto que la protección ofrecida en cuanto a la prohibición de regularización únicamente es aplicable si la legislación interpretada por la doctrina administrativa se mantiene todavía vigente.

Respuesta en relación con la calificación de la situación del hecho del contribuyente

El artículo 80 b del libro de procedimientos fiscales permite a los obligados tributarios solicitar de la administración tributaria la emisión de un documento en el que exprese la calificación de la situación de hecho del obligado tributario desde el punto de vista fiscal.

Respecto de esta categoría de consultas se puede distinguir, en función de su régimen jurídico, entre el *rescrit général* (consultas generales) y los *rescrits spécifiques* (consultas específicas).

D. Rescrit général.

En el caso del *rescrit général* la adopción por parte de la administración fiscal de una calificación respecto de la situación del contribuyente conlleva la prohibición para los órganos de la propia administración el proceder a regularizar la situación del contribuyente. No se podrá emitir una liquidación tributaria en base a diferencias en cuanto a la situación de hecho del obligado tributario una vez la misma ha sido objeto de análisis y de calificación explícita por los órganos administrativos.

El proceso de calificación puede recaer sobre cualquier tributo objeto de regulación en el code général des impôts o de los tributos respecto de los cuales la base imponible o la recaudación se regula mediante remisión a este texto legal.

El acto administrativo de calificación ha de emanar de un funcionario con el grado mínimo de *contrôleur* (inspector de finanzas).

El proceso que se desarrolla por parte de los funcionarios tributarios consiste en examinar los elementos de hecho que le son descritos por el sujeto pasivo y extraer las consecuencias jurídico-tributarias derivadas de este análisis de forma que el mismo vincula a la administración siempre y cuando el contribuyente haya descrito los hechos de forma completa y veraz. Se admite, incluso, que la administración puede establecer las condiciones que han de ser cumplidas para que el sujeto pasivo pueda beneficiarse de alguna ventaja fiscal y que los órganos de inspección queden vinculados por la actuación previa calificadora. El tratamiento resultante no puede resultar aplicado a

otras situaciones diferentes a las que están descritas en el mismo aunque se refieran a la misma figura tributaria.

El acto administrativo de calificación de la situación del contribuyente debe estar explicitado en algún documento formal firmado por el funcionario competente y notificado al contribuyente. Los correos electrónicos no se consideran medios aptos para expresar la posición de la administración.

Por lo que respecto al aspecto temporal del acto de calificación, el mismo ha de ser emitido con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de declaración o de autoliquidación o del final del plazo de pago voluntario del tributo.

Según la doctrina elaborada por el *Conseil D'état* el acto de calificación debe referirse a la situación del propio contribuyente para impedir la regularización fiscal de forma que éste no puede apoyarse en la calificación que hayan efectuado los órganos de la administración respecto de la situación material de otros particulares salvo que el propio contribuyente hubiera participado en el acto o negocio jurídico que ha dado lugar a la situación analizada por la administración.

Entre los supuestos en los cuales puede solicitarse el acto de calificación vinculante para la administración se pueden destacar los siguientes:

Calificación de los rendimientos obtenidos como beneficios de actividades industriales y comerciales o como beneficios de profesiones no comerciales.

Admisión de una deducción incrementada de gastos profesionales.

Calificación de un contribuyente como residente o no residente.

Aceptación de tipos máximos de amortización incrementados o de cálculos de provisiones específicos.

El procedimiento de emisión del acto de calificación fiscal vinculante para la administración exige una solicitud previa escrita por parte del obligado tributario en la que se describan de forma completa los hechos y se exponga la norma fiscal cuya aplicación se pretende. En el caso de que los órganos competentes consideren insuficiente la información facilitada pueden requerir la aportación de informaciones complementarias. Los órganos de la administración tributaria disponen de un plazo de tres meses para contestar. La administración únicamente quedará vinculada en caso de respuesta expresa. No se ha previsto la aceptación del criterio del contribuyente en caso de que no se conteste en el plazo legalmente previsto.

En el momento en que se inicie el procedimiento de liquidación en relación con la cuestión objeto del *rescrit général*, la oposición del mismo quedará condicionada a la

actuación de buena fe del contribuyente que se manifiesta a través de los siguientes aspectos: la solicitud ha de ser precisa, completa, exacta y veraz; su situación ha de ser absolutamente idéntica a aquella respecto de la cual la administración ha adoptado su postura; y el contribuyente ha de haber cumplido las condiciones que, en su caso, hubieran sido establecidas por la administración.

Finalmente, por lo que respecta a los efectos temporales del *rescrit général*, se ha de tener presente que los órganos de la administración tienen la facultad de modificar su opinión respecto del tratamiento fiscal aplicable a un determinado supuesto de hecho. Sin embargo, este cambio únicamente produce efectos prospectivos y nunca retroactivos respecto de la manifestación anterior.

De ahí se deriva que las formas de finalización de los efectos en el tiempo del *rescrit général* son los siguientes:

La administración modifica su parecer respecto de la situación de hecho que ha sido objeto del *rescrit général* inicial. Los efectos del cambio de criterio vinculan al sujeto pasivo únicamente desde que recibe la notificación de este cambio de criterio.

La legislación aplicable a la situación de hecho sobre la cual la administración ha emitido el acto de calificación ha evolucionado dejando sin efectos los criterios anteriores. En este supuesto la respuesta pierde toda validez desde el momento en el que la nueva legislación entra en vigor.

La situación de hecho que ha dado lugar al acto de calificación por parte de la administración se ha modificado y no es absolutamente igual a aquélla que estaba en el origen de la actuación de la administración. Ha de tenerse en cuenta que no se considera modificación de criterio el supuesto en el que la administración regulariza una cuestión próxima a la que ha sido objeto de análisis pero no exactamente igual. Ejemplo: si la administración expresa la admisión de la deducibilidad de la cuota de IVA soportado, no puede modificar su criterio respecto de esta cuestión. Sin embargo, sí que puede comprobar la correcta aplicación del tipo de IVA aplicable en la factura soportada (sentencia del *conseil d'état* de 6 de julio de 1983 nº 31863).

E. Rescrits spécifiques.

Una de las singularidades del régimen de consultas tributarias francés lo constituye la presencia de un régimen de consultas especiales junto con el régimen de la consulta general. Son dos las diferencias básicas existentes en la regulación de estas dos figuras. Desde el punto de vista de su ámbito de aplicación, los *rescrits spécifiques* únicamente son aplicables respecto del análisis de la situación de hecho de los contribuyentes en relación con determinadas cuestiones concretas previstas expresamente en el artículo 80 b LPF. Desde el punto de vista de las consecuencias jurídicas existe una gran

diferencia entre unos y otros ya que en el caso de consultas específicas se ha fijado legalmente un plazo de tiempo para que la administración proceda a comunicar su opinión sobre el tratamiento fiscal aplicable y en el caso de que no se produzca la respuesta dentro de dicho plazo se entenderá existente un acuerdo implícito que seguirá el criterio del solicitante.

Las cuestiones respecto de las cuales se admiten los *rescrits spécifiques* son las siguientes:

Con un plazo de respuesta de tres meses:

- i. Aplicación del régimen de libertad de amortización respecto de determinadas inversiones en inmovilizado.
- ii. Aplicación del régimen de exención de beneficios durante los primeros años de actividad en el caso de inversión en las zonas susceptibles de ayudas regionales, dinamización urbana y revitalización rural.
- iii. Aplicación de la deducción fiscal por inversiones en investigación solicitada a la administración tributaria.
- iv. Aplicación de la deducción fiscal por inversiones en investigación solicitada al ministro de investigación o a un organismo encargado del fomento de la investigación.
- v. Aplicación de beneficios fiscales a las nuevas empresas de innovación, a las nuevas empresas universitarias o a los polos de innovación.

Calificación sobre la inexistencia de establecimiento permanente de una empresa extranjera o de una base fija de negocios en territorio francés por parte de una persona física o jurídica no residente en Francia en el caso de presencia de convenio de doble imposición entre Francia y el Estado de residencia del inversor.

Calificación de las rentas obtenidas como beneficios de actividades industriales o comerciales o como beneficios no comerciales.

Con un plazo de respuesta de seis meses:

Calificación de la condición de una entidad como apta para beneficiarse del régimen fiscal del mecenazgo.

Decisión sobre la inaplicabilidad del expediente de abuso de derecho. La solicitud debe incluir ciertas informaciones como el contenido del contrato o convenio susceptible de

ser declarado en abuso de derecho, debe ser previa a la conclusión del contrato o convenio, haber sido enviado por escrito a la administración central e incluir todos los elementos necesarios para poder analizar el verdadero contenido de la operación que se va a realizar.

Valoración de los bienes y derechos que van a ser objeto de donación por un empresario individual o societario. En este caso el silencio administrativo transcurrido el plazo de seis meses no se puede entender como la aceptación del criterio del solicitante.

Para cada uno de estos *rescrits spécifiques* existe un formulario diferente de solicitud de calificación por parte de los órganos administrativos. En ocasiones, estos formularios han de acompañarse de documentos complementarios. También se exige en algunos casos que la solicitud incluya una propuesta efectuada por el propio obligado tributario (de calificación de las rentas obtenidas; de la negación de existencia de establecimiento permanente).

Segundo examen de la consulta

Desde la perspectiva española, uno de los elementos singulares del sistema francés de consultas lo constituye la posibilidad ofrecida por el ordenamiento jurídico de un segundo examen de la consulta inicialmente efectuada.

Así, desde el uno de julio de 2009, una vez la administración ha procedido a emitir un acto de calificación de la situación de hecho del contribuyente, existe la posibilidad de solicitar un segundo examen de la solicitud de *rescrit*.

Esta posibilidad está abierta respecto de la totalidad de las consultadas efectuadas en el marco del *rescrit général* y de la inmensa mayoría de *rescrits spécifiques* salvo el relativo a la posibilidad de existencia de abuso de derecho.

El plazo para solicitar el segundo examen de la solicitud es de dos meses contados desde el día de la recepción de la respuesta de la administración a la solicitud inicial.

En la solicitud de segundo examen no se pueden introducir nuevos hechos puesto que la finalidad del procedimiento es la revisión de la primera respuesta a la consulta y no el análisis de nuevos elementos de hecho.

Es competente para efectuar el segundo examen una comisión de seis miembros que, a efectos de garantizar la imparcialidad y neutralidad de su labor, no deben haber intervenido en la emisión de la respuesta a la primera consulta. El interesado tiene la posibilidad de solicitar un trámite de audiencia ante la comisión.

Los plazos de resolución son los mismos que los previstos en la primera consulta así como los efectos jurídicos derivados del silencio. En el caso de que el criterio de la comisión difiera del criterio emitido en la primera resolución prevalece el criterio emanado de la comisión que será comunicado al interesado.

Como consecuencia de este segundo examen la respuesta inicial cesa de producir efectos.

Bibliografía

Bouvier, Michel: *Introduction au droit fiscal general et à la théorie de l'impôt*, 6a edició, Igdj, París.

Cozian, Maurice: *Précis de fiscalité des entreprises 2005-2006*, 29a edició, Litec, París.

Grosclaude, Jacques y Marchessou, Philippe: *Droit fiscal général*, 7a edició, Dalloz, 2009.

Gutman, Daniel: *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, París, 2010.

[HTTP://WWW.IMPOTS.GOUV.FR/PORTAL/DGI/PUBLIC/POPOP?DOCOID=DOCUMENTSTANDARD_5738&ESPID=0&TYPEPAGE=CPR02](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup?docoid=documentstandard_5738&espid=0&typepage=cpr02) (consultado en octubre de 2014).

1.6. Las consultas tributarias en los Países Bajos: Holanda. (Estela Ferreiro)

A. Introducción.

Tal y como destacaba Kruidenier en 1999, las consultas tributarias vinculantes y no vinculantes en los Países Bajos carecen de base legal o reglamentaria, siendo los principios generales de “buena administración” establecidos en la jurisprudencia la base de su validez y carácter obligatorio⁶⁴. El sistema es abierto, en el sentido de que no existen formalidades que limiten ni los sujetos que pueden plantear las consultas, ni la materia, ni existe un procedimiento formal que seguir por parte de la administración tributaria para emitir su respuesta a la consulta planteada⁶⁵.

Sin embargo, tanta flexibilidad se traducía en poca transparencia para los Estados que tenían algún tipo de relación con los Países Bajos. Por ello, tras las constantes críticas⁶⁶, en 2001, el Secretario de Estado de Hacienda adoptó ocho decretos⁶⁷. Entre ellos, encontramos el decreto núm. IFZ2001/293M de 30 de marzo de 2001⁶⁸, posteriormente se ha visto sustituido por el decreto núm. IFZ2004/125M de 11 de agosto de 2004⁶⁹, relativo al procedimiento para la adopción de *advance tax ruling* (en adelante, ATR).

Los ATR son aquellos acuerdos entre la administración tributaria holandesa y el contribuyente que ofrecen certeza a este último sobre las consecuencias fiscales de una transacción concreta o combinación de transacciones antes de que éstas se lleven a cabo⁷⁰. En este sentido, podemos destacar que dichos acuerdos tienen la misma

⁶⁴ Kruidenier, E.: *Netherlands*, IFA Cahier, 1999, vol. 2, pp. 505-533, sección 2, pp. 505 y 506.

⁶⁵ Schellekens, M.: *Netherlands - Individual Taxation* sec. 1.10.4, Country Surveys IBFD; M. Eerenstein, *Netherlands - Individual Taxation* sec. 1.11.7, Country Analyses IBFD; te Boekhorst, P.: *Netherlands - Corporate Taxation* sec. 1.11.7, Country Analyses IBFD; y Schellekens, M.: *Netherlands - Corporate Taxation*, sección 1.8.4, Country Surveys IBFD.

⁶⁶ Pijl, H. y Hälen, W.: “*The New Advance Pricing Agreement and Advance Tax Ruling Practice in the Netherlands*”, *Bulletin for International Taxation*, 2001, vol. 55, núm. 12, pp. 614-629, sección I.B, p. 615. Ver también Meussen, G. y Velthuisen, E.: “APAs and ATRs: The new Dutch regime in a European perspective”, *EC Tax Review*, 2002, núm. 1, pp. 4-10.

⁶⁷ Decreto núm. IFZ2001/292M de 30 de marzo de 2001 sobre Acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, publicado en el *BNB* 2001/283; Decreto núm. IFZ2001/293M de 30 de marzo de 2001 sobre el Procedimiento a seguir tras la solicitud de un ATR, publicado en el *BNB* 2001/284; Decreto núm. IFZ2001/294M de 30 de marzo de 2001 sobre Entidades de Servicios Financieros, publicado en el *BNB* 2001/285; Decreto núm. IFZ2001/295M de 30 de marzo de 2001 sobre Precios de Transferencia, publicado en el *BNB* 2001/286; Decreto núm. BOB2001/698M de 30 de marzo de 2001 sobre Buena fe, publicado en el *BNB* 2001/287; Decreto núm. RTB2001/1195M de 30 de marzo de 2001 sobre Competencia, publicado en el *BNB* 2001/288; Decreto núm. RTB2001/1365M de 30 de marzo de 2001 sobre el Grupo de coordinación en relación a los precios de transferencia, publicado en el *BNB* 2001/289; Decreto núm. RTB2001/1379M de 30 de marzo de 2001 sobre Instrumentos financieros híbridos, publicado en el *BNB* 2001/290.

⁶⁸ En adelante, Decreto de 2001.

⁶⁹ En adelante, Decreto de 2004. Cabe advertir que los cambios efectuados han sido simplemente la sustitución de los Decretos de 2001 por los de 2004.

⁷⁰ Decreto de 2004, sección 1.

finalidad que lo que cualquier contribuyente quiere conseguir al plantear una consulta tributaria.

No obstante, cabe advertir que el procedimiento establecido en el decreto de 2001 y, actualmente, de 2004, sólo se refiere a los supuestos explicitados en la sección 3 del mismo⁷¹. El elemento común de los tres supuestos es, como hemos dicho anteriormente, el factor internacional. Por lo tanto, podríamos entender que para el resto de cuestiones⁷², sigue existiendo la posibilidad de realizar consultas tributarias a través de un sistema abierto⁷³, flexible y caracterizado por su poca formalidad⁷⁴.

En este trabajo describiremos las materias sobre las cuales se pueden plantear las consultas tributarias en los Países Bajos (B), los sujetos que pueden plantearlas (C), las cuestiones más relevantes del *iter* procedimental (D), los tiempos de resolución (E) Y, por último, la eficacia jurídica de las consultas tributarias (F).

B. Materias.

No existe ningún límite acerca de la materia sobre la cual puede plantearse una consulta, siempre y cuando se trate de transacciones que aún no hayan tenido lugar. No obstante, la administración tributaria no está obligada a responder en algunos supuestos.

Por un lado, por lo que se refiere a la tributación de las personas físicas, Eerenstein destaca aquellos casos en los que la estructura propuesta entra en conflicto con la legislación tributaria nacional o internacional o erosiona la base imponible en los países bajos; aquéllos en los que la consulta es contraria al principio de buena fe en relación a los estados contratantes de los convenios de doble imposición firmados por los Países Bajos⁷⁵; y, por último, aquellos supuestos en los que se asume que la información que se presenta en la consulta tributaria se presenta de forma incorrecta o diferente a la forma en la que se presentaría en el estado extranjero de que se trate⁷⁶.

Por otro lado, en cuanto a la tributación de las personas jurídicas, se debe añadir el supuesto relativo a las transacciones llevadas a cabo por entidades de servicios

⁷¹ Sección 1 del Decreto de 2004.

⁷² Cabe excluir todas aquellas cuestiones tratadas en el resto de los Decretos adoptados en 2001, modificados posteriormente. Ver nota a pie núm. 4.

⁷³ Kruidenier, E.: *Netherlands*, IFA Cahier, 1999, vol. 2, pp. 505-533, p. 522-525, sección 4.2.

⁷⁴ Kruidenier, E.: *Netherlands*, IFA Cahier, 1999, vol. 2, pp. 505-533, sección 4.

⁷⁵ Por lo que se refiere a los supuestos en los que la consulta planteada puede ser contraria al principio de buena fe, cabe destacar que éstos fueron recogidos por el Decreto núm. BOB2001/698M de 30 de marzo de 2001, posteriormente modificado como la mayoría de los Decretos adoptados en aquella fecha. Müller describe con precisión todos estos supuestos (Müller, J.: *The Netherlands in International Tax Planning*, Online books IBFD, sección 15.4.).

⁷⁶ Eerenstein, M.: *Netherlands - Individual Taxation* sec. 1.11.7.

financieros. En este sentido, Boekhorst especifica que, cuando se trata de dichas transacciones, la consulta no será respondida por parte de la administración si la entidad de servicios financieros no cumple con el requisito de la sustancia sobre la forma y, en el supuesto de que lo cumpla, debe cumplir con el requisito de llevar a cabo operaciones que conlleven cierto riesgo⁷⁷.

C. Sujetos.

Toda persona, tanto física como jurídica, residente como no residente, puede plantear una consulta tributaria ante la administración tributaria holandesa⁷⁸, a excepción de lo señalado en la sección anterior acerca de las entidades de servicios financieros⁷⁹.

D. *Iter procedimental*.

La persona ante la que se debe plantear la consulta tributaria es el director de la oficina tributaria que es competente para exigir los tributos en cuestión⁸⁰. Sin embargo, para cuestiones particulares – como los establecidos en la sección 3 del decreto de 2004 – existe un procedimiento obligatorio de consulta interna⁸¹. Dicha consulta debe realizarse al equipo de la oficina de Rotterdam, especializado en ATR y APAs⁸². Por lo que se refiere al resto de consultas, dicho procedimiento de consulta interna no es obligatorio, excepto para cuando la respuesta a la consulta puede sentar precedente, en cuyo caso será publicada sin desvelar la identidad de quien haya planteado la consulta tributaria⁸³.

Por otro lado, tal y como destaca Boekhorst, existen dos supuestos en los que la consulta será resuelta directamente por parte de la oficina de Rotterdam: por un lado, cuando la consulta esté planteada por parte de una entidad de servicios financieros⁸⁴ y, por otro lado, cuando la consulta esté planteada por parte de un inversor extranjero que aún no esté llevando a cabo ninguna actividad en los países bajos y que quiera

⁷⁷ Boekhorst, P. te: *Netherlands - Corporate Taxation* sec. 1.11.7.2.

⁷⁸ Schellekens, M.: *Netherlands - Individual Taxation* sec. 1.10.4, Country Surveys IBFD; M. Eerenstein, *Netherlands - Individual Taxation* sec. 1.11.7, Country Analyses IBFD; te Boekhorst, P.: *Netherlands - Corporate Taxation* sec. 1.11.7, Country Analyses IBFD; y Schellekens, M.: *Netherlands - Corporate Taxation*, sección 1.8.4, Country Surveys IBFD.

⁷⁹ Boekhorst, P. te: *Netherlands - Corporate Taxation* sec. 1.11.7.2.

⁸⁰ Ruizeveld de Winter, J.D.: "APAs and ATRs in the Netherlands: Where To Submit Your Request?", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 8, núm. 5, pp. 170-174, p. 171, sección II.B.

⁸¹ Decreto de 2004, sección 3.

⁸² Pijl, H. y Hälen, W.: "The New Advance Pricing Agreement and Advance Tax Ruling Practice in the Netherlands", *Bulletin for International Taxation*, 2001, vol. 55, núm. 12, pp. 614-629, p. 627, sección IV.D.2.

⁸³ Kruidenier, E.: *Netherlands*, IFA Cahier, 1999, vol. 2, pp. 505-533, sección 4.2, concretamente en p. 523.

⁸⁴ Boekhorst, P. te: *Netherlands - Corporate Taxation* sec. 1.11.7.2.

invertir más de 4.5 millones de euros con el objetivo de crear puestos de trabajo en los países bajos⁸⁵.

Cuando la consulta es recibida por parte de la administración tributaria, ésta enviará en el plazo de cinco días un recibo de recepción⁸⁶.

Por último, cabe destacar que tanto en el decreto de 2001 como en el de 2004, se establece claramente que las respuestas a las consultas tributarias planteadas ante la administración tributaria holandesa⁸⁷ toman la forma de acuerdo⁸⁸. Sin embargo, Pijl y Hälen defienden que las consultas tributarias no pueden tener otra naturaleza que no sea la de acto administrativo unilateral⁸⁹.

E. Tiempos de resolución.

Tal y como destacan Pijl y Hälen, el plazo de resolución es el establecido de forma general en el *general administration law act*⁹⁰, es decir, de ocho semanas. En este sentido, en el informe de gestión de 2011 publicado por la administración tributaria holandesa, la media de días en los que se adoptan los ATR de 2010 fueron 36, frente a 44 en 2010, 47 en 2009 y 45 en 2008⁹¹. Por lo tanto, cabe destacar, según dicha media, el plazo de resolución no suele ser superior a 8 semanas.

⁸⁵ Boekhorst, P. te: *Netherlands - Corporate Taxation* sec. 1.11.7.3. Concretamente, en el segundo caso, la consulta será resuelta por el *Aanspreekpunt buitenlandse investeerders*, es decir, en el Punto de contacto para los inversores extranjeros que se encuentra en la Oficina de Rotterdam.

⁸⁶ Pijl, H. y Hälen, W.: "The New Advance Pricing Agreement and Advance Tax Ruling Practice in the Netherlands", *Bulletin for International Taxation*, 2001, vol. 55, núm. 12, pp. 614-629, p. 627, sección IV.D.3.

⁸⁷ El nombre en holandés es "Belastingdienst", que traducido al inglés es "Dutch Tax and Customs Administration". La traducción literal en español sería Administración de Tributos y Aduanas holandesa. Sin embargo, hemos preferido utilizar Administración tributaria holandesa por cuestiones de simplicidad.

⁸⁸ Sección 8 de ambos Decretos, tanto el de 2001 como el de 2004.

⁸⁹ Según dichos autores, la naturaleza de la respuesta que da la Administración no puede ser la de un acuerdo ya que, entre otras razones, en el Decreto de 1 de diciembre de 1997, núm. AFZ297/2412, se establece expresamente que las respuestas que la Administración tributaria da a los contribuyentes no tienen dicha naturaleza (Pijl, H. y Hälen, W.: "The New Advance Pricing Agreement and Advance Tax Ruling Practice in the Netherlands", *Bulletin for International Taxation*, 2001, vol. 55, núm. 12, pp. 614-629, p. 616, sección I.D.1).

⁹⁰ Pijl, H. y Hälen, W.: "The New Advance Pricing Agreement and Advance Tax Ruling Practice in the Netherlands", *Bulletin for International Taxation*, 2001, vol. 55, núm. 12, pp. 614-629, p. 627, sección IV.D.3. Cabe destacar que preferimos utilizar la traducción al inglés de *Algemene wet bestuursrecht* ya que es lo más común en la doctrina tributaria holandesa. Por otro lado, señalar que el plazo general de ocho semanas lo encontramos concretamente en la sección 4:13. Un plazo que puede ser suspendido si se necesita más información (sección 4:15 del *General Administration Law Act*).

⁹¹ Belastingdienst, *Management report*, 2011, p. 22, tabla núm. 19.

F. Eficacia jurídica de las consultas.

Las consultas tributarias en los Países Bajos tienen efecto vinculante para la administración en relación a unos hechos determinados y circunstancias concretas. Tal y como destaca Kruidenier, el fundamento jurídico de dicho efecto vinculante se encuentra en los principios generales de la “sana administración”, concretamente en los principios de buena fe y el principio de igualdad⁹².

Por lo tanto, dichos acuerdos serán vinculantes en relación a los hechos especificados en la consulta y, en el momento en que los hechos o circunstancias cambian, el acuerdo queda sin efecto⁹³. En caso de que no haya cambios, la eficacia jurídica de las consultas dependerá del objeto de la consulta, pero nunca podría exceder los 5 años⁹⁴ y, en caso de que se trate de alguno de los supuestos contemplados en el decreto 2004, el sujeto que plantea la consulta propondrá un período, siendo según el decreto un período razonable 4 años⁹⁵.

Bibliografía

Belastingdienst, *Management report*, 2011.

Boekhorst, P. Te: *Netherlands - corporate taxation*, sección 1.11.7, country analyses IBFD (último acceso: 30 octubre 2014).

Eerenstein, M.: *Netherlands - individual taxation*, sección 1.11.7, country analyses ibfd (último acceso: 30 octubre 2014).

Kruidenier, E.: *Netherlands*, ifa cahier, 1999, vol. 2, pp. 505-533.

Meussen, G. y Velthuisen, E.: “*Apas and atrs: the new dutch regime in a european perspective*”, *ec tax review*, 2002, núm. 1, pp. 4-10.

Müller, J.: *The Netherlands in international tax planning*, online books IBFD.

Pijl, H. y Hälen, W.: “*The new advance pricing agreement and advance tax ruling practice in the netherlands*”, *bulletin for international taxation*, 2001, vol. 55, núm. 12, pp. 614-629.

⁹² Kruidenier, E.: *Netherlands*, IFA Cahier, 1999, vol. 2, pp. 505-533, sección 3.4., pp. 517-520.

⁹³ Schellekens, M.: *Netherlands - Individual Taxation* sec. 1.10.4, Country Surveys IBFD; M. Eerenstein, *Netherlands - Individual Taxation* sec. 1.11.7, Country Analyses IBFD; te Boekhorst, P.: *Netherlands - Corporate Taxation* sec. 1.11.7, Country Analyses IBFD; y Schellekens, M.: *Netherlands - Corporate Taxation*, sección 1.8.4, Country Surveys IBFD.

⁹⁴ Kruidenier, E.: *Netherlands*, IFA Cahier, 1999, vol. 2, pp. 505-533, sección 4.2., p. 523.

⁹⁵ Decreto de 2004, sección 5.

Ruizeveld de Winter, J.D.: “*Apas and atrs in the netherlands: where to submit your request?*”, *international transfer pricing journal*, vol. 8, núm. 5, pp. 170-174.

Schellekens, M.: *Netherlands - Corporate Taxation*, sección 1.8.4, Country Surveys IBFD (último acceso: 30 octubre 2014).

Schellekens, M.: *Netherlands - Individual Taxation*, sección 1.10.4, Country Surveys IBFD (último acceso: 30 octubre 2014).

1.7. Voce interpello tributario en Italia. (Andrea Carinci)

A. L'interpello tributario.

L'istituto dell'interpello non trova nella disciplina positiva tributaria una nozione univoca. Parlare di "interpello", infatti, appare scorretto dal momento che l'ordinamento tributario ne conosce diverse tipologie⁹⁶. Per tale ragione non è dato rinvenire una definizione generale di interpello ma, semmai, tante nozioni quante sono le forme conosciute nel nostro ordinamento.

Da qui, l'esigenza di ricostruire in via interpretativa la nozione generale di interpello.

Ebbene, per interpello si può intendere il diritto del contribuente di richiedere all'amministrazione finanziaria un "parere" relativamente ad una specifica problematica, sia essa relativa alla portata di una disposizione tributaria, ad una particolare operazione prospettata ovvero alla disapplicazione di una norma cd. Antielusiva⁹⁷. Si tratta, in sostanza, del diritto del contribuente «*a conoscere le conseguenze fiscali delle proprie azioni*» e di «*valutarne l'impatto sulla propria vita privata o d'affari*»⁹⁸.

B. Le finalità dell'istituto.

La finalità dell'interpello, in linea di principio, è quella di consentire la partecipazione del contribuente all'azione dell'Amministrazione Finanziaria⁹⁹; coinvolgerlo nelle attività dell'Amministrazione Finanziaria funzionali all'attuazione del tributo¹⁰⁰. Con l'interpello (*rectius* gli interpelli) il legislatore ha inteso favorire «*forme di contatto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente già in sede amministrativa, al fine di garantire una sollecita acquisizione del tributo e di ridurre i profili di litigiosità connessi all'attuazione del prelievo tributario*»¹⁰¹. Tutto questo non può che condurre ad identificare la *ratio* dell'istituto nell'esigenza di garanzia della certezza del diritto e di

⁹⁶ Si veda, per tutti, F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, *passim*.

⁹⁷ In dottrina, A. GIORGIANNI, *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2004, pag. 217 ss.; A. COMELLI, *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della legge n. 413/1991 allo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, pag. 605 ss.; M. NUSSI, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2000, pag.1859 ss.; A. GIOVANNINI, *L'interpello preventivo all'Agenzia delle Entrate (C.F.C. e Statuto dei diritti del contribuente)*, in *Rass. trib.*, 2002, pag. 449 ss.; F. PISTOLESI, *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2014, pag. 1836.

⁹⁸ In questi termini, G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, pag. 1408 ss.

⁹⁹ Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, pag. 213.

¹⁰⁰ In questo senso, F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 5; M. MICCINESI, *L'interpello*, in AA. VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente* (a cura di G. Marongiu), Torino, 2004, pag. 91 ss.

¹⁰¹ Così, M. T. MOSCATELLI, *L'interpello del contribuente*, in AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di A. Fantozzi – A. Fedele), Milano, 2005, pag. 614; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, pag. 506 ss.; in tal senso, G. CAPUTI – R. LUPI, *Il rapporto fisco-contribuente nelle scelte dell'Amministrazione finanziaria*, in AA. VV., *Il diritto di interpello* (a cura di G. Caputi), Roma, 2003, pag. 15 ss.

tutela della buona fede del contribuente¹⁰². In questo senso si può allora affermare che tutte le ipotesi di interpello sono ispirate dalla necessità comune di promuovere la partecipazione del contribuente, in chiave collaborativa, nell'individuazione del trattamento fiscale applicabile alla fattispecie concreta¹⁰³.

C. I tipi di interpello tributari.

L'ordinamento tributario italiano contempla diverse tipologie di interpello: quello ordinario, quello speciale e l'interpello disapplicativo¹⁰⁴. Ad ogni tipo di interpello corrisponde una propria (e diversa) funzione, come pure un procedimento dedicato, propri termini ed adempimenti nonché, inevitabilmente, effetti specifici e peculiari.

La dottrina ha lamentato l'irragionevolezza dell'odierna disciplina degli interPELLI¹⁰⁵, rimarcando in particolare come, sul piano della funzione, sarebbe quanto meno opportuno unificare l'interpello disapplicativo, ex art. 37-bis, co. 8°, del d.p.r. n. 600/1973, con quello cd. Speciale, di cui all'art. 21 della legge n. 413/1991 dal momento che è evidente la condivisione di oggetto e finalità tra di essi¹⁰⁶. Al contempo, con riguardo al rapporto tra interpello speciale e ordinario, si contesta la disparità di disciplina in ordine al procedimento ed agli effetti, che non sembra trovare adeguata giustificazione nelle finalità cui ciascun interpello è preposto.

«Esistono tre interPELLI, che potrebbero ragionevolmente ridursi a due, e vi sono comunque tre diversi procedimenti»¹⁰⁷; a ciascuno di questi occorre a questo punto dedicare un'autonoma attenzione.

D. La disciplina applicabile e gli effetti giuridici dell'interpello.

Ogni tipologia di interpello trova la sua disciplina in un testo normativo diverso¹⁰⁸, nonché in una prassi ed in una giurisprudenza altrettanto specifiche e dedicate¹⁰⁹. La scelta dell'interpello da attivare non è rimessa al contribuente, ma è vincolata alla

¹⁰² G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, cit., pag. 1408 ss.; M. T. MOSCATELLI, *L'interpello del contribuente*, cit., pag. 614 ss.

¹⁰³ In termini sostanzialmente analoghi, F. PISTOLESI, *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interPELLI*, cit., pag. 1836 secondo cui: «gli interPELLI permettono al contribuente di fare chiarezza circa la propria posizione ed ottenere certezza circa l'atteggiamento dell'Ente impositore al riguardo».

¹⁰⁴ A. GIORGIANNI, *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello statuto del contribuente*, cit., pag. 217 ss.; F. PISTOLESI, *Gli interPELLI tributari*, cit., passim; R. LUNELLI, *Interpello: verso una disciplina organica in attuazione della delega fiscale*, in *il fisco*, 2014, pag. 2733.

¹⁰⁵ Ancora, F. PISTOLESI, *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interPELLI*, cit., pag. 1836.

¹⁰⁶ Su questi profili, F. PISTOLESI, *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interPELLI*, cit., pag. 1836.

¹⁰⁷ Così, F. PISTOLESI, *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interPELLI*, cit., pag. 1836.

¹⁰⁸ Per una disamina completa A. GIORGIANNI, *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello statuto del contribuente*, cit., pag. 217 ss.; F. PISTOLESI, *Gli interPELLI tributari*, cit., passim.

¹⁰⁹ M. T. MOSCATELLI, *L'interpello del contribuente*, cit., pag. 615.

particolare fattispecie coinvolta: in altri termini, il contribuente non può scegliere quale interpello invocare ma, a seconda dei casi, deve inoltrare il tipo specifico di volta in volta prescritto.

a. L'interpello ordinario.

L'interpello cd. Ordinario è disciplinato dall'art. 11 dello statuto dei diritti del contribuente¹¹⁰. Questa forma di interpello consente al contribuente di inviare quesiti all'Amministrazione Finanziaria al fine di conoscere, in via preventiva, l'effettiva portata delle disposizioni tributarie su cui sussistono dubbi interpretativi. Oggetto dell'interpello ordinario è necessariamente l'interpretazione di una norma tributaria¹¹¹. A tale proposito, si considerano norme tributarie sia quelle sostanziali che quelle formali¹¹². Sono invece esclusi dall'oggetto delineato gli atti privi di contenuto normativo, come circolari, note, risoluzioni ed istruzioni¹¹³.

La richiesta di interpretazione formulata dal contribuente presuppone, a pena di inammissibilità, la sussistenza di determinati requisiti: a) l'interesse personale a conoscere il trattamento fiscale di una determinata fattispecie concreta; b) il carattere preventivo rispetto all'attuazione della norma oggetto di interpello; c) la presenza di obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione della norma¹¹⁴. Il requisito *dell'interesse personale* consiste nella riferibilità dell'interpello a casi concreti e personali, ossia all'esigenza del contribuente di conoscere il regime fiscale applicabile a determinati atti, operazioni o «iniziative riconducibili direttamente alla sfera di interessi del soggetto istante»¹¹⁵. In merito al requisito *del carattere preventivo*, la sua eventuale mancanza non inibisce la possibilità di acquisire il “parere”

¹¹⁰ I profili di dettaglio della disciplina dell'interpello ordinario sono contenuti nel D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

¹¹¹ Sono ricomprese, inoltre, nell'oggetto dell'interpello ordinario le questioni relative a: “consolidato nazionale” (art. 124 del DPR n. 917/1986, Testo Unico delle Imposte sui Redditi, d'ora in poi indicato solo come Tuir); “consolidato mondiale” (art. 132, Tuir); regime delle partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari (art. 113, Tuir); “bonus” per le aggregazioni aziendali (art. 1, comma 246, legge n. 296/2006) e crediti d'imposta per le imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo (art. 1, comma 55, legge n. 244/2007); imprese estere controllate e collegate (CFC) residenti in Stati aventi un regime fiscale privilegiato (artt. 167 e 168, Tuir); utili da partecipazione ex art. 47, comma 4, Tuir; plusvalenze da partecipazioni ex artt. 68, comma 4 e 87, Tuir; detassazione dei dividendi ex art. 89, Tuir (F. PISTOLESI, *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, in *Riv. dir. trib.*, 7/8, 2011, pag. 365); nello stesso senso, con riferimento agli interPELLI obbligatori, in particolare quello di cui all'art. 167 Tuir, co. 5°, A. GIORGIANNI, *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello statuto del contribuente*, cit., pag. 217 ss.; S. LA ROSA, *L'interpello obbligatorio*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2011, pag. 711.

¹¹² In questi termini, G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, cit., pag. 1408 ss.

¹¹³ In tal senso, Circ. dell'Agenzia del Territorio 7 agosto 2001, n. 7/T; Circ. dell'Agenzia delle Entrate 14 giugno 2010, n. 32/E; in dottrina, tra gli altri, G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, cit., pag. 1408 ss.

¹¹⁴ Si veda, l'art. 1, co. 1° e 2° del D.M. 26 aprile 2001, n. 209; Circ. dell'Agenzia delle Entrate del 14 giugno 2010, n. 32/E;

¹¹⁵ Così, G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, cit., pag. 1408 ss.

dell'Amministrazione; semplicemente non si producono gli effetti tipici dell'interpello¹¹⁶. Infine, con riguardo al requisito delle *obiettive condizioni di incertezza* della norma, questo si considera integrato nel momento in cui la previsione normativa è equivoca per mancanza di un'esplicita presa di posizione dell'Amministrazione Finanziaria¹¹⁷. Tuttavia, si può ritenere ragionevolmente integrato il predetto requisito anche laddove sia presente un siffatto intervento dell'amministrazione ma questa risulti in concreto superata o contraddetta dalla giurisprudenza ovvero da altre indicazioni fornite dall'Amministrazione stessa¹¹⁸.

La richiesta di interpello si propone mediante un'istanza all'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale, competente in base al domicilio fiscale del contribuente¹¹⁹. Questa deve contenere una serie di elementi previsti a pena di inammissibilità: l'indicazione dei dati identificativi del contribuente o del suo rappresentante legale; la descrizione circostanziata del caso concreto e personale sul quale v'è incertezza e la sottoscrizione da parte del contribuente o del suo legale rappresentante. Sono previsti ulteriori elementi, la cui mancanza però non determina l'inammissibilità dell'interpello: l'esposizione in modo chiaro ed univoco del comportamento nonché della soluzione interpretativa che si intendono adottare; l'allegazione, in fotocopia, dei documenti rilevanti ai fini della soluzione del caso controverso¹²⁰.

Una volta presentata l'istanza, l'Amministrazione Finanziaria entro 120 gg. Può fornire una risposta «*scritta e motivata*» al contribuente¹²¹. Nel caso in cui non vi provveda (ciò vale anche nel caso di risposta tardiva) si forma il cd. Silenzio – assenso¹²², ma, naturalmente, soltanto se il contribuente ha formulato una propria soluzione

¹¹⁶ Si veda, l'art. 1, co. 2° del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

¹¹⁷ Secondo l'Amministrazione finanziaria le obiettive condizioni di incertezza ricorrono «*in presenza di previsioni normative equivoche, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato delle norme.*» (Circ. dell'Agenzia delle Entrate 31 maggio 2001, n. 50/E); in dottrina, G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, cit., pag. 1408 ss., secondo cui «*quando su una fattispecie manca una preventiva indicazione dell'Amministrazione finanziaria (con circolare, risoluzione, ecc.), la questione è obiettivamente incerta, proprio perché l'Amministrazione non si è ancora pronunciata*»; F. CROVATO, *Peculiarità e problematicità dell'interpello ordinario*, in AA. VV., *Il diritto di interpello* (a cura di G. Caputi), Roma, 2003, pag. 210.

¹¹⁸ In questi termini, F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 49; Cfr. M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, pag. 263.

¹¹⁹ Così l'art. 2 del D.M. 26 aprile 2001, n. 209. Il medesimo articolo, invero, prevede altri criteri per individuare l'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria competente: a) un criterio speciale soggettivo, per cui è competente la Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle entrate per gli interpelli presentati dalle Amministrazioni centrali dello Stato, dagli enti pubblici a rilevanza nazionale nonché dai contribuenti che hanno conseguito nel precedente periodo d'imposta ricavi superiori a € 258.288.449,54; b) un criterio speciale oggettivo per gli interpelli aventi ad oggetto tributi la cui gestione è attribuita all'Agenzia del territorio; c) un criterio speciale oggettivo per gli interpelli aventi ad oggetto l'attuazione di norme di diritto doganale; in dottrina, F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 51; G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, cit., pag. 1408 ss.

¹²⁰ Si veda, l'art. 3 del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

¹²¹ Così, l'art. 4, co. 1° del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

¹²² F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 64.

interpretativa in sede di interpello. In presenza di una risposta formale dell'a.f, questa dovrà essere portata a conoscenza del contribuente nelle forme di cui all'art. 4, co. 1° del d. M. 26 aprile 2001, n. 209¹²³.

Maggiori problemi si pongono con riguardo agli effetti giuridici dell'interpello ordinario. In linea di principio, la risposta fornita dall'Amministrazione Finanziaria è vincolante soltanto se l'istanza di interpello del contribuente ha carattere preventivo¹²⁴. A tale proposito, però, si debbono distinguere diverse soluzioni a seconda del tipo di risposta fornita dall'Amministrazione. Se la risposta conferma la soluzione prospettata dal contribuente, questo potrà legittimamente realizzare l'operazione (prospettata) e gli atti dell'a.f. emessi in difformità della soluzione aderita debbono ritenersi nulli. Lo stesso accade nel caso di silenzio assenso dell'amministrazione, ma, ovviamente, solo nell'eventualità in cui l'istanza contenga l'espressa ipotesi interpretativa formulata da contribuente circa la disciplina applicabile al caso concreto prospettato.

Per contro, se la risposta è "sfavorevole" al contribuente, questi potrà comunque adottare la soluzione interpretativa preferita, nella consapevolezza però che l'Amministrazione la contesterà con la notifica di un atto di rettifica/recupero. Nel caso, infine, di istanze di interpello prive della "tesi" del contribuente, non potendosi produrre il silenzio-assenso, l'Amministrazione non incontra alcuna preclusione alla sua eventuale azione impositiva¹²⁵.

b. L'interpello speciale.

L'interpello cd. Speciale (altrimenti detto preventivo-antielusivo) è disciplinato dall'art. 21 della l. 30 dicembre 1991, n. 413¹²⁶.

Tale forma di interpello consente al contribuente di conoscere l'opinione dell'Amministrazione Finanziaria in ordine al carattere elusivo o meno di determinate operazioni¹²⁷. Detto interpello torna applicabile soltanto alle ipotesi tassativamente previste dalla legge quali l'interposizione fittizia di persone, le operazioni elusive ex art. 37-bis, d.p.r. n. 600/73, la qualificazione delle spese di pubblicità, di propaganda o

¹²³ Art. 4, co. 5°, D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

¹²⁴ Di recente, Cass. n. 16331 del 17 luglio 2014; M. DENARO, *L'interpretazione fornita dal fisco in sede di interpello è vincolante solo se l'istanza è preventiva*, in *il fisco*, 2014, pag. 3287.

¹²⁵ F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 75; G. PASQUALE, *L'interpello previsto dallo statuto del contribuente: il procedimento*, in AA. VV., *Il diritto interpello*, (a cura di G. Caputi), Roma, 2003, pag. 182; A. GIORGIANNI, *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello statuto del contribuente*, cit., pag. 217 ss.

¹²⁶ In termini generali, F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 1 ss.; A. COMELLI, *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della legge n. 413/1991 allo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., pag. 605 ss.; S. LA ROSA, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in *il fisco*, 1992, pag. 7946.

¹²⁷ Così, F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 2; A. COMELLI, *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della legge n. 413/1991 allo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., pag. 605 ss.

rappresentanza nonché il trattamento tributario delle operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese fiscalmente residenti in stati o territori non appartenenti all'Unione Europea a fiscalità privilegiata.

L'interpello può essere richiesto «*anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che possa dar luogo all'applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2°*»¹²⁸. L'interpello cd. Speciale può, non deve, essere preventivo¹²⁹ ma, in ogni caso deve riguardare una vicenda concreta e non una mera ipotesi astratta¹³⁰. L'interpello può pertanto essere richiesto anche con riferimento ad operazioni già poste in essere, a condizione che l'amministrazione finanziaria non abbia già avviato un'attività di controllo¹³¹.

Sul versante procedimentale, la richiesta di un "parere" del contribuente va inoltrata all'agenzia delle entrate - direzione centrale normativa. Tale istanza deve contenere, a pena di inammissibilità: a) i dati identificativi del contribuente o del suo legale rappresentante e delle altre parti interessate; b) l'indicazione dell'eventuale domiciliatario; c) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante; d) l'esposizione dettagliata del caso concreto e la soluzione interpretativa prospettata¹³².

Una volta trasmessa la richiesta, l'Amministrazione deve comunicare il proprio parere entro 120 gg. Dalla data di presentazione dell'istanza. Nel caso di mancata risposta entro il termine sopra enunciato, il contribuente può diffidare l'amministrazione ad adempiere nei successivi 60 gg., decorsi inutilmente i quali si forma il cd. Silenzio-assenso¹³³.

Gli effetti dell'interpello, come anche dell'eventuale silenzio, sono diversi da quelli visti in tema di interpello ordinario. Dal momento che l'interpello disapplicativo ha propriamente ad oggetto la qualificazione di un fatto (come elusivo o non elusivo), l'effetto si determina solo sul riparto dell'onere della prova: se il contribuente si adegua al parere fornito dall'Amministrazione Finanziaria, anche in via tacita, questa non potrà muovere alcuna contestazione nei suoi confronti, salvo che provi la non veridicità degli elementi contenuti nella richiesta; per contro, il mancato adeguamento ad un parere "sfavorevole" al contribuente, determina a carico di quest'ultimo l'onere della prova in ordine alla legittimità dell'operazione posta in essere.

c. L'interpello disapplicativo.

¹²⁸ Ci si riferisce alle disposizioni richiamate dal comma 2° della l. 30 dicembre 1991, n. 413.

¹²⁹ Così F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 11.

¹³⁰ Cfr. S. LA ROSA, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, cit., pag. 7946;

¹³¹ Per un approfondimento di questi aspetti si rinvia a F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 12-13.

¹³² Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 14 giugno 2010.

¹³³ Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 24 febbraio 2009.

L'interpello cd. Disapplicativo trova la sua disciplina nell'art. 37-bis, co. 8° del d.p.r. n. 600 del 1973. Questa forma di interpello consente al contribuente di richiedere la disapplicazione delle norme tributarie con finalità antielusiva che *“limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario”*¹³⁴. La richiesta del contribuente (l'istanza) deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale competente per territorio. Detta richiesta deve contenere a pena di inammissibilità: a) i dati identificativi del contribuente o del suo legale rappresentante; b) l'indicazione dell'eventuale domiciliatario; c) la sottoscrizione del contribuente; d) la descrizione puntuale della fattispecie concreta per la quale ritiene non applicabili le disposizioni cd. Antielusive¹³⁵. Il contribuente è tenuto ad allegare copia della documentazione necessaria all'esposizione e qualificazione del caso concreto analizzato¹³⁶. L'istanza in questo caso dovrebbe essere preventiva, nel senso che dovrebbe anticipare la vicenda che comporta l'applicazione della norma antielusiva di cui si chiede la disattivazione¹³⁷. In verità, il contribuente può presentare la richiesta di disapplicazione anche successivamente *«a condizione che permanga un apprezzabile interesse del privato a conseguire la risposta dell'amministrazione finanziaria»*¹³⁸. Detta possibilità è comunque esclusa nel caso in cui l'Amministrazione abbia avviato un attività di controllo¹³⁹.

L'istanza una volta trasmessa all'ufficio competente viene trasmessa, unitamente al parere di quest'ultimo, al direttore regionale entro 30 gg. Dalla ricezione. Il direttore regionale entro i 90 gg. Successivi deve predisporre le sue conclusioni e comunicare l'esito del procedimento all'istante.

Sul piano degli effetti, se la risposta è “favorevole” al contribuente questi potrà considerarsi al riparo dall'applicazione di norme antielusive. Viceversa, se la risposta è negativa, il contribuente può non adeguarsi e quindi porre in essere l'operazione prospettata in sede di interpello, con la consapevolezza, tuttavia, che l'Amministrazione Finanziaria procederà al recupero nei suoi confronti. Piuttosto, si è posta la questione della possibilità di impugnare il diniego di interpello disapplicativo.

¹³⁴ Così, l'art. 37-bis, co. 8°, del D.P.R. n. 600 del 1973; in dottrina, F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 87.

¹³⁵ Si veda, l'art. 1, co. 2°, del D.M. 19 giugno 1998, n. 258; Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 14 giugno 2010.

¹³⁶ Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 42/E del 5 agosto 2011.

¹³⁷ In dottrina, F. CROVATO, *Disapplicazione di norme antielusive e “preventività” delle richieste*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, pag. 1278; G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, pag. 991 ss.;

¹³⁸ Così, F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 92, il quale ravvisa un potenziale interesse del contribuente a chiedere il rimborso del tributo pagato in eccesso o di fruire del ravvedimento o di integrare in aumento la propria dichiarazione. Nello stesso senso, cfr. G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, cit., pag. 991 ss.; F. CROVATO, *Disapplicazione di norme antielusive e “preventività” delle richieste*, cit., pag. 1283.

¹³⁹ Cfr. F. CROVATO, *Disapplicazione di norme antielusive e “preventività” delle richieste*, cit., pag. 1279.

Ebbene, nonostante la ferma presa di posizione dell'amministrazione finanziaria, secondo cui il contribuente non avrebbe titolo per impugnare il diniego ma solamente l'eventuale (successivo) atto di accertamento¹⁴⁰, la giurisprudenza di legittimità è orientata nel senso opposto di consentire l'impugnazione del diniego di disapplicazione, sebbene nella forma cd. Facoltativa: al contribuente istante è data la possibilità di impugnare il diniego ma, nel caso in cui ciò non avvenga, è comunque ammesso a contestare la pretesa dell'amministrazione, conseguenza del rigetto dell'istanza, in sede di ricorso avverso l'atto di accertamento¹⁴¹.

¹⁴⁰ In tal senso, circ. dell'Agenzia delle Entrate 3 marzo 2009, n. 7/E; circ. dell'Agenzia delle Entrate 14 giugno 2010, n. 32/E. In dottrina, F. PISTOLESI, *Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sulla impugnabilità delle risposte agli interpelli*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2009, pag. 845 ss.; ID. *Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti*, cit., pag. 365.

¹⁴¹ Sul punto, Cass. n. 17010 del 5 ottobre 2012; Cass. n. 11929 del 28 maggio 2014 per cui: «*in materia, questa Corte (Cass. n. 17010 del 05/10/2012), - discostandosi da un precedente contrario (Cass. n.8663/2011) secondo cui: "le determinazioni in senso negativo del direttore regionale delle entrate sulla istanza del contribuente volta ad ottenere il potere di disapplicazione di una norma antielusiva ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 -bis, comma 8, costituiscono atto di diniego di agevolazione fiscale e sono soggette ad autonoma impugnazione ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. h) e, pertanto, la mancanza di impugnazione nei termini di legge decorrenti dalla comunicazione delle determinazioni al contribuente ai sensi del D.M. 19 giugno 1998, n. 259, art. 1, comma 4, rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all'istante" - ha, al contrario, affermato che "il contribuente ha la facoltà, non l'onere di impugnare il diniego del Direttore Regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive, atteso che lo stesso non è atto rientrante nelle tipologie elencate dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, ma provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario"*».

1.8. Resoluciones anticipadas y consultas tributarias en Suecia. (Francisco José Cañal García)

A. Introducción.

En Suecia la regulación de las consultas tributarias se introdujo en 1951. Precedentes de ellas ya se encuentran en 1911, si bien a partir de 1951 se regularon las consultas tributarias con carácter general, cuya resolución se atribuyó a la junta nacional de impuestos, un comité independiente dentro de la administración tributaria. Una nueva Ley de 1991 modificó su regulación y creó la actual junta de derecho tributario. Las consultas tributarias sirvieron inicialmente para que los contribuyentes obtuviesen información acerca de los criterios de interpretación de la norma tributaria, especialmente en el ámbito de las actividades económicas. En un primer momento las consultas se admitieron solo para los impuestos directos y a partir de 1991 se extendieron también a los impuestos indirectos, especialmente al IVA¹⁴². La normativa vigente se contiene en la Ley 189/1998, de 29 de abril, de resolución anticipada y consultas tributarias¹⁴³.

Ciertamente las administraciones tributarias suecas están obligadas a informar a los contribuyentes sobre cuestiones relativas a la aplicación de los tributos. Pero cuando la cuestión entraña una mayor dificultad el contribuyente puede hacer uso de la institución de las consultas tributarias o resoluciones anticipadas, con la ventaja del carácter vinculante de la respuesta, carácter del que carece la información dada por otros cauces. Se ha de señalar, como nota peculiar del ordenamiento sueco, que no encuentra un equivalente en otros países, que actualmente dentro de esta institución quedan comprendidas tanto las respuestas a las denominadas consultas tributarias, como la emisión de resoluciones tributarias concretas, sobre los casos específicos presentados, con carácter previo a la realización de los hechos. En ambos casos tienen efecto vinculante para la administración.

Otra característica relevante del régimen de las consultas en Suecia es que pueden ser instadas tanto por el contribuyente como por la administración. Las instadas por el contribuyente se referirán tanto a transacciones ya realizadas como a posibles operaciones futuras. En el caso de consultas instadas por la propia administración se han de referir a hechos concretos realizados por un contribuyente.

B. Órgano competente para resolver.

¹⁴² Cfr. SILFVERBERG, C., "Advance rulings. Suecia", en *Cahiers de Droit fiscal International*. Ed. Kluwer, Países Bajos. 1999, p. 565.

¹⁴³ Lag (1998:189) *Om förhandsbesked i skattefrågor*. Puede consultarse en: <https://lagen.nu/1998:189#P5>

El órgano que responde las consultas y emite resoluciones previas es la Junta de Derecho Tributario¹⁴⁴. Se trata de un órgano que no depende de las autoridades tributarias suecas y la propia junta de derecho tributario informa¹⁴⁵ de que, si bien su funcionamiento es autónomo, se encuentra incardinada en el ministerio de hacienda¹⁴⁶. Silfverberg sin embargo afirmaba que la Junta de Derecho Tributario debería considerarse parte integrante del sistema judicial sueco¹⁴⁷, añadiendo que también mantenía esta opinión el Abogado General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el caso C-134/97, Victoria Films a/s. La principal consecuencia de considerar a la Junta de Derecho Tributario como integrante del poder judicial sería que tendría legitimación para plantear cuestiones prejudiciales ante el tribunal de justicia de la unión europea. Sin embargo el propio tribunal de justicia, en la sentencia del citado caso C-134/97, Victoria Films a/s, declara que no es competente para responder a las cuestiones planteadas por la Junta de Derecho Tributario por tratarse ésta de un órgano administrativo y no judicial¹⁴⁸.

La razón por la cual la función de respuesta a las consultas se atribuye en Suecia a un órgano específico e independiente, como la Junta de Derecho Tributario, y no a la jefatura de la propia administración tributaria se debe a que, según los términos de la constitución sueca, las resoluciones de un órgano administrativo superior no pueden dar lugar a la creación de un cuerpo de doctrina general que sea vinculante para todas las administraciones inferiores, pues en este caso se entendería que se está invadiendo el ámbito de la respectiva administración competente¹⁴⁹; en consecuencia el órgano superior solo puede realizar al órgano inferior recomendaciones de carácter general, pero no directrices sobre casos concretos. Por otra parte, si la administración elaborase directamente criterios que pudieran ser aplicados a los contribuyentes en

¹⁴⁴ El término original sueco con el que se denomina esta institución es *Skatterättsnämnden*, que se traduciría literalmente como Junta de Derecho de Impuestos o también puede traducirse como Junta de Derecho Tributario. Aunque en versiones en inglés se encuentra traducido por *Council*, la palabra castellana <Consejo> corresponde más bien a la sueca *Råd*, mientras el término sueco *Nämnden* coincide con el término castellano <Junta>.

¹⁴⁵ Cfr. <http://skatterattsnamnden.se>

¹⁴⁶ *Finansdepartement*.

¹⁴⁷ "The Council is independent from the Swedish tax authorities and constitutes a part of the Swedish court system". Cfr. SILFVERBERG, C., "Advance rulings. Suecia", cit., p. 565. "The opinion of the Advocate General is that the Council has the status of a court or tribunal in this respect". Cfr. ob. cit. p. 568.

¹⁴⁸ "La Skatterättsnämnden actúa como administración al emitir una resolución preliminar vinculante que interesa al sujeto pasivo en la medida en que le permite planificar mejor sus actividades, pero no le incumbe dirimir un litigio. Solamente en el caso en que el sujeto pasivo, o el Riksskatteverket, interpusieran un recurso contra una resolución preliminar, podría considerarse que el órgano jurisdiccional al que se le haya sometido ejerce, en el sentido del artículo 177 del Tratado, una función de índole jurisdiccional que tiene por objeto el control de la legalidad de un acto que determina el gravamen devengado por el sujeto pasivo". Cfr. Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de noviembre de 1998, Victoria Films C-134/97, apartado 18. El propio trabajo de Silfverberg recoge este criterio en *Addendum* (ob. cit. p. 576).

¹⁴⁹ Cfr. SILFVERBERG, C., "Advance rulings. Suecia", cit., p. 566 y 568.

general, se estaría violando la separación de poderes, por asumir un órgano ejecutivo una función que le corresponde al legislador¹⁵⁰.

En otro orden de cosas, la labor de la Junta de Derecho Tributario es la de colaboración en la aplicación de los tributos; pero en ningún caso puede entenderse que realiza una función de conciliación tributaria, pues sus resoluciones no plasman un acuerdo entre partes.

En cuanto a su composición, se ha de señalar que la Junta de Derecho Tributario tiene actualmente un total de catorce miembros permanentes y un máximo de diez miembros con dedicación parcial, elegidos de entre jueces, profesores universitarios, empleados públicos y profesionales independientes. La junta se divide en dos secciones, una para los impuestos directos y otra para los impuestos indirectos. Todos sus miembros son designados por el Gobierno por un periodo de cuatro años, quien determina también la distribución de los miembros entre ambas secciones y nombra a un presidente y un vicepresidente de cada sección.

La Junta de Derecho Tributario logra el *quórum* cuando están presentes el presidente de la sección y, al menos, otros cinco miembros. La junta, sin embargo, se entiende válidamente constituida con un número menor de asistentes si tres miembros permanentes, incluido el presidente, están de acuerdo sobre el resultado del caso. El presidente o los vicepresidentes individualmente solo pueden decidir sobre la admisión o el rechazo de una solicitud de resolución. Si hubiere desacuerdo en la deliberación de la Junta de Derecho Tributario se aplican las disposiciones sobre votación del código de procedimiento de casos civiles.

C. Ámbito de aplicación de las resoluciones anticipadas y las consultas.

Cualquier interesado puede solicitar una resolución anticipada sobre un asunto relacionado con su responsabilidad fiscal o una interpretación uniforme de una Ley que le afecte. En concreto, pueden solicitar la información sobre la resolución previa tanto los contribuyentes como los funcionarios que han de aplicar los impuestos. La legitimación para solicitar una resolución anticipada por parte de la administración fue asumida por el representante público¹⁵¹ de la Agencia Tributaria en el año 2004, cuando las autoridades fiscales se fusionaron en un solo organismo, la Agencia Tributaria¹⁵².

Se prevé la posibilidad de emitir una resolución previa sobre los actos administrativos tributarios derivados de la aplicación de las siguientes materias:

¹⁵⁰ Cfr. SILFVERBERG, C., "Advance rulings. Suecia", cit., p. 576.

¹⁵¹ *Allmänna ombudet*.

¹⁵² *Skatteverket*.

- i. Impuesto sobre la renta.
- i. Impuesto estatal sobre la propiedad.
- ii. Impuestos municipales a la propiedad.
- iii. Valoración de inmuebles en aplicación de la Ley del catastro.
- iv. IVA.
- v. Impuestos especiales, entre los que se encuentran:
 - Impuesto sobre la publicidad.
 - Fiscalidad de los juegos de azar.
 - Impuesto sobre los plaguicidas.
 - Impuesto sobre rendimientos de los activos de pensiones.
 - Impuesto especial sobre las primas del seguro de vida colectivo.
 - Impuesto sobre la lotería.
 - Fiscalidad del ahorro.
 - Fiscalidad sobre el tabaco.
 - Fiscalidad de la energía.
 - Impuesto sobre la grava natural.
 - Impuesto sobre los residuos.
 - Impuesto a la energía térmica en los reactores nucleares.
 - Impuesto sobre el seguro de coche.

D. Requisitos de la solicitud de resolución anticipada.

La solicitud presentada por el contribuyente debe versar sobre hechos no realizados todavía o sobre hechos ya realizados pero en lo que se refieren a obligaciones tributarias futuras. En caso de que sea la administración quien presente la solicitud, han de cumplirse más condiciones. La consulta debe referirse a un contribuyente concreto y en relación a un procedimiento de aplicación de tributos efectivamente iniciado. En el caso presentado ha de existir un conflicto entre la posición de la administración y el contribuyente y la cuestión planteada ha de ser relevante para la interpretación uniforme de la norma.

En cuanto a sus requisitos formales, la solicitud de resolución anticipada debe presentarse por escrito. Además, junto con ella, el solicitante deberá presentar la información de que disponga y que sea necesaria para emitir la resolución. En su caso la Junta de Derecho Tributario podrá dar un plazo al solicitante para que presente

información adicional o elementos de prueba que la junta considere necesarios para resolver el caso.

E. Plazos para la presentación de la solicitud de resolución anticipada.

La Ley especifica distintos plazos para la presentación de solicitudes de consultas o resoluciones anticipadas, según las haga el contribuyente o la administración.

Si es el contribuyente quien insta la consulta, en el caso de impuestos directos, la solicitud debe ser presentada a la Junta de Derecho Tributario antes de la finalización del periodo voluntario para la presentación de la declaración del impuesto. Las solicitudes de consultas referidas a IVA e impuestos especiales deben ser presentadas ante la Junta de Derecho Tributario antes del comienzo del período impositivo a que se refiera la consulta; pero, si la consulta no está relacionada con un periodo específico, la solicitud debe ser entregada antes del último día para la presentación de la primera declaración afectada por el hecho consultado.

Si es la administración tributaria quien realiza la consulta, en caso de impuestos directos, la solicitud debe ser presentada ante la Junta de Derecho Tributario dentro de los dos años siguientes al vencimiento del periodo impositivo o dentro del plazo de un año desde la presentación de la declaración tributaria. En el caso de consultas referidas a IVA e Impuestos Especiales, la administración tributaria ha de presentar la solicitud dentro de los dos años siguientes a la finalización del período contable y, si no está relacionada con un periodo contable, dentro de los dos años siguientes a la realización del hecho.

F. Admisión de la solicitud de resolución anticipada.

La Junta de Derecho Tributario desestimará la solicitud si considera inadecuado su contenido. Ha de recordarse que la finalidad de la consulta es la interpretación de la norma, por tanto se rechaza la solicitud si la interpretación de la norma ya es clara o si la consulta ha sido ya respondida en otra resolución anticipada sobre una cuestión similar. Igualmente se rechaza si la disputa versa sobre cuestiones de hecho, como su prueba o valoración. Por esta razón cabe entender excluidas de los pronunciamientos de la Junta de Derecho Tributario las cuestiones sobre operaciones vinculadas, pues generalmente el problema que plantean es el de valoración de los bienes o las operaciones.

También se rechaza la solicitud si se presenta fuera de plazo. La solicitud podrá ser rechazada sin necesidad de que la parte demanda haya de presentar alegaciones.

Tampoco se admitirá la solicitud del representante de la Agencia Tributaria si sobre esa cuestión existe, pendiente de resolución, un recurso planteado ante los tribunales administrativos.

La solicitud también se desestimará si el impuesto ha prescrito o la administración tributaria revoca su aplicación.

G. Carácter contradictorio del procedimiento.

El procedimiento seguido ante la Junta de Derecho Tributario es contradictorio. Esto significa que si un contribuyente solicita una resolución anticipada se considera a la administración tributaria parte demandada en el caso. A la inversa, el contribuyente es parte demandada cuando es la administración quien solicita la resolución anticipada.

Si la aplicación no es desestimada inicialmente, la Junta de Derecho Tributario da a la otra parte la posibilidad de presentar alegaciones por escrito. También puede requerir a las partes que den verbalmente más información.

H. Fallo.

La Junta de Derecho Tributario emitirá la contestación apropiada a la solicitud que se le haya sometido. El fallo será notificado a las partes. La página web del *skatterättsnämnden* informa de que el tiempo medio actualmente estimado para la emisión del fallo es de tres meses, contados a partir de la presentación de toda la documentación requerida.

Cuando el contribuyente así lo solicite la resolución definitiva será vinculante para la administración tributaria y para los tribunales administrativos, en relación con el sujeto y la cuestión planteada. Dado que el fallo vincula a los tribunales, puede decirse que la resolución anticipada tiene propiamente el efecto de cosa juzgada. El fallo dejará de ser vinculante si se produce posteriormente una modificación de la norma aplicable al caso.

Para valorar el trabajo desarrollado por la Junta de Derecho Tributario se puede señalar que en 2013 emitió 54 resoluciones anticipadas y entre enero y septiembre de 2014 ha emitido 50.

I. Tasas, costas e indemnizaciones.

En las consultas sobre impuestos directos la Junta de Derecho Tributario cobrará una tasa al solicitante, calculada y aplicada según las normas específicas emitidas por el Gobierno. Si el Tribunal Administrativo Supremo anula la contestación a una consulta, la tasa pagada debe ser devuelta. No se cobra tasa respecto de las consultas sobre impuestos indirectos, por entender que el empresario en última instancia no es

beneficiario de la resolución, porque no soporta el impuesto sino que lo repercute a sus clientes.

Si la Junta de Derecho Tributario o el Tribunal Administrativo Supremo piden un informe pericial sobre un bien, el contribuyente deberá pagar los honorarios, sin que el contribuyente pueda pedir compensación por estos gastos, salvo que la junta o el tribunal apliquen una excepción al caso. Si es la administración tributaria quien ha instado la consulta, la Junta de Derecho Tributario puede acordar que indemnice al contribuyente, en virtud de lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Tributario, por razón de los costes en que haya incurrido durante el procedimiento por la actuación de sus representantes.

Si las tasas y las costas no se pagasen dentro del plazo prescrito, la Junta de Derecho Tributario puede cobrarlas forzosamente aplicando la Ley de Cobro de las Deudas Públicas y puede recurrir a las normas del código de ejecución para proceder al cobro forzoso.

J. Suspensión y apelaciones.

La Junta de Derecho Tributario o el Tribunal Administrativo Supremo podrán ordenar que se suspendan los actos administrativos relacionados con una solicitud de consulta o resolución anticipada hasta que ésta se convierte en definitiva.

La resolución preliminar y la decisión de la Junta de Derecho Tributario sobre las costas pueden ser recurridas ante el Tribunal Administrativo Supremo. Puede ser recurrida por la administración tributaria la resolución anticipada solicitada por un contribuyente, cualquiera que haya sido la resolución de la Junta de Derecho Tributario. Igualmente puede ser recurrida por el contribuyente la resolución anticipada solicitada por la administración. Sin embargo no pueden recurrirse el acuerdo de inadmisión de la solicitud, el pago de los honorarios de los peritos o la decisión de suspensión del procedimiento.

La apelación debe interponerse, por escrito, ante la Junta de Derecho Tributario en el plazo de tres semanas a partir de la fecha de la notificación al interesado de la resolución recurrida. La junta examinará si el recurso se ha presentado en plazo y en este caso lo envía al Tribunal Administrativo Supremo.

El Tribunal Administrativo Supremo resuelve el recurso sobre la resolución anticipada. Este tribunal puede introducir cualquier modificación en la resolución anticipada. Contra la resolución del Tribunal Administrativo supremo no cabe apelación. Evidentemente, si una resolución anticipada es modificada o anulada por el Tribunal Administrativo Supremo, la resolución original pierde su carácter vinculante.

Bibliografía

Silfverberg, C., “*Advance Rulings*”. Ponencia nacional de Suecia en el congreso de la IFA, en *Cahiers de Droit Fiscal International*. Ed. Kluwer, Países Bajos. 1999. Pp. 565 a 580.

Base de datos de legislación de Suecia

<https://lagen.nu>

Páginas web

Administración tributaria de Suecia:

<http://www.skatteverket.se/privat.4.76a43be412206334b89800052864.html#>

Junta de derecho tributario:

<http://skatterattsnamnden.se/4.383cc9f31134f01c98a800010842.html>

Tribunal Administrativo Supremo:

<http://www.hogstaforvaltningsdomstolen.se/>

Tribunales administrativos generales:

<http://www.domstol.se/myndighetsbeslut/mal-i-forvaltningsdomstol/>

1.9. El régimen jurídico de las consultas en el Reino Unido. (José A. Rozas)

En el Reino Unido todas las funciones de aplicación de los tributos estatales están encomendadas a una entidad independiente denominada *Her Majesty's Revenue and Customs* (en adelante, HMRC), que es el resultado de la fusión, en 2005, de otras dos, el *inland revenue* y el *her majesty's customs and excise* que hasta su integración en una única entidad gestionaban, respectiva y desagregadamente, los impuestos directos e indirectos.

El ordenamiento tributario británico no contiene un régimen jurídico uniforme, sistemático e integrado, con rango de Ley, de las consultas tributarias, habida cuenta de que tampoco existe un código general tributario equivalente a nuestra Ley General Tributaria. No obstante lo cual, la administración tributaria británica provee servicios de información y asistencia al contribuyente sobre la interpretación de la normativa tributaria en muy variadas condiciones y efectos, en función del objeto de la consulta, la materia y el modo de plantearla¹⁵³, considerándose por la jurisprudencia que tales competencias constituyen un margen legítimo de discrecionalidad compatible con el principio de legalidad¹⁵⁴.

A este respecto se distinguen cinco modalidades de actuaciones encaminadas a ofrecer al contribuyente información y asistencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en sentido parecido a lo que al respecto se prevé en nuestra normativa general tributaria¹⁵⁵:

- i. Servicios de información
- ii. Publicaciones
- iii. Información previa (*advance clearances*)
- iv. Consultas no vinculantes (*non statutory clearances*)

Decisiones a posteriori (*post-transaction rulings*)

Las tres últimas categorías conceptuales enunciadas se aproximarían, de un modo o de otro y con matices, a lo que en derecho español se conoce como consultas escritas. Las dos primeras modalidades, *clearances* o *formal rulings*, se han de evacuar con carácter

¹⁵³ Para una perspectiva general del particular *cfr.* HMRC, "Seeking clearance or approval for a transaction" (<http://www.hmrc.gov.uk/cap/>, última consulta, 13/10/2014) y BINDER, H.: "Information and advice", en AA.VV., *Simon's Taxes*, ep. A3.105, Londres, 2013, *passim*.

¹⁵⁴ *Vid.* FREEDMAN, J. y VELLA, J.: "HMRC's Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion" en Evans, C., Freedman, J. y Krever, R., (eds.), *The Delicate Balance Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 102 y ss. No sería, por contra, admisible, un acuerdo previo suscrito con un contribuyente que fijase los impuestos a satisfacer por el mismo en el futuro inmediato (*Al Fayed v. Advocate General for Scotland* [2004] S.T.C. 1703).

¹⁵⁵ *Cfr.* la secc. 2ª, del cap. I, del Tít. III: "Información y asistencia a los obligados tributarios".

previo a la realización de la operación sobre la que versan, mientras que la tercera, *informal rulings*, se puede plantear con posterioridad a su ejecución. La diferencia fundamental entre las dos categorías de *clearances* enunciadas radica en que el régimen jurídico de las primeras está contenido en disposiciones legales y el de las segundas en normativa reglamentaria.

A. Servicios de información.

A lo largo de todo el Reino Unido el HMRC pone a disposición de los contribuyentes toda una red de centros de consulta, *enquiry centers*¹⁵⁶ para resolver cuantas dudas les pueda plantear el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Más allá de que puedan evacuarlas de forma ordinaria, también, ante las propias dependencias con quienes se relacionen o recurriendo al número de información tributaria disponible a tal efecto: 0300200 3310. Evidentemente, estos servicios no producen efectos directos y vinculantes en cuanto a las autoliquidaciones presentadas a tenor de la información procurada por los mismos, y se aconseja, pues, a los contribuyentes que registren la información que se les hubiera facilitado.

B. Publicaciones.

La administración tributaria británica edita, en buena medida en formato electrónico¹⁵⁷, todo un variopinto elenco de documentación con carácter informativo con el objetivo de orientar al contribuyente sobre el modo de cumplimentar sus obligaciones tributarias. En el marco de los procesos de relación cooperativa en los que viene trabajando desde principios de siglo una de las modalidades de cooperación que está desarrollando está dirigida, justamente, a implicar a los grandes contribuyentes, y a las asociaciones de sus asesores y consultores, en la elaboración y redacción de estas publicaciones, con el objetivo de mejorar su contenido, hacer de ellas un mejor instrumento de consulta, más inteligibles y completas. Entre estas publicaciones cabe distinguir las siguientes modalidades y formatos:

- i. Declaraciones sobre protocolos de actuación (*statements of practice*);
- ii. Beneficios no reglados, discrecionales (*extra-statutory concessions*);
- iii. Interpretación formal de cuestiones complejas;

¹⁵⁶ Cfr. <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/eng/index.htm>, última consulta, 13/10/2014.

¹⁵⁷ Cfr. por ejemplo, para todo lo específicamente atinente a la actividad empresarial el apartado correspondiente de la página web del HMRC (<https://www.gov.uk/browse/business/business-tax>, última consulta, 13/10/2014)

- iv. Vademecums de prácticas administrativas (<http://www.hmrc.gov.uk/leaflets/c11.htm>.) Y folletos explicativos;
- v. Resúmenes de prensa;
- vi. Boletines de novedades (conocidos como "*revenue & customs briefs*");
- vii. Guías y manuales.

En la doctrina tributaria británica, al hilo de ciertas decisiones jurisprudenciales sobre la materia, se ha planteado el problema del modo en el que queda vinculado el actuar administrativo por los criterios, ejemplos y referencias contenidos en sus publicaciones. Aunque, con carácter general se viene considerando que las expectativas legítimas que en el contribuyente producen tales publicaciones merecen una protección efectiva, tal cosa no significa que se haya de considerar su literalidad como lo que se conoce como un *safe harbor* o *tax shelter*, puertos seguros o refugios fiscales en los que el contribuyente recale para proteger sus operaciones elusivas del envite de la administración¹⁵⁸.

C. Información previa (*advance clearances*).

En algunas leyes tributarias se prevé el deber de información anticipada de la administración sobre determinadas transacciones y actuaciones llevadas a cabo por el contribuyente, de modo semejante a lo previsto sobre informaciones previas y acuerdos previos de valoración en nuestra Ley General Tributaria (arts. 90 y 91 LGT). En concreto, esta posibilidad se prevé respecto de las siguientes cuestiones:

Planes de adquisición de acciones o participaciones por los empleados:

- i. Pensiones
- ii. Pólizas de seguros de vida
- iii. Transferencias empresariales a largo plazo entre empresas aseguradoras
- iv. Transacciones con acciones, participaciones u obligaciones
- v. Precios de transferencia (*advance prices agreements*)

¹⁵⁸ Esta doctrina está desarrollada en *Gaines-Cooper case* [2010] E.W.C.A. Civ. 83; [2010] S.T.C. 860, citada y comentada en FREEDMAN, J. y VELLA, J.: "HMRC's Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion" en Evans, C., Freedman, J. y Krever, R., (eds.), *The Delicate Balance Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 112-114.

En algunos de estos casos la aprobación previa es preceptiva, o preventiva, y en otros incluso era un requisito de aprobación de la operación propuesta. A diferencia de lo que ocurre con la normativa de las *non-statutory clearances* y de los *informal rulings* a los que se hará referencia en los epígrafes inmediatos, estos supuestos son objeto de regulación legal en normativa de tal rango dispersa y dispar, tanto en su ubicación sistemática como en su promulgación cronológica.

No tendría sentido dar razón pormenorizada de toda esta normativa especial, y de los requisitos de documentación o efectos que en cada caso se establecen, pero sí de sus aspectos comunes, y de algunos ejemplos ilustrativos al respecto. En todos los casos guardan vinculación con cláusulas específicas anti-elusión de muy diverso género cuya interpretación no era sencilla. Precisamente para facilitarla, las disposiciones legales que las establecían previeron la articulación de procedimientos formales de solicitud de información administrativa que procurasen al contribuyente una mayor seguridad jurídica y certeza en cuanto al modo de aplicarlas a sus circunstancias concretas. En lo atinente a las transacciones sobre acciones, obligaciones y otros títulos mobiliarios, por ejemplo, hasta 1962 no estaban sujetas a gravamen en el Reino Unido las ganancias patrimoniales derivadas de su enajenación, pero sí las rentas que generasen. Evidentemente, tal estado de cosas determinó el desarrollo de productos financieros encaminados a convertir rendimientos del capital mobiliario en ganancias patrimoniales no sujetas a gravamen. La aprobación de una cláusula específica anti-elusión destinada a dismantelar los efectos de tales productos previó la posibilidad de preguntar con carácter previo a la administración tributaria sobre la aplicación de la misma, *advance clearance*, para evitar su posterior aplicación.

Se trata de un antecedente interesante de lo que en otros países, como EE.UU. Y Australia, se viene configurando como consultas preceptivas, *advance disclosure*, que obligan –no ya facultan– al contribuyente que planifique una actuación con perfiles de elusión fiscal a informar y preguntar a la administración sobre la opinión de la misma al respecto.

D. Consultas reglamentarias (*non statutory clearances*).

Estas llamadas *non-statutory clearances*, consultas no reguladas por disposiciones legales sino reglamentarias, administrativas, a diferencia de lo que ocurre con las *advance clearances*, serían equivalentes a lo que en nuestro ordenamiento tributario se conoce como consultas escritas (arts. 88 y 89 LGT), a veces denominadas *formal rulings*, aun cuando también presentan un cierto paralelismo con las mismas lo referido en el epígrafe siguiente sobre las decisiones a posteriori, también llamadas *informal rulings*, con la diferencia sustancial de que éstas se pueden presentar una vez se ha ultimado el negocio sobre el que se pregunta, mientras que las consultas, *non-statutory clearances*, se han de presentar con anterioridad a su consecución.

En cuanto al objeto de estas consultas la normativa concreta las materias sobre las que pueden versar, aun cuando la administración tributaria es flexible al respecto. En principio son cinco cuestiones relacionadas con el desarrollo de actividades empresariales en el Reino Unido:

- i. Traslado de empresas
- ii. Transparencia fiscal internacional (*controlled foreign companies*)
- iii. Inversiones en el Reino Unido ("*thinking of investing in the UK*")
- iv. Operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, absorciones)
- v. Innovación y desarrollo
- vi. Estructuras de financiación empresarial, semilleros de empresas y capital riesgo

En lo relativo al traslado de empresas entre 1951 y 1988 era necesario, preceptivo, consultar anticipadamente al tesoro sobre las operaciones que comportasen la deslocalización de una empresa británica. La práctica administrativa generó unas guías de casos en los que, con carácter general, se podía considerar autorizado el traslado y las exigencias del derecho comunitario en cuanto al respeto de las libertades fundamentales de establecimiento y circulación terminaron de desmontar esta exigencia, transformándola en unos impuestos de salida que, también, la jurisprudencia comunitaria sobre esta materia ha venido limitando. Un nuevo antecedente singular –en este caso regulado mediante normativa reglamentaria- de las obligaciones previas de información, de consulta, a las que se acaba de hacer referencia como *advance disclosure*.

No obstante, hoy por hoy, la administración tributaria británica advierte formalmente de que no facilitará respuesta por escrito de esta naturaleza, *formal rulings*, a aquellas consultas que versen sobre la ejecución de contratos o acuerdos fiduciarios con ánimo de lucro (*non-charitable trust deeds or settlements*) ni sobre la aplicación, o no, de la cláusula general antielusión (*general antiavoidance rule, gaar*) a determinados negocios.

En el marco de las políticas de relación cooperativa con el mundo empresarial al que antes se ha hecho referencia, desde el 2008, la administración tributaria ha asumido el compromiso a contestar a estas consultas, y a los *informal ruling* a que en seguida se

hace referencia, en determinadas circunstancias, en el plazo de 28 días desde su formulación¹⁵⁹.

En la estela de estas mismas políticas la aproximación general de la administración tributaria en materia de información al contribuyente sobre la interpretación de la normativa tributaria está cambiando de orientación. Hasta el presente había venido presidida por una cierta prevención a resultar excesivamente explícita y a condicionar el posterior juicio de la administración sobre las consecuencias fiscales de las actuaciones sobre las que el contribuyente preguntaba. En los últimos tiempos se ha terminado por entender que –en particular por lo que a los grandes inversores se refiere– para conseguir atraer, y retener, el capital empresarial en el Reino Unido la administración tributaria se ha de esforzar en procurar certeza y seguridad sobre las consecuencias tributarias de las operaciones a través de las que se encauzan y financian las actividades empresariales. De ahí el compromiso a responder sobre lo que denominan “*thinking of investing in the UK*”: se trata de centrar la atención de la administración no tanto en evitar comportamientos de elusión fiscal, sino de procurar a los inversores seguridad, *no surprises*, sobre el tratamiento tributario de sus operaciones en gran breaña.

E. Decisiones a posteriori (*post-transaction rulings*).

HMRC facilita información por escrito sobre la interpretación de la normativa tributaria en determinadas materias que, aunque aparentemente resultan tasadas, en la realidad práctica es una enumeración ejemplificativa no siendo rígida la administración tributaria en cuanto a su carácter limitado¹⁶⁰:

- i. Normativa incluida en las últimas cuatro leyes presupuestarias (*Finance Act*)
- ii. Aplicación de tratados de doble imposición

¹⁵⁹ Cfr. HMRC: *Giving certainty to business through clearances and advance agreements*, Consultation document, 2007, p. 1. La Administración tributaria británica abre periódicamente procedimientos de información pública para que los contribuyentes –en particular las empresas y las asociaciones de consultoría o asesoría fiscal y contable– o los profesionales y académicos presenten sus propuestas sobre políticas normativas en las que está trabajando el Tesoro. Este documento es el marco formal de uno de esos procesos relativo, precisamente, a mejorar la práctica administrativa en lo relativo a los servicios de consulta y acuerdos previos para las empresas. En el mismo se expresa con claridad la preocupación de la Administración para dotar de una mayor seguridad en la aplicación de los impuestos a quienes desean invertir en el Reino Unido, al objeto de conseguir que sea atractivo para el capital extranjero hacer negocios en Gran Bretaña.

¹⁶⁰ La normativa de esta materia arranca de unas disposiciones reglamentarias, *Code of practice 10*, hoy derogado, que no de disposiciones legislativas. Inicialmente se distinguía entre el régimen jurídico de las consultas relativas a actividades empresariales y el resto, distinción que hoy en día ha desaparecido como tal. En definitiva, se trata de simples prácticas administrativas.

- iii. Cuando se puede considerar al contribuyente empleado o autónomo
- iv. Declaraciones y protocolos sobre beneficios y exenciones no regladas
- v. Cualquier otra área de interés general para los sectores industrial o financiero

Formalmente se excluye la posibilidad de emitir una decisión específica sobre cuestiones interpretativas relativas a estructuras de planificación fiscal dirigidas expresamente a atenuar la carga tributaria.

La solicitud de información se ha de presentar ante la dependencia administrativa con la que se esté tramitando la actuación sobre la que se pregunta, antes o después de su ejecución, y con la misma se viene exigiendo presentar:

- i. La identificación fiscal del contribuyente que la realiza;
- ii. Todos los detalles de la transacción y la documentación de la misma, identificando lo que sea más relevante al respecto;
- iii. La opinión motivada del contribuyente sobre las consecuencias fiscales del particular;
- iv. Una explicación de los aspectos más controvertidos del problema;
- v. La normativa y antecedentes judiciales o administrativos que se consideren relevantes al respecto.

La opinión de la administración se dará de conformidad con los estándares interpretativos aplicados a la fecha de su evacuación y el contribuyente puede confiar en la misma en tanto en cuanto se hayan facilitado el detalle de todos los extremos relevantes, no se modifique la normativa o la jurisprudencia y la administración no haya modificado su parecer, dando la publicidad oportuna, en este último caso, al cambio de criterio.

Hay ciertas materias que se excluyen expresamente de la posibilidad de ser objeto de una decisión interpretativa, *informal ruling*, de estas características:

- i. Valoración de bienes y derechos (más allá de los *apa's* y otros procedimientos de información previa a la operación);
- ii. Cuando no es posible identificar una cuestión verdaderamente dudosa

- iii. Transacciones cuya única finalidad, al parecer de la administración, es de carácter elusivo
- iv. Cuando se haya sustanciado un procedimiento formal de interpretación auténtica
- v. En lo relativo a la ejecución de contratos fiduciarios con ánimo de lucro
- vi. Cuando se ha instruido una consulta formal sobre una autoliquidación o el plazo para realizarla ha transcurrido sin haberla presentado

A diferencia de lo que sucede en España, en el Reino Unido la competencia para resolver las consultas presentadas por los contribuyentes, en sus dos variantes de *clearances* y *rulings*, no está encomendada a un órgano administrativo en particular. Con carácter general, el contribuyente la tramita a través de la dependencia administrativa a la que resulte adscrita o de la dirección del departamento a la que se refiera. Dentro de la administración se reconduce su contestación a quien se considere más adecuado, en función de la materia, para su resolución. En este sentido, una figura de reciente y considerable desarrollo en la práctica administrativa británica, por cuanto a las grandes empresas se refiere, es el llamado *customer relationship manager* (crm), que es el responsable formal de toda la política de comunicación de la empresa con la administración tributaria. A él corresponde, en particular, encauzar –derivando su resolución o asumiendo directamente la misma– todas las solicitudes que sobre interpretación normativa presente el contribuyente cuyo “tutelaje” le ha sido encomendado.

Las contestaciones se consideran privadas y no se les da publicidad, más allá de que, de considerar que tiene interés un determinado criterio para diversos contribuyentes, la administración lo traslade a un folleto, un manual u otro tipo de documento público con finalidad informativa. Atendido lo cual, la contestación de la administración tan solo concierne a sus destinatarios, en cuanto a sus efectos, que, por otra parte, no está vinculado en su proceder posterior por su contenido. No obstante lo cual la jurisprudencia ha construido un principio general *legitimate expectations*, confianza legítima, en virtud del cual la administración no se puede separar arbitrariamente de los criterios que haya venido manteniendo sobre un determinado proceder o incorporado a alguna de sus publicaciones interpretativas, salvo que –con carácter prospectivo– lo manifieste formal y motivadamente¹⁶¹. El equilibrio entre la confianza

¹⁶¹ Cfr. *Gaines-Cooper case* [2010] E.W.C.A. Civ. 83; [2010] S.T.C. 860, para. 19; y *R. v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Wilkinson* [2005] U.K.H.L. 30. Vid. Sobre el particular, FREEDMAN, J. y VELLA, J.: “HMRC’s Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion” en Evans, C.,

legítima y la discrecionalidad administrativa está, con todo, lejos de constituir una cuestión nítida e incontrovertible¹⁶². Lo que, en todo caso, debiera de estar claro –y está muy lejos de estarlo en derecho tributario español¹⁶³- es que la confianza legítima del contribuyente en el estado exige que cuando la administración tributaria cambie de criterio lo motive, lo explicite y aplique su nuevo parecer a los hechos futuros.

Tampoco, salvo casos contados para supuestos muy particulares en los que la contestación lleva implícita una aprobación –como en la normativa precedente sobre autorizaciones para deslocalización de empresas- las decisiones sobre las consultas resultan impugnables, separadamente de los actos tributarios en los que se traduce la aplicación del criterio contenido en las mismas.

Freedman, J. y Kever, R.,(eds.), *The Delicate Balance Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 103 y ss.

¹⁶² En *R. v. Inland Revenue Commissioners, ex parte M.F.K. Underwriting Agents Ltd.* [1990] 1 W.L.R. 545 at 1569 (cit. en *Ibidem*, p. 105), se afirma al respecto, por ejemplo, que el contribuyente no podría invocar la protección de la confianza legítima si él mismo la hubiera vulnerado al no poner todas sus cartas boca arriba al efectuar la consulta o si la respuesta a la misma no resultase clara, inequívoca y sin reservas.

¹⁶³ Para muestra un botón. En lo relativo a qué se ha de considerar como rama de actividad a los efectos de aplicar el régimen especial de diferimiento de impuestos en la aportación de inmuebles la Administración tributaria española venía manteniendo que se aplicaba, por analogía, el concepto de actividad económica (local y empleado) (CV0541/06). De pronto vino a hacer notar que no necesariamente se había de atender al mismo (CV3078/13), para, más tarde (CV 1269/14) retomar el criterio original. Todo ello sin motivación específica ni advertencia particular (*vid.* ALARCÓN, E.: “Aportaciones de rama de actividad inseguras”, en *El Economista*, 10/10/2014, p. 21).

2. LA LEY SOBRE NEGOCIACIÓN DE REGLAMENTOS DE EEUU DE 1990 CON ACUERDO ENTRE ADMINISTRACIÓN ADMINISTRADOS.

2.1. La negociación de reglamentos tributarios. (Julio Ponce Solé)

Resumen: los profundos cambios en marcha en el derecho público y la gestión pública suponen la gran relevancia actual del buen ejercicio de la discrecionalidad reglamentaria, en el marco del principio de legalidad, también tributaria. Diversas corrientes y experiencias internacionales insisten en la importancia de la participación ciudadana como elemento de buen gobierno y buena administración y factor de reducción de la litigiosidad. En el caso de los reglamentos, la experiencia norteamericana relativa a la negociación reglamentaria, en marcha desde hace décadas, aparece especialmente interesante. A partir de estos datos, el trabajo ensaya una serie de recomendaciones y propuestas para una futura regulación de la negociación de reglamentos en España.

Palabras clave: reglamento, discrecionalidad, negociación, litigiosidad, eficacia, convenio

Abstract: the ongoing deep changes in relation to public law and public management lead to the relevance of rule-making nowadays. Several international movements and practices insist in the public participation as a key element for the good governance and the reduction of litigation. Regarding rulemaking, the long us experience in relation to negotiated rulemaking or reg-neg is very relevant to us. Taking into account all those materials, the study tries to develop a list of proposals and recommendations in order to get a future regulation of reg-neg in Spain.

Key words: rulemaking, discretionary powers, negotiation, litigation, effectiveness, agreement

A. Introducción.

¿Negociar reglamentos? La mera posibilidad de esta actividad puede despertar (pre) juicios negativos en los lectores de estas primera líneas de este trabajo. Suspicias perfectamente comprensibles entre juristas españoles formados, consciente o inconscientemente, en el marco de diversos *paradigmas* propios del derecho público de nuestro país. A estos paradigmas he aludido en otros trabajos míos anteriores¹⁶⁴, de los que éste pretende ser un avance, planteando directamente la cuestión suscitada, para responderla, avanzo ya la conclusión principal, de forma positiva.

¹⁶⁴ Especialmente en PONCE SOLÉ, J., "La calidad en el desarrollo de la discrecionalidad reglamentaria: teorías sobre la regulación y adopción de buenas decisiones normativas por los gobiernos y las administraciones", *Revista de Administración pública*, núm. 162, septiembre-diciembre, 2003, pp. 89 a 144, especialmente, pp. 141 y ss, consultable en: http://83.247.129.61/docs/Departament_de_la_Presidencia/GJ/Document/Arxiu/122-32766.pdf

En materia de negociación de reglamentos, superada la posible sorpresa inicial del lector, cabe sostener que existe, por un lado, una falta de tratamiento doctrinal de la cuestión (la bibliografía especializada sobre este tema es escasísima en España) y a la vez, una cierta *hipocresía*¹⁶⁵, en el sentido de producir un aparente rechazo inicial desde una perspectiva teórica (poco meditado, como veremos) y ser, a la vez, una práctica administrativa corriente, dentro y fuera del ámbito tributario¹⁶⁶. Cualquiera sabe que sí existen contactos informales (el matiz es importante) durante la elaboración de reglamentos (presenciales, telefónicos, por correo electrónico o por otras vías) entre el poder público que elabora el reglamento y algunos (la precisión

¹⁶⁵ Al respecto, véase DE PALMA, A., *Los acuerdos procedimentales en Derecho Administrativo*, Valencia, 2000, especialmente, pp.. 296 y ss.

¹⁶⁶ Para muestra valgan dos botones, notorios, si bien ajenos al ámbito tributario.

El Decreto catalán 237/1998, de 8 de septiembre, sobre medidas de fomento de la oferta cinematográfica doblada y subtitulada en lengua catalana, fue objeto de una fuerte polémica, alimentada por la reticencia de las grandes distribuidoras (las *majors*) a su cumplimiento efectivo. Tras una serie de negociaciones de dominio público, seguidas puntualmente por la prensa que incluso informó de los viajes del *Conseller* competente a los Estados Unidos, el Decreto 172/2000, de 15 de mayo, derogó el anterior reglamento mediante un artículo único. En la exposición de motivos de este Decreto se señala que la promulgación del mismo tiene que ver con que “las compañías distribuidoras multinacionales *han asumido el compromiso público* de iniciar el doblaje de películas al catalán y harán una distribución de las versiones catalanas con un número significativo de copias”, lo que lleva al Gobierno catalán a eliminar las cuotas fijadas por el reglamento de 1998.

Segundo ejemplo. La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 2003 resuelve un recurso de casación presentado por una asociación profesional de empresarios farmacéuticos contra una supuesta vía de hecho en la elaboración de un borrador de proyecto de Decreto de Medicamentos de Uso Animal por parte de la Consejería de Salud de Castilla-La Mancha. Los recurrentes alegaban que les correspondía una cuota de participación (que cifraban en dos puestos o el 25% de la total) en relación a distintos borradores de reglamentos y normas, cuota que debiera establecerse por convenio, y subsidiariamente recurrían el borrador en elaboración del Decreto mencionado, por no haber sido convocada a las reuniones que dieron lugar en un 99% al borrador final, concluyendo que “sólo de una forma solidaria y consensuada se podrá o se hubiesen podido realizar las mejores normas en beneficio público”.

Pues bien, el Tribunal Supremo parte de reconocer como hechos probados que, efectivamente, la Administración se reunió con corporaciones y asociaciones. Ahora bien, aceptado esto, no considera que exista nada ilegal en que la Administración se reúna con unos y no con otros. Y ello por tres razones, que se nos antojan bastante débiles: en primer lugar porque la recurrente “no tiene derecho...a ser llamada a los actos preparatorios sobre la elaboración de una disposición general”, importando poco que “en esos actos preparatorios hayan intervenido otras Corporaciones o Asociaciones”, pues “la igualdad es ante la legalidad” (sic); en segundo lugar porque la Administración, de acuerdo con la Ley del Gobierno, art. 24, puede realizar cuantas consultas estima conveniente con quien quiera; y en tercer lugar, porque la Asociación era voluntaria, y la Administración sólo está obligada, de acuerdo con la ley y la jurisprudencia, a llamar a las entidades que por ley ostentan la representación y defensa de intereses de carácter general o corporativo y no a las entidades de carácter voluntario.

Sin embargo, fácil es ver que sí es importante que en los actos preparatorios de una norma intervengan unos intereses u otros, por cuanto ello afecta a la igualdad entre los intereses (art. 9.2 y 14 CE) y a la imparcialidad y objetividad administrativa (103 CE), abriendo la puerta a conflictos de intereses que puedan conducir, incluso, a corrupción; que la Administración puede consultar con quien crea conveniente de acuerdo con la ley del gobierno, sí, pero no puede discriminar, de conformidad con la Constitución y debe respetar la obligación de comportamiento objetivo propio de su deber de buena administración¹⁶⁶; y que no estábamos ante un trámite formal de audiencia (donde se ha desarrollado esa distinción entre asociaciones voluntarias o no) sino en un momento procedimental distinto.

deviene también relevante) representantes de intereses privados y públicos (sean de empresas, consumidores, etc.) potencialmente afectados por la futura regulación.

Esto es así, pero ¿por qué es así? Y ¿es malo o bueno que sea así?. Y esta práctica habitual ¿es legal, ilegal, alegal o *para*legal? A estas tres preguntas intenta responder este estudio. Y el mismo debe partir de los profundos cambios acontecidos en el derecho público y en la gestión pública desde finales de la década de los años 70 del pasado siglo han terminado con la imagen unívoca de unas administraciones públicas burocráticas, actuando como *correa de transmisión* que aplicaría automáticamente las previsiones legales¹⁶⁷.

El principio de legalidad, también en el ámbito tributario, es crecientemente compatible con la apertura de espacios discrecionales a los Gobiernos y Administraciones a fin de que decidan lo conveniente al interés general, aprobando en su caso reglamentos ejecutivos con una mayor o menor textura discrecional¹⁶⁸. Esa textura discrecional de los reglamentos y la preocupación por el incremento de la calidad normativa en conexión con el *derecho a una buena administración* de las personas ha conducido a bien conocidos movimientos internacionales como los de *better* o *smart regulation* o *nudging*¹⁶⁹. Todos ellos suponen el desarrollo de técnicas normativas diversas (evaluaciones de impacto normativo con consulta al público, desarrollo de pruebas experimentales durante la elaboración de las normas) que buscan tanto una mayor eficacia de la regulación *como tener en cuenta con mayor intensidad las necesidades y preferencias de las personas*¹⁷⁰. En concreto, el *nudging* ya ha sido aplicado en el ámbito tributario en el Reino Unido logrando un descenso del retraso en el pago de impuestos¹⁷¹.

¹⁶⁷ Al respecto, véase *in totum* PRATS, J., *De la burocracia al Management, del Management a la gobernaza*, INAP, Madrid, 2005

¹⁶⁸ RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias", en ELORRIAGA, G., (Coord), *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*; IEF-Marcial Pons, 1996, Madrid, pág. 226: "con independencia de cuáles sean los elementos cubiertos por dicha reserva, lo que interesa resaltar en este momento es que, entendida así, implica la necesidad de una fuente secundaria que concrete el marco normativo (principios, criterios, reglas) establecido en la ley".

¹⁶⁹ PONCE SOLÉ, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido*, Lex Nova, Valladolid, 2001

¹⁷⁰ OECD (2005): *Guiding Principles for Regulatory Quality and Performance*; "Better regulation for Growth and Jobs in the European Union" COM(2005)97 of 16 March 2005; Página web de la Unión Europea sobre *better regulation*: http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/index_es.htm ; BALSÀ, Carmen (2006): *La "Better Regulation"*, *Papeles de Evaluación*, número 1, MAP; BALDWIN, Robert (2005): "Is Better Regulation Smarter Regulation", *Public Law*, otoño, pp. 485-51; WEATHERILL, S. (Ed) (2007): *Better Regulation*, Hart Publishing, THALER, R.H. y SUNSTEIN, C.R., *Un pequeño empujón (nudge)*, Taurus, 2009, VAN BABEL, R., HERMANN, B, ESPOSITO, G., PROESTAKIS, A., *Applying Behavioural Sciences to EU Policy-making*, European Commission, JRC Scientific and Policy Reports, 2013, consultable en: <http://ftp.jrc.es/EURdoc/JRC83284.pdf>

¹⁷¹ Más información sobre las cuestiones suscitadas en el texto en: *Applying Behavioural Insights to Reduce Fraud, Error and Debt* (2012) elaborado por el *UK Cabinet Office Behavioural Insights Team* y consultable en:

En ese sentido, la *participación ciudadana* se constituye como un elemento de transparencia y buena administración, potenciando la calidad normativa y la objetividad de los intereses considerados¹⁷², promoviendo una mayor eficacia de la normativa y una menor litigiosidad, que en el ámbito administrativo en general, y tributario en particular, alcanza ya cuotas de recursos y anulaciones de decisiones administrativas muy notables¹⁷³.

Centrándonos ahora en el ámbito fiscal, Rozas Valdés ha puesto de relieve como “una de las circunstancias determinantes de la comentada litigiosidad es, sin duda, la pendencia permanente en que se encuentra la normativa tributaria”, destacando la habitualidad con la que “la publicación de un reglamento (...) termine por ir acompañada de la impugnación de alguno de sus preceptos. (...). Cuando la norma es controvertida, los actos administrativos dictados a su cobijo devienen endeble y vulnerables y por lo tanto de rentable impugnación: más litigio, más coste, menos recaudación”¹⁷⁴.

Por ello, es relevante, pues, por las razones vistas, potenciar la *mediación* a través del procedimiento de elaboración de ciertas decisiones administrativas, entre ellas, y en lo que ahora interesa, los reglamentos y entre éstos, específicamente los tributarios, en la línea de lo que ha sido denominado como relación cooperativa o cumplimiento cooperativo en el ámbito tributario por la OCDE¹⁷⁵. La propia doctrina española, poco a

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/60539/BIT_FraudErrorDebt_accessible.pdf

¹⁷² CASSESE, S., magistrado del Tribunal Constitucional italiano y reconocido publicista a nivel mundial señala en “New Paths for administrative law: A manifesto”, *Int. Journal of Constitutional Law* (2012) 10 (3), a propósito de los cambios señalados destaca como “As a consequence of these developments, an entirely new area of study is opened up to the scrutiny of administrative law scholarship, which, in the past, developed essentially along vertical lines. This requires renewed attention to cooperation, co decision, and reciprocal accountability, as well as to procedures, disclosure, and access to information, notice and comment, hearing, and reasoned decisions. In particular, the proceduralization of administrative law makes a new approach necessary, because administrative decisions no longer take center stage and have been replaced by procedure”. Puede consultarse el texto en:

<http://icon.oxfordjournals.org/content/10/3/603.full>

¹⁷³ Un reciente estudio de ALONSO ha recordado como la litigiosidad en la esfera de los Tribunales Económicos Administrativos ha ido creciendo paulatinamente hasta llegar en 2012 a las 225.000 impugnaciones, mientras que el conjunto de estimaciones, ya sean totales o parciales, de las reclamaciones y recursos presentados ronda la tasa del 40% y la deuda liquidada pero no cobrada crece años tras año situándose en torno a los 25.000 millones de euros. Este mismo informe concluye con una serie de recomendaciones, basadas en encontrar vías alternativas para resolver o evitar conflictos, propugnando una mayor participación ciudadana en el seno de una relación jurídico-administrativa más colaborativa. ALONSO, L., *Informe para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado*, Col.legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, 2014, consultable en:

<http://s01.s3c.es/imag/doc/2014-04-23/06.informe.pdf>

¹⁷⁴ ROZÁS VALDÉS, J.A., “La deficiente eficacia del conflicto”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 84, octubre-diciembre 1994, pág. 839.

¹⁷⁵ OCDE (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>. Al respecto, GARCÍA CAÑAL, J., “Los contribuyentes quieren cumplir mejor y la Administración inspeccionar menos”, *Blog de la Revista Catalana de Derecho Público*, 9 de septiembre de 2014, consultable en:

poco, va interesándose cada vez más por las posibilidades de la negociación en el ámbito tributario¹⁷⁶.

La mediación a que se hace referencia aquí no es la aludida en el art. 107.2 de la Ley 30/1992 (en adelante, LRJPAC). La mediación a que nos referimos en este momento no se aplica cuando ya existe una decisión administrativa contra la que articula una impugnación o reclamación, sino que se desarrolla durante el procedimiento de elaboración de la decisión, antes de que surja el conflicto y, precisamente, para evitarlo.

B. Panorama internacional: el caso de los Estados Unidos de América.

En esta línea, las experiencias comparadas de participación ciudadana y búsqueda de consenso en diversos ámbitos de la actividad administrativa son relevantes para mejorar nuestra democracia y la calidad de nuestra normativa. Mientras estas experiencias de *Alternative Dispute Resolution* (ADR) se han extendido plenamente hasta la elaboración de reglamentos en EE.UU., no ha sucedido lo mismo en el ámbito europeo. Los Estados Unidos facilitan que todos los intereses estén sentados en la misma mesa involucrados en elegir una alternativa y obtener una decisión (aunque ésta deberá ser aprobada por una autoridad administrativa, como veremos), lo que significa un modelo de negociación horizontal, en Europa, salvo algunas excepciones, la negociación es vertical, en el sentido de que el estado negocia informalmente con los intereses privados. Las tradiciones históricas sobre legitimidad democrática y rendición de cuentas son distintas en los EE.UU. y en los países europeos, lo que explica en parte, esas diferencias¹⁷⁷.

El modelo norteamericano, en el que la regulación reglamentaria se encuentra formalizada legalmente desde 1990 y aplicada en la práctica, es de gran interés para entender las posibilidades y límites de la negociación reglamentaria, como método

<http://blocs.gencat.cat/blocs/AppPHP/eapc-rcdp/2014/09/09/los-contribuyentes-quieren-cumplir-mejor-y-la-administracion-inspeccionar-menos-francisco-jose-canal-garcia/#more-1292>

¹⁷⁶ Así, por ejemplo, ténganse en cuenta, entre otros, los siguientes trabajos, ELORRIAGA, G., (Coord), *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*; IEF-Marcial Pons, 1996, Madrid, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, 1998, Madrid, AA.VV., *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de Derecho Interno, comparado y comunitario*, Atelier, Barcelona, 2007 o PATÓN, G., “ La articulación de técnicas convencionales en los modelos de control tributario y su adecuación a los principios constitucionales: (una perspectiva desde el ordenamiento español)”, *Revista Direito e Desenvolvimento, João Pessoa*, v. 4, n. 8, p.115-161, jul./dez. 2013, pp. 115 y ss.

¹⁷⁷ Véase ZIAMOU, T., *Rulemaking, Participation and the Limits of Public Law in the USA and Europe*, Ashgate, 2001. Asimismo, de esta misma autora, téngase en cuenta, “ New Process Rights for Citizens? The American Tradition and the German Legal Perspective in Procedural Review of Rulemaking”, *Public Law*, winter, 1999, pp. 726 y ss. y “Alternative Modes of Administrative Action: Negotiated Rule-making in the United States, Germany and Britain”, *European Public Law*, Volume 6, Issue 1, 2000, pp. 45 y ss.

alternativo de resolución de conflictos, que conduzca a mejores normas, más eficaces y que provoquen menos litigiosidad¹⁷⁸.

a. *Negotiated rulemaking, regulatory negotiation o reg-neg.*

i. Los antecedentes.

A fin de mejorar el procedimiento de elaboración de reglamentos, en el marco del movimiento ADR (*Alternative Dispute Resolution*)¹⁷⁹, Harter, recomendó propuestas negociadas de reglamentos de agencias mediante un comité representante de los intereses de los varios grupos que serían afectados¹⁸⁰. Con base en gran parte en el trabajo de Harter, la conferencia administrativa de los Estados Unidos (*Administrative Conference of the United States*) (ACUS) recomendó en 1982 que el congreso promulgara legislación promoviendo el procedimiento negociado de elaboración de reglamentos cuando las circunstancias fueran apropiadas¹⁸¹. En 1985 la ACUS concluyó que la experiencia desarrollada hasta el momento había mostrado que el procedimiento negociado reglamentario era una técnica práctica para desarrollar propuestas de reglamentos¹⁸². Los procedimientos recomendados por la acus habían sido seguidos cuatro veces por agencias federales: la *Federal Aviation Administration*, la *Environmental Protection Agency* y la *Occupational Safety and Health*

¹⁷⁸ Los estudios norteamericanos sobre la negociación reglamentaria son abundantísimos y a lo largo de las siguientes páginas aludiremos a los que consideramos más relevantes. Con carácter general, puede consultarse de forma breve y concisa GELLHORN, E. y LEVIN, R.M., *Administrative Law and Process. In a Nutshell*, Thomson West, 5ª edición, 2006, pp. 342 y ss.

En español, existen algunos estudios sobre el sistema norteamericano de negociación reglamentaria. Pueden consultarse: COMELLA DORDA, R., *Límites del poder reglamentario en el derecho administrativo de los Estados Unidos*, CEDECS, Barcelona, 1997, pp. 75 y ss., y DEL OLMO ALONSO, J., "El procedimiento de elaboración negociada de reglamentos en la legislación de los Estados Unidos", *RVAP*, núm. 52, 1998. El breve análisis de la regulación y práctica de la negociación reglamentaria en los EEUU se basa en diversos estudios norteamericanos, que se irán aludiendo, en los estudios españoles disponibles y en la conferencia pronunciada por el profesor John H. RESSE, de la Universidad de Denver, en la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona en septiembre de 1999, donde expuso y se discutieron los principales aspectos de la ley de 1990 que introdujo en EEUU la negociación reglamentaria.

¹⁷⁹ Si bien no podemos extendernos ahora en la cuestión, la necesidad de mejora provenía de diversas disfunciones detectadas en la elaboración de reglamentos que retrasaban su aprobación, la hacían costosa y paralizaban políticas públicas (lo que se conoce como *ossification*), debido a una creciente formalización normativa del procedimiento informal reglamentario, el más utilizado y una alta tasa de anulaciones judiciales de reglamentos mediante el control de su fundamentación (expediente) y motivación (la técnica judicial llamada *hard look*). Nos remitimos a la literatura citada en las notas precedentes.

¹⁸⁰ HARTER, "Negotiating Regulations: A Cure for Malaise", 71 *Geo. L.J.* 1 (1982).

¹⁸¹ Recomendación 82-4 de la ACUS. La ACUS fue establecida por ley en 1964 como agencia independiente federal, siendo sus funciones las de promover mejoras en los procedimientos de toma de decisiones administrativas. Para ello, realizó investigaciones, preparó informes y efectuó recomendaciones sobre posibles reformas procedimentales.

¹⁸² Recomendación 85-5 de la ACUS. Ésta editó en 1992 y actualizó en 1995 un libro en el que recopiló todos los artículos doctrinales, conferencias llevadas a cabo y documentos relacionados con la negociación reglamentaria. PRITZKER, D. M., y DALTON, D.D. *Negotiated rulemaking sourcebook*, Office of the Chairman. Administrative, Conference of the United States. United States Government Printing Office, Washintong D.C., 1995.

Administration. Los tres primeros esfuerzos condujeron a acuerdos substanciales que resultaron en dos reglamentos y en un borrador, pendiente ante la agencia¹⁸³.

ii. La Ley de 1990.

En 1990 el congreso promulgó la Ley del procedimiento reglamentario negociado (*Negotiated Rulemaking Act*¹⁸⁴). La *Negotiated Rulemaking Act* está basada en gran parte en las recomendaciones de la ACUS (*Administrative Conference of The United States*). Modifica la APA (*Administrative Procedure Act*) y está codificada en la 5 U.S.C SS 561-570. Los motivos que expone la Ley para introducir la negociación reglamentaria conectan con las preocupaciones recurrentemente expuestas en este estudio entre ellas destacadamente: un aumento de la participación ciudadana, con el correlativo incremento de la cooperación público-privada que permite disfrutar de los beneficios de compartir información, conocimientos, experiencia y aptitudes técnicas; y un aumento de la aceptación de las normas y la mejora de su contenido, con descenso del tiempo para aprobar el reglamento y de la litigiosidad.

Las negociaciones, que se aplica a la fase de redacción del borrador del reglamento con anterioridad a su publicación como propuesta para la información pública en el *Federal Register*, se realizan entre los miembros de un "comité reglamentario negociador" ("*Negotiated Rulemaking Committee*") (NRC). Es un comité consultivo establecido por una Agencia para considerar y debatir asuntos a fin de alcanzar un consenso en un proyecto reglamentario. "consenso" significa acuerdo unánime entre los miembros del NRC, salvo que el NRC lo defina de forma diferente.

iii. La voluntad de la Agencia de usar el procedimiento reglamentario negociado.

Una Agencia deberá establecer un NRC si le viene impuesto por una Ley para su desarrollo reglamentario o, ausente mandato legal, puede establecer un NRC para negociar y desarrollar una propuesta de reglamento si el directivo de la Agencia determina que su uso sirve al interés público. Esta determinación se basará en sí: (1) el reglamento es necesario, (2) hay un limitado número de intereses que serán "significativamente afectados" por el reglamento, (3) es probable que un comité de personas representando estos intereses, y que están dispuestas a negociar con buena fe, puede ser reunido, (4) es probable que el comité alcance un consenso dentro de un período de tiempo predeterminado, (5) que el procedimiento no retrasará excesivamente el procedimiento reglamentario, (6) la Agencia tiene recursos

¹⁸³ Para un examen de estas negociaciones, véase PERRITT, "Negotiated Rulemaking Before Federal Agencies: Evaluation of Recommendations by the Administrative Conference of the United States", 74 *Geo. L.J.* 1625 (1986).

¹⁸⁴ La misma tenía una *sunset clause*, esto es una cláusula de vigencia temporal por 6 años, que una vez transcurridos, llevó a su consolidación en 1996. La ley sufrió modificaciones en 1992 y 1996.

adecuados para apoyar el esfuerzo y los transferirá al NRC, (7) que hasta el "límite posible compatible con sus obligaciones legales" la Agencia usará el "consenso" del comité como base para el reglamento finalmente propuesto para información pública (*notice and comment*).

La Agencia puede usar los servicios de un organizador o convocante (*convener*) para que le ayude a identificar a las personas que serán "significativamente afectadas" y que identificarán los asuntos de su interés. El organizador o convocante también ayuda a la Agencia a determinar si un NRC es viable y apropiado. Su labor debe estar guiada por la más alta imparcialidad, basada en una alta cualificación técnica (tanto en los aspectos que el reglamento deberá regular como en referencia a técnicas de negociación).

iv. Aviso público de procedimiento reglamentario negociado.

Si la agencia decide establecer un NRC, publicará en el registro federal un aviso que incluye: una descripción del objeto y alcance del proyecto reglamentario a ser desarrollado y de los contenidos; una lista de los intereses que probablemente serán afectados; una lista de personas propuestas para representar tales intereses; una propuesta de agenda y calendario para el comité, con una propuesta de un objetivo de calendario de publicación del proyecto de reglamento para comentario público; una descripción del apoyo administrativo que será facilitado al comité; una solicitud de comentarios sobre la propuesta de establecer un NRC y su composición; una explicación de cómo las personas significativamente afectadas pueden solicitar ser miembros del comité o designar a alguien en su lugar: previsión de un período de al menos 30 días para presentar estos comentarios y solicitudes¹⁸⁵.

Tras considerar los comentarios y solicitudes y las cuestiones de la representatividad y viabilidad, la Agencia puede establecer un NRC. Si la Agencia decide no establecer un NRC publicará un aviso a tal efecto en el registro federal. La composición del NRC está limitada ordinariamente a un máximo de 25 personas. Al menos un miembro del NRC representa a la Agencia. Sin embargo, un problema persistente es que un reducido comité no puede dar cuenta de todos los muchos intereses afectados por un reglamento importante. Por lo tanto, en muchas situaciones sólo los intereses más importantes estarán representados directamente en las negociaciones. Así, la negociación puede ser eficaz sólo donde haya un limitado número de intereses identificables que serán significativamente afectados por el reglamento propuesto. Esto significa que el ámbito del procedimiento negociado de elaboración de

¹⁸⁵ Un ejemplo consultable en:

<https://www.federalregister.gov/articles/2013/11/20/2013-27850/negotiated-rulemaking-committee-negotiator-nominations-and-schedule-of-committee-meetings-title-iv>

reglamentos debe ser limitado a los reglamentos menos importantes con un impacto limitado.

v. El comité reglamentario negociador.

Sus sesiones son públicas. Los miembros de la Agencia en el NRC deben ser autorizados a representar plenamente a la Agencia en los debates y negociaciones, si bien no tiene la competencia de comprometer de modo final la voluntad de la Agencia sobre la promulgación o no del proyecto de reglamento.

Un facilitador (*facilitator*) es escogido para presidir las reuniones, controlar el tiempo y las actas y ayudar a los miembros en el desarrollo de los debates y negociaciones, actuando como mediador si las partes lo solicitan, si bien en ningún caso tiene autoridad para tomar decisiones vinculantes. El facilitador realiza sus tareas con imparcialidad y puede ser, o no, una persona miembro del Gobierno Federal, aunque nunca puede ser la persona designada por la administración como representante en la NRC, si bien puede ser la misma persona que el organizador o convocante. Las agencias forman a su propio personal como facilitador o acuden a la contratación de especialistas de instituciones públicas o privadas (como las mantenidas por el servicio federal de mediación y conciliación).

Si el NRC alcanza finalmente un consenso, total o parcial pero que debe ser por unanimidad, salvo que el NRC haya acordado de forma expresa otra solución, transmite a la Agencia un informe conteniendo la propuesta de reglamento. Si no existe consenso, el NRC puede transmitir asimismo un informe a la Agencia, indicando en qué áreas sí ha habido acuerdo, junto con otras informaciones o recomendaciones. Además del informe de consenso, el NRC entrega a la Agencia algunas de sus actas. Ordinariamente el NRC acaba con la promulgación del proyecto de reglamento final.

La Agencia no está vinculada por el informe recibido. Desde luego, si es contrario a la legalidad está obligada a no seguirlo. Pero aun siendo legal, la autoridad administrativa tiene la última palabra para la adopción de una norma final con distinto contenido. Si decide seguirlo, formula un proyecto de reglamento que pasará los trámites habituales, con información pública mediante el *federal register*.

vi. Control judicial.

La actividad de la Agencia de establecimiento, apoyo o disolución de un NRC no está sujeta a control judicial. Sin embargo, un reglamento negociado es revisable judicialmente en las mismas condiciones que un reglamento no negociado, puesto que el consenso entre las partes no puede substituir la necesidad de que el órgano judicial revise los aspectos de legalidad del reglamento. Así se ha hecho en los escasos

supuestos en que un reglamento negociado ha sido impugnado¹⁸⁶. En todo caso, Lubbers destaca que a fecha de su estudio, 2008, ningún reglamento negociado había sido anulado¹⁸⁷.

b. Balance, luces, sombras y expectativas.

La Ley de 1990 sobre regulación reglamentaria ha experimentado un éxito discutido en la práctica, dando lugar a un debate que aún permanece abierto, en espera de mayores estudios empíricos¹⁸⁸.

Los críticos afirman, claro, que esta Ley nunca será efectiva para promulgar los reglamentos más importantes que afecten a numerosos intereses. Sus defensores responden que nunca se pretendió incluir reglamentos que no fueran los referidos a un limitado número de intereses identificables que serían significativamente afectados. Un estudio concluyó que el procedimiento reglamentario negociado no ahorra tiempo, dinero, recursos y que no reduce conflictos ni litigios¹⁸⁹, aunque ha sido objeto de crítica a su vez por otros autores, que ponen de relieve la baja litigiosidad de los reglamentos negociados y la ausencia de anulaciones¹⁹⁰. Por otro lado, el *department of energy* ha declarado en 2012 que *reg neg* es el proceso preferido en comparación con el ordinario ya que es un medio más efectivo de hacer frente a los complicados temas técnicos involucrados y ayuda a la relación entre la industria y la Agencia¹⁹¹.

¹⁸⁶ Véase *USA Group Loan Services v reiley*, 82 F.3rd 798 (7th Cir., 1996). En la doctrina, WALD, P. "Negotiation of Environmental Disputes: a new role for the courts?", 10 *Colum. J. Envtl. L.* 1 (1985), p. 21.

¹⁸⁷ LUBBERS, J., *Achieving Policymaking Consensus: The (Unfortunate) Waning of Negotiated Rulemaking*, 49 *S. Tex. L. Rev.* 987 (2008), pág. 1004.

¹⁸⁸ Los estudios empíricos disponibles muestran que desde principios de 1991, el año siguiente a la entrada en vigor de la ley, hasta 1999, 63 comités para la negociación reglamentaria fueron creados, mientras que entre 2000 y el final de 2007, fueron sólo 22. El número bajó, pues, de cerca de 7 por año a cerca de 3 por año, siendo los prescritos por la ley 23 de 63 en el primer período (35,5%) frente a 15 de 22 en el segundo (esto es, el 68%): LUBBERS, J.S., "Achieving Policymaking...", op.cit. pág. 996. Al final de este artículo puede hallarse un listado con todos los NRC anunciados o formados entre 1990 y 2007. En el período 2007-2013 existieron únicamente 13 anuncios de intento de creación de comités para la negociación reglamentaria, por lo que el número de reg-negs por años ha bajado suavemente desde 2007 (2.4 por año en este período). 11 de los 13 fueron requeridos por la legislación: En el período 2007-2013 existieron únicamente 13 anuncios de intento de creación de comités para la negociación reglamentaria, por lo que el número de reg-negs por años ha bajado suavemente desde 2007 (2.4 por año en este período). 11 de los 13 fueron requeridos por la legislación Schuck, Peter H. and Kochevar, Steven, "Reg Neg Redux: The Career of a Procedural Reform" (2013). 15 *Theoretical Inquiries in Law* (2014) Forthcoming ; *Yale Law School, Public Law Working Paper* No. 308; *Yale Law & Economics Research Paper* No. 478. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2330357>

¹⁸⁹ COGLIANESE, "Assessing Consensus: rite Promise antl Performance of Negotiated Rulemaking" ; 66 *Duke L.J.* 1255 (1997).

¹⁹⁰ LUBBERS, J.S., "Achieving Policymaking ", op.cit., pág. 996 y ss.

¹⁹¹ *DOE Convening Report on Certification of Commercial HVAC and CRE Products, October 2, 2012*, consultable en: https://www1.eere.energy.gov/buildings/appliance_standards/pdfs/convening_report_hvac_cre_1.pdf

En resumen, como hemos visto, el original procedimiento reglamentario informal ha devenido tan formalizado, por diversas razones, que las agencias son reacias a su utilización. El procedimiento negociado reglamentario puede ser una respuesta al problema, pero no la única respuesta y sólo es realmente eficaz para reglamentos menores de efecto limitado. Como ha sido señalado recientemente, la negociación reglamentaria, aunque infrecuentemente usada hasta el momento, permite en ocasiones al Gobierno facilitar acuerdos que producen buenos resultados regulatorios, especialmente cuando el reglamento implica una lista bien definida de partes y temas.

Dados los notorios problemas del procedimiento reglamentario tradicional, los reguladores harían bien en considerar este procedimiento alternativo para aquellas ocasiones en que pueda ser ventajoso¹⁹².

c. Su aplicación en el ámbito tributario.

Si bien hasta el momento el uso de la negociación reglamentaria no se ha extendido a los reglamentos tributarios en EEUU, existen ya algunos movimientos en esa dirección, respaldados por opiniones doctrinales. Así, el IRS (*Internal Revenue Service*, la Agencia federal competente en el ámbito tributario) emitió en 2007 su *notice* 2007-17 que diseñaba un proyecto piloto para solicitar una mayor participación ciudadana en la elaboración de reglamentos. Esta iniciativa, sostiene Cords, sólo estaría explicitando lo que es una práctica habitual en el sistema tributario estadounidense, esto es, la existencia frecuente de negociaciones informales no escritas.

Frente a una tradición en que la regulación tributaria ha sido considerada un supuesto especial y al margen de los procedimientos ordinarios de elaboración de reglamentos, Cords partiendo de la decisión *mayo foundation for medical education and reserach v. United States* (131 s. Ct. 704 2011) del Tribunal Supremo de los EE.UU. (que consideró que las regulaciones tributarias no merecían mayor deferencia judicial en su control) aboga por aproximar los procedimientos de elaboración de reglamentos tributarios al resto de regulaciones y por profundizar en fórmulas colaborativas incluyendo la negociación reglamentaria¹⁹³.

C. La situación en España.

El ejemplo norteamericano puede servir de inspiración para profundizar en la negociación reglamentaria en España, una práctica ya vigente en relación con algunas normas (como los acuerdos y pactos de negociación colectiva, previstos en el la Ley estatal del estatuto básico del empleado público de 1997 o los planes de urbanismo

¹⁹² Schuck, Peter H. and Kochevar, Steven, *Reg Neg Redux: The Career of a Procedural Reform* (2013). 15 *Theoretical Inquiries in Law* (2014) Forthcoming ; Yale Law School, Public Law Working Paper No. 308; Yale Law & Economics Research Paper No. 478, pág. 31

¹⁹³ CORDS, D., ""Let's Get Together": Collaborative Tax Regulation", *Pittsburgh Tax Review*, Volume 11, 2013, pp. 47 y ss.

mediante los convenios urbanísticos de planeamiento, previstos en el texto refundido de la Ley de suelo estatal de 2008¹⁹⁴) y que en el ámbito tributario ha existido también históricamente, como es sabido, mediante el sistema de evaluaciones globales de bases imponibles en la imposición directa y los convenios de fijación de cuotas en la indirecta, introducidos en 1957 y existentes hasta 1978, en un contexto, sin embargo no democrático, y con un alcance discutible, al suponer la dejación de la facultad normativa administrativa en manos de privados¹⁹⁵.

En el actual contexto, en nuestro estado social y democrático de derecho, la negociación reglamentaria en el ámbito tributario, respetando, naturalmente, la reserva de Ley constitucional, aparece como posible y deseable, siempre que se formalice adecuadamente. En nuestra opinión, es preferible reconocer la realidad (la negociación), las causas no espurias de su existencia (expuestas) y proceder a su buena regulación que negarla sabiendo de su existencia y abriendo la puerta a la opacidad, los conflictos de intereses y la posible corrupción, manteniéndola, como hasta ahora en la alegaldad.

En concreto, la posibilidad de proceder a la negociación reglamentaria, bajo estas condiciones, parece venir abierta ya en la actualidad por el art. 92 de la LGT, referido a la colaboración social, y podría regularse y extenderse a supuestos como el procedimiento de fijación de valores catastrales¹⁹⁶, las consultas vinculantes, reguladas ahora por los arts. 88 y 89 LGT, la información previa a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles (art. 90 LGT), a los acuerdos (nótese la palabra) previos de valoración (art. 91 LGT) y a las disposiciones interpretativas a las que se refiere el art. 12.3 LGT, que tienden a confundirse con las respuestas a consultas, puesto que éstas son utilizadas en ocasiones para difundir públicamente los criterios interpretativos fijados en concretas consultas, como es sabido¹⁹⁷.

Existen, pues, diversos caminos por donde la negociación de reglamentos tributarios (y de su interpretación por parte de la administración tributaria) podría tener sentido en aras de una mayor participación ciudadana, una mayor eficacia normativa y una menor litigiosidad. El incremento paulatino del control judicial sobre reglamentos en España (en la línea de lo que ocurrió en EE.UU. décadas atrás y ayudó a impulsar la *reg-neg*) debería resultar un acicate complementario para el legislador, a fin de obtener, mediante la futura regulación de la negociación reglamentaria, un mayor calidad

¹⁹⁴ BAÑO LEÓN, J.M., *Derecho urbanístico común*, Iustel, Madrid, 2009, pág. 129, BOLADO, R.O., y CUERNO LLATA, J.R., *Los convenios urbanísticos entre las Administraciones Locales y los particulares*, Aranzadi, Pamplona, 1996, SÁNCHEZ MORÓN, M., *Derecho de la Función Pública*, Tecnos, Madrid, 5ª ed., 2008.

¹⁹⁵ Por todos, RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia...", op.cit., pp. 225 y 226 y 234 y 235.

¹⁹⁶ RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia...", op.cit., pág. 236 y 237.

¹⁹⁷ Así, por ejemplo, Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, sobre cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos y su tratamiento en el IVA.

normativa, una más amplia participación ciudadana con reforzamiento de la transparencia y la democracia deliberativa, un aumento de la eficacia de las regulaciones y una disminución de la litigiosidad¹⁹⁸.

Ahora bien, sería preciso que la normativa tributaria estableciera una regulación general y coherente de esa negociación, ahora inexistente, y que la misma estuviera en sintonía con la necesaria modificación de la normativa general de elaboración de reglamentos, que, de modo transversal a todos los sectores, regulara la negociación reglamentaria.

D. Conclusiones y recomendaciones.

Si en el futuro se procede a regular formalizando la negociación reglamentaria, de modo general y también para el ámbito tributario, como creemos necesario, la normativa legal que lo hiciera debería respetar algunos principios y reglas, a la luz de nuestra experiencia histórica y del Derecho Comparado.

En concreto, del análisis que se ha efectuado del Derecho Comparado y de nuestro propio ordenamiento, pueden avanzarse ahora aquí, muy sucintamente, los siguientes:

a. Principio de legalidad.

De acuerdo con el art. 103CE y los arts. 31 y 137 CE, la negociación debería respetar, en todo caso, el ordenamiento jurídico vigente (recuérdese en el ámbito de los actos, el art. 88 LRJPAC), no pudiendo adoptarse acuerdos contrarios a éste.

Nos parece que tanto en el ámbito general como en el sector tributario es posible aceptar la negociación reglamentaria, si la entendemos como una actividad procedimental que incita la participación ciudadana, por las razones repetidamente citadas, y conducente, en su caso, a un acuerdo referido a la elaboración o modificación de una norma reglamentaria, esto es, a un convenio *prereglamentario*.

Sin embargo, nuestro sistema jurídico, como otros, reconoce de forma general y sectorial la imposibilidad de que los gobiernos y las administraciones hagan dejación de sus potestades y competencias, que son irrenunciables. Tanto en el art. 12 LRJPAC, como en la regulación de la negociación normativa urbanística o de empleo público no se acepta que la administración quede vinculada por un acuerdo si éste, finalmente, no es conveniente para el interés general y permite (con diversas consecuencias) que quede desligada del mismo. En este sentido, la negociación no puede versar sobre una

¹⁹⁸ Sobre el aumento del control de los reglamentos administrativos por parte de la jurisdicción contenciosa en España, véase PONCE SOLÉ, J., “¿Mejores normas?: Directiva 2006/123/CE, relativa a los servicios en el mercado interior, calidad reglamentaria y control judicial”, *Revista de Administración Pública*, 180, 2009, pp. 235 y ss, con distintos ejemplos. El texto es consultable en: <http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revistaselectronicas?IDR=1&IDN=683&IDA=27608>

materia, el ejercicio de la discrecionalidad reglamentaria por el órgano competente “no susceptible de transacción”, en la terminología actual del art. 88 LRJPAC referido a actos y debe, como cualquier actividad administrativa, “satisfacer el interés público” a que se refiere el mismo artículo.

En consecuencia, una futura regulación de la negociación reglamentaria debería incardinar ésta en el procedimiento de elaboración de reglamentos (también tributarios) como una fase posible que conducirá, en su caso, a la celebración de un acuerdo que no pondría fin al procedimiento reglamentario, sino que prepararía la norma finalmente adoptada por el Gobierno o el órgano administrativo competente. Como regla general, éstos deberán respetar el acuerdo o convenio alcanzado, pero, excepcionalmente, podrán desligarse del mismo, manteniendo su discrecionalidad reglamentaria, siempre que consideren que el mismo es ilegal o inconveniente para el interés general y así lo fundamenten y razonen¹⁹⁹.

b. Principio de cobertura presupuestaria.

Las previsiones presupuestarias constituyen un límite infranqueable para la negociación (art. 46 de la Ley General Presupuestaria) y lo pactado en contrario es nulo y no será aplicable.

c. Principio de negociación facultativa.

En nuestra opinión, una futura regulación de la negociación reglamentaria en España debiera configurarse como potestativa para la administración que quiera elaborar un futuro reglamento o modificar uno preexistente. Esto es, debiera ser la administración, a la vista de las circunstancias concretas, especialmente si es posible identificar un número razonable de intereses potencialmente afectados, quien tomara la decisión discrecional de someter un reglamento a negociación.

d. Principio de buena fe negocial.

Ahora bien, una vez tomada dicha decisión, entonces la administración devendría obligada jurídicamente a negociar diligentemente y de buena fe, esto es, con la mejor predisposición a escuchar atentamente las propuestas que se le formulen y a considerarlas con el debido cuidado. Estas dos obligaciones ya están establecidas de modo general para toda la actividad administrativa. La primera, como obligación vinculada al derecho a una buena administración contemplado en nuestro

¹⁹⁹ Esa desvinculación del convenio no debería dar lugar a ninguna indemnización a los participantes en la negociación, salvo que fuera arbitraria y causara daños y perjuicios que se ajusten a los requisitos de los arts. 139 y ss de la Ley 30/1992, descartado todo lucro emergente y toda rotura de la confianza legítima, puesto que los participantes en la negociación deben partir del conocimiento de la indisponibilidad de la potestad reglamentaria.

ordenamiento (por ejemplo, art. 52 del Estatuto Básico del Empleado Público, art. 30 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, entre otros estatutos, art. 22 Ley catalana 26/2010, por ejemplo, así como en la jurisprudencia del TS y de los tribunales superiores de justicia). La segunda, como principio regulador del comportamiento administrativo (art. 3 LRJPAC y jurisprudencia del TS), que además es recordada explícitamente por la regulación de la negociación colectiva de los funcionarios (art. 34.7 EBEP, aplicado por diversa jurisprudencia del TS, como la STS de 14 de abril de 2000).

Como señaló la comisión de expertos en su informe previo a la aprobación del EBEP, la administración que elabora el reglamento y decide abrirlo a negociación estaría obligada a “asumir discusiones significativas, sin otras restricciones que las establecidas legalmente” y a observar criterios de lealtad y colaboración en la convocatoria de las reuniones y en la fijación de posiciones, así como esforzarse por llegar a un acuerdo, manteniendo la coherencia de las propias posiciones y justificando la negativa a aceptar las ajenas, evitando acciones intimidatorias que puedan afectar a la negociación o perseguir un determinado resultado de la misma²⁰⁰.

e. Principios de publicidad y transparencia.

Recogidos en el art. 3 de la LRJPAC, no caben cláusulas secretas o reservadas. Los acuerdos alcanzados deberían ser publicados en el correspondiente boletín oficial y podría generarse un registro de convenios, abierto a la consulta pública de acuerdo con la Ley Estatal de Transparencia de 2013.

f. Principio de representatividad de los intereses presentes en la negociación.

Una vez adoptada la decisión de someter a negociación el reglamento, la administración devendría obligada a identificar a todos los intereses relevantes potencialmente afectados, sin excluir a ninguno, en función de los deberes de imparcialidad y objetividad constitucionales que constituyen obligaciones de buena administración reglamentaria.

Asimismo, el éxito de esta actividad negociadora no podría reposar sólo en la necesaria, pero insuficiente, regulación formal, sino que debería incorporar diversos elementos de buena gestión pública (organizativos, de empleo público y procedimentales) tal y como se desprende de la práctica comparada²⁰¹.

²⁰⁰ Informe de expertos sobre el Estatuto Básico de Empleo Público, 2005, pág. 171, consultable en: http://www.seap.minhap.gob.es/dms/es/areas/funcion_publica/estatutobasico/estatuto_funcion_publica/proceso/parrafo/0/Informe-de-la-comision-de-expe.pdf

²⁰¹ Así, sin extendernos ahora en el particular, cabría mediante la negociación revitalizar mediante la actividad negociadora ciertos trámites tradicionales en nuestro derecho, como las *informaciones*

Finalmente, sería fundamental la identificación y aceptación en la mesa de negociación de todos los intereses relevantes potencialmente afectados. La igualdad en el ámbito de la participación constituye un elemento crucial de la democracia deliberativa y de la buena administración y la administración negociadora debiera cuidar especialmente este aspecto.

Por último, por lo que se refiere al nivel competencial que en España debiera ocuparse de dicha regulación y en qué tipo de norma sería conveniente hacerlo, creemos que, por lo que se refiere al nivel estatal, debería analizarse la posibilidad de incluir una futura regulación de la negociación reglamentaria como parte de un procedimiento administrativo común, ahora apenas existente en la Ley de economía sostenible de 2011 (arts. 4 y ss.). Asimismo, en todo caso, sería precisa la mejora de la regulación de la Ley del Gobierno Estatal de 2007 (art. 24) por lo que se refiere a la elaboración de reglamentos del estado (incluyendo los tributarios) y abogamos por la introducción de la regulación de la negociación reglamentaria en un futuro, como parte de la estrategia de mejora de la regulación ya en marcha y que ha dado lugar al real decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo).

Además, consideramos que la Ley de Transparencia, Acceso a la Información y Buen Gobierno de 2013 ofrece la posibilidad de conectar la futura negociación reglamentaria con la transparencia y publicidad de los contactos negociadores, como se ha hecho en EE.UU. Allí se ha desplegado una estrategia *nudging* mediante el diseño de una *dashboard*²⁰² para hacer transparente y accesible el procedimiento de elaboración de reglamentos federales, fomentando la participación ciudadana, a través de iniciativas de *open government*²⁰³. Estas experiencias pueden ser de gran interés en relación con el futuro desarrollo *portal de transparencia* previsto en la Ley 19/2013, de Transparencia, Acceso a la Información y buen Gobierno (art. 10) y el ejercicio de la potestad reglamentaria.

Pero es el ámbito autonómico, en general, el que tiene un gran margen de innovación en estas cuestiones, gracias a la STC 15/1989, de 25 de enero, fj 7 c, que excluyó la competencia estatal sobre el procedimiento para la elaboración de reglamentos. Por tanto, reside exclusivamente en manos autonómicas la modificación futura de la legislación procedimental para introducir la negociación reglamentaria, con los límites

públicas y, por otro lado, sería muy conveniente que la Administración contará con un grupo de empleados públicos especialmente preparados para llevar adelante la negociación (en la línea de los *conveners* y *facilitators* norteamericanos).

²⁰² <http://www.reginfo.gov/public/>

²⁰³ FARINA, C.R., NEWHART, M, HEIDT, J., CeRI, "Rulemaking vs. Democracy: Judging and Nudging Public Participation that Counts", *Michigan Journal of Environmental & Administrative Law*, Vol. 2:1, 2012, pp. 123 y ss.

y requisitos precisos para obtener una buena regulación, a lo que este estudio pretende contribuir.

Bibliografía

AA.VV., Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario, Atelier, Barcelona, 2007.

Alonso, L., *Informe para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado*, Col.legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, 2014.

Baldwin, Robert (2005): "*Is better regulation smarter regulation*", *public law*, otoño, pp. 485-51.

Balsa, Carmen (2006): *La "Better Regulation"*, papeles de evaluación, número 1, map

Baño León, J.M., Derecho urbanístico común, IUSTEL, Madrid, 2009.

Bolado, R.O., y Cuerno Llata, J.R., *Los convenios urbanísticos entre las administraciones locales y los particulares*, ARANZADI, Pamplona, 1996.

Cassese, S., "*New paths for administrative law: a manifesto*", *int. Journal of Constitutional Law* (2012) 10 (3), puede consultarse el texto en: <http://icon.oxfordjournals.org/content/10/3/603.full>

Coglianesse, "*Assessing consensus: the promise and the performance of negotiated rulemaking*", 66 *Duke L.J.* 1255 (1997).

Comella Dorda, R., Límites del poder reglamentario en el derecho administrativo de los *Estados Unidos*, CEDECS, Barcelona, 1997.

Cords, D., "*Let's get together*": Collaborative Tax Regulation", *Pittsburgh Tax Review*, volume 11, 2013.

De palma, A., Los acuerdos procedimentales en derecho administrativo, Valencia, 2000, especialmente, pp. 296 y ss.

Del Olmo Alonso, J., "*El procedimiento de elaboración negociada de reglamentos en la legislación de los Estados Unidos*", *RVAP*, núm. 52, 1998.

Elorriaga, G., (coord), *Convención y arbitraje en el derecho tributario*; IEF-MARCIAL PONS, 1996, Madrid.

Farina, C.R., Newhart, M, Heidt, J., Ceri, “Rulemaking vs. Democracy: judging and nudging public participation that counts”, *Michigan journal of environmental & administrative Law*, vol. 2:1, 2012, pp. 123 y ss.

García Cañal, J., “Los contribuyentes quieren cumplir mejor y la administración inspeccionar menos”, *blog de la revista catalana de derecho público*, 9 de septiembre de 2014, consultable en: <http://blocs.gencat.cat/blocs/appphp/eapc-rcdp/2014/09/09/los-contribuyentes-quieren-cumplir-mejor-y-la-administracion-inspeccionar-menos-francisco-jose-canal-garcia/#more-1292>

Gellhorn, E. y Levin, R.M., *Administrative Law And Process. In a nutshell*, Thomson West, 5ª edición, 2006.

González-Cuéllar Serrano, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, COLEX, 1998, Madrid.

Harter, “Negotiating regulations: a cure for malaise”, 71 *GEO. L.J.* 1 (1982).

Lubbers, J., *Achieving policymaking consensus: The (unfortunate) waning of negotiated rulemaking*, 49 s. *Tex. L. Rev.* 987 (2008).

OCDE (2013), *La relación cooperativa: un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD publishing. [Http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es](http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es).

OECD (2005): *Guiding principles for regulatory quality and performance; "Better regulation for growth and jobs in the European Union"* com (2005)97 of 16 march 2005.

Patón, G., “La articulación de técnicas convencionales en los modelos de control tributario y su adecuación a los principios constitucionales: (una perspectiva desde el ordenamiento español)”, *Revista direito e desenvolvimento, João Pessoa*, v. 4, n. 8, p.115-161, jul./dez. 2013, pp. 115 y ss.

Perritt, “Negotiated rulemaking before federal agencies: evaluation of recommendations by the administrative conference of the United States”, 74 *geo. L.j.* 1625 (1986).

Ponce Solé, J., “¿Mejores normas?: directiva 2006/123/ce, relativa a los servicios en el mercado interior, calidad reglamentaria y control judicial”, *revista de administración pública*, 180, 2009, pp. 235 y ss, con distintos ejemplos. El texto es consultable en: <http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revistaselectronicas?idr=1&idn=683&ida=27608>

Ponce Solé, J., “La calidad en el desarrollo de la discrecionalidad reglamentaria: teorías sobre la regulación y adopción de buenas decisiones normativas por los gobiernos y las administraciones”, *Revista de administración pública*, núm. 162, septiembre-diciembre, 2003, pp. 89 a 144, consultable en: [http://83.247.129.61/docs/departament de la presidencia/gj/document/arxiu/122-32766.pdf](http://83.247.129.61/docs/departament%20de%20la%20presidencia/gj/document/arxiu/122-32766.pdf)

Ponce Solé, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido*, LEX NOVA, Valladolid, 2001.

Prats, J., *De la burocracia al management, del management a la gobernanza*, INAP, Madrid, 2005.

Pritzker, D. M., y Dalton, D.D. *Negotiated rulemaking sourcebook*, office of the chairman. Administrative, conference of the United States. United States Government printing office, WASHINGTON D.C., 1995.

Ramallo Massanet, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, en Elorriaga, g., (coord), *Convención y arbitraje en el derecho tributario*; IEF-MARCIAL PONS, 1996, Madrid.

Rozás Valdés, J.A., “La deficiente eficacia del conflicto”, *CIVITAS*. Revista española de derecho financiero, núm. 84, octubre-diciembre 1994

Sánchez Morón, M., *Derecho de la función pública*, TECNOS, Madrid, 5ª ed., 2008.

Schuck, Peter H. And Kochevar, Steven, “*Reg neg redux: the career of a procedural reform*” (2013). *15 theoretical inquiries in law* (2014) forthcoming ; yale law school, public law working paper no. 308; yale law & economics research paper no. 478. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2330357>

Schuck, Peter H. And Kochevar, Steven, “*Reg neg redux: the career of a procedural reform*” (2013). *15 theoretical inquiries in law* (2014) forthcoming ; yale law school, public law working paper no. 308; yale law & economics research paper no. 478.

Thaler, R.H. y Sunstein, C.R., *Un pequeño empujón (nudge)*, TAURUS, 2009.

UK cabinet office behavioural insights team, applying behavioural insights to reduce fraud, error and debt (2012) consultable en:

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/60539/bit_frauderrordebt_accessible.pdf

Van Babel, R., Hermann, B, Esposito, G., Proestakis, A., Applying behavioural sciences to eu policy-making, european commission, JRC scientific and policy reports, 2013, consultable en: <http://ftp.irc.es/eurdoc/jrc83284.pdf>

Wald, P. "Negotiation of environmental disputes: a new role for the courts?", 10 *colum. J. Envtl. L.* 1 (1985).

Weatherill, S. (ed) (2007): *Better regulation*, hart publishing.

Ziamou, T., *Rulemaking, participation and the limits of public law in the USA and Europe*, Ashgate, 2001". New process rights for citizens? The american tradition and the german legal perspective in procedural review of rulemaking", *public law*, winter, 1999, pp. 726 y ss. "Alternative modes of administrative action: negotiated rule-making in the United States, Germany and Britain", *European Public Law*, volume 6, ISSUE 1, 2000, pp. 45 y ss.

3. LA REVOCACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL RÉGIMEN DE REVOCACIÓN EN ESPAÑA, ALEMANIA, CHILE, FRANCIA E ITALIA.

3.1. El régimen de la revocación en España. (José A. Rozas)

“En un estado moderno, el verdadero interés del fisco no es tanto el de constreñir al contribuyente a satisfacer pretensiones sustancialmente injustas aprovechando situaciones contingentes favorables al fisco en el plano administrativo o procesal, sino el de procurar que la deuda tributaria esté siempre en armonía con la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo, de modo que no se comprometa el futuro de los recursos públicos y, al mismo tiempo, se estimule al contribuyente a la lealtad fiscal en particular mediante la autocorrección de los propios errores.”²⁰⁴ Esta cita del Tribunal Supremo italiano resume lo que debería de ser el espíritu que animase a toda administración tributaria en su quehacer diario y que comporta que, cuando se equivoca en perjuicio del contribuyente, y lo advierte, lo que ha de hacer es revocar, de oficio, lo inicialmente indicado: ese es el sentido del procedimiento de la revocación.

A. Ámbito objetivo.

El rótulo del art. 219 LGT y su arranque parece delimitar un alcance prácticamente general del procedimiento de revocación español: “los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones”.

Lógicamente los actos tributarios por excelencia que pueden ser objeto de revocación son las liquidaciones, provisionales o definitivas. Pero bien se puede pensar en otros actos susceptibles de revocación como la inscripción en un censo, la denegación de una declaración de exención, un requerimiento de información o cualquier providencia ejecutiva en el orden recaudatorio.

A partir de aquí comienzan las exclusiones. Empieza el precepto aludiendo a los actos de la administración, lo que implica que no pueden ser objeto de revocación las autoliquidaciones, o los actos tributarios entre particulares, como los de retención o repercusión: lógica exclusión, por cuanto su objetivo es procurar a la administración un cauce para corregir sus errores, no los del contribuyente.

En un segundo orden de ideas, y en consonancia con lo previsto al respecto en el ámbito administrativo²⁰⁵ y en el precedente recurso de anulación (art. 154 LGT 1963), el art. 219.2 dispone que “la revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción”. En definitiva, no son revocables los actos que,

²⁰⁴ Sentencia del Tribunal Supremo (Corte di Cassazione) italiano de 29 de marzo de 1990, n. 2575, cit. en PIZZONIA, G.: “Reclamo e mediazionetributaria: deflazione del contenzioso o inflazione di procedimenti?”, en *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, v. LXXII, 1, I, 2013, p.87.

²⁰⁵ Vid. art. 106 LRJ-PAC.

por “el tiempo transcurrido” (art. 106 LRJPAC), se han de considerar consentidos por los interesados. Prevalece en estos casos la seguridad jurídica frente a la justicia material, al contrario de lo que ocurre mediando vicios de nulidad o circunstancias que justifiquen la revisión extraordinaria del acto, atribuyendo al tiempo transcurrido desde el equívoco un efecto balsámico.

Mayor interés presenta la tercera exclusión. No está prevista ésta en el art. 219 LGT, sino en el 213 LGT, que dedica sus dos segundos párrafos a delimitar el ámbito objetivo de los procedimientos especiales de revisión²⁰⁶. Este precepto extiende el efecto de cosa juzgada –tradicionalmente predicado respecto de las decisiones judiciales, y que mantiene en su párrafo tercero- a “las resoluciones firmes de los tribunales económico-administrativos” y a los actos sobre los que las mismas hubieran recaído, se entiende que confirmándolos.

El excluir del ámbito objetivo de la revocación –como de cualquier revisión administrativa- aquellos actos sobre los que ya se hubiera pronunciado un órgano jurisdiccional tiene una lógica difícilmente rebatible. No tiene sentido que la administración examine la corrección de lo que ya ha revisado un órgano judicial: el control de legalidad se supone que ya ha sido lo suficientemente exhaustivo, además de ser consustancial a la naturaleza del contencioso la extensión del valor de cosa juzgada al orden administrativo.

Más discutible puede resultar el que se excluya del ámbito objetivo de una eventual revocación no ya las resoluciones económico-administrativas firmes –en consonancia con lo que ya contemplaba el art. 55 de su reglamento²⁰⁷- sino los actos de aplicación de los tributos o sancionadores que éstas hubieran confirmado. Es cierto que si el propio contribuyente ha aprovechado, y ultimado, la vía ordinaria de recurso, la revisión de oficio en beneficio del interesado pierde gran parte de su sentido: en definitiva, la revocación encuentra su ámbito natural de desarrollo en aquellos supuestos en los que –por la razón que sea- el ciudadano no ejerció sus derechos de recurso en tiempo y forma, y habiendo adquirido el acto firmeza se aprecia –con posterioridad- su carácter contrario a derecho. Pero también es innegable que no hay razón alguna –sobre todo cuando la revocación únicamente se activa de oficio- para excluir a los órganos administrativos de la posibilidad de rectificar sus propios errores.

²⁰⁶ De hecho el Consejo de Estado sugería, a mi parecer con acierto, que la normativa habría ganado en claridad si los párrafos segundo y tercero del art. 213 se hubieran escindido del primero formando un artículo dedicado específicamente a regular el ámbito objetivo de los procedimientos de revisión (*cf. Dictamen... cit.*, pág. 92). Lamentablemente no se hizo así, quien sabe si por no alterar la numeración del Anteproyecto que, bien mirado, hubiera alcanzado de este modo los 250 artículos; número éste más redondo, si se permite la licencia estética, que el actual de 249. De un modo u otro, los párrafos segundo y tercero del art. 213 LGT delimitan el ámbito objetivo de la revisión administrativa de los actos tributarios.

²⁰⁷ Real Decreto núm. 391, de 1 de marzo de 1996, en adelante, RPEA.

¿No es más lógico que si las resoluciones económico administrativas –como el propio art. 213.2 LGT se encarga de realzar- pueden ser declaradas lesivas “en perjuicio de los interesados” (art. 218 LGT), también se pudieran revocar en su beneficio? ¿Qué razón hay para admitir una eventualidad excluyendo su contraria?

Se llega así a una cuarta exclusión, que en realidad no es tal. ¿Es posible la revocación de actos recurridos en vía administrativa? Esta cuestión ha sido más que controvertida.

Es sintomático que el principal órgano consultivo del estado –que no tiene encomendada su defensa en juicio- ha dictaminado en contra de esta posibilidad²⁰⁸, mientras que el servicio jurídico de la AEAT –que a diario defiende sus intereses en sede judicial- viene argumentando que, justamente, es particularmente acertado revocar de oficio actos pendientes de recurso, cuando se concluye que concurre una circunstancia que lo justifique y que haga previsible que la pretensión de la administración no prospere en sede judicial²⁰⁹. Opinión ésta que comparte otro órgano de la administración acostumbrado a enfrentarse con las consecuencias de los actos tributarios, el consejo para la defensa del contribuyente²¹⁰. Es, a mi parecer, en este sentido –entre otros- como se ha de entender la mención expresa que el art. 238.1 LGT hace a la terminación del económico-administrativo “por satisfacción extraprocesal” asumiendo lo previsto al respecto en los arts. 74-76 de la Ley de la jurisdicción contencioso administrativa. A mayor abundamiento, el mencionado art. 213.2 LGT excluye la revocación de los actos confirmados por resoluciones económico-administrativas firmes, luego, *a sensu contrario*, los actos pendientes de recurso sobre los que no hubiera recaído resolución firme son revocables.

No se puede cerrar lo relativo al ámbito objetivo de la revocación sin abordar una de las cuestiones que más confusión han producido en la aplicación de la revocación administrativa en el orden tributario. Es singularmente contradictorio el modo en el que, particularmente desde la administración tributaria, se entiende la aplicación del derecho administrativo en el orden tributario: la revocación es un caso palmario al respecto. En el seno del derecho administrativo se abrió paso una distinción, en materia de revocación, perfectamente inútil cuando se traspone al orden tributario: la irrevocabilidad de los actos declarativos de derechos, frente al principio general de

²⁰⁸ *Dictamen del Consejo de Estado*, de 17 de febrero de 2000.

²⁰⁹ *Informes del Servicio Jurídico de la AEAT*, núm. 281, de 27 de septiembre de 1996, y núm. 18, de 6 de marzo de 2000. La misma opinión es compartida por F. ALONSO MURILLO, en “Razones y sinrazones de las especialidades de los procedimientos tributarios de oficio”, en *Revista española de Derecho financiero* (Civitas), núm. 115, 2002, pág. 424.

²¹⁰ En su Propuesta 44/1999 manifiesta la compatibilidad de la revisión de oficio con la existencia de un recurso o reclamación en curso. Es más, despliega una más que sólida argumentación que conduce a entender que no sólo no hay impedimento legal alguno para que no se revoquen actos pendientes de recurso: es que lo ajustado a Derecho sería que “cuando la Administración Tributaria entienda que un acto suyo es ilegal o erróneo proceda de oficio a su revisión, con independencia de que el particular haya también reaccionado contra dicho acto interponiendo reclamación económico-administrativa” (*Memoria 1999*, pág. 289).

revocabilidad de los actos de gravamen²¹¹. Y es que cuando se piensa en el actuar administrativo –como contrapuesto al tributario- es relativamente sencillo concebir actos que amplían los derechos de los ciudadanos –autorizaciones, contratos, licencias, etcétera- de aquellos otros que los restringen, como los sancionadores o expropiatorios. Pero si en el propio ámbito administrativo esta distinción no es tan diáfana como aparenta, en el orden tributario –en el que la generalidad de los actos s*on de determinación de deudas, luego de reconocimiento de derechos- la delimitación apuntada es perfectamente inservible²¹².

Uno de los más señalados aciertos de la reforma operada en los procedimientos especiales de revisión en materia tributaria ha sido, precisamente, prescindir de esta confusa distinción administrativa y fijar la frontera en los efectos de la modificación del acto. De forma y manera que -sin perjuicio de lo previsto en materia de nulidad o rectificación de errores materiales- cuando la revisión pretendida opere “en perjuicio” (art. 218 LGT) del ciudadano el principio general será la irrevocabilidad, habiendo de tramitarse la rectificación de lo actuado a través de la declaración de lesividad, previa al contencioso. Si, por el contrario, se trata de modificar el acto “en beneficio de los interesados” (art. 219 LGT) como regla general es posible su revocación, en las condiciones y conforme al procedimiento establecido al efecto.

B. Causas.

Las causas de revocación se limitan a tres supuestos: infracción manifiesta de Ley, improcedencia por causas sobrevenidas, e indefensión de los interesados.

Empezando por la indefensión, es evidente que no viene determinada tal situación por el mero hecho de no haberse interpuesto recurso –pues de lo contrario la revocación se transformaría en una vía adicional de recurso- pero tampoco es transparente en qué tipo de situaciones se está pensando. Si se trata de una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva el acto no sería revocable sino nulo de pleno derecho. En

²¹¹ Cfr, por todos, J.A. GARCÍA TREVIJANO, *Los actos administrativos*, Civitas, 1988, pág. 431.

²¹² Cfr. en esta dirección A. ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, "Sobre la revocación de los actos tributarios", en *Tribuna Fiscal*, núm. 138, 2002, págs. 71-78....", cit., pág. 73. Esta cuestión es objeto de un exhaustivo análisis por R. OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE que, tras exponer todos los antecedentes del particular y la controvertida doctrina administrativa al respecto concluye afirmando "que lo importante no será siempre la calificación *a priori* de un acto como declarativo de derechos o como de gravamen sino las consecuencias para el administrado, en el sentido de que si de la revisión se deriva para el administrado un resultado *in peius*, la Administración debe seguir los cauces marcados en los artículos 153, 154 y 156, y si el resultado de la revisión es *in meius*, puede libremente revisarse, siempre y cuando tal revisión no sea contraria al ordenamiento jurídico" [*Revisión de oficio y revocación tributaria*, cap. IV, Marcial Pons, donde cita autores (García Trevijano, Ponce Arianes, Cosculluela) que en el orden administrativo vienen igualmente defendiendo la necesidad de trascender la diferencia apriorística entre actos declarativos y de gravamen, para poner el acento en los efectos –beneficiosos o perjudiciales- que de su revocación se pudieran derivar].

cualquier otra situación un acto en cuya adopción se hubiera producido indefensión en su destinatario se habría dictado con infracción manifiesta de Ley.

En las otras dos causas de revocación es fácil reconocer las previstas en el derogado recurso de anulación (art. 154 LGT 1963): infracción manifiesta de Ley, y aparición de nuevas pruebas. Casi con toda seguridad que la voluntad del legislador no era otra sino la de reconducir la revocación tributaria al ámbito de la precedente anulación. El problema está en que la redacción dada a la segunda causa es extremadamente novedosa y puede muy bien interpretarse como un supuesto bien distinto a la mera aparición de nuevas pruebas íntegramente ignoradas por la administración al momento de dictar el acto.

Aceptando que sea posible distinguir con claridad entre la infracción manifiesta, calificada u ordinaria de la Ley²¹³ en cualquier caso estaríamos ante lo que se viene denominando como revocación por causa de legalidad. La segunda situación que puede justificar la revocación de un acto tributario es el que “circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado” (art. 219 LGT). Pues bien, casi todo en esta compleja redacción es prescindible, salvo la palabra improcedente. En primer lugar, la referencia a la “situación jurídica particular” no deja de producir una cierta perplejidad. Es evidente que si se trata de revocar un acto, afectará, al menos, a la esfera jurídica de su destinatario.

Al continuar con el análisis gramatical del supuesto indagando el sentido de las palabras “circunstancias”²¹⁴ “sobrevenidas”²¹⁵ se advierte que abarcan cualquier hecho que –de algún modo- guarde relación con el acto objeto de revocación. En definitiva, algo bastante más amplio que la aparición de nuevas pruebas a que se refería el art. 154 LGT 1963. Eso sí, estas circunstancias han de poner de manifiesto la “improcedencia” del acto. Pues bien, improcedente es lo que resulta “impertinente, *inoportuno* o desacertado por cualquier motivo”²¹⁶, lo que carece de “*oportunidad*, de fundamento, o de derecho”²¹⁷.

²¹³ Al menos entre manifiesta y ordinaria son numerosas las ocasiones en las que la doctrina administrativa, judicial y científica se ha pronunciado al respecto, recurriendo al uso de sinónimos de “manifiesta” como palmaria, evidente, notoria, ostensible, patente, clara o indubitada (*cfr.* al respecto las referencias contenidas en CHECA GONZÁLEZ, C., “Procedimientos especiales de revisión”, en AA. VV., *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, págs. 849 y sigs.).

²¹⁴ “Con respecto a una cosa, hecho de existir en ella o fuera de ella o de ser de cierto modo algo que puede influir en su propia manera de ser” (M. MOLINER, *Diccionario de uso del español*, Gredos, Madrid, 1983).

²¹⁵ “Suceder un accidente o cualquier cosa repentina o imprevista” *Ibidem*.

²¹⁶ *Ibidem*. La cursiva es mía.

²¹⁷ Voz “Improcedencia”, *Diccionario de la Real Academia Española* (ed. on-line, <http://www.rae.es>). La cursiva es mía.

En tanto que sea posible deslindar lo legal de lo oportuno²¹⁸, y lo reglado de lo discrecional, no faltará quien continúe defendiendo que sólo es posible la revocación por motivos de legalidad²¹⁹. A mi parecer, en la vida jurídica el tono predominante es el gris siendo la escala de los negros y de los blancos muy reducidos. De modo que en todo acto administrativo –y los tributarios lo son- hay un margen, mayor o menor, de discrecionalidad: tanto en la apreciación de los hechos como en su calificación. El objetivo de la revocación es erradicar de la vida jurídica aquellos actos que resultan contrarios a derecho cuando, por las razones que sea, han adquirido firmeza causándose con ello un grave perjuicio a un ciudadano y un daño palmario a la justicia material. Como se dice en la literatura italiana rectificar los vicios groseros y restituir la legalidad violada²²⁰, porque el acto sea “manifiestamente ilegal” o porque resulte “improcedente”²²¹.

Por ejemplo, un acto podría ser revocado por improcedente cuando se hubiese dictado siguiendo una doctrina administrativa posteriormente abandonada por la propia administración o declarada contraria a derecho por una sólida doctrina judicial. PALAO TABOADA niega “rotundamente” esta posibilidad –que califica como revocación por motivos de oportunidad- arguyendo dos razones de principio: obligaría a revocar todos y cada uno de los actos en los que se hubiera aplicado dicha doctrina, por respeto al principio de igualdad; tendría un coste intolerable en términos de seguridad jurídica, pues implicaría “dejar en suspenso” todos los actos tributarios durante el plazo de prescripción²²².

La relación de causas susceptibles de justificar la revocación se cierra con una referencia genérica tomada del derecho administrativo y que tiene su importancia más en lo que no dice que en lo que dice. Basta para demostrarlo el reproducirla como referida al acto tributario por excelencia: la liquidación “no podrá constituir, en ningún

²¹⁸ Desde el Derecho administrativo (cfr. R.J. SANTAMARÍA ARINAS, “La reforma del artículo 105.1 de la LPC y la revocación de los actos administrativos”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 195) y desde el Derecho tributario (FERREIRO LAPATZA, J.J., “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, en *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2003) se ha puesto en duda el que sea útil y posible diferenciar, a estos efectos, entre legalidad y oportunidad.

²¹⁹ Y así se hace, con mayor o menor rotundidad, con unos u otros –todos ellos sólidos- argumentos, y concluyendo de formas dispares, por autores solventes como J. ARIAS VELASCO y S. SARTORIO ALBALAT, *Procedimientos tributarios*, 6ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 555; F. ALONSO MURILLO, “Razones...”, cit., págs. 422 y sig.; o C. PALAO TABOADA, “Procedimientos especiales de revisión”, en AA.VV. Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria, CEF, Madrid, 2004, págs. 595. Otros tantos se decantan por admitir, abierta o implícitamente, los así llamados “motivos de oportunidad” (vid. por todos, con exhaustiva cita de unas y otras posturas, E. ANDRÉS AUCEJO, “La revocación de oficio de los actos administrativos: retos para su adopción en la legislación tributaria española y su regulación jurídica en Italia”, en *Revista de Derecho financiero y Hacienda pública*, núm. 268, 2003, pág. 284.

²²⁰ Sobre la experiencia italiana en materia de revocación vid. E. ANDRÉS AUCEJO, “La revocación...”, ob. cit., págs. 294 y sigs.

²²¹ Cfr. en esta dirección A. ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, “Sobre la revocación...”, cit., pág. 75; R. FALCÓN Y TELLA, “Editorial”, en *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2002, pág. 6.

²²² “Procedimientos...”, ob. cit., pág. 601.

caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico”. Ni al principio de capacidad económica, ni a la buena fe, ni a la declaración de derechos del hombre. En realidad, lo que está diciendo el precepto es algo elemental: la revocación de un acto ha de ser fundada en derecho, motivada. De modo y manera que –aspecto éste que generaba profunda preocupación en el consejo de estado- no es un cauce abierto para que funcionarios transgresores den pábulo a la transacción o a la condonación, dispongan del haber público, con grave daño del interés público, de la integridad de los créditos tributarios²²³.

C. Procedimiento.

El discurrir procesal de la revocación se erige como garantía de su ejercicio efectivo ajustado a derecho. Es indudable que el ordenamiento debe prever en qué modo la administración puede revocar sus propios actos, en beneficio del contribuyente, de forma que, al mismo tiempo, quede preservado el interés público. O, lo que es lo mismo, que no se utilice la revocación como un cauce sencillo para remedar errores al margen de los procedimientos por los que discurre la adopción de los actos objeto de revocación.

Pues bien, a mi parecer, a este respecto hubieran sido suficientes dos premisas formales. Tal y como aconsejaba el consejo para la defensa del contribuyente, que al expediente se incorporase un informe jurídico –lo que atempera el peligro de revocaciones “sin motivación alguna”- y, tal vez²²⁴, que el órgano competente para resolver fuera distinto –y superior, como aconsejó el consejo de estado- al que dictó el acto revocado²²⁵.

Si en estos términos estaba redactado el anteproyecto, la desafortunada tramitación parlamentaria del precepto ha introducido en su ordenación dos variantes

²²³ Así se interpreta este límite por quienes se han ocupado del particular, como proscripción de la condonación de la deuda tributaria, de por sí reservada a ley (art. 69 LGT), como expresión de la imposibilidad de disponer libremente de los créditos públicos: "...evitar que la revocación se realice de forma arbitraria e injusta" F. ALONSO MURILLO, en "Razones...", cit., pág. 426.

²²⁴ Aplicándose a la revocación tributaria la normativa administrativa –que guarda silencio al respecto- J. Arias Velasco y S. Sartorio Albalat postulaban que se siguiera el criterio sentado en lo relativo a rectificación de errores de hecho “atribuyendo la resolución al mismo órgano de gestión que dictó el acto” (*Procedimientos...*, ob. cit., pág. 556).

²²⁵ "...ha de postularse un mecanismo procedimental flexible, sencillo y eficaz, sin perjuicio de adecuados controles internos de legalidad y de reglas competenciales que aseguren la objetividad de la decisión" A. ZABALA RODRÍGUEZ Fornos, "Sobre la revocación...", cit., pág. 78. Idénticos adjetivos "muy sencillo y flexible" utilizan E. DE LA NUEZ y E. PÉREZ TORRES para caracterizar lo que debería ser el procedimiento de revocación, apoyando su afirmación en doctrina solvente sobre procedimiento administrativo (J. González Pérez, F. González Navarro y J.J. González Rivas) (*vid. Revisión y solución de conflictos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 155) y FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español. Derecho Tributario: Parte General*, vol. II, 23ª ed., 2004, pág. 235: "flexible, rápido, fácil y sencillo". La misma idea, de dotar a la Administración de una "vía ágil" y, por ende, sencilla de rectificación manifiestan J. ARIAS VELASCO y S. SARTORIO ALBALAT, *Procedimientos...*, ob. cit., pág. 554.

contradictorias: por una parte lo aproxima al perfil de un recurso, al prever un trámite específico de audiencia a los interesados; en sentido inverso, transforma lo que en el anteproyecto era terminación por silencio administrativo negativo en caducidad del procedimiento²²⁶.

Aunque el procedimiento siempre se iniciará de oficio²²⁷, el reglamento (arts. 10-12 del RD 520/2005, por el que se aprueba el reglamento general de revisión) hace referencia a que los propios interesados –en ejercicio del derecho constitucional de petición (art. 29 CE)- pueden promover su tramitación. En cualquier caso el inicio formal del procedimiento propiamente dicho corresponde al órgano competente para decidir. Lo que evidencia que no se trata, en ningún caso, de una vía adicional de recurso, sino de un procedimiento especial destinado a posibilitar a la administración la enmienda formal de sus actuaciones contrarias a derecho, de sus desafueros²²⁸.

No especifica el reglamento qué órgano será el competente para su tramitación, remitiendo a “la normativa específica”, aunque sí apunta la Ley que habrá de ser distinto del que dictó el acto. Y es que la aplicación de esta normativa a ámbitos competenciales dispares –AEAT, CC. AA. Y entidades locales- hace difícil especificar con carácter general el órgano competente para su tramitación y resolución. No obstante, en el ámbito de la Agencia se viene encomendando tal función al titular del departamento al que estuviese adscrito el órgano que hubiera emitido el acto objeto de revocación²²⁹.

²²⁶ Esta modificación fue propuesta por el Grupo Parlamentario Izquierda Unida tanto en el Congreso (*vid.* enmienda 110, BOCG, cit., núm. 155-7) como en el Senado (*vid.* enmienda 95, BOCG, cit., núm. 157-11) arguyendo, precisamente, que iniciándose siempre de oficio el procedimiento, la no resolución habría de comportar caducidad, que no silencio administrativo negativo. Aunque ninguna de ambas enmiendas fue aprobada, su contenido lo asumió el Grupo Parlamentario Popular en una de las enmiendas (354) que presentó –siendo aprobada- en el Senado. Eso sí, en su justificación se hacía mención a otros aspectos de la misma sin citar éste.

²²⁷ El Grupo Parlamentario CiU en el Senado presentó una enmienda (317) postulando la posibilidad de que el procedimiento se pudiera iniciar a instancia de parte. Fue rechazada.

²²⁸ No faltaron quienes postulaban la legitimación de los interesados para iniciar los procedimientos de revocación en materia tributaria, cuando se aplicaba a los mismos la LRJ-PAC que al respecto guarda silencio (*cf.*, J. ARIAS VELASCO y S. SARTORIO ALBALAT, *Procedimientos* pág. 555), ni quienes han promovido que se reconociera expresamente la misma en la regulación que del particular se hiciera en la LGT, cuando ésta se discutía (*cf.* R. CALVO ORTEGA, "El Proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos", en *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2003, pág. 64). Finalmente no ha sido así, a mi parecer de forma coherente, por no tratarse de una vía adicional de recurso (*cf.* en este sentido F. ALONSO MURILLO, en "Razones...", pág. 426). Otra cosa es que, ante una propuesta razonable del ciudadano y, sobre todo, respaldada ésta por el Consejo de Defensa del Contribuyente la Administración no puede dejar de actuar sin daño de la justicia "con lo cual, en definitiva, estamos, en la práctica, en una situación muy próxima a la auténtica y verdadera iniciativa del procedimiento a instancia de los particulares" (C. CHECA GONZÁLEZ, "Procedimientos...", *ob. cit.*, pág. 853; *vid.* en semejante sentido E. ANDRÉS AUCEJO, "La revocación..", *ob. cit.*, pág. 291).

²²⁹ "...si bien es cierto que en el ámbito interno de las distintas Administraciones se han arbitrado procedimientos internos, no siendo una excepción la Agencia Tributaria. En este sentido, el procedimiento de revocación interno de actos tributarios se inicia por el Departamento del que

Una vez que el órgano competente para resolver ha decidido iniciar el procedimiento ha de dictar un acuerdo al respecto que se habrá de notificar, lógicamente, a los interesados y al propio órgano que dictó el acto. La notificación del mismo marcará el inicio del cómputo del plazo del que se dispone para resolver: seis meses. Nótese que ante una actuación contraria a derecho la administración no es que pueda iniciar los trámites de revocación, es que debe hacerlo: la constitución le encomienda servir con objetividad los intereses generales –no el interés fiscal en la recaudación- con sometimiento pleno a la Ley y al derecho (art. 103 CE), de modo que si advierte la posibilidad de haber vulnerado el ordenamiento al aplicarlo a un caso concreto no debe dejar de revisar su actuación²³⁰.

Si es el propio órgano que dictó el acto quien promovió su revocación remitirá al competente para resolver el expediente administrativo y la propuesta de resolución. Si fue otro órgano quien lo solicitó, el competente reclamará de quien lo dictó el mencionado expediente, un informe y cuantos datos o antecedentes considere necesarios para resolver.

Dice el reglamento que recibida la propuesta –en el primer caso- o emitido el informe –en el segundo- se dará audiencia “al interesado” por plazo de quince días. Esta previsión se introdujo en la tramitación parlamentaria y parece contradictoria con el ánimo declarado de no convertir la revocación en una forma excepcional de recurso. Pero es que, además, semejante trámite tiene sentido cuando se trata de actuar “en perjuicio” del contribuyente –como de hecho ocurre en la declaración de lesividad- pero no parece que sea imprescindible en una revisión de oficio “en beneficio” del contribuyente y en la que éste ni siquiera puede personarse como parte. En todo caso pudiera tener su razón de ser cuando la revocación afectase a terceros²³¹. Por ejemplo, de plantearse la revocación de una liquidación de IRPF por haberse atribuido a un contribuyente una renta extraída de un porcentaje de participación en bienes comunes considerado incorrecto: sería lógico dar audiencia a los copropietarios que –de rechazo- pudieran ver incrementados sus débitos tributarios.

depende el órgano que ha dictado el acto que se pretende revocar, exigiéndose el dictamen del Servicio Jurídico de la AEAT, y resolviendo finalmente sobre la revocación el Director del Departamento correspondiente.” CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, “La revocación de los actos tributarios”, en *Memoria 2000*, pág. 280.

²³⁰ "Sostener lo contrario, esto es, que la Administración nada debiera hacer aun a sabiendas de las irregularidades de estos actos, representaría un palmario atentado a los principios constitucionales que deben regir la actividad administrativa, y vulneraría, además, la relación de buena fe que en todo caso debe existir entre la Administración y los ciudadanos." CHECA GONZÁLEZ, C., "Procedimientos...", ob. cit., pág. 850.

²³¹ *Cfr.* en este sentido A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, "Sobre la revocación...", cit., pág. 77. Que se pueda dar audiencia a los interesados no quiere decir que no se hubiera podido prescindir de dicho trámite, en aras de la sencillez y partiendo de que se trata de revocar en beneficio del contribuyente (*cfr.* en este sentido E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y E. PÉREZ TORRES, *Revisión de actos...*, cit., pág. 157). No ha sido así y la Ley ha establecido el trámite de audiencia con carácter preceptivo, complicando con ello –a mi juicio innecesariamente- lo que debiera ser un procedimiento simple.

Contemporáneamente a la evacuación del trámite de audiencia, con anterioridad o *a posteriori* –la Ley no lo especifica- el órgano competente para resolver deberá de instar de aquel que tenga atribuidas las funciones de asesoramiento jurídico en su ámbito de competencia la emisión de un informe.

Se llega así a la finalización del procedimiento. Ya se ha hecho notar que el paso del proyecto de Ley por el parlamento alteró los efectos del transcurso del plazo de tramitación sin mediar resolución expresa. Inicialmente se había previsto la desestimación por silencio administrativo, disponiéndose ahora el término por caducidad del procedimiento. Las consecuencias de una y otra solución son bien distintas. Poniéndose término al procedimiento por resolución expresa, o presunta transcurridos seis meses desde su inicio, finaliza la vía administrativa, quedando expedita para el interesado la vía de lo contencioso, de no considerar su contenido conforme a derecho. Por el contrario, al caducar el procedimiento a los seis meses, y archivarse el expediente sin dictarse resolución (art. 104.5 LGT), el interesado no puede impugnar ante el contencioso resolución alguna.

Es verdad que el término del procedimiento por caducidad, transcurridos seis meses sin resolverse, es más coherente con la naturaleza de revisión de oficio que tiene el procedimiento: en puridad no existe recurso ni, en consecuencia, pretensión alguna que considerar desestimada. También es cierto que la administración no tiene obligación de resolver expresamente los procedimientos que finalicen por caducidad (art. 103 LGT). Con todo, y retomando lo expresado más arriba, iniciar el procedimiento, solicitar informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico y emplazar en el mismo a los interesados, para dejar pasar seis meses y dar la llamada por respuesta no podría calificarse de una actuación de "respeto y consideración" (art. 34.1.j) LGT) con el contribuyente: ¿no se podría considerar que se le ha ocasionado un perjuicio del que es responsable la administración?²³²

Una vez revocado el acto en cuestión se habría de restituir al contribuyente en la integridad de su situación patrimonial precedente. A tal efecto, si del mismo se hubiera derivado la realización de algún ingreso, al devenir éste en indebido con la revocación del acto del que traía causa la administración deberá proceder a su reintegro (art. 221.3 LGT). En su caso, si del acto revocado se hubieran derivado daños y perjuicios para el contribuyente, la administración al revocar el acto podrá establecer la indemnización que procediera (art. 102.4 LRJPAC).

²³² "Transcurrido este plazo se producirá la caducidad, en cuyo caso, entiendo, existirá base suficiente, como en todos los otros casos en que la inactividad de la Administración provoque la caducidad del procedimiento, para pedir que se declare la responsabilidad de la Administración por la lesión que eventualmente se hubiera podido producir". FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso...*, ob. cit., pág. 236.

3.2. El procedimiento de revocación de actos tributarios en Alemania*. (Diego Marín-Barnuevo)

A. Introducción.

La posibilidad de que la administración pueda revocar sus propios actos está reconocida en el ordenamiento jurídico español y, lógicamente, también en el ordenamiento alemán. Pero ese régimen jurídico general presenta algunas singularidades cuando se refiere a actos administrativos de naturaleza tributaria, por muchos motivos, entre los que destaca la relevancia de la participación del administrado en los procedimientos de determinación de las obligaciones tributarias.

Por ello, y por las diferencias existentes en la gestión tributaria en Alemania y en España, resulta oportuno comenzar este trabajo destacando algunas diferencias significativas de uno y otro modelo. La primera y más relevante es que el deber de autoliquidar los impuestos -generalizado en España- tiene un marcado carácter excepcional en derecho tributario alemán, donde sólo algunos impuestos indirectos son autoliquidados por el contribuyente²³³. Ello significa que la regla general en el procedimiento de gestión tributaria alemán es la liquidación por parte de la administración, correspondiendo al obligado tributario únicamente el deber de declarar los hechos relevantes para la liquidación²³⁴.

La liquidación de los impuestos es, pues, realizada por la administración tributaria a través del correspondiente acto administrativo de liquidación²³⁵. Esta circunstancia determina que la administración tributaria alemana produzca un gran número de actos administrativos y también, lógicamente, que se produzca un importante número de errores en la liquidación. El importante número de actuaciones administrativas de naturaleza tributaria determina también que los plazos de presentación de la declaración sean bastante flexibles, pues con ello se pretende evitar el colapso de la actividad administrativa en determinados momentos del año²³⁶.

*Esta publicación se encuadra en el Proyecto Nacional de Investigación "Conflictividad tributaria: causas y soluciones en un contexto de reformas", financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

²³³ El artículo 155.1 AO dispone que *salvo disposición expresa en contrario, los impuestos serán liquidados por la Administración Tributaria*. Entre los impuestos más relevantes, el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas debe ser liquidado por la Administración (vid. art. 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta Alemana, en su redacción de 8 de octubre de 2009, en la versión consolidada que incluye las modificaciones producidas hasta el 25 de julio de 2014, en adelante ESsG).

²³⁴ Que en algunos supuestos debe ir acompañada de los datos contables que permiten conocer el beneficio obtenido en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

²³⁵ Si el sujeto pasivo no presentara la declaración, la Administración puede utilizar el método de estimación indirecta para liquidar el impuesto, tal y como prevé el artículo 162 AO.

²³⁶ Normalmente se establece la posibilidad de presentar la declaración en los cinco meses siguientes al devengo (artículo 149 AO); aunque el plazo es mayor para los supuestos en que la declaración es presentada por un asesor fiscal.

La ordenanza tributaria alemana regula diversos cauces para la rectificación, revocación o modificación de los actos administrativos tributarios²³⁷. La característica más llamativa de dichos procedimientos es su simplicidad, especialmente señalada si los comparamos con otros procedimientos mucho más rígidos, como el español, que en ocasiones vincula el respeto a las garantías materiales con el cumplimiento de requisitos formales²³⁸.

Para comprender el modelo alemán es oportuno destacar que la ordenanza tributaria distingue entre liquidaciones provisionales y definitivas y establece diferentes procedimientos de rectificación para cada una de ellas.

B. La modificación de actos provisionales de liquidación.

En los supuestos en que la administración tributaria desconoce algún dato de la liquidación o tiene dudas razonables sobre la legalidad de algún elemento de la liquidación, debe dictar una liquidación provisional. Dentro de esta categoría se encuadran las “liquidaciones bajo reserva de comprobación” (art. 164 AO), o bien, “liquidaciones provisorias” (165 AO).

a. Liquidaciones bajo reserva de comprobación.

El artículo 164.1 AO determina que una liquidación sólo podrá dictarse “bajo reserva de comprobación” (*vorbehalt der nachprüfung*) cuando el órgano liquidador considerara que el hecho imponible no ha sido suficientemente comprobado. Se trata, por tanto, de una posibilidad excepcional de fijación provisional de la obligación tributaria, prevista exclusivamente para los supuestos en que los órganos de gestión no hubieran podido concluir la comprobación de todas las circunstancias relevantes para la cuantificación de la obligación tributaria y, por tanto, consideraran necesario

²³⁷ SEER, R., en la 21ª edición de TIPKE/LANG, “*Steuerrecht*”, Ed. Otto Schmidt, Köln 2013, pág. 1159, agrupa todas los supuestos de modificación de actos tributarios bajo la categoría de corrección (*Korrekturterminologie*), porque la Ordenanza Tributaria alemana utiliza los términos *Aufhebung*, *Rücknahme*, *Widerruf*, *Änderung*, *Berichtigung* para regular estos supuestos. Según este autor, el término anulación (*Aufhebung*) es utilizado a veces para referirse en ocasiones a actos contrarios al ordenamiento jurídico (Arts. 130 y 132 AO) y que llevan aparejada su expulsión o retirada (*Rücknahme*); y en otras ocasiones (arts. 131, 133 AO) para referirse a actos que no contravienen el ordenamiento jurídico pero tienen un contenido inexacto y deben ser revocados (*Widerruf*). Añade que el concepto “modificación” (*Änderung*) es específico de los actos administrativos de naturaleza económica.

²³⁸ Resulta especialmente llamativa la ausencia de requisitos formales en materia de notificaciones, o el reconocimiento de la competencia para modificar el acto a la misma Administración actuante, como exponíamos en otro trabajo anterior (vid. EHMCKE/MARÍN-BARNUEVO, “*La revisión e impugnación de los actos tributarios en Derecho Alemán*”, en la revista *Crónica Tributaria*, núm. 108/2003, págs. 9-22).

realizar nuevas actuaciones (normalmente de comprobación e inspección) para poder dictar una liquidación definitiva²³⁹.

La provisionalidad *bajo reserva de comprobación* se extiende siempre al acto administrativo de liquidación en su integridad, lo que permite su revocación o modificación ulterior por la administración tributaria (el mismo órgano) sin necesidad de cumplir otros requisitos. La modificación derivada de la comprobación realizada puede ocasionar un incremento o una disminución de la cuota inicialmente calculada, sin que ello tenga transcendencia jurídica en orden a la tramitación del procedimiento (art. 164.2 AO).

La provisionalidad de la liquidación dictada bajo reserva de comprobación desaparece, obviamente, una vez realizada la comprobación e inspección del sujeto pasivo²⁴⁰. Pero también desaparece si la administración tributaria ordena que no tenga lugar la inspección inicialmente propuesta y, también, cuando expira el plazo concedido a la administración para practicar la liquidación, que por regla general es de cuatro años²⁴¹.

b. Liquidaciones provisionarias.

La otra modalidad de liquidación provisional existente es la llamada liquidación provisoria (*vorläufige steuerfestsetzung*), que resulta de aplicación en los supuestos en que existe incertidumbre sobre la realización de alguno de los elementos del hecho imponible (art. 165.1 AO). Se trata, por tanto, del supuesto en que la administración tributaria conoce suficientes elementos del hecho imponible para liquidar el tributo, pero existe incertidumbre sobre alguno de ellos y, por tanto, se hace aconsejable dejar abierta la posibilidad de rectificación de ese dato.

La principal diferencia entre la *liquidación bajo reserva de comprobación* y la *liquidación provisoria* es que, en ésta última, la provisionalidad y la capacidad administrativa de rectificación no afectan a la totalidad del acto, sino sólo a los elementos sobre los que existía incertidumbre y que deben ser específicamente expresados en el acto administrativo²⁴². La administración tributaria (el mismo órgano) tiene, también aquí, competencia suficiente para rectificar el contenido de la liquidación tributaria, siendo indiferente que a consecuencia de ello resulte una mayor o una menor cuota a pagar.

Lo normal es que estas *liquidaciones provisionarias* estén basadas en la incertidumbre de algunos de los elementos del hecho imponible, pero también es posible su utilización

²³⁹Inspección en el sentido de esa norma puede ser de cualquier clase tanto en la sede del obligado tributario (inspección o investigación) como la que se realiza en sede administrativa; TIPKE/KRUSE. AO, Art. 164 Rz 4.

²⁴⁰Art. 164.3 AO; crítico con razón con esta limitación TIPKE/KRUSE AO, Art. 164 Rz. 22.

²⁴¹Art. 169.2.2; 170.2.1 AO.

²⁴²Art. 165.1, inciso segundo, AO.

en determinados supuestos en que existe incertidumbre sobre la normativa aplicable. Así se desprende de lo previsto en el artículo 165 AO, que reconoce expresamente la necesidad de dictar *liquidaciones provisionales* también en estos supuestos concretos:

- i. Cuando exista incertidumbre sobre la aplicación de un convenio internacional.
- ii. Cuando el tribunal constitucional hubiera declarado la inconstitucionalidad de la Ley y el legislador debe aprobar una nueva regulación aplicable.
- iii. Cuando la aplicación de una Ley tributaria dependa de un proceso tramitado ante el Tribunal Supremo, el tribunal constitucional o el tribunal de justicia de la unión europea.
- iv. Cuando la interpretación de una Ley tributaria esté cuestionada en un proceso tramitado ante el Tribunal Supremo

Como es obvio, esta modalidad de liquidación resulta fundamental en la reducción de la litigiosidad, porque los contribuyentes afectados por la incertidumbre no se ven compelidos a impugnar el acto para evitar su firmeza antes de que se conozca la sentencia o cambio legislativo que puede alterar la aplicación de la Ley al caso concreto. Por ello el ministerio hacienda federal²⁴³, cuando conoce un nuevo supuesto de incertidumbre que justifica dictar *liquidaciones provisionales*, lo hace público²⁴⁴.

C. La revocación o anulación de actos definitivos de liquidación.

Las liquidaciones tendrán carácter definitivo en todos los supuestos en que no concurren las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores. Por ello, salvo indicación expresa en contraria, la liquidación se considera definitiva.

Este tipo de liquidación, por tanto, procede en todos los supuestos en que los órganos de gestión consideran que tienen a su disposición todos los elementos necesarios para dictar la liquidación. Por ello, las posibilidades de revocación o modificación de su contenido son más limitadas. No obstante, se mantiene abierta la posibilidad de rectificar su contenido en algunos supuestos, que son los siguientes:

a. Nulidad de pleno derecho.

El artículo 25 AO regula diversos supuestos de nulidad de los actos administrativos que pueden equipararse con la nulidad de pleno derecho del sistema español. Se trata de

²⁴³ Bundesministerium der Finanzen

²⁴⁴ Esa publicidad tiene lugar a través de la página web del Ministerio y, también, mediante su publicación en la *Bundessteuerblatt*.

supuestos que producen un daño claramente incompatible con el estado de derecho²⁴⁵, entre los que se incluyen los actos administrativos tributarios que no permiten identificar la administración que los dicta, así como los de imposible cumplimiento (bien porque exigen la comisión de un acto ilícito, bien porque su contenido atenta contra las buenas costumbres, o bien porque es fácticamente imposible cumplir la resolución adoptada).

Por el contrario, dispone este mismo artículo 25 que no será nulo los actos que adolezcan de defectos relacionados con la competencia territorial o de la administración actuante o que hubieran sido dictados por funcionarios que debieron abstenerse por concurrir alguna de las causas de inhibición previstas en el artículo 82 AO.

b. Errores manifiestos.

La administración tributaria puede corregir en cualquier momento los errores ortográficos o de cálculo, así como de otros errores similares que resultaran evidentes y hubieran pasado inadvertidos en el procedimiento de liquidación (art. 129 AO). Ello supone un alejamiento de las teorías clásicas sobre la vinculación de la administración a sus propios actos y, por tanto, un debilitamiento del principio de seguridad jurídica. En todo caso, la mayoría de los autores coinciden en señalar que la confianza tutelada en estos casos no es digna de una protección reforzada y, por tanto, esta medida no supone una vulneración del principio de seguridad jurídica²⁴⁶.

Este procedimiento está por tanto limitado a los errores de hecho, sin que resulte de aplicación en los supuestos de otro tipo de defectos del acto administrativo (error de derecho, diferencias en la calificación o interpretación jurídica, etc.).

c. Aparición de nuevos hechos o medios de prueba.

El conocimiento de nuevos hechos o la aportación de nuevos medios de prueba sobre unos hechos conocidos pero no acreditados son, también, causas que permiten revocar o modificar los actos de liquidación tributaria. Es, probablemente, el supuesto de mayor relevancia práctica en la actividad de los órganos de gestión tributaria. Está regulado en el artículo 173 AO, en donde se dispone que los actos administrativos de liquidación deban ser revocados o modificados en los siguientes supuestos:

- i. Cuando se conozcan con posterioridad hechos o medios de prueba de los que resulte un mayor impuesto.
- ii. Cuando se conozcan con posterioridad hechos o medios de prueba de los que resulte un menor impuesto, salvo

²⁴⁵BFH VI R 105/83 de 11 de julio de 1986, Bundessteuerblatt (BStBl) II 1986, 775.

²⁴⁶TIPKE/KRUSE AO, Art. 129 Rz 1.

que el sujeto pasivo sea culpable del retraso en el conocimiento de esos nuevos hechos.

Una vez más nos encontramos ante una norma que pretende conciliar dos principios jurídicos en conflicto: la seguridad jurídica, entendida aquí como protección de la confianza en el derecho; y la legalidad y justicia tributaria²⁴⁷. La solución prevista en la norma para estos supuestos permite a la administración tributaria la rectificación del acto de liquidación en el momento en que son conocidos esos nuevos hechos, siendo irrelevante a estos efectos que el acto administrativo modificado ya hubiera adquirido firmeza y no fuera por tanto susceptible de impugnación.

Dicha solución se justifica, una vez más, por la consideración de que el procedimiento de liquidación es un procedimiento de masas cuya ejecución no puede estar sometida a unos controles de eficacia tan severos como los aplicados en un proceso judicial. Por ello se reconoce la existencia de mayores probabilidades de error en los actos dictados en este procedimiento y, por el mismo motivo, se reconocen mayores facilidades para su rectificación.

Pero, para proteger los intereses del administrativo, se establece que la rectificación sólo puede referirse a los puntos concretos afectados por el descubrimiento de nuevos hechos o medios de prueba²⁴⁸. En esta línea proteccionista, la jurisprudencia del Tribunal Supremo Tributario ha declarado la improcedencia de aplicar este procedimiento en los supuestos en que la administración quisiera rectificar la liquidación utilizando nuevos datos que, razonablemente, hubiera podido conocer tempestivamente si hubiera actuado con mayor diligencia²⁴⁹.

En los supuestos en que los nuevos hechos descubiertos determinaran una disminución de cuotas sólo procederá la revocación si el contribuyente actuó diligentemente. En relación con ello, la jurisprudencia ha considerado que la falta de respuesta a alguna de las preguntas que directamente se formulen en los impresos de

²⁴⁷ TIPKE/KRUSE, antes Art. 172 AO Rz. 2.

²⁴⁸ Por este motivo considera la doctrina que este procedimiento protege al obligado tributario (vid. SEER, R., en TIPKE/LANG, "*Steuerrecht*", cit., pág. 1166).-

²⁴⁹ Siempre que, además, el contribuyente hubiera atendido debidamente sus deberes de colaboración (BFH I R 140/97 de 19 de mayo de 1998, BStBl II 1998, 599). En relación con esta doctrina, los Tribunales consideran que existe negligencia administrativa en todos los casos en que la Administración no se hubiera preocupado de comprobar los hechos cuya determinación suscitaba dudas (BFH VII R 1/97 de 29 de abril de 1997, BStBl II 1997, 627). Con esta restricción procedimental los Tribunales han pretendido establecer límites a la actuación de la Administración e impedir abusos que pudieran resultar contrarios al principio de buena fe (BFH XI R 80/92 de 14 de diciembre de 1994, BStBl II 1995, 293).

declaración del impuesto constituye culpa grave del contribuyente²⁵⁰ y, por tanto, cierra el camino a este procedimiento de rectificación²⁵¹.

Finalmente, es oportuno destacar que el segundo apartado de este artículo 173 AO híbe utilizar este cauce de revisión en los supuestos en que la liquidación haya sido dictada como consecuencia de un procedimiento de inspección, salvo que se trate de un supuesto de fraude fiscal o de minoración infundada de la deuda tributaria. El fundamento de esta restricción es obvio: la administración debió investigar todos los hechos relevantes para la cuantificación de la obligación tributaria en el procedimiento de inspección, por lo que resulta injustificable que aparezcan nuevos hechos o pruebas relevantes después de dicho procedimiento, salvo que hubieran sido dolosamente ocultados por el obligado tributario²⁵².

²⁵⁰ BFH I R 62/95 de 24 de julio de 1996, BStBl II 1997, 115 que se refería a la no presentación de un comprobante del empresario en relación con una parte del sueldo libre de impuesto por importe de 5.640,03 marcos, con ocasión de una actividad desempeñada durante algunos días en Italia.

²⁵¹ En este sentido cabe añadir que la culpa del asesor fiscal es considerada, a estos efectos, como culpa del propio obligado tributario; lo cual no es óbice para que luego se le puedan exigir otro tipo de responsabilidades, pues el régimen del asesor fiscal está muy controlado y su régimen de responsabilidad es muy severo.

²⁵² Vid. SEER, R., en TIPKE/LANG, "Steuerrecht", cit., pág. 1167.

3.3. La revocación de los actos administrativos tributarios en Chile: reflexiones desde el modelo constitucional vigente. (Ernani Contipelli²⁵³)

Resumen: el presente artículo tiene por finalidad promover el estudio de la revocación de los actos administrativos tributarios en sintonía con las disposiciones constitucionales que rigen la materia en el sistema jurídico chileno. De ese modo, analizamos los principios constitucionales que direccionan la actividad de tributación y, posteriormente, la cuestión relativa a la supremacía de la constitución. En el momento siguiente, entramos en el procedimiento administrativo chileno y los artículos vinculados a la revocación que se encuentran contenidos en la Ley n. 19.880, para, finalmente, ajustar esas consideraciones a la idea de constitucional de tributación vigente.

Palabras-claves: revocación. Constitución. Tributación.

Abstract: the present article aims to promote the study of the revocation of the Tax Administrative Acts in harmony with the constitutional dispositions that are linked with the chilean juridical system. Therefore, we analyze the constitutional principles which direct the Tax activity and, after, the question related to the constitutional supremacy. In the next moment, we go to the chilean administrative procedure and the articles related to the revocation which are present at the law n. 19.880, for, finally, adjust these considerations to the actual constitutional taxation idea.

Keywords: revocation. Constitution. Taxation.

A. Introducción.

El presente artículo tiene por finalidad discutir la cuestión sobre la revocación de actos administrativos tributarios situándolos en las propuestas del modelo constitucional vigente en el sistema jurídico chileno. Para lograr tales objetivos, partimos de las disposiciones claves de la constitución que se encuentran situadas entre las bases de la institucionalidad y que versan sobre el derecho tributario: el principio de la servicialidad, la capacidad contributiva y el mínimo existencial, para, en un segundo momento, verificar las ramificaciones de esas ideas entre los derechos fundamentales, en especial, el numeral 20 del artículo 19.

Secuencialmente, buscamos en la supremacía constitucional, material y formal, verificar su relación con el acto administrativo. En ese punto, justificamos la idea de

²⁵³ Pos-Doctor en Derecho Financiero Comparado – Universidad Pompeu Fabra (España). Pos-Doctor en Derecho Constitucional Comparado – Universidad Complutense de Madrid (España). Doctor en Derecho del Estado – PUC/SP (Brasil). Máster en Filosofía del Derecho y del Estado – PUC/SP (Brasil). Máster en Derecho Tributario – PUC/SP (Brasil). Licenciado en Derecho – Mackenzie/SP (Brasil). Director del Centro de Estudios Políticos y Constitucionales Comparados – CEPCC (Chile). Profesor del Programa de Doctorado en Derecho de la Universidad Autónoma de Chile (Chile).

obediencia a la legalidad en sentido amplio, involucrando todo el sistema jurídico, que encuentra en la constitución su presupuesto de unidad, y de legalidad en sentido estricto, para constatar su referencia a la investidura, competencia y forma, como elementos presentes en la composición de los actos administrativos.

Como desdoblamiento lógico de nuestro estudio, verificamos la institucionalización del procedimiento administrativo previsto en la legislación infra-constitucional general, Ley n. 19.880, en que analizamos en concepto de acto administrativo, sus principios, la revocación por ilegalidad (invalidación) y por oportunidad, y, posteriormente, vinculamos esa disposiciones a la tributación y a los derechos de los contribuyentes consagrados en el código tributario nacional, en especial de carácter procedimental relativo al debido proceso legal.

Por fin, el artículo busca conectar todos las consideraciones anteriormente expuestas, para demostrar la influencia de la constitución en la potestad revocatoria administrativa en materia tributaria, especialmente, de contenido material, que permite una interpretación amplia de ese instituto para compatibilizarlo con los derechos fundamentales de los contribuyentes que se encuentran presente en el sistema jurídico chileno.

B. Marco constitucional tributario: servicialidad y capacidad contributiva.

Siguiendo la estructuración jerárquica lógica del ordenamiento jurídico, la tributación encuentra su marco inicial en el texto constitucional vigente, especialmente, en inciso 4º del artículo 1º, que establece el principio de la servicialidad, al disponer que: “el Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que esta constitución establece”.

Constatado que la constitución política vigente, al fijar las *bases de la institucionalidad*, establece una concepción liberal y de inclinación naturalista para interpretación de sus disposiciones, el concepto del principio de la servicialidad es comprendido en el contexto de que el derecho de las personas son anteriores y superiores al estado, de modo que ese debe actuar respetando y promoviendo los derechos esenciales garantizados por la constitución a las personas individualmente consideradas o autónomamente como miembros de los grupos intermedios, como forma de alcanzar la finalidad del bien común.

Por tanto, el bien común es parte integrante del ideal de sociabilidad, destinándose a la concreción del interés de cada miembro de la sociedad de vivir y participar del proyecto orientado a la promoción de las condiciones sociales necesarias para el

desarrollo espiritual y material en situación de existencia mínimamente digna, la cual debe ser fundada en la experiencia jurídica constitucional y conferida a todos en razón de su propia condición de persona humana²⁵⁴.

De ese modo, el principio de la servicialidad fundamenta el deber de los miembros de la sociedad de contribuir para el bien común que se traduce, especialmente, por la obligación de pagar impuestos, pues el contribuyente debe permitir la intervención patrimonial tributaria del estado y, por consecuencia, de la propia sociedad como un todo, para posibilitar la obtención de los ingresos financieros necesarios para satisfacción de un conjunto de bienes públicos que el constituyente y el legislador definen sistemáticamente en el marco de la democracia constitucional²⁵⁵.

Sin embargo, comprendemos que los bienes que componen el mínimo existencial no están aptos para integrar el deber de colaboración de pagar tributo, siendo excluidos del campo de mensuración de la capacidad contributiva de la persona, pues esa corresponde justamente a la potencialidad económica de la riqueza de un individuo que ultrapasa el mínimo existencial.

Así, el significado de capacidad contributiva confundiese con la posibilidad concreta y real de participar económicamente del sostenimiento de los costes públicos, lo que no abarca la situación en que falte o que exista apenas el indispensable para garantizar la sobrevivencia individual, especialmente, en ante una constitución que pone el estado al servicio de la persona humana para garantizarle condiciones sociales para el desarrollo espiritual y material de su dignidad.

La orientación normativo-constitucional referida a la capacidad contributiva es reafirmada en el capítulo III, de los derechos y deberes constitucionales, específicamente, en los incisos I y II del numeral 20 del artículo 19, los cuales versan que la constitución asegura a todas las personas “la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la Ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”, y también que “en ningún caso la Ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.

En los términos de las señaladas disposiciones, podemos considerar que la idea de capacidad contributiva relacionase con igualdad y justicia fiscal, en el sentido de que se debe buscar en la institución del tributo la proporcionalidad y progresividad, o sea, no sacrificar indebidamente la fuente de producción de riquezas del contribuyente y, en la

²⁵⁴ Sobre el tema de la concreción del bien común, André Franco Montoro enseña que: “Realizase el bien común en una sociedad cuando el pueblo vive humanamente, eso es, puede desarrollar normalmente sus facultades naturales y ejercer las virtudes humanas, entre las cuales insertase la amistad, la cultura, en sus diferentes aspectos, la vida familiar etc...en una sociedad de gran confort material puede haber una vida deshumana. En una aldea primitiva, la población puede vivir humanamente”. (MONTORO: 2000, p. 221).

²⁵⁵ Tribunal Constitucional. Sentencia de 15.04.2014, Rol n. 2489.

medida del posible, determinar porcentuales diversos en la cobranza del tributo que serán elevados de acuerdo con el crecimiento de la base de cálculo, de tal modo que quien manifiesta más riqueza a través de la realización del hecho imponible debe recibir una tributación mayor do que aquello que manifiestas menos. Tratase de una cuestión lógica que se compatibiliza con nuestra posición anterior de que no sería justo ni mismo razonable que fuera realizado un individuo que no manifiesta capacidad contributiva, que gana apenas o esencial para atendimento de su mínimo indispensable, existencial, la progresión tributaria sirve de instrumento de política fiscal para lograr esa protección de fuerte contenido social.

C. Supremacía constitucional y acto administrativo en la constitución.

La idea de jerarquía y supremacía constitucional está expresamente prevista por el artículo 6º de la Constitución vigente: “los órganos del estado deben someter su acción a la constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República”²⁵⁶. Al situar el texto constitucional en el cume de la pirámide normativa, eso es, como norma jurídica dotada de mayor importancia dentro del sistema jurídico a la cual todas las demás deben buscar su fundamento de validez, compatibilizarse con su contenido, procedimientos y prescripciones para recibir su certificación de legitimación ante el ordenamiento positivo. Entre las principales ramificaciones de tal directriz, podemos señalar la utilización de la técnica de interpretación conforme la constitución y del control de constitucionalidad debe ser realizado en todos los ámbitos de interés público.

Así, la supremacía constitucional prevista por el artículo 6º encontrase reflejada en la obligación atribuida a todos los órganos pertenecientes a la estructura estatal (ejecutivo, legislativo y jurisdiccional) de “someter su acción a la constitución y a las normas dictadas conforme a ella”, generando un mecanismo que permite el direccionamiento de la actividad de aplicación del derecho positivo a los debidos presupuestos lógicos de cohesión y unidad para funcionamiento del sistema. Como consecuencia lógica de ese deber, la constitución pasa a orientar y limitar las relaciones políticas de poder, sirviendo como instrumento de validación formal y sustancial de los actos jurídicos estatales.

Complementando la supremacía y unidad constitucional, el inciso i del artículo 7 trae un concepto de legalidad, que somete la actividad desempeñada por los órganos estatales y sus titulares a la Ley, comprendida como parte del ordenamiento jurídico,

²⁵⁶ Con respecto a la jerarquía e supremacía constitucional constante del artículo 6º de la Constitución Política, la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución considero que: “En este artículo está claramente especificada la jerarquía constitucional, porque todos los órganos de autoridad o titulares integrantes de los entes generadores de la ley tiene que someter su acción a la Constitución. De manera que este es el artículo de donde se va inferir toda la jerarquía y la supremacía de la Constitución” (Actas Oficiales de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, sesión n. 53, p. 10).

como elemento pertinente a un todo, que encuentra en la constitución el vértice y fundamento último para certificación de validez de los actos producidos ante tal sistema, al disponer que: “los órganos del estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la Ley”.

En otros términos, el artículo 7º, al introducir el principio de legalidad en el ordenamiento positivo, enumera los requisitos de validez de los actos jurídicos estatales, empezando por disponer sobre la “investidura regular de sus integrantes”, que comprende el acceso adecuado a la función pública, o sea, la persona que actúa como agente estatal debe ser incorporada válidamente en la condición de titular o integrante del órgano.

El segundo requisito de validez respecta a la actuación “dentro de su competencia”, eso significa ejercicio del poder de acuerdo con el contenido de las funciones otorgadas por la constitución y “las normas dictadas conforme a ella”, para, simultáneamente, limitarlo y preservar la esfera de derechos fundamentales de los ciudadanos. Consideramos, así, la competencia como un poder discriminado por el texto constitucional para atribución de funciones y, consecuente, establecimiento del campo de actuación de los órganos y agentes estatales para consecución del bien común, evitando interferencias indebidas en las esferas definidas para los demás y garantizando la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Como último requisito presente en inciso i del artículo 7º señalamos la actuación “en la forma prescriba en Ley”, se refiriendo al procedimiento, como sucesión ordenada de actos realizados por los órganos estatales que se someten a la estricta reserva de Ley, para ajustarse con el ideal republicano de control de la “cosa del pueblo”, el interés público, además de una caracterización introductoria del principio del debido proceso legal, como garantías previstas jurídicamente, o sea, la tipificación de un procedimiento en conformidad con la Ley, comprendiendo ese término el texto constitucional y las demás legislaciones que se incorporan válidamente al sistema²⁵⁷.

Así, la “forma” como procedimiento que atesta la validez de los actos jurídicos estatales es materia propia, exclusiva y privativa de la Ley, obra del poder legislativo, que incluso ni siquiera puede ser delegada a las autoridades ejecutivas, como el presidente de la república, ya que incide sobre la esfera de derechos fundamentales como es el derecho al debido procedimiento que la constitución asegura a todas las personas, especialmente, en las disposiciones constantes del artículo 19, n. 3²⁵⁸.

²⁵⁷ TAVARES: 2010, p. 676.

²⁵⁸ *Tribunal Constitucional. Sentencia de 16.07.1996, Rol n. 239.*

Por lo tanto, la incorporación válida de un acto jurídico estatal al sistema jurídico chileno debe obedecer los requisitos de investidura, competencia y forma, para atender a los principios de la supremacía constitucional y legalidad. En ese sentido, el respeto a esos requisitos, de acuerdo con el tribunal constitucional, comprende la circunstancia de que “los órganos del estado solamente pueden ejercer las atribuciones que la propia constitución o las leyes han conferido, sin que bajo ningún pretexto puedan inmiscuirse en el ámbito de la competencia de un órgano diverso”²⁵⁹.

Concluyese que la constitución debe ser comprendida como vértice del sistema jurídico, la Ley suprema de la sociedad política, que estructura y organiza la figura estatal, estableciendo aún sus directrices fundamentales, para legítima producción del poder, condicionando toda la actividad de los órganos estatales, lo que revela su posición de superioridad con respecto a las demás normas existentes que es acertadamente reflejada por los artículos 6º y 7º de la carta magna²⁶⁰.

D. Procedimientos administrativos y tributación.

Desarrollando las disposiciones constitucionales, encontramos primeramente la Ley n. 19.880 de 29 de mayo de 2003, que establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado. En su artículo 3º, la legislación determina un concepto de acto administrativo, comprendido como “las decisiones que emitan los órganos de la administración del estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública”. Tales actos gozan de una presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa²⁶¹.

Por su vez, el procedimiento administrativo es conceptualizado en el artículo 18 de la señalada legislación como “una sucesión de actos trámite vinculados entre sí, emanados de la administración y, en su caso, de particulares interesados, que tiene por finalidad producir un acto administrativo terminal”.

²⁵⁹ Tribunal Constitucional. Sentencia de 12.08.1996, Rol n. 242.

²⁶⁰ Sobre la jerarquía y supremacía constitucional ya tuvimos la oportunidad de afirmar que: “La Constitución carrea consigo la idea de ley fundamental, en la medida que, al componer jurídicamente el arquetipo de la entidad estatal, determina los modos de producción de las reglas de Derecho, sometiendo, así, a sus dictámenes la legitimación del contenido de las demás formas de poder manifestados ante la sociedad política y, por consecuencia lógica, las posibles expectativas de comportamiento de los individuos en pro del bien común” (CONTIPELLI: 2010, p. 23/24).

²⁶¹ Sobre la definición de acto administrativo contenida en la Ley n. 19.880, importa destacar que: “Resulta fundamental dentro del concepto de acto administrativo el carácter de decisión o resolutorio que éste tiene. Ello quiere decir que a través del acto administrativo lo que hace la Administración del Estado es tomar una decisión de aplicación del ordenamiento jurídico a un caso concreto en una determinada forma. En efecto, lo que hace el ente público a través del acto es resolver una determinada manera de aplicar o ejecutar el ordenamiento jurídico público a un caso particular que puede afectar o favorecer a una persona, un grupo de personas o incluso a la comunidad en su conjunto” (BERMÚDEZ SOTO: 2010, p. 106)

Ya en el artículo 4º de esa legislación son enumerados los principios que nortean los procedimientos administrativos, entre los cuales destacamos, para los fines del presente artículo, el de la imparcialidad, mediante el cual la administración debe “actuar con objetividad y respetar el principio de probidad consagrado en la legislación, tanto en la substanciación del procedimiento como en las decisiones que adopte” y de la impugnabilidad, según “todo acto administrativo es impugnabile por el interesado mediante los recursos administrativos de reposición y jerárquico”.

Siguiendo nuestra ruta en la Ley de Procedimientos Administrativos, el artículo 53 faculta a la autoridad administrativa invalidar de forma total o parcial los “actos contrarios a derecho”, mientras que el artículo 61 dispone sobre la revocación por el órgano que hubiere dictado el acto administrativo, estableciendo las hipótesis en que no se procederá la revocación: “a) cuando se trate de actos declarativos o creadores de derechos adquiridos legítimamente; b) cuando la Ley haya determinado expresamente otra forma de extinción de los actos; o c) cuando, por su naturaleza, la regulación legal del acto impida que sean dejados sin efecto”.

Antes las ponderaciones anteriores, determinamos algunos parámetros para construcción de la discusión pretensa. Inicialmente, resaltamos que la revocación es comprendida en nuestro trabajo de manera amplia para involucrar la extinción de actos administrativos por ilegalidad, que corresponde a la invalidación; y también por cuestiones de oportunidad, denominada de revocación propiamente dicha. Además, aunque la legislación chilena ubique la revocación en el capítulo sobre la revisión de oficio por parte de la administración pública, en razón de la visión amplia que pretendemos atribuir a ese instituto, nos posicionamos en el sentido de que la revocación puede ser provocado por el ciudadano interesado, cuando postula la sumisión de un acto administrativo al control de legalidad y oportunidad a ser realizado por la propia entidad que lo tenga editado.

Con base en tales afirmaciones, la revocación administrativa consiste en la potestad conferida al órgano que tenga dictado determinado acto administrativo de libremente y en cualquier momento extinguirlo, justificado en su ilegalidad u oportunidad para el atendimiento del interés público, sea por revisión de oficio o por postulación de la parte interesada. Por lo tanto, en nuestra propuesta de análisis, la revocación administrativa ocurre cuando el propio órgano que dictó el acto decide extinguirlo por no ser compatible con el “derecho” (denominada también de invalidación) o por un criterio de discrecionalidad (contrario a la satisfacción del interés público).

Como se puede constatar, la Ley n. 19.880 consiste en una legislación general sobre procedimiento administrativo que debe ser interpretada y aplicada en relación a la materia fiscal en sintonía con las normas constitucionales anteriormente señaladas y con el código tributario nacional, legislación especial que posee disposiciones

específicas sobre el tema y que nos interesan, para las finalidades de ese trabajo, la norma contenida en el artículo 8º bis, que versa sobre los derechos de los contribuyentes y que en su numeral 9, consagra “el derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la Ley y que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente”.

La orientación normativa contenida en el numeral 9 del artículo 8º bis del Código Tributario sitúa entre los derechos de los contribuyentes una ramificación del debido proceso legal, garantizando la facultad de articular de manera amplia todos los medios de defensa de intereses ante la esfera procedimental administrativa tributaria, para dar cumplimiento al principio de la impugnabilidad y protegerse contra posibles arbitrariedades cometidas por el poder público en el acto de cobranza del tributo, generando, por otro turno, el deber del estado de apreciar las alegaciones por el contribuyente, ofertándole una decisión que ingrese efectivamente en pretensión formulada para realización de adecuada del control de legalidad de los actos administrativos involucrados por el principio de imparcialidad.

E. Revocación del acto administrativo y orientación constitucional tributaria.

Considerando la supremacía constitucional prevista en los artículos 6º y 7º de la constitución vigente, que obliga expresamente a los órganos del estado de respetaren sus disposiciones, debemos comprender inserta en esa orientación normativa no solamente la revocación de los actos administrativos, sino también todo el desarrollo de las etapas correspondientes al procedimiento administrativo, tanto en relación al aspecto formal (investidura, competencia y forma), cuanto material (legalidad y oportunidad en sentido amplio). En ese sentido, aróstica Maldonado pondera que a la administración “compete la satisfacción concreta y eficaz de las necesidades públicas, en un ámbito específico de la actividad estatal, misión para la cual el derecho le ha dotado de los medios adecuados, denominados, principalmente, potestades de poder público, las que traducen – al ser puestas en movimiento – en una actividad, tanto material como jurídica, y en este último caso ya convencional, ya unilateral, pudiendo, a tal efecto, tanto emitir actos como dejarlos sin efecto, cuando hayan sido emitidos o hayan devenido en antijurídicos”²⁶².

Así, constatamos la influencia del texto constitucional en el procedimiento administrativo para exigir su concreción desde ciertos parámetros fijados principalmente por la idea de debido proceso legal y de sus respectivas cláusulas que surge en la legislación infra-constitucional en forma de principios (Ley n. 19.880), entre los cuales, señalamos la imparcialidad e impugnabilidad, para destacar la amplitud del derecho de postulación del ciudadano y de las articulaciones suscitadas para defensa

²⁶² ARÓSTICA MALDONADO: 1984, p. 434.

de sus derechos y, paralelamente, la necesidad de una prestación judicante efectiva en el procedimiento administrativo.

Esa perspectiva de análisis es extensiva al procedimiento administrativo tributario, lo cual tiene como finalidad promover los actos administrativos necesarios para satisfacción de los intereses del estado con respecto a la cobranza del tributo, lo que significa realizar tales acciones dentro de los límites determinados por la constitucionalidad. Y obedecer a la constitucionalidad significa exigir el tributo en sintonía con la servicialidad, la capacidad contributiva y el mínimo existencial.

Justamente, en ese punto, llegamos a la revocación de actos administrativo tributarios, la cual tiene por objetivo extinguir la cobranza de tributos sea por ilegalidad (invalidación) o por oportunidad con respecto al interés público. Tal decisión puede ser reconocida de oficio por la entidad responsable por exigir el tributo o por postulación del contribuyente, tomando como motivación las disposiciones constitucionales que rigen la materia (señalamos una vez más - servicialidad, capacidad contributiva y mínimo existencial).

En tales términos, la autoridad fiscal podrá revocar el acto administrativo tributario, cuando, por ejemplo, se revelar contrario al principio de la igualdad, o sea, contra cobranza que trata de forma desigual contribuyentes que se están en una misma situación jurídica, utilizando para tanto fundamentos constitucionales dados por el artículo 19, numeral 20, proponiendo una interpretación subjetiva de la capacidad contributiva para extinguir la cobranza de tributo en situaciones en que, aunque configurado el hecho imponible, tal cobranza afectara el mínimo existencial del ciudadano, que no puede ser considerado un contribuyente.

Otro ejemplo de revocación ocurre cuando los medios empleados por la administración pública para promover la cobranza del tributo son más costosos a los cofres públicos que el propio valor que es exigido. Tal hipótesis configura un criterio de proporcionalidad de la tributación compatibilizada con la idea de eficiencia e incluso de probidad administrativa (art. 8º), orientaciones constitucionales que deben permear la política fiscal.

De ese modo, la revocación de actos administrativos en materia tributaria ante el ordenamiento jurídico chileno confiere a la administración fiscal la potestad de extinguir la cobranza del tributo justificada en su no compatibilización directa con las determinaciones constitucionales, haciendo con que el desarrollo de los procedimientos administrativos sean realizados en sintonía con las pretensiones del debido proceso legal: amplio, efectivo, que atienda y proteja los derechos fundamentales de los ciudadanos, especialmente, aquellos previstos en el texto constitucional y que poseen normatividad plena, especialmente, en materia tributaria.

Conclusión

El estudio de la revocación de actos administrativos en materia tributaria permite la investigación de la sistematicidad y unidad del ordenamiento jurídico chileno y como el texto constitucional influencia la consecución de actividades por parte de la administración pública, determinando sus posibles comportamientos, especialmente, en lo que respecta a la protección y garantía de los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Al ubicar el procedimiento administrativo en el modelo constitucional vigente, revelamos una otra faceta de las funciones fiscales desempeñadas por el estado: abierta a la realidad social, que debe concretar sus acciones observando ciertas directrices constitucionales que le atribuyen efectividad, legitimidad y servicialidad, no solamente en relación a la forma, sino también en la materia, alcanzando el contenido de las postulaciones realizadas por los contribuyentes y/o confiriéndole poder necesario para rever sus propias acciones en pro del interés público y del bien común.

Así, la revocación de los actos administrativos tributarios debe ser utilizada como instrumento de justicia fiscal para autorizar la administración pública a utilizar tal potestad para extinguir la cobranza del tributo cuando afronte la capacidad contributiva y/o el mínimo existencial de los ciudadanos, haciendo, por otro lado, con que las acciones del estado se sometan al contenido valorativo protegido por la constitución vigente.

Bibliografía

Aróstica Maldonado, Iván. *La extinción de los actos administrativos y la jurisprudencia reciente de los tribunales de justicia*. En revista chilena de derecho, 1984, vol. 11, p. 433/228.

Bermúdez Soto, Jorge. *Estado actual del control de legalidad de los actos administrativos. ¿Qué queda de la nulidad de derecho público?* En revista de derecho vol. XXIII, 2010, p. 103/123.

Contipelli, Ernani. *Direito constitucional tributário*. São Paulo: editora Quartier Latin, 2010.

Fortes Martins, Antonio. *Estudio sobre la revocación de los actos administrativos*. En revista de derecho vol. XIX, p. 149/177.

Montoro, Andre Franco. *Introdução à ciência do direito*. São Paulo: editora revista dos tribunais, 2000.

Tavares, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: editora saraiva, 2010.

3.4. Revocaciones de actos tributarios en Francia. (J. M. Tovillas)

A. Planteamiento.

El análisis del ordenamiento jurídico-tributario francés permite descubrir la existencia de diversos sistemas de resolución de conflictos entre los contribuyentes y la Administración diferentes de la revisión efectuada en base a recursos administrativos o judiciales.

A continuación, se contempla la existencia de la “jurisdiction gracieuse” y de la transacción por los cuales los actos administrativos en materia tributaria pueden ser revocados a favor del contribuyente por los propios órganos de la Administración.

B. “La jurisdiction gracieuse”.

La presencia de “la jurisdiction gracieuse” significa para un sector de la doctrina la existencia de un importante elemento de equidad en los procedimientos tributarios. En efecto, esta forma de jurisdicción basada en la “gracia”, el “favor”, permite, aun en ausencia de error alguno cometido y en ausencia de derecho alguno derivado de una disposición legislativa o reglamentaria, obtener la condonación o reducción de las cuotas tributarias legalmente debidas o de los intereses de demora o sanciones tributarias. Para ello, basta alegar las dificultades económicas o indigencia o cualquier otro motivo como la existencia de deudas excesivas en relación con la cuantía del patrimonio.

La regulación de la misma se caracteriza por estar diseñada sin excesivos formalismos y se basa en normas reglamentarias y no legales.

a. La solicitud de condonación graciosa.

El obligado tributario puede solicitar en cualquier momento la condonación (*remise*) o condonación parcial (*modération*) graciosa de los intereses de demora, de las sanciones tributarias impuestas y de las cuotas tributarias derivadas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de los impuestos directos locales (no se admite para las cuotas de impuestos indirectos, las del Impuesto de solidaridad sobre la fortuna o de impuestos sobre registro como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Las cantidades a satisfacer han de ser firmes.

La solicitud ha de ser presentada por el obligado tributario y firmada por el mismo. La Administración valora discrecionalmente la situación y otorga o no una condonación de las cantidades debidas o una reducción de las mismas. El órgano facultado para decidir sobre la cuestión tiene un amplio margen de maniobra sobre la decisión a adoptar. La condonación o reducción puede estar condicionada al pago previo de las

cantidades no condonadas o a la presentación de todas las declaraciones que hubieran dejado de presentarse dentro del plazo reglamentariamente previsto.

En función de la cuantía de las cantidades cuya reducción o condonación es solicitada se establece el sistema de competencia jerárquica:

- i. El Director de los servicios fiscales del departamento de imposición o del Director de ámbito nacional cuando las cuotas, ejercicios o hechos imponibles no superen los 150.000 euros en función del tipo de gravamen del que se trate.
- ii. El ministro encargado del Presupuesto cuando las cuotas, ejercicios o hechos imponibles superen los 150.000 euros.

En el caso de no obtener respuesta a la solicitud en dos meses, se entenderá desestimada la solicitud. En este caso se podrá presentar un recurso administrativo o un recurso judicial por exceso de poder.

Aunque no se trate de un procedimiento de resolución de conflictos tributarios se trata, sin duda, de un sistema que facilita la reducción de la conflictividad entre los ciudadanos y la Administración (escasos formalismos, introducción de la idea de equidad...).

El número de solicitudes gratuitas presentadas en 2012 alcanzó la cifra de 1,183 millones. Esta cifra supone un crecimiento del 8,8% frente a los datos de 2011 y un crecimiento del 22% en tres años (*Le Figaro*, 07-10-2013). Una cifra como ésta ha de completarse con un dato sorprendente: en 2012 se incrementó el número de recursos contenciosos por temas fiscales un 0,69% mientras que el número de solicitudes de revocación se incrementó un 10,43%.

Las causas que son más frecuentemente alegadas por los contribuyentes son las siguientes:

- i. Pérdida imprevisible de ingresos (desempleo)
- ii. Circunstancias excepcionales (defunción del cónyuge, separación, discapacidad) o que han generado unos gastos extraordinarios elevados (enfermedad).
- iii. Desproporción entre la importancia de la deuda tributaria y el nivel de rentas del contribuyente (acumulación de aplazamientos y fraccionamientos o nuevas regularizaciones fruto de comprobaciones tributarias).

- iv. Los principales impuestos respecto de los cuales se solicita una condonación total o parcial son el IRPF y la *Taxe d'Habitation* (equivalente a nuestro Impuesto sobre Bienes Inmuebles) y se han explicado estos datos por la crisis económica y por la ausencia de retenciones sobre las rentas del trabajo a cuenta del IRPF francés.

b. La transacción.

Se trata de un procedimiento que concluye con un acuerdo entre el contribuyente y la Administración en relación con la reducción o eliminación de sanciones tributarias que todavía no han adquirido el carácter de firmes.

No es un acto unilateral por parte de la Administración sino que se trata de una convención entre la Administración y el contribuyente mediante la cual aquélla se compromete a conceder una eliminación o reducción de las sanciones tributarias. La eliminación o reducción no se extiende en ningún caso a las cuotas tributarias ni a los intereses de demora.

En contrapartida, una vez se ha concluido la transacción, el contribuyente pierde el derecho a accionar ante la jurisdicción contenciosa la parte de la deuda tributaria que no ha sido eliminado o reducida. Así, las deudas tributarias resultantes de la transacción adquieren la condición de firmes y no son susceptibles de revisión.

Bibliografía

Bouvier, Michel, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 3ª edición, L.G.D.J., 2000

Grosclaude, Jacques et Marchessou, Philippe, *Procédures fiscales*, 3ª edición, Dalloz, 2004

Romero Flor, Luis María, "Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho Comparado", *Revista Técnica Tributaria*, núm.102, julio-septiembre 2013, AEDAF.

Tovillas Morán, José María, *Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia*", Documentos IEF, nº25/2002.

Trotabas, Louis et Cotteret, Jean-Marie, *Droit fiscal*, 8ª edición, Dalloz, 1997

3.5. La autotutela de la administración financiera italiana: el poder de la administración financiera para anular y/o revocar de oficio actos administrativos de naturaleza tributaria²⁶³. (Eva Andrés Aucejo)

B. Fuentes jurídicas.

El instituto jurídico denominado “Autotutela financiera” observa una recepción tardía en el ordenamiento financiero y tributario italiano. La insistencia manifestada por la doctrina sobre la urgencia de un pronunciamiento ministerial en materia de eliminación espontánea por parte de la Administración financiera de sus propios actos ilegítimos fructificó en 1992, año en el que se aprueba el “*Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle Finanze*” vía Decreto n. 287 del Presidente de la República de 27 de marzo, en cuyo articulado se introduce un precepto (art. 68) en el cual se contempla entre las funciones de la administración financiera la facultad de anular sus propios actos ilegítimos o infundados.

En extrema síntesis el Instituto Jurídico Italiano denominado “*La autotutela de la Administración financiera*”, consiste en el poder de ésta para anular y/o revocar de oficio sus propios actos ilegítimos o infundados e inoportunos.

No sería hasta 1994, año en el que por mor de la Ley n. 656 de 30 de noviembre²⁶⁴ se acuña en el derecho tributario el instituto jurídico de la autotutela²⁶⁵. Concretamente en el artículo 2-*quarter* de la citada Ley, precepto que bajo la rúbrica genérica “*Autotutela*” reza así:

Con decretos del Ministro de finanzas serán indicados los órganos de la administración financiera competentes para el ejercicio del poder de anulación de oficio o de revocación, también en pendencia de juicio o en caso de no impugnabilidad, de los actos ilegítimos o infundados. Con los mismos decretos serán definidos los criterios de economicidad sobre la base de los cuales se inicia o abandona la actividad de la administración.

En ejecución de tal remisión reglamentaria se aprueba el Reglamento sobre “Normas relativas al ejercicio del poder de autotutela por parte de los órganos de la

²⁶³ Seguimos básicamente nuestros trabajos previos en la materia. A saber: ANDRÉS AUCEJO, E. “La revocación de oficio de los actos administrativos de naturaleza tributaria. Retos para su adopción en la legislación tributaria española y su regulación jurídica en Italia. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N. 268, 2003, p. 281-318 y La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia, IEF, 2008, Madrid.

²⁶⁴ Ley que trae causa del D.L. 30/9/1994, N. 564. Es de constatar que el artículo 2-*quarter* citado ha sido modificado posteriormente por el artículo 27 de la Ley de 18 de febrero de 1999, n. 28 que ha añadido algunos párrafos concernientes a: - la posibilidad de disponer de la suspensión de los actos que parezcan ilegítimos o infundados; - la extensión de la autotutela a las regiones, provincias y ayuntamientos para los tributos de su competencia, etc.

²⁶⁵ GIULIANI, G. *Diritto tributario*, ob., cit., pág. 26

Administración financiera”, vía D.M. n. 37 de 11 de febrero de 1997. Yendo más lejos del alcance originario de la propia remisión, este reglamento desarrolla no sólo los órganos de la administración financiera competentes para el ejercicio de dicho poder y los criterios de economicidad citados²⁶⁶, sino también toda una suerte de aspectos que ordenan y pormenorizan la ejecución práctica del citado ejercicio como, por ejemplo, el ámbito objetivo de aplicación, las hipótesis en las que resulta aplicable, aspectos procedimentales, etc., que desarrollaremos en páginas posteriores.

Finalmente no cabe desconocer que al margen de estos textos en diversas normas jurídicas dictadas con posterioridad se contienen algunas referencias puntuales sobre la materia de autotutela como por ejemplo en la Legge 212 (Statuto del contribuente), art. 7, punto 2 o en la Legge n. 241 de 7 de agosto de 1990; Legge n. 448 del 28 de diciembre de 2001 (Ley de Presupuestos del Estado para el 2002) y D. L. n. 203, de 30/9/2005 vinculado a la Ley Presupuestaria de 2006, etc.

Amén de las normas expuestas existe también un conjunto de disposiciones infralegales dictadas bien por el propio Ministerio de Finanzas Italiano o bien por las direcciones regionales *delle Entrate* de determinadas regiones (en este caso con eficacia en los límites territoriales de su competencia), que desarrollan y complementan el instituto de la autotutela en materia tributaria.

Emanadas con antelación a la aprobación del Reglamento n. 37/1997 son de destacar las directivas de 29 marzo 1994, n. 10932, de la *Direzione Regionale delle Entrate dell'Emilia Romagna* y de 6 de junio de 1994, n. 450 del Lazio.

Con posterioridad al mismo sobresalen las Circulares 195/E de 8 de julio de 1997 del Ministerio de Finanzas y 198/E de 5 de agosto de 1998 del Secretariado general del citado Ministerio, entre otras.

C. Sentido y finalidad de la autotutela en materia financiera.

Posiblemente sea el “interés público” el motivo último que subyace bajo la formulación tributaria del fenómeno de la autotutela. El objetivo de hacer justicia; de perseguir el interés público en nombre y respeto de la transparencia administrativa, amparan y abonan la adopción del *ius poenitendi* (literalmente facultad de arrepentirse) por parte de la Administración financiera en relación con sus actos ilegítimos o infundados²⁶⁷.

²⁶⁶ Únicos dos puntos a los que el artículo 2 *quarter* citado hace mención. Aspecto que ha sido cuestionado por la doctrina en tanto pudiera resultar un exceso de delegación. Vid.: RUSSO, P., “Riflessioni e spunti...”, ob., cit., pág. 552; y FICARI, V., “Pregi e difetti della disciplina regolamentare...”, ob., cit., pág. 344 a 346.

²⁶⁷ En este sentido, el consejo Superior de Finanzas afirma que la actividad de autotutela se realiza con el fin de asegurar la persecución más eficaz del interés general... *Rilazione del Consiglio Supremo delle finanze alle bozze del Decreto Ministeriale in materiale di autotutela*, en *Tributi*, n. 6/7, 1996, pág. 760.

Es de subrayar – en línea con lo expresado por el grueso de la doctrina financiera italiana- que el interés público en materia tributaria que justifica el ejercicio del poder de anulación de oficio o de revocación del acto viciado, no puede únicamente identificarse con el mero «ripristino della legalità violata»²⁶⁸, sino que se identifica con el interés sustancial de la administración a cuya satisfacción debe estar preordenada la autotutela, el cual se individualiza «en la correcta exacción del impuesto debido en base a la Ley». En este sentido, el interés público en materia tributaria qué – afirma Santamaría, B.- deriva de la combinación de normas primarias previstas en los artículos constitucionales números 53 (capacidad contributiva) y 97 (buen funcionamiento de la administración pública, acorde al principio de economicidad), consiste en la correcta y justa exacción del impuesto por parte de la administración financiera, la cual obrando así ofrece de sí misma una imagen de corrección y un comportamiento recto y justo²⁶⁹. De ahí que el tan mentado “interés público” o “interés general”, siempre proyectado sobre la materia tributaria, se asiente sobre la efectividad de los dos principios constitucionales dichos: “capacidad económica”²⁷⁰ y “buen funcionamiento de la administración”.

En virtud del primero de ellos –capacidad económica- debiera observarse una correlación entre la contribución al gasto público y la capacidad contributiva. Correlación o situación que no se daría caso de excluirse una actuación correctora (“ravvedimento”) de la Administración frente a un acto impositivo ilegítimo o infundado²⁷¹. El segundo de los principios aludidos previsto en el artículo 97 CI²⁷²

Sobre el particular puede verse, PATRIZI, B., MARINI, G., PATRIZI, G., *Accertamento con adesione...*, ob., cit., pág. 190.

²⁶⁸ Frase suficientemente gráfica, que reiteran todos los autores tributaristas concedores de la materia, que podría traducirse como el “restablecimiento de la legalidad violada”. Entre otros, RUSSO, P., “Riflessioni e spunti ...”, ob., cit., pág. 554.; SUCCIO, R., “L’autotutela dell’amministrazione finanziaria: alcune considerazioni”, *Diritto e pratica tributaria*, 1998, n. 5, pág. 1515, ...

²⁶⁹ Así SANTAMARÍA, B., *Diritto tributario. Parte Generale*, Giuffrè, 2000, pág. 759 quien se hace eco de lo dispuesto por el consejo Superior de Finanzas en *Relazioni del Consiglio...* Otro importante autor que también se remite a dicho Consejo es el profesor RUSSO, P., en “Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario”, *Rass. Tributaria*, 1997, n. 3, pág. 555.

²⁷⁰ En términos parecidos, dice BATTISTA, A., que por interés público se puede hacer referencia, entre otras cosas, al principio de capacidad contributiva, artículo 53, CI, según el cual el contribuyente sólo puede ser llamado a pagar en función a la capacidad contributiva y no más de cuanto efectivamente es debido. “L’autotutela nel diritto tributario”, ob., cit., pág. 2.

²⁷¹ En este sentido MOSCHETTI, F., *La capacità contributiva*, Padova, 1993, pág. 13. Sobre estos particulares también puede consultarse ROSSI, P., “Il potere di autotutela .”, ob., cit., pág. 83 autora que se hace eco de la Jurisprudencia donde se deja constancia de que “el prelievo fiscale” debe estar siempre en armonía con la capacidad contributiva del sujeto pasivo”. (Cass. 29 marzo 1990, n. 2575, in *Boll. Trib.* 1990, pág. 1105; Commissione Tributaria Regionale di Roma 23 marzo 1998, en “Il fisco”, p. 5160).

²⁷² Principio desarrollado por circular de 13 de febrero de 1995, n. 48/S del “Secretario generale del Ministero delle Finanze”, Vid. FICARI, V., ., “Novità in tema di intervento unilaterale dell’amministrazione finanziaria in sede di autotutela”, *Rivista di Diritto Tributario*, 1995, pág. 462.

Y también la sentencia de la *Corte di Cassazione* n. 1758 de 29 de mayo de 1993, que dice:

“Las administraciones públicas tienen el deber general de asegurar el buen funcionamiento de la administración, concepto que implica también guiar y facilitar a los administrados en el cumplimiento de

prescribe como regla de la actividad administrativa la imparcialidad y el buen funcionamiento; aspectos éstos comprendidos en el campo del procedimiento administrativo²⁷³ y que se materializan no sólo en una racionalización y desarrollo correcto de la actividad administrativa, sino también en el respeto al principio de economicidad²⁷⁴, en virtud del cual (así como de lo previsto en la Ley de 30 noviembre de 1997, n. 656), la administración inicia o abandona la actividad administrativa por factores ligados a la relación coste/beneficio, superando el dogma de la indisponibilidad de la obligación financiera²⁷⁵.

D. Desarrollo del ejercicio de la autotutela en materia financiera.

a. Ámbito de aplicación: Ámbito Subjetivo de aplicación.

El artículo 1 del Reglamento n. 37/1997 establece como regla general que “el acto debe ser anulado por parte de la Administración financiera que lo ha emitido”. Añadiendo que, en el caso de “grave inercia”, corresponderá a la Dirección regional o del ámbito territorial de la que dependa la misma administración²⁷⁶.

La doctrina tributaria italiana se pregunta por el significado exacto de la expresión “grave inercia”. En opinión de algunos autores, la respuesta es positiva cuando existen efectos dañosos ya sea para el contribuyente, ya sea para la administración, que pueden ser causados de la falta de ejercicio del poder por parte de la administración competente (por ejemplo, cuando está ya en curso el procedimiento ejecutivo)²⁷⁷. Si bien, para otros autores no se comprende la presencia del adjetivo “grave”, pues la inercia de la administración ya significa incumplimiento o inobservancia prolongada, toda vez que la inercia –se concluye- es siempre dañosa²⁷⁸.

b. Ámbito Objetivo de aplicación: Principales medios de la autotutela en materia financiera.

sus deberes así como en el ejercicio de sus derechos, corrigiendo y obviando de oficio los errores cometidos por ellos de buena fe”.

²⁷³ Así, FICARI, V., “Novità in tema di intervento unilaterale...”, ob., cit., pág. 462, quien añade, “la intervención de la administración sobre sus propios actos atiende, por tanto, a la ‘razionalización de la actividad administrativa’, al ‘óptimo funcionamiento de la misma en relación a los medios y al tiempo disponible, pero más en general, a la exigencia de justicia fiscal”.

²⁷⁴ FICARI, V., “Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell’autotutela dell’amministrazione finanziaria”, Rass.Trib. 1997, n. 2, pág. 348.

²⁷⁵ En el mismo sentido BATTISTA, A., en “L’autotutela nel diritto tributario”, ob., cit., pág. 2, quien a su vez se hace eco de autores como PARISIO, V., y FORNANI, G.

²⁷⁶ Lo cual, como se ha dicho, tampoco era de extrañar, pues en definitiva se ha realizado una sistemática analógica a la disciplina de la autotutela en derecho administrativo en el que resuelve el mismo órgano que ha dictado el acto, o, en vía subsidiaria, el superior jerárquico. Vid. STEVANATO, D., L’autotutela dell’Amministrazione finanziaria..., ob., cit., pág. 300.

²⁷⁷ PATRIZI, B., MARINI, G., PATRIZI, G., Accertamento con adesione ..., ob., cit., pág. 203.

²⁷⁸ MORONI, S., FERRARI, A., ARISI, M., Come evitare o risolvere ..., ob., cit., pág. 64

El ejercicio de la autotutela por parte de la administración financiera, entendido como la potestad de ésta para revisar de oficio sus actos impositivos ilegítimos, infundados o inoportunos, se materializa mediante las siguientes actuaciones:

- ANNULLAMENTO (anulación)
- REVOCA (revocación)

A ambos medios de autotutela en materia financiera se refieren tanto la Ley n. 656 de 30 de noviembre de 1994 (art. 2 *quarter*), como el Decreto Ministerial n. 37/1997 por el que se desarrolla el precepto citado, si bien este último texto añade un tercer supuesto denominado literalmente “RINUNCIA ALL’IMPOSIZIONE IN CASO DI AUTOACCERTAMENTO”.

Precisiones:

- i. En los tres supuestos el alcance puede ser total o parcial.
- ii. Con independencia del mismo, repárese en que únicamente son objeto de estudio los medios de autotutela que terminan con la eliminación o retiro del acto (autotutela negativa), obviándose en esta sede la autotutela con finalidad sanatoria, es decir, la autotutela denominada “sostitutiva” consistente en la readmisión del acto anulado una vez privado del vicio que tenía con antelación²⁷⁹.
- iii. Objeto de anulación pueden ser no sólo los actos típicos de imposición como las liquidaciones de impuestos y de sanciones, sino también todos aquéllos que inciden negativamente en la esfera jurídica del contribuyente, por ejemplo, providencias de apremio, actos de denegación de desgravaciones fiscales o de devolución de impuestos indebidamente pagados²⁸⁰.

Ante el silencio de la normativa reguladora del tema, ha sido la doctrina y la jurisprudencia las fuentes de conocimiento encargadas de dar contenido a los términos reseñados. A saber:

²⁷⁹ Vid. LUPI, R., *Diritto tributario...*, ob., cit., pág. 96. Por su parte, la Corte de Cassazione italiana ha proclamado la legitimidad de la autotutela sustitutiva individualizando sus límites y presupuestos (Cass. 27.4.1984, n. 2646; Cass. 29.3.1990, n. 2576; Cass. 8.4.1992, n. 4303. En particular la Sentencia de la Corte de Cassazione n. 11114, de 16 de julio de 2003 confirma la legitimidad de la autotutela sustitutiva pero estableciendo como presupuesto indefectible que el acto viciado de nulidad padezca un vicio de naturaleza formal, que no incida sobre la existencia o el montante del crédito tributario. Vid. Comentario de esta sentencia por FAZZINI, S. E CHIORAZZI, M., en *Fisco Oggi*, martes 26 agosto 2003.

²⁸⁰ *Circolare del Ministero delle finanze* n. 195 (regionale) de 8 de julio de 1997.

ANNULLAMENTO: consiste en la anulación con eficacia “*ex tunc*” del acto afectado de un vicio legitimidad o fundamento. En consecuencia, son susceptibles de anulación aquellos actos “ilegítimos” e “infundados”, si bien la normativa que regula esta materia²⁸¹ no define ambos adjetivos. Tal laguna se ha visto superada por la doctrina italiana que entiende por “acto ilegítimo” aquél en el que existe un error de derecho mientras que es “infundado” cuando existe un error de hecho²⁸². En este último sentido es de matizar que la “infondatezza” se refiere más bien a errores en los hechos objeto de la imposición y en las cuestiones estimativas relativas a la cuantificación del hecho imponible²⁸³.

REVOCA: La revocación constituye un medio de autotutela por el cual se procede al retiro de un acto “inoportuno” con efectos “*ex nunc*”. Fíjese, por tanto, que las principales diferencias respecto al denominado “*annullamento*” son, de un lado, el tipo de vicio que provoca la eliminación del acto (razones de “conveniencia y oportunidad”)²⁸⁴ y, de otro lado, los efectos derivados del instituto revocatorio, que no son retroactivos (efectos “*ex nunc*”). En síntesis, el poder de revocación se concreta en la facultad de volver a tomar en consideración y ponderación el acto producido como consecuencia de elementos de hecho sobrevenidos o de valoraciones mejor cualificadas respecto a hechos ya apreciados²⁸⁵. Sinópticamente²⁸⁶:

²⁸¹ Artículo 68 del Decreto n. 287 de 27 de marzo; art. 2 quarter de la Ley n. 656 de 30 de noviembre de 1994 y Reglamento n. 37/1997

²⁸² Por todos LUPI, R., “Atti definitivi e decadente...”, ob, cit., pág. 753.

²⁸³ Así STIPO, M., “Osservazioni in tema di autotutela dell’Amministrazione finanziaria a favore del contribuente”, Rass. Trib. N. 3/1999, pág. 712. A mayor abundamiento se ha dicho que el concepto de ilegalidad recoge todas las figuras de invalidez derivadas de irregularidades formales o de errores sobre interpretación de las normas jurídicas de carácter tributario y el de “infondatezza” todas las otras figuras de invalidez de naturaleza sustancial derivadas de valoraciones erróneas sobre hechos que constituyen el presupuesto impositivo. PATRIZI, G, MARINI, G., PATRIZI, G., *Accertamento con adesione...*, ob., cit., págs. 213-214. Asimismo sobre esta materia puede verse FICARI, V., *Autotutela e riesame...*, ob., cit., págs. 116 y ss.

²⁸⁴ En este sentido se ha dicho que el Reglamento n. 37 regulador de la materia, habla de la autotutela como poder no sólo de “anular” sino también de “revocar” actos. Por lo que pueden ser retirados o anulados no únicamente los pronunciamientos reconocidos ilegítimos sino también aquéllos respecto de los cuales, por razones de economicidad de la actividad administrativa, se reconozca la oportunidad de una revocación. PATRIZI, G, MARINI, G., PATRIZI, G., *Accertamento con adesione...*, ob., cit., pág. 195.

²⁸⁵ En parecido sentido SUCCIO, R., “L’autotutela dell’amministrazione finanziaria: alcune ...”, ob., cit., pág. 1515. De manera que la “revoca” se basa en la subsistencia de nuevos hechos que hacen que la disposición deje de ser conforme al interés público actual de la Administración (Cons. Stato. 3 marzo 1997), in *Il Foro Amm. Vo.*, 1997, pág. 746.

²⁸⁶ Sobre esta distinción coincide la doctrina tributaria en línea con la literatura administrativa y la Jurisprudencia. Entre otros: FICARI V., “Pregi e difetti della disciplina regolamentare...”, ob, cit., pág. 348-349; - *Autotutela e riesame nell’accertamento del tributo*, ob., cit., pág. 134; BATTISTA, A., “L’autotutela nel Diritto ...”, ob., cit., pág. 2; FERLAZZO NATOLI, L., *Corso di diritto ...* 1997, ob., cit., pág. 157; PATRIZI, G, MARINI, G., PATRIZI, G., *Accertamento con adesione...*, ob., cit., pág. 195; SUCCIO, R., “L’autotutela dell’amministrazione finanziaria: alcune considerazioni”, *Diritto e pratica tributaria*, 1998, n. 5, págs. 1515 y ss.; SANTAMARIA, B., *Diritto tributario...*, ob., cit., pág. 212.

Jurisprudencia: Cons. Stato Sez. V., 1992, n. 1049, *Il Cons. Stato*, 1992, I., pág. 1330; Cons. Stato Sez., 3 marzo 1997, in *Il Foro Amm. Vo.* 1997, pág. 746

MEDIOS DE AUTOTUTELA	<i>Annullamento</i>	<i>Revoca</i>
CAUSAS	Actos ilegítimos o también infundados	Actos inoportunos o no convenientes
EFFECTOS	Efectos <i>ex tunc</i>	Efectos <i>ex nunc</i>

RINUNCIA ALL'IMPOSIZIONE IN CASO DI AUTOACCERTAMENTO: Este tercer supuesto de autotutela financiera, introducido en el D. M. n. 37/1997 no es, ciertamente, un término del todo claro. Consideramos -con algún autor especializado en la materia- que se refiere a los supuestos en los que el impuesto es autoliquidado erróneamente por el contribuyente²⁸⁷ y la administración, consciente de que no le corresponde el gravamen, renuncia a la percepción del tributo total o parcialmente indebido²⁸⁸.

c. Presupuestos o hipótesis ejemplificativas de la invalidez del acto.

El artículo 2 del Reglamento de 11 de febrero de 1997 enumera –de forma **no taxativa**– algunas de las hipótesis que pueden dar lugar a la anulación o a la renuncia a la imposición en el caso de autoliquidaciones. A saber: error de persona, error lógico o de cálculo, error en el presupuesto del impuesto, doble imposición, reclamaciones de pago de impuestos ya realizados por el contribuyente, alta de documentación posteriormente sanada en plazo por el contribuyente, subsistencia de los requisitos para disfrutar de deducciones, detracciones o regímenes de desgravaciones precedentemente negadas, error material del contribuyente fácilmente reconocible por parte de la Administración.

d. Criterios de economicidad que pueden justificar el abandono de la actividad contenciosa.

El artículo 7 del Reglamento n. 37/1997 contiene los criterios de economicidad para el inicio o abandono de la actividad contenciosa. En virtud de dicho precepto los órganos

²⁸⁶ En parecido sentido SUCCIO, R., “L'autotutela dell'amministrazione finanziaria: alcune ...”, ob., cit., pág. 1515. De manera que la “revoca” se basa en la subsistencia de nuevos hechos que hacen que la disposición deje de ser conforme al interés público actual de la Administración (Cons. Stato. 3 marzo 1997, in *Il Foro Amm.* Vo., 1997, pág. 746.

²⁸⁷ Como consecuencia de producirse alguna de las hipótesis de invalidez tipificadas en el artículo 2 del reglamento 37/1997 (véase epígrafe siguiente)

²⁸⁸ FICARI, V., “Pregi e difetti della disciplina ...”; ob., cit., pág. 349.

de Dirección de los Departamentos²⁸⁹ deberán impartir una serie de directrices, para cuya confección se tiene en cuenta la siguiente información:

- i.* Documentación relativa a los motivos por los cuales -más frecuentemente- son estimados o desestimados por los Tribunales jurisdiccionales que conocen de la materia, los recursos contra los actos de las administraciones financieras periféricas y centrales
- ii.* Las cuestiones que con mayor asiduidad suponen objeto de recurso, manifestando los casos de discrepancia con la jurisprudencia nacional y comunitaria.
- iii.* En general, la jurisprudencia vertida en la materia.

Tales directrices se elaboran e imparten con la finalidad de que las administraciones tributarias, en el ejercicio de la autotutela, abandonen la lite o, en su caso, no inicien una nueva, sobre la base de los siguientes parámetros:

- i.* La probabilidad de que la administración sea condenada en costas
- ii.* La relación coste/beneficio que acarrearía la ejecución de la pretensión.

Nota: el artículo 8 del mismo reglamento remite a sucesivos decretos por los que se establezcan criterios de economicidad sobre la base de los cuales igualmente deba iniciarse o abandonarse la actividad administrativa.

E. Procedimiento.

a. Apertura del procedimiento.

La iniciativa para activar el procedimiento de anulación o revocación en materia financiera puede ejercerla:

- i.* En primer lugar, el propio órgano que dictó el acto, en el bien entendido de que bajo ningún concepto está sujeto a la solicitud previa del contribuyente, ni, mucho menos, el hecho de que este

²⁸⁹ La Dirección Central para los asuntos jurídicos y para el contencioso tributario del Departamento *delle entrate*; La Dirección central para los asuntos generales, el personal y los servicios informáticos y técnicos del departamento de aduanas; ...

último presente la solicitud supone obligación jurídica alguna para la administración competente²⁹⁰.

- ii. En segundo lugar y con todas las matizaciones recién formuladas, también el contribuyente puede activar el procedimiento presentado la instancia de autotutela para hacer anular un acto ilegítimo o infundado²⁹¹. En estos casos la instancia de solicitud se puede presentar en “carta semplice”²⁹² sin ninguna formalidad específica.
- iii. Finalmente, es de reseñar que el “Defensor del contribuyente”²⁹³ igualmente está capacitado por Ley para activar el procedimiento de autotutela en materia financiera²⁹⁴. Así se recoge expresamente en el derecho positivo que regula la cuestión. En particular el apartado 6 del artículo 13 de la Ley n. 212 de 27 de julio del 2000 de Derechos del contribuyente, afirma que el defensor del contribuyente, también sobre la base de indicaciones presentadas por escrito por el contribuyente o por cualquier otro sujeto interesado que lamente disfunciones, irregularidades, prácticas administrativas anormales o irracionales o cualquier otro comportamiento susceptible de vulnerar la relación de confianza entre los ciudadanos y la administración financiera, dirigirá petición o demanda de documentos o aclaraciones a los órganos de las administraciones competentes, los cuales deben responder en treinta días, y activará el procedimiento de autotutela en relación a los actos administrativos de liquidación o de recaudación notificados al contribuyente.

²⁹⁰ En este sentido se manifiesta tanto la doctrina científica como administrativa. Por todos, FICARI, V., “Il potere di autotutela dell’amministrazione finanziaria nei recenti chiarimenti ministeriali”, *Rivista di diritto tributario*, 1993, III, pág. 400; Circular Ministerial (regionale) n. 195 de 8 de julio de 1997; y circular n. 3/22993/Dir/99 de 19 de noviembre de 1999 de la *Direzione Regionale delle Entrate per Lombardia*.

²⁹¹ Se aconseja al contribuyente que haya presentado instancia de autotutela para hacer anular un acto que considera ilegítimo o infundado, no dejar transcurrir los plazos para presentar recurso pertinente sin tener la confirmación escrita de que se ha aceptado la instancia. En ausencia de respuesta es mejor presentar el recurso contra el acto de imposición durante los sesenta días siguientes al de la notificación del acto: MORONI, S., FERRARI, A, ARISI, M., *Come evitare o risolvere ...*, ob., cit., pág. 65.

²⁹² Carta en la que no se requiere *bollo* (sello, timbre).

²⁹³ La figura del Defensor del Contribuyente en Italia ha sido creada en fechas recientes mediante Ley n. 212, de 27 de julio de 2000 en cuyo artículo 13 se contiene la composición y funciones del mismo. Sobre el particular puede verse CIAVARELLA, Domenico, “Il garante del contribuente”, en *Nuovi diritti e garanzie del cittadino all’inizio del terzo millennio*; Mayo, 2002.

²⁹⁴ Para un estudio riguroso sobre la activación del procedimiento de autotutela y en particular de su activación por parte del “garante o defensor del contribuyente” vid. D’AYALA VALVA, “L’attivazione delle “procedure” di autotutela tributaria”, *Rivista di Diritto Tributario*, Vol. XIV, 2004, págs. 145 y ss.

Nota: La doctrina ha precisado²⁹⁵, como por otra parte es lógico, que la actuación del defensor del contribuyente en orden a la activación de la autotutela debe limitarse a poner de manifiesto, señalar las anomalías para que la administración financiera tenga conocimiento y en su caso ejercite la autotutela, pues en otro caso habría una verdadera y propia sustracción de competencia que sería extraña a la disciplina positiva. Por ello, la iniciativa del Defensor no produce efectos inmediatos o directos.

b. Desarrollo del procedimiento: requisitos y formalidades.

El ejercicio del poder de anulación en vía de autotutela se debe ejercitar siguiendo el mismo procedimiento y las mismas formalidades establecidas para la emanación del acto susceptible de anulación, en aplicación del criterio del “contrarius actus”²⁹⁶.

En el desarrollo de la citada actividad se prioriza a aquellos supuestos de relevante interés general y, entre éstos últimos, “aquéllos que todavía están en curso” o que exista riesgo de un vasto contencioso²⁹⁷ (art. 3 del D.M. n. 37/1997).

Formalidades: en virtud de lo que establecía el antiguo artículo 68 del D.P.R. n. 287 de 27 de marzo de 1992, así como de lo previsto en la C. M. 195, de 8 de julio de 1997 sobre *Accertamento con adesione, autotutela, etc...*²⁹⁸, el pronunciamiento de la administración financiera en el que se procede a la anulación, total o parcial de los propios actos reconocidos ilegítimos o infundados debe ser motivado y comunicado al destinatario del acto.

Una vez emitido el pronunciamiento motivado por parte de la administración financiera deberá ser “comunicado” al destinatario del acto. En desarrollo de esta actividad, el Reglamento n. 37/1997 individualiza los sujetos a los que se les deberá dar comunicación de la eventual anulación del acto o, en su caso, de la renuncia a la imposición (en supuestos de autoliquidación). A saber²⁹⁹: - Al contribuyente, en primer

²⁹⁵ CAPOLUPO, S., CAPOLUPO, M., *Statuto del contribuente e diritto d’interpello*, ed. IPSOA, 2000, págs. 147 y ss.

²⁹⁶ Así la Circular Ministerial n. 195 de 8 de julio de 1997. Algún destacado autor revalida esta afirmación para los supuestos de anulación por parte del mismo órgano financiero que dictó el acto, es decir: se considera aplicable también en el ámbito fiscal el principio general del “contrarius actus”, en los casos de la anulación por el mismo órgano que dictó el acto; sin embargo, en los supuestos de la anulación por el órgano jerárquico entiende más dudable que pueda encontrarse en el derecho administrativo un criterio extensible a la materia tributaria. GHETTI, *Autotutela...*; ob., cit., pág. 271.

²⁹⁷ El artículo 3 del D. M. 37/1997 dice literalmente “quelle per le quali sia in atto”, que traducimos por aquellos que todavía estén en curso o vigentes. Lo que significaría que, por ejemplo en el supuesto que se trate de casos de relevante interés general, entre un acto administrativo que devenga firme por haber transcurrido los plazos para recurrir, y otro cuya legalidad se discuta habiendo sido de recientemente notificado por la administración, se priorizará a este último.

²⁹⁸ Circular en la que puede leerse: “Il provvedimento di annullamento va comunicato al contribuente (...) e deve essere puntualmente motivato con l’espressa indicazione dell’interesse pubblico specifico ...”.

²⁹⁹ Artículo 4.2 del D. M. n. 37/1997.

lugar, - Al órgano jurisdiccional en el cual esté, en su caso, pendiente el correspondiente contencioso (a los fines de su extinción según art. 46 D.L. 546/1992), - A la administración que dictó el acto, caso de que se resuelva en vía sustitutiva por el superior jerárquico.

Respecto a los efectos de la comunicación en el caso de los actos recepticios –aquéllos en los que la comunicación se establece en la norma como un requisito de obligatoriedad- la comunicación del acto mismo, condiciona su “eficacia” respecto a los destinatarios, que no la validez del propio acto comunicado³⁰⁰.

F. Límites al ejercicio de la autotutela en materia financiera.

Precisamente uno de los principales nudos interpretativos planteados respecto a la aplicación del poder de autotutela en materia financiera ha sido conocer con exactitud hasta qué momento es posible ejercitarla, esto es, ¿cabe su ejercicio supuesto que exista un juicio pendiente sobre la cuestión debatida?; ¿y en el caso de que se haya pronunciado sentencia firme al respecto?; ¿son susceptibles de anulación de oficio actos ilegítimos o infundados de naturaleza tributaria que devenguen firmes por haber transcurrido los plazos para su impugnación?

Las respuestas a tales interrogantes se hallaban de forma genérica en el artículo 68 del D.P.R. n. 287 de 1992 y, con algo más de detalle, en el Decreto Ministerial n. 37/1997, reglamento que -cinco años después- especifica los límites para el ejercicio del poder de anulación en vía de autotutela; sin perjuicio de las interpretaciones administrativas previstas en distintas Circulares de las Delegaciones Regionales de la Hacienda italiana³⁰¹. Veamos, pues, qué pautas se contienen:

- i.* Como criterio o límite negativo se establece que no procederá la anulación de oficio o la renuncia a la imposición, por motivos sobre los cuales exista sentencia judicial firme a favor de la administración financiera (art. 2.2 del D.M. n. 37/1997)
- ii.* Amén de ello, es de puntualizar que el hecho de que exista sentencia judicial firme sólo impide el ejercicio de la autotutela en el caso de que recaiga sobre el fondo del asunto, es decir, cuando verse sobre cuestiones materiales y no procedimentales o formales (Circular, n. 195, de 8 de julio de 1997 del Ministero delle Finanze).

³⁰⁰ Vid. STIPO, M., “Osservazioni in tema di autotutela...”, ob., cit., págs. 720 y ss.

³⁰¹ Directiva de 29 marzo de 1994, n. 10932 de la *direzione regionale delle entrate dell’Emilia Romagna*; Directiva de 6 de junio de 1994, n. 450, de la *direzione regionale delle entrate del Lazio*; *Lettera circolare* de 18 de julio de 1994; n. 4079 del *segretariato generale del Ministero delle Finanze*; Directiva del *Ministero delle Finanze (regionale)* n. 195, de 8 de julio de 1997...

iii. En sentido positivo, el párrafo primero del artículo segundo, posibilita que la administración financiera proceda -en todo o en parte- a la anulación o renuncia a la imposición, también en los siguientes supuestos:

- En cualquier momento del procedimiento administrativo y también en los supuestos de pendencia de juicio.
- Supuestos de no impugnabilidad; que, se ha dicho, pueden ser consecuencia no sólo de la “definitività” del acto impositivo porque hayan transcurrido los plazos para su impugnación, sino también cuando haya recaído sentencia de contenido meramente procesal que no entre en el fondo de la demanda judicial³⁰².

³⁰² COMPAGNO, Stefano, “Il limiti all’autotutela tributaria su atti non impugnabili”. *Diritto & Diritti*, *Rivista giuridica on line*, pág. 4 de 14, en el mismo sentido que la circular n. 198/S de 1998. En el mismo sentido, D’ANGELO, F., “Riflessioni sul potere di autotutela”, *Fisco Oggi*, 23/03/2003.

4. EL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE (OMBUDSMAN) EN DERECHO COMPARADO: ESPAÑA, COLOMBIA, EE.UU E ITALIA.

4.1. La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero en Colombia. (Diana María Posada Ochoa)

En Colombia se creó³⁰³ en el año 1999 la figura del Defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero (en adelante, defensor), “con el fin de garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y usuarios aduaneros, en las actuaciones que se cumplan en ejercicio de las funciones asignadas por la Ley a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”³⁰⁴; se hizo a partir de las facultades extraordinarias concedidas al Presidente de la República³⁰⁵ para fortalecer la Administración Tributaria y Aduanera³⁰⁶ y es él, la persona encargada de su designación a partir de terna propuesta por la Comisión Nacional Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera³⁰⁷ y de la cual siempre ha hecho parte el defensor.

El defensor tiene jurisdicción a nivel nacional y cuenta con delegados regionales³⁰⁸ por él seleccionados, de terna propuesta por las respectivas Comisiones Mixtas de Gestión Tributaria y Aduanera Regionales³⁰⁹, pero, el encargado de realizar los nombramientos

³⁰³ Artículo 31 del Decreto 1071 del 26 de junio de 1999. Dicha norma fue objeto de demanda en acción pública de inconstitucionalidad, al respecto, puede consultarse la Sentencia C-1343/00 de 4 de octubre de 2.000, Magistrado Ponente Dr. Carlos Gaviria Díaz en la que se analiza la naturaleza jurídica del Defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero.

³⁰⁴ Inciso primero del artículo 31 del Decreto 1071 del 26 de junio de 1999.

³⁰⁵ Artículo 150 de la Constitución Política de Colombia. *“Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:...10. Revestir, hasta por seis meses, al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias, para expedir normas con fuerza de ley cuando la necesidad lo exija o la conveniencia pública lo aconseje. Tales facultades deberán ser solicitadas expresamente por el Gobierno y su aprobación requerirá la mayoría absoluta de los miembros de una y otra Cámara”.*

³⁰⁶ Ley 488 del 24 de diciembre de 1998, artículo 79. Facultades para el fortalecimiento de la Administración Tributaria y Aduanera.

³⁰⁷ La Comisión se creó por el Decreto 2117 de 1992 y siempre se ha concebido *“cómo órgano asesor para el desarrollo de los objetivos y funciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto a la facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y de las operaciones aduaneras y cambiarias, y la prevención y represión de las infracciones a los regímenes tributario, de aduanas y cambiario”* Considerando del Decreto 2224 del 11 de octubre de 2013. Al día de hoy, la regula el artículo 146 de la Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012.

³⁰⁸ Artículo 3 del Decreto 1265 de 13 de julio de 1999.

³⁰⁹ Así lo establece el artículo 31 del Decreto 1071 del 26 de junio de 1999 el cual se encuentra vigente pero se podría considerar que a hoy día, teniendo en cuenta la reorganización interna de la DIAN en el tiempo, son los Comités Seccionales de Gestión Tributaria, Aduanera y Cambiaria los que cumplen dicha función. Ello, por cuanto el artículo 35 del Decreto 1071 de 1999 que concebía la Comisión Mixta Regional de Gestión Tributaria y Aduanera fue derogado por el artículo 53 del Decreto 4048 de 2008; y, en ejercicio de facultades otorgadas por ésta última norma, el Director General de DIAN expidió la Resolución 008296 de 6 de agosto de 2009, por la que se crearon los Comités Seccionales de Gestión Tributaria, Aduanera y Cambiaria y en la que no se contempla, expresamente, que este Comité deba proponer los delegados regionales del defensor del contribuyente y usuario aduanero mediante terna al Defensor; tampoco se encontró acto administrativo u otra norma que lo estableciera o prohibiera.

de los defensores regionales es el Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, DIAN). En este momento las defensorías delegadas por regiones en Colombia son 6, así: Centro (Bogotá, Florencia, Girardot, Leticia, Sogamozo, Tunja, Yopal, Villavicencio, Puerto Carreño, San José del Guaviare, Inirida y Mitú), Centroccidente (Pereira, Armenia, Manizales, Ibagué y Neiva), Noroccidente (Medellín, Urabá, Quibdó, Montería y Sincelejo), Nororienté (Bucaramanga, Barrancabermeja, Cucuta Y Arauca), Norte (Barranquilla, Santa Marta, San Andrés, Valledupar, Riohacha, Maicao y Cartagena) y Suroccidente (Cali, Palmira, Tuluá, Buenaventura, Pasto, Ipiales, Popayán, Tumaco y Puerto Asís); gráficamente³¹⁰:



Desde la norma de creación, se concibió para todos los efectos legales que tanto el defensor como sus delegados regionales eran “servidores de la contribución” ³¹¹,

³¹⁰ Tomado de <<http://www.dian.gov.co/defensoria/contacto.html>> (Consultado Octubre 18 de 2014).

³¹¹ Artículo 31 del Decreto 1071 del 26 de junio de 1999. El artículo 1 “Denominación y naturaleza del servicio público prestado por la DIAN” del Decreto 1072 del 26 de junio de 1999, por el cual se establece el Sistema Específico de Carrera de los servidores públicos de la contribución y se crea el Programa de Promoción e Incentivos al Desempeño de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, y que fue derogado por el artículo 62 del Decreto 765 de 2005, determinaba que “La naturaleza del Servicio Fiscal conlleva la disponibilidad de los servidores de la contribución”, con lo cual ya no es usual referirse a “servidores de la contribución” pero bajo el contexto de las normas vigentes, la concepción y

término con el cual se denota que las personas naturales que desempeñan dichos cargos hacen parte de la planta de personal de la DIAN, son prestadoras del servicio fiscal a ella encomendado y calificado de servicio público esencial³¹², con lo cual los envuelve la condición de empleados públicos de la entidad, vinculados a ella por medio de relación legal y reglamentaria³¹³.

Los delegados regionales son funcionarios de libre nombramiento y remoción³¹⁴ y también lo es el defensor porque el ejercicio del cargo implica especial confianza, la descripción del empleo los ubica dentro del proceso de inteligencia corporativa de la Entidad y en el área funcional de apoyo³¹⁵; sin embargo, la norma de creación no lo señaló expresamente para el defensor y en la reforma tributaria del año 2012, sobre su tipo de nombramiento solo indica, será “...seleccionado con base en evaluación de competencias gerenciales aplicada a los candidatos³¹⁶...” y varía su periodo de nombramiento, que se hizo coincidir con el de los gremios³¹⁷ designados periódicamente para hacer parte de la mencionada comisión, antes, era de un año³¹⁸; no obstante, poderse reelegir en el cargo.

Dentro de la estructura de la DIAN³¹⁹ el Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero se incorporó como órgano especial³²⁰ del nivel central³²¹ a pesar de su

significación del término aún hoy, es aplicable; máxime, cuando diversas normas ratifican la vigencia de lo establecido por el artículo 31 del Decreto 1071 del 26 de junio de 1999.

³¹² Artículo 56 de la Constitución Política, parágrafo del artículo 53 de la Ley 633 de 29 de diciembre de 2000 y artículo 2 del Decreto 765 de 17 de marzo de 2005.

³¹³ Artículo 3 del Decreto 765 de 17 de marzo de 2005, empleados públicos de la Unidad Administrativa Especial dirección de impuestos y aduanas nacionales, DIAN.

³¹⁴ Artículo 31 del Decreto 1071 del 26 de junio de 1999 y artículo 6 del Decreto 765 de 17 de marzo de 2005, naturaleza de los empleos.

³¹⁵ Considerando: El artículo 6 del Decreto 765 de 2005, naturaleza de los empleos; el artículo 5 de la Ley 909 de 2004, clasificación de los empleos; también la descripción del empleo en http://www.dian.gov.co/descargas/sobredian/Manuales/Funciones_2014/Jefaturas/Nivel%20Central/Formato_1824_304_Defensor_del_Contribuyente_Usuario_Aduanero.pdf y los procesos desarrollados en la DIAN <http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Laentidad?OpenDocument>; y, en armonía con lo establecido por el artículo 31 del Dec 1071 del 26 de junio de 1999. En el caso de los defensores delegados regionales puede consultarse la descripción del empleo en http://www.dian.gov.co/descargas/sobredian/Manuales/Funciones_2014/Jefaturas/Nivel%20Local/Formato_1824_509_Defensor_del_Contribuyente_y_del_Usuario_Aduanero_Delegado.pdf. (Páginas consultadas en octubre 28 de 2014).

³¹⁶ Artículo 146 de la Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012.

³¹⁷ “...Los gremios que integren la Comisión Nacional Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera serán determinados por el Presidente de la República, por un periodo igual y coincidente con el de quien los designe... 4... del Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero. Este será seleccionado..., por un periodo igual al de los gremios designados para el respectivo periodo.” Artículo 146 de la Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012. Considerando del Decreto 2224 del 11 de octubre de 2013.

³¹⁸ Artículo 31 del Decreto 1071 del 26 de junio de 1999.

³¹⁹ Decreto 4048 de 2008. Único dentro del Capítulo VII denominado Órgano Especial

³²⁰ Artículo 5 del Decreto 4048 de 2008, “Estructura. Para el cumplimiento de sus funciones la DIAN, tendrá la siguiente estructura: Nivel central. 1. DIRECCION GENERAL...10. Órgano Especial: Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero” y que derogó lo establecido en el Decreto 1265 del 13 de julio de 1999, que en su artículo 2 lo concibió igual. Puede apreciarse en el organigrama de la Entidad en

concepción personal o subjetiva, es decir, en función de las personas que ocupaban los empleos de defensor y defensores delegados regionales. Desde un principio, las funciones asignadas, han sido: “1) formular recomendaciones al Director General de la DIAN para asegurar una adecuada, justa y oportuna prestación del servicio fiscal; 2) realizar seguimiento, a solicitud de los contribuyentes y usuarios aduaneros, a los procesos de fiscalización, a fin de asegurar el cumplimiento del debido proceso; 3) participar, si lo considera conveniente, como veedor en las reuniones donde se promuevan correcciones de declaraciones por parte de los contribuyentes y usuarios, y velar por que una vez producida la respectiva corrección, las mismas sean respetadas por los funcionarios de la DIAN; 4) velar por que las actuaciones de las diferentes dependencias de la DIAN se cumplan dentro del marco de los principios constitucionales de equidad y transparencia que rigen el ejercicio de la función pública; 5) participar en las reuniones de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera, y presentar a la misma un informe trimestral sobre el desarrollo de sus actividades; 6) canalizar las inquietudes que tengan los contribuyentes y usuarios sobre deficiencias de la adecuada prestación del servicio por parte de la DIAN, realizar las verificaciones que sean del caso, formular las recomendaciones para superarlas y poner en conocimiento de las autoridades y dependencias pertinentes sus conclusiones, con el fin de que se apliquen los correctivos y/o sanciones que resulten procedentes”³²².

Funciones que se ejercen en el caso de los defensores regionales³²³, de acuerdo con la jurisdicción y competencia que les delegue el defensor³²⁴. También, se establece que al defensor no puede oponérsele reserva alguna; y, tanto a él como a sus delegados, se les prohíbe revelar información que tenga el carácter de reservado, de acuerdo con la Ley³²⁵.

⟨http://www.dian.gov.co/descargas/organigrama/nuevos/NIVEL_CENTRAL.pdf⟩ (Consultado en octubre 22 de 2014).

³²¹ Artículo 4 del Decreto 4048 de 2008. “Niveles de la estructura interna. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, desarrolla sus funciones en tres niveles, así: 1. Nivel Central. 2. Nivel Local: Direcciones Seccionales de Impuestos, Direcciones Seccionales de Aduanas y Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas. 3. Nivel Delegado: Direcciones Seccionales Delegadas de Impuestos y Aduanas”.

³²² Artículo 31 del Decreto 1071 del 26 de junio de 1999. Respecto al aspecto sancionatorio de la función descrita en el numeral 6, existe sentencia de exequibilidad de la Corte Constitucional, es la C-506-02 de 3 de julio de 2002, Magistrado Ponente Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

³²³ Artículo 3 del Decreto 1265 de 13 de julio de 1999. “Organización interna de las direcciones regionales. “...En cada una de las Direcciones Regionales operará un Defensor Regional Delegado del Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero, quien ejercerá las funciones asignadas por la ley a dicho órgano especial, en la jurisdicción de la respectiva Dirección Regional. Lo anterior no será aplicable respecto de la Dirección Regional con sede en la ciudad de Santa Fe de Bogotá, cuya jurisdicción, al igual que la de las Administraciones Especiales allí ubicadas, pertenecerán directamente a la del Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero. En el caso de las Administraciones Especiales de Aduanas de Buenaventura y de Cartagena, dependerán de los Defensores Regionales Delegados de las Direcciones Regionales con sede en dichas ciudades, respectivamente”.

³²⁴ Artículo 45 del Decreto 4048 de octubre 22 de 2008, único dentro del Capítulo VII denominado Órgano Especial.

³²⁵ Artículo 31 del Decreto 1071 del 26 de junio de 1999.

La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (en adelante, defensoría) constituye uno de los medios a través de los cuales los contribuyentes o usuarios aduaneros, directamente o a través de apoderado, pueden contactar con la Administración Tributaria Nacional para registrar solicitudes, quejas, reclamos y/o sugerencias sobre temas tributarios, aduaneros y cambiarios que son de competencia del órgano especial y de igual forma, para consultar información relativa a su gestión. Para el mejor cumplimiento de las funciones de defensa y siguiendo los parámetros legales³²⁶, se ha establecido al interior de la DIAN un procedimiento para atender los requerimientos efectuados por las defensorías³²⁷ y originados en las solicitudes³²⁸ que le son presentadas, aportando las evidencias o información pertinente que soporta su intervención y de acuerdo a las circunstancias³²⁹ previstas.

Ha de tenerse presente que los conceptos emitidos por la defensoría no obligan y que no le corresponde emitir respuestas técnicas; las solicitudes presentadas y las actuaciones ante ella realizadas, no constituyen una instancia ni interrumpen términos legales³³⁰; así que, ante la vulneración de derechos por la DIAN en las actuaciones administrativas, el producto final de su gestión será emitir recomendaciones y presentar propuestas para mejorar el servicio fiscal.

El régimen legal colombiano de la figura durante los 15 años de su existencia ha permanecido estable y la defensoría siempre ha buscado ser garante en el cumplimiento y respeto de los derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros en todas las actuaciones de la DIAN; en últimas, ha canalizado esfuerzos hacia el logro de un excelente servicio fiscal, promoviendo y generando consciencia, educación y cultura fiscal; analizando, previniendo riesgos y presentando propuestas y recomendaciones para soluciones de fondo, entre otras³³¹; y, no obstante, hacer parte de la DIAN, la cual cuenta con procesos de evaluación³³² y está sujeta a entes de control³³³.

³²⁶ Resolución 7614 de 5 de agosto de 2010, por medio de la cual se reglamenta el derecho de petición y la presentación y trámite de quejas, reclamos y sugerencias en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. El artículo 37 de la ésta Resolución derogó la Resolución 711 de 5 de febrero de 2003.

³²⁷ Resolución 3192 de 16 de abril de 2003 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la cual se establece el procedimiento para atender los requerimientos de las Defensorías del Contribuyente y del Usuario Aduanero y que fue aclarada, por la Resolución 03731 de 7 de mayo de 2003 de la DIAN.

³²⁸ Puede observarse el formulario dispuesto por la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero para presentar una solicitud, vía Internet, de su actuación en <<http://www.dian.gov.co/defensoria/servicios.html>> (Consultado octubre 22 de 2014).

³²⁹ <<http://www.dian.gov.co/defensoria/cuando.html>> (Consultado octubre 22 de 2014)

³³⁰ <<http://www.defensoriadian.gov.co/cuando-acudir-a-la-defensoria/>> (Consultado octubre 22 de 2014).

³³¹ En la página web de la DIAN y la propia de la Defensoría, puede consultarse su misión, visión, valores (respeto, solidaridad, equidad, probidad), objetivos estratégicos, políticas, líneas estratégicas, etc. <<http://www.defensoriadian.gov.co/>> y <<http://www.dian.gov.co/defensoria/cuando.html>> (Consultadas en octubre 20 de 2014). Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero: Contribuyendo en la

Plantear más cuestiones en cuanto a la labor de la figura colombiana del defensor en el transcurso del tiempo, desafortunadamente, no ha sido posible debido a la información³³⁴ encontrada y por lo mismo, tampoco se ha podido medir y determinar objetivamente el alcance e implicaciones de las acciones de la defensoría en el tema de resolución alternativa de conflictos y acuerdos en vía administrativa tributaria. Además, porque en Colombia se presentan situaciones de hecho, informalmente se llega a “acuerdos” con los funcionarios pero no existe normativa expresa, la Ley colombiana no ha evolucionado; paradójicamente, de manera ocasional y periódica el legislador otorga amnistías tributarias. Tal vez de lo más tangencial, posiblemente, sea la introducción de los derechos del contribuyente³³⁵ en la última reforma tributaria y ante lo cual queda cuestionar si no eran suficientes los derechos y principios consagrados constitucionalmente, aunado a disposiciones como las consagradas en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y Código General del Proceso.

Si bien hay una tendencia general a denigrar de lo público, las condiciones y realidades indican que la defensoría no tiene potestades suficientes para evitar que se presente el litigio tributario, pero aporta con su labor para que cada vez se produzca menos. Sería posible concebir facultades que permitieran una mayor eficacia y alcance a su gestión e incluso, transformándola, para que deje de ser un órgano especial de la DIAN y área funcional de apoyo, otorgándole autonomía e independencia suficientes en cuestiones tributarias nacionales, jurisdicción y competencia en materia tributaria departamental y municipal de forma tal, que también tuviera cobertura en situaciones presentadas con las Haciendas Locales³³⁶. De otra parte, se debería evaluar si es conveniente que la

Prevención de Riesgos para los Usuarios Aduaneros. Comité Tributario Aduanero y Cambiario, Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura, octubre 16 de 2014.

³³² En la DIAN se conciben dentro de los procesos de evaluación, los de Investigación disciplinaria y de Control interno. La Subdirección de Gestión de Control Disciplinario Interno, se encarga de conocer los asuntos disciplinarios contra los servidores y exservidores públicos de la DIAN mientras que la Oficina de Control Interno, evalúa el estado del diseño, implementación, funcionamiento y mejoramiento del Sistema de Control Interno de la Entidad y propone las recomendaciones para su optimización.

³³³ Los organismos que garantizan la labor de la DIAN son: Contraloría General de la República, Contaduría General de la Nación, Procuraduría General de la Nación y los internos de la DIAN (mencionados en el pie de página anterior). Entidades de control en <http://www.dian.gov.co/contenidos/cifras/entidades.html> (Consultado octubre 18 de 2014).

³³⁴ En la página web <http://www.dian.gov.co/defensoria/informes.html> (Consultado en octubre 20 de 2014) solo aparece el Informe Trimestral (Julio a Septiembre 2012) rendido a la Comisión Nacional Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera en noviembre 30 de 2012; en ésta otra página web <http://www.defensoriadian.gov.co/> (consultada en octubre 18 de 2014) no consta información alguna; y, en la página web de la DIAN aparecen las actas y seguimientos de los Comités Seccionales de Gestión Tributaria y Aduanera del año 2014-Actas de Comité Seccionales TAC 2014 (En <http://www.dian.gov.co/dian/14cifrasgestion.nsf/f3eeaf309212404005256f9300554974/9b8179d162db249b05257d7b005c1bcf?OpenDocument>, consultada en octubre 15 de 2014).

³³⁵ Artículo 193 de la Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012.

³³⁶ En Colombia no existen Defensorías locales, por su parte esta labor se ve cubierta en gran medida por las Contralorías y las Personerías.

defensoría continúe conociendo de los tres macroprocesos: tributario, aduanero y cambiario, como hasta ahora.

Bibliografía

Normas

Constitución Política de Colombia.

Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012, por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. (Diario Oficial no. 48.655 de 26 de diciembre de 2012).

Ley 909 de 23 de septiembre de 2004, por la cual se expiden normas que regulan el empleo público, la carrera administrativa, gerencia pública y se dictan otras disposiciones. (Diario Oficial no. 45.680 de 23 de septiembre de 2004).

Ley 633 de 29 de diciembre de 2000, por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial. (Diario Oficial no. 44.275 de 29 de diciembre de 2000).

Ley 488 del 24 de diciembre de 1998, por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales. (Diario Oficial no. 43.460, de 28 de diciembre de 1998).

Decreto 2224 del 11 de octubre de 2013, por el cual se determinan los gremios económicos que integran la Comisión Nacional Mixta De Gestión Tributaria y Aduanera. (Diario Oficial no. 48.945 de 16 de octubre de 2013).

Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008, por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (Diario Oficial no. 47.150 de 22 de octubre de 2008).

Decreto 765 del 17 de marzo de 2005, por el cual se modifica el sistema específico de carrera de los empleados de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN. (Diario Oficial no. 45.855 de 19 de marzo de 2005).

Decreto 1265 del 13 de julio de 1999, por medio del cual se organiza internamente y se distribuyen las funciones de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (Diario Oficial no. 43.640 de 19 de julio de 1999).

Decreto 1072 del 26 de junio de 1999, por el cual se establece el Sistema Específico de Carrera de los servidores públicos de la contribución y se crea el Programa de Promoción e Incentivos al Desempeño de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN. (Diario Oficial no. 43.615 de 26 de junio de 1999).

Decreto 1071 del 26 de junio de 1999, por el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y se dictan otras disposiciones. (Diario Oficial no. 43.615 de 26 de junio de 1999).

Decreto 2117 del 29 de diciembre de 1992, por el cual se fusiona la Dirección De Impuestos Nacionales y La Dirección De Aduanas Nacionales en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y se dictan disposiciones complementarias. (Diario Oficial no. 40.703 de 31 de diciembre de 1992).

Resolución 008296 de 6 de agosto de 2009 del Director General de la DIAN, por la cual se crean los Comités Seccionales de Gestión Tributaria, Aduanera y Cambiaria en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (Diario Oficial no. 47.441 del 14 de agosto de 2009).

Resolución 3192 de 16 de abril de 2003 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la cual se establece el procedimiento para atender los requerimientos de las Defensorías Del Contribuyente y del Usuario Aduanero. (Diario Oficial no. 45.167 del 23 de abril de 2003).

Resolución 03731 de 7 de mayo de 2003 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la cual se aclara el literal a) del artículo 2º de la Resolución 03192 del 16 de abril de 2003. (Diario Oficial no. 45.186 del 13 de mayo de 2003).

Resolución 711 de 5 de febrero de 2003 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se reglamenta el derecho de petición y la presentación y trámite de quejas y reclamos en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (Diario Oficial no. 45.119 del 7 de marzo de 2003).

Resolución 7614 de 5 de agosto de 2010 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se reglamenta el derecho de petición y la presentación y trámite de quejas, reclamos y sugerencias en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (Diario Oficial no. 47.796 de 9 de agosto de 2010).

Corte Constitucional

Sentencia C-506-02 de 3 de julio de 2002, Magistrado ponente Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Sentencia C-1343/00 de 4 de octubre de 2.000, Magistrado ponente Dr. Carlos Gaviria Díaz.

Web

<http://juriscol.banrep.gov.co>

<http://wsp.presidencia.gov.co>

<http://www.cijuf.org.co>

<http://www.defensoriadian.gov.co/>

<http://www.dian.gov.co>

<http://www.dian.gov.co/defensoria/>

<http://www.minhacienda.gov.co>

<http://www.redjurista.com/>

<http://www.secretariasenado.gov.co>

<Http://www.suin-juriscol.gov.co>

4.2. El defensor del contribuyente en EE.UU. (José A. Rozas)

Durante la década que va desde la primera declaración estadounidense de derechos del contribuyente, en 1988, hasta el último elenco de derechos incluido en la Ley de reestructuración del IRS de 1998, el departamento del tesoro de los estados unidos de Norteamérica ha venido desarrollando distintos servicios encaminados a un mismo objetivo, mejorar la equidad y eficiencia del sistema tributario en dos sentidos:

- i. Dando amparo a determinadas situaciones de desprotección jurídica en la que pueden llegar a verse atrapados determinados contribuyentes;
- ii. Creando los cauces y procedimientos de participación de los ciudadanos en las políticas tributarias para detectar las disfunciones del sistema y dar entrada en el mismo a sus sugerencias, quejas y propuestas.

Todo ello ha tomado cuerpo, principalmente, en la figura del abogado del contribuyente, de los servicios que presta, de la organización que preside. Se pasa revista, en las siguientes páginas, al modelo de organización y funciones asignados a este servicio y a otros programas de actuación concebidos con la misma finalidad (epígrafe 1), para repasar los dos órdenes de procedimientos de actuación utilizados: de reclamaciones individuales (epígrafe 2.1) y de participación ciudadana (epígrafe 2.2)

A. Organización y funciones.

Como organismo independiente del *internal revenue service* (en adelante IRS) el ordenamiento federal norteamericano prevé la existencia de un servicio de defensa del contribuyente (*taxpayer advocate service*) dirigido por el abogado del contribuyente (*nacional taxpayer advocate*). En cada estado o circunscripción del IRS existe, al menos, un delegado del abogado del contribuyente (*local advocate taxpayer*), que tiene su oficina propia o bien trabaja en las sedes del IRS a través de las oficinas de resolución de conflictos de la Agencia tributaria (*problem resolution office*).

No se trata de un órgano que sustituya o supla la actividad del IRS en lo relativo a la resolución de las controversias tributarias que surgieran en la aplicación de los tributos. Su función es intervenir en situaciones que, sea porque el IRS no ha podido o no ha sabido resolver por los procedimientos ordinarios, sea porque el ciudadano considera vulnerados sus derechos fundamentales, requieren la mediación de un organismo administrativo independiente del IRS que procure amparo al ciudadano, tratando de encauzar la adecuada y diligente resolución del problema planteado. No tiene competencia, pues, para dictar actos administrativos de determinación, liquidación, comprobación o recaudación de los tributos, aunque sí tiene potestad, en

algunos supuestos, para suspender la tramitación y efectos de un procedimiento de gestión tributaria.

El servicio, al examinar las situaciones de agravio que ante el mismo hacen valer los contribuyentes es lógico que identifique todo tipo de incidencias en la aplicación de los tributos: incongruencias de fondo o de forma, trámites prescindibles, contradicciones o lagunas formativas, plazos improcedentes, etcétera. De todo ello arranca su segunda función: el estudio, análisis y presentación de propuestas de reformas normativas o de pautas de actuación en la aplicación del sistema tributario que contribuyan a mejorar su eficiencia reduciendo, al mismo tiempo, la presión fiscal indirecta del contribuyente.

Para el desarrollo de esta segunda función el abogado del contribuyente cuenta en su equipo con un departamento (*office of systemic advocacy*) específicamente dedicado a estudiar supuestos recurrentes –no casos concretos- así como a preparar informes y propuestas. Esta oficina está organizada en una secretaría general y dos direcciones – personas físicas y personas jurídicas.

En el mismo sentido se apoya, para el desarrollo de esta segunda función, en una entidad de carácter consultivo, *taxpayer advocacy panel*³³⁷ (en adelante TAP). Constituido en 1998 al amparo de la Ley que regula los comités de participación ciudadana (*federal advisory committee act*) está integrado por 95 voluntarios elegidos por dos años a través de un concurso público. En cada una de las siete grandes jurisdicciones en las que está organizado el IRS está constituido un comité y cada estado tiene asignado un miembro o más –hasta los diez que corresponden a california- en función del número de contribuyentes.

El TAP es un órgano de consulta del departamento del tesoro y tiene asignada la función específica de constituir el marco de encuentro entre la administración tributaria y los ciudadanos. Tanto el IRS, como otras entidades o Agencias implicadas en la actividad financiera pública –de forma particular, la oficina del abogado del contribuyente- recurren a sus comisiones, territoriales o temáticas, para pulsar la opinión de los ciudadanos sobre proyectos o novedades y para recibir de los mismos sugerencias y propuestas.

Los 95 miembros de este consejo consultivo se reúnen periódicamente y se les reembolsan los gastos de asistencia, cuando el comité no celebra sesiones de videoconferencia. También celebran sesiones públicas y canalizan propuestas de ciudadanos o entidades relativas a la ordenación y funcionamiento del sistema tributario. Cada año rinde informe de su actividad ante el secretario del tesoro y ante el presidente del IRS.

³³⁷ La información sobre su funcionamiento, estructura y reuniones puede consultarse en su página web (www.improveirs.com).

El 2002 el abogado del contribuyente ha constituido un comité de enlace, *design steering committee*, en el que hace coincidir a directivos del IRS, a representantes de los sindicatos de empleados u oficiales del departamento del tesoro y a asesores fiscales, con el objetivo de concitar opiniones y concertar acuerdos en relación con disfunciones detectadas en la estructura o aplicación del sistema tributario.

B. Procedimientos.

La actividad del abogado del contribuyente discurre por cauces distintos para los dos tipos de funciones que tiene encomendadas. Un primer ámbito viene representado por la tramitación de las reclamaciones individuales que hace valer un específico contribuyente. Un segundo orden de cuestiones se refiere a lo relativo a la elaboración de informes y propuestas normativas.

a. Reclamaciones individuales.

Ante situaciones en las que la resolución por parte del IRS de un determinado expediente se dilata extraordinariamente en el tiempo o de su tramitación se puede derivar un grave perjuicio para el contribuyente, éste puede acudir al abogado del contribuyente al objeto de que le procure amparo y asistencia.

Esta asistencia puede revestir distintas formas y discurrir por cauces más o menos formales. El abogado del contribuyente, por una parte, dispone de dos números telefónicos gratuitos en el que se facilita información y orientación tributaria no sólo de orden normativo sino, también, y en la medida o tiempos en los que se puede disponer de la misma, sobre el estado de tramitación de un determinado procedimiento o razón del empleado responsable del mismo. Por otra parte se puede acudir directamente a alguna de las oficinas que tiene abiertas a lo largo de todo el territorio –al menos una por cada distrito del IRS- o contactar a través de su página web.

El procedimiento escrito *application for taxpayer assistance order* (TAO) aparece regulado en la sección 7811 del *internal revenue code* (IRC). Al igual que ocurre en el ordenamiento español, no se trata de un recurso ordinario encaminado a la anulación o modificación de una actuación o acto administrativo ilegal, sino que obedece, más bien, a la necesidad de encauzar el desconcierto o dar amparo a la irritación que produce en el contribuyente el enfrentarse ante un comportamiento de la Agencia Tributaria, de sus agentes, en el que -pese a actuarse con arreglo a la normativa o doctrina administrativa- el resultado que se produce es inaceptable en términos de justicia.

Se inicia completando un formulario (*form 911*) en el que, se ha de identificar el contribuyente, el supuesto de hecho, los antecedentes y el problema, especificando

los daños a que se enfrenta el contribuyente así como el amparo que se solicita. No se prevé un plazo específico para su presentación, pero sí se evalúa por la oficina de reclamaciones si el tiempo transcurrido desde que surgió la eventualidad del daño hasta que se solicitó el amparo es o no razonable. También se contempla la posibilidad, que no exigencia, de actuar mediante representante, en cuyo caso se ha de formalizar el apoderamiento mediante un documento administrativo (*form 2848*).

La peculiaridad sustancial que presenta el procedimiento americano de reclamación, respecto de lo que ocurre en una reclamación equivalente presentada ante el consejo español de defensa del contribuyente, estriba en la posibilidad de suspender el procedimiento tributario que se reconoce al abogado del contribuyente americano. Éste, o quien actúe en su nombre en los servicios descentralizados, tiene reconocida la facultad de dictar esta orden, TAO, si advierte la necesidad de paralizar un determinado procedimiento tributario en aras de evitar un grave daño al contribuyente que solicita protección.

El presupuesto del que se parte para solicitar tal suspensión es el de la eventualidad de que la continuación del procedimiento generase para el contribuyente “*a significant hardship*”. Este daño no tiene por qué ser de orden patrimonial –no se limitaría a lo que en nuestro ordenamiento se califica como perjuicio de difícil o imposible reparación-, pero tampoco puede consistir en una mera inconveniencia o dificultad financiera, sino que ha de tener una entidad que “ofenda el sentido elemental de la justicia del común de los contribuyentes”³³⁸.

El abogado del contribuyente puede, como contenido específico de la TAO, ordenar actuaciones cautelares de protección del contribuyente de muy diverso tipo, descritas en la sección 7811 (b) IRC:

Levantar un embargo

- i.* Suspender la tramitación de un procedimiento de liquidación o recaudación
- ii.* Suspender la tramitación de un procedimiento de comprobación o inspección
- iii.* Suspensión de cualquier otro procedimiento legal de cualquier otro orden

Dictada la orden de intervención la TAO tan solo puede rescindir o modificar sus efectos el propio abogado del contribuyente o determinados altos cargos del IRS. La emisión de la mencionada orden implica la suspensión automática, que no la

³³⁸ Timbie, R., *The Taxpayer...*, cit., pág. 49-09.

interrupción, del cómputo de los distintos plazos de prescripción –de por sí prolongados- que contempla el ordenamiento tributario americano, hasta que el abogado del contribuyente resuelva al respecto.

Suspendida la tramitación del procedimiento, el órgano administrativo responsable del mismo pasa a tener un interés específico en resolver la cuestión planteada por el contribuyente ante la oficina del abogado del contribuyente, ya que, hasta tanto en cuanto no se haya resuelto el incidente por este organismo el procedimiento no puede avanzar.

Este procedimiento no tiene coste alguno para el contribuyente. Por otra parte, el IRS financia un programa de asesoramiento fiscal de oficio (*low income taxpayer clinic*) – al margen de sus sistemas de asistencia al contribuyente- mediante el que se puede disfrutar de un servicio de asesoramiento fiscal gratuito. Un buen número de organizaciones sin ánimo de lucro y departamentos universitarios participan de este programa. La ventaja del mismo, frente a los sistemas oficiales de asistencia tributaria, radica en que –aun recibiendo cierta financiación pública- estos llamados servicios “clínicos” de contribuyentes con rentas bajas, conservan su independencia de criterio. Eso sí, el propio IRS hace notar en la información que facilita al respecto, que no se responsabiliza de la asistencia y consejos fiscales procurados en tales servicios gratuitos.

b. Cauces de participación en la política tributaria.

El segundo conjunto de procedimientos incardinados en el ámbito de responsabilidad del abogado del contribuyente son los que no tienen carácter individual sino colectivo. Como se ha hecho notar, además de procurar amparo a contribuyentes específicos en situaciones de conflicto con el IRS, el abogado del contribuyente tiene la responsabilidad de detectar disfunciones normativas, organizativas o aplicativas en el funcionamiento diario del sistema tributario para, una vez estudiadas y analizadas, informar al IRS y al congreso, proponer reformas y soluciones.

En este orden de cosas se incardina el procedimiento denominado de *systemic advocacy*. La oficina del abogado responsable de este programa no tramita casos concretos. Se dedica a estudiar procedimientos, normas, políticas administrativas, prácticas organizativas, etcétera, que afectan a un buen número de contribuyentes y que condicionan el normal ejercicio de sus derechos, desestabilizando la equidad y eficacia del sistema.

Este departamento selecciona sus ámbitos de interés a partir de cauces diversos. Por una parte, las TAO presentadas por distintos contribuyentes pueden dar razón de un determinado aspecto que merece ser estudiado de forma global. En otro sentido, el departamento tiene abierto lo que bien podría denominarse buzón de sugerencias en

el que en un determinado formato (*form 14411*) o directamente mediante mensaje electrónico (systemic.advocay@irs.gov) cualquier contribuyente a título personal o en representación de asociaciones o grupos de ciudadanos puede plantear propuestas o dar razón de situaciones injustas en el orden tributario. A este respecto el departamento realza el hecho de que no es su misión específica resolver casos concretos sino estudiar sistemas, prácticas o políticas que afectan a un número relevante de contribuyentes, de una localidad, de un sector o que comparten una determinada situación. Por ello se insiste en que no se faciliten los datos de identificación del contribuyente que plantea la cuestión o sugerencia.

Este mismo departamento es el responsable de elaborar los dos informes que cada año, en junio y en diciembre, el abogado del contribuyente debe presentar ante el congreso. El primero ha de contener el plan de trabajo para el siguiente año y el segundo, que da razón del trabajo realizado durante el año, se estructura en tres apartados:

Un memorandum de los 20 problemas de más realce planteados por los contribuyentes.

Recomendaciones en orden a resolver dichos problemas; y otras actuaciones llevadas a cabo por el IRS en orden a mejorar el servicio a los contribuyentes y a aliviar su presión fiscal indirecta.

Además de este cauce de participación en la política tributaria, el contribuyente tiene acceso –como más arriba se refería- al consejo consultivo del que más arriba se daba razón, que constituye una línea permanente de comunicación entre el IRS, el abogado del contribuyente y los ciudadanos con amplia implantación en todo el territorio. En sus reuniones periódicas –en buena medida de audiencia pública- salen a relucir los recovecos más sinuosos del sistema tributario generándose sugerencias y propuestas que, en no pocos casos, terminan teniendo un reflejo normativo. Buena parte de las medidas que en los últimos años han mejorado el estatuto del contribuyente americano en materia de acciones recaudatorias contra cónyuges inocentes, simplificación de formularios o requerimientos en materia de retenciones, han tenido su origen en los informes del abogado del contribuyente y en los trabajos que desarrollan las comisiones consultivas de voluntarios a que se ha hecho referencia.

4.3. El órgano encargado de velar por los derechos de los contribuyentes en Italia: // *garante del contribuyente*. (Eva Andrés Aucejo)

A. El origen de la figura del defensor del contribuyente en Italia: de su existencia en el Derecho Comparado.

Entre los Derechos y las garantías que la Ley 212/2000, de 27 de julio del *Statuto dei Diritti del Contribuente* tiene a bien reconocer a los contribuyentes está, precisamente, la creación de un órgano creado *ad hoc* con el objeto de proteger los intereses de los contribuyentes, denominado “**Garante del contribuente**”³³⁹.

En términos amplios puede afirmarse que la reiterada Ley 212/2000 de derechos del contribuyente supuso un importante hito en la legislación fiscal italiana por los dos motivos que siguen: de un lado, consagra la concepción moderna del fenómeno tributario que había ido cuajando en la legislación tributaria italiana a lo largo de la década de los noventa, tendente a hacer real un nuevo modelo en las relaciones fisco-contribuyente inspirado en la idea de transparencia administrativa³⁴⁰ y correcto funcionamiento de la actividad financiera. Mientras que, de otro lado, el legislador italiano introduce en su propio país –aunque con algo de retraso– una Ley y una figura reconocidas en las legislaciones extranjeras desde hacía muchas décadas.

Subráyese que no será hasta el año 2000, fecha en la que Italia cuente con una Ley que garantice los derechos de los contribuyentes, pasando así a formar parte de un “escenario internacional, tendente a reforzar la posición jurídica de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración”³⁴¹. Tan sólo dos años antes en España veía la luz la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes de acuerdo con el

³³⁹ Sobre estos particulares seguimos nuestros trabajos previos. Vid. ANDRÉS AUCEJO, E. *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*, I.E.F. Ministerio de Economía, Madrid, 2008.

³⁴⁰ Sobre estos particulares puede verse: BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D., *Statuto del contribuente*, ed. Cedam, 2002, págs. 173 y ss.; GIANLUCA PATRIZI e GABRIELA FERRARA, “La definizioni degli imponibili in contraddittorio e l’Amministrazione finanziaria”, *Il Fisco*, 1999, pág. 6488; en parecido sentido, CONSOLAZIO, M.L., “L’accertamento con adesione del contribuente”, *Rass. Tributaria*, 1997, pág. 67; STIPO Massimo, “L’accertamento con adesione del contribuente ex D. Legs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica”, *Rassegna tributaria*, n. 5/1998, pág. 1251; MORINA, T., *Lo Statuto del contribuente*, ed. Cosa & Come, 2000, pág. 61, entre otros.

³⁴¹ ROZAS VALDÉS, J. A., HERRERA MOLINA, P., MAURICIO SUBIRANA, S., “Estatuto del contribuyente: una visión comparada”, *ob., cit.*, págs. 84-86 y 124. Trabajo en el que se transcriben una serie de Informes y seminarios internacionales en materia de derechos y garantías de los contribuyentes, como por ejemplo, el Cuestionario (1987) e Informe aprobado por el Consejo de la OCDE de 27 de abril de 1990 (*Taxpayers’ rights and obligations*, OCDE, Paris, 1990); Conferencia convocada por la *Foundation for European Fiscal Studies*, de la Erasmus University Rotterdam, 1994, sobre derechos de los contribuyentes en la Unión Europea, o también el 41º Congreso de la *International Fiscal Association*, dedicado al tema *Taxation and Human Rights*.

acontecer generalizado de lo que ocurría en los países desarrollados tanto de corte continental como del entorno de la *Common Wealth*, si bien con la particularidad de que tanto en Italia como en España únicamente se disciplina la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes, a diferencia del resto de países que daban cabida a las dos caras de la moneda, esto es, a los “derechos” que asisten a los contribuyentes y a las “obligaciones” que gravitan sobre los mismos.

Su origen³⁴², lejos de ser oriundo del derecho tributario italiano, proviene del exterior. Concretamente de Suecia, país donde se halla el primer antecedente de esta figura bajo la denominación de “Ombudsman” (cuyo significado literal es el de “delegado” o “mandatario”), creada por Ley de 6 de junio de 1809. Nace con un perfil y unas características similares a las que posee en el presente; ya desde su inicio responde a la configuración de organismo independiente, con autoridad para dirigir recomendaciones a las Administraciones a fin de corregir las disfuncionalidades observadas. De veloz y rápida puede tildarse –sin duda alguna– su difusión a lo largo de todo el siglo XX tanto en los países europeos, como en América, África y Asia³⁴³.

B. Ámbito de actuación del “Garante del contribuyente” en Italia.

La figura del Defensor del contribuyente se disciplina en el artículo 13 de la Ley 212/2000 del “Statuto dei diritti del contribuente”. En este precepto haya cabida todos los aspectos fundamentales de su régimen jurídico, sin perjuicio de alguna pequeña modificación de su redacción a raíz de la aprobación de Presupuestos posteriores de las cuales daremos cuenta en los apartados correspondientes de esta obra.

En virtud del apartado primero del citado artículo 13:

“Presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome è istituito il Garante del contribuente.”

Lo que significa que, en Italia, la figura del Defensor del contribuyente se legisla por el Parlamento estatal con alcance regional y no estatal, de manera que para llevar a cabo tal prescripción se creó un defensor de los derechos del contribuyente en cada Región italiana, dependiente de las correspondientes ***Direzione Regionale delle Entrate***, así como en las dos Povincias Autónomas de Trenzo y Bolzano bajo la *Direzione delle Entrate* de dichas Provincias Autónomas.

En consecuencia, el legislador tributario italiano renuncia a configurar un Defensor del Contribuyente único para toda Italia, optando por la creación de órganos colegiados

³⁴² Sobre los orígenes y evolución de la figura del defensor del contribuyente, vease el documentado estudio de D’AYALA VALVA, F., “Dall’Ombudsman al garante del contribuente. Studio di un percorso normativo”. *Rivista di Diritto Tributario*, 2000, n. 11, págs. 1050 y ss.

³⁴³ Un estudio de Derecho Comparado sobre el particular se incluye en D’AYALA VALVA, F., “Dall’Ombudsman al garante del contribuente. Studio...”, ob., cit., págs. 1055 y ss.

formados por tres componentes de distinta procedencia, con sede en cada una de las regiones italianas. A diferencia, por ejemplo, de lo que aconteció en España bajo la Ley estatal que reguló la cuestión (Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ahora derogada) en virtud de la cual se previó la existencia de un solo Consejo para la defensa del contribuyente con sede física en Madrid y con funciones en todo el territorio nacional, sin perjuicio, claro está, de las correspondientes legislaciones periféricas que hayan tenido a bien crear un defensor del contribuyente con competencias en su correspondiente circunscripción³⁴⁴.

C. Naturaleza Jurídica del órgano denominado “Garante del contribuyente”.

El espíritu que preside la creación de un órgano como el defensor del contribuyente es intentar crear una figura que pueda asistir al contribuyente en sus relaciones con la Hacienda Pública y a quién pueda dirigirse el contribuyente cuando considere que sus derechos han sido mermados o soslayados por el órgano financiero. De esta suerte, entre los cometidos del *Garante del contribuyente* destaca la función de tutela y defensa de los intereses del contribuyente, así como de control y denuncia de las irregularidades o disfunciones observadas en el desarrollo la actividad financiera.

En este sentido la activación del instituto del garante del contribuyente bien puede constituir una vía alternativa a la resolución judicial de controversias de naturaleza tributaria en la medida en que la intervención del defensor evite que se entable una lite o bien, entablada la misma, que se ponga fin a la causa objeto del proceso contencioso tributario.

A los efectos citados, conviene subrayar el hecho de que el órgano del defensor del contribuyente no tiene naturaleza jurisdiccional, habida cuenta el artículo 102 de la Constitución Italiana prohíbe la institución de nuevas jurisdicciones especiales, en el bien entendido de que las decisiones que adopte el defensor del contribuyente no son de ejecución obligatoria por parte de los órganos de la administración financiera.

En relación a cuál sea la naturaleza jurídica del órgano defensor del contribuyente, la Ley que crea esta figura (L. 212/2000) únicamente afirma al respecto la siguiente rúbrica:

“Il garante del contribuente, operante in piena autonomia...” (art. 13.2)

Ante la falta de mayor concreción de la Ley al respecto, la doctrina ha vertido sus propias interpretaciones y así existe quien defiende³⁴⁵ que la figura del “defensor” podría encuadrarse en el género de categorías jurídicas que integran el grupo de

³⁴⁴ Así, en Madrid, por Decreto del Alcalde de 9 de julio de 2004 se crea la oficina del defensor del contribuyente, adscrita al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública; o también, el Consejo para la Defensa del Contribuyente de la Comunidad de Castilla y León.

³⁴⁵ Seguimos en este punto a BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D., *Statuto del contribuente*, ob., cit., págs. 175 a 177.

Autoridades caracterizadas por las notas de imparcialidad, independencia³⁴⁶, autonomía, garantía, (como por ejemplo, la Banca de Italia, la Autoridad para la garantía de las comunicaciones, etc.). Características que confirman y aseguran su configuración como órgano que está por encima de las partes (administración-contribuyentes), con capacidad para denunciar los abusos y disfunciones cometidos en los sectores de interés público y que no recibe directivas de género alguno por parte del Gobierno. Esto es, opera “*in piena autonomia*”³⁴⁷ respecto de la Administración.

Desde otras voces, se indica que el significado de “autonomía” que mejor si ajusta a la naturaleza y a las funciones del garante es el “Independencia”. Y precisamente esta nota de independencia es de donde surge una opinión en relación a que esta independiencia funcional pueda asimilar al garante al modelo de las autoridades administrativas independientes.

D. Composición del órgano: Miembros que forman parte del “Garante del contribuyente”.

El órgano colegiado denominado “*Garante del contribuyente*” se compone de tres miembros elegidos y nombrados por el Presidente de la “**Comisión Tributaria Regional**” ó Corte de Apelo, en cuya circunscripción esté comprendida la *Direzione Regionale delle Entrate*.

Estos cargos tienen una duración cuatrienal y pueden ser renovables en función de la profesionalidad, productividad y actividad ya desarrollada³⁴⁸. Sus miembros se eligen de entre las siguientes categorías³⁴⁹:

- i.* Magistrados, profesores universitarios de materias jurídicas y económicas, notarios, bien jubilados o bien en activo. Aquella persona que resulte electa de este grupo ejercerá la función de presidente.
- ii.* Dirigentes de la administración financiera y cargos superiores de la *Guardia di Finanza*, conformados en una terna, cuyos miembros se eligen por el *Direttore Generale del Dipartimento delle Entrate* para el caso de la componente civil (dirigentes de la Administración financiera) y por el *Comandante Generale de la*

³⁴⁶ Para un estudio más amplio sobre las autoridades independientes en Italia, vid.: FOÀ, S. *I regolamenti delle autorità amministrativa indipendenti*, ed. G. Giappichelli, Torino, 2002; D'AYALA VALVA, F., “Dall’Ombudsman al garante del contribuyente. ...”, ob, cit., págs. 1066 y ss.

³⁴⁷ MAGALÚ, Luca, “Lo statuto del contribuyente ed il suo garante”, Boll. Trib. 17, 2000, pág. 1209.

³⁴⁸ Se trata de una modificación introducida por Ley 289/2002 ya que la redacción originaria de este precepto en la Ley 212/2000 establecía una duración máxima de tres años, renovable una sola vez, sin estar sujeta a condiciones dicha renovación.

³⁴⁹ Un comentario más extenso sobre estas categorías puede verse en ROSINI, E. “Il Garante del Contribuyente: struttura, competenze, funzioni”, Rassegna Tributaria, 1/2004, págs. 43-45.

Guardia di Finanza (componente militar). Esta terna se constituye para cada una de las *Direzioni Regionali delle Entrate* y sus miembros no deberán haber estado en activo durante al menos dos años.

- iii. Abogados, economistas y diplomados en economía o empresariales, jubilados, elegidos en una terna formada para cada una de las Direcciones Regionales delle Entrate, de los respectivos órdenes de pertenencia³⁵⁰.

Retribución: en la Ley 212/2000 se preceptúa que las retribuciones de los componentes del órgano "*Garante del contribuente*" se determinarán por Decreto del Ministro de Finanzas³⁵¹.

E. Competencias atribuidas al órgano colegiado denominado "*Garante del contribuente*".

En el artículo 13 de la Ley 212/2000 sobre derechos de los contribuyentes se pormenorizan las funciones atribuidas al órgano encargado de velar por los derechos de los contribuyentes. Como denominador común puede afirmarse que todo el marco competencial del *Garante* se inserta en un cauce que discurre por el diálogo con la Administración y que tiene como objetivo hacer reaccionar a ésta poniéndole de manifiesto las irregularidades, incorrecciones y, en general, aquellas disfunciones que puedan lesionar los derechos y garantías de los contribuyentes y que pretende –en

³⁵⁰ Críticas, sin embargo, no han faltado en relación a la determinación de los cuerpos de entre los que se eligen los miembros del órgano "*Garante del contribuente*". Reseñamos las siguientes (CAPUTI, "Il garante del contribuente", *Corriere tributario*, 34/2000, págs. 2486-2487): - Se cuestiona el hecho de que a efectos del nombramiento de los miembros tan sólo se exija la pertenencia a las categorías previstas en los apartados b) y c). Sin embargo, no se mencionan otros aspectos tan importantes como por ejemplo un conocimiento específico de las implicaciones de la materia tributaria; una comprobada experiencia profesional en el sector; una particular sensibilidad manifestada hacia la instancia de "tutela" de los usuarios de los servicios públicos....;- También se hace notar la exclusión de determinadas profesiones que inciden en el desarrollo de la actividad de la Administración Financiera, como pueden ser los agentes encargados de la revisión de contabilidades y cuentas (auditores de cuentas, censores jurados de cuentas, ...). Es –asimismo– criticada la exigencia prevista en relación a la categoría recogida en la letra c), que alude a la necesidad de que en todo caso se trate de personas "jubiladas", por cuanto puede suponer una discriminación respecto a otros sujetos de las mismas categorías que hayan cesado su actividad, pero que no tengan la condición de pensionistas y viceversa, algunos que sí tengan dicha condición pero ejerzan la actividad de forma subordinada dependiendo de terceros. Requisito que –se ha dicho– atendiendo a la premisa de equidad debería ser requerida también en el caso de los magistrados, profesores universitarios y notarios (CAPOLUPO, S., y CAPOLUPO, M., *Statuto del contribuente e diritto d'interpello*, ob., cit., pág. 144). Otras críticas a tales categorías de miembros pueden verse en ROSSINI, E., "Il garante del contribuente: struttura, competenza, funzioni", *Rassegna tributaria*, 1/2004, pp. 43 y 44

³⁵¹ Se han fijado mensualmente seis millones de liras para el Presidente y cinco millones de liras para sus componentes. Vid. BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D., *Statuto del contribuente*, ob., cit., pág. 175.

definitiva- hacer realidad todas las máximas y principios reconocidos en la Ley de los derechos del contribuyente.

Para lograr tal acometido, este órgano cuenta entre sus instrumentos con la posibilidad de solicitar aclaraciones, documentos, realizar recomendaciones, exigir el respecto de los derechos reconocidos al contribuyente, etc; en el bien entendido de que habida cuenta la mencionada naturaleza jurídica del mismo, independiente del poder judicial; no podrá imponer sanciones, represiones o cualquier medida judicial o sancionadora ante el incumplimiento por parte de la administración financiera. De ahí, precisamente, que se haya cuestionado por los autores el grado de eficacia de las actuaciones de este órgano³⁵².

Con todo y como veremos posteriormente, el *Garante del Contribuyente* deberá poner en conocimiento del Director Regional de la Administración financiera o del *Comandante di zona* de la *Guardia di Finanza* competente, aquellos comportamientos de la administración que determinen un perjuicio para los contribuyentes, a fin de iniciar un eventual procedimiento disciplinar.

En particular, el *Garante* podrá desarrollar las siguientes actuaciones. A saber:

- i. La primera está en línea con su configuración como “destinatario institucional” de las quejas de los contribuyentes que vean vulnerados sus derechos por la Administración. De esta suerte, el órgano encargado de la defensa del contribuyente, bien de oficio, bien a instancia de los sujetos pasivos que envíen denuncias a este órgano lamentando disfunciones, irregularidades, incorrecciones, prácticas administrativas anormales o irracionales susceptibles de vulnerar la relación de confianza entre los ciudadanos y la administración financiera, cursará petición de documentos o solicitará aclaraciones a los órganos de las administraciones competentes, quienes deberán responder en el plazo de treinta días.
- ii. Cuando este procedimiento se inicia a instancia de parte, la queja deberá formularse por escrito (no cabiendo la denuncia telefónica), con identificación de las señas del contribuyente (D.N.I., N.I.F., domicilio,...), siendo oportuno señalar los elementos de hecho y de derecho relativos al caso, así como las disfunciones, errores o incorrecciones imputables al fisco, bien

³⁵² CAPUTI, G. “Il garante del contribuente”, *Corriere tributario*, ob., cit., págs. 2484 y ss. ; BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D., *Statuto del contribuente*, ob., cit., pág. 183 y ss, libro en el que se cita a GLENDI (pág. 185) , quien “reputa il garante un organo inutile” y donde se cita abundante literatura al respecto.

sabido que tal denuncia deberá referirse a un interés individual, concreto y no a un interés colectivo³⁵³.

- iii. Interesa subrayar que dándose tales circunstancias el “Garante del contribuyente” es un órgano capacitado por Ley para impulsar el procedimiento de autotutela.
- iv. *La autotutela della amministrazione finanziaria* –como se vio en el capítulo IV de esta obra- es un principio general de Derecho Administrativo recogido tardíamente en el Derecho tributario italiano (D.P.R. de 27 marzo 1992, N. 287), mediante el cual los órganos de la Administración financiera pueden proceder, salvo que haya recaído Sentencia Judicial Firme, a la anulación (*annullamento*) o revocación (*revoca*) -total o parcial- de los propios actos ilegítimos; infundados o inoportunos, mediante un procedimiento motivado comunicado al destinatario del acto.
- v. El ejercicio de la autotutela puede ser desarrollado también en el caso de pendencia de juicio o en el caso de no impugnabilidad de los actos por haber adquirido firmeza administrativa y no se requiere necesariamente instancia de parte.
- vi. Las principales hipótesis en las cuales procede este instituto jurídico tributario se tipifican en el Decreto Ministerial de 11 de febrero de 1997, n. 37 y consisten en: error de persona, error lógico o de cálculo, error en el presupuesto del impuesto; doble imposición; error material del contribuyente fácilmente reconocible por la administración, etc.
- vii. La doctrina ha precisado³⁵⁴, como por otra parte es lógico, que la actuación del defensor del contribuyente en orden a la activación de la autotutela debe limitarse a poner de manifiesto, señalar las anomalías para que la administración financiera tenga conocimiento y en su caso ejercite la autotutela, pues en otro caso habría una verdadera y propia sustracción de competencia que sería extraña a la disciplina positiva. Por ello, la iniciativa del Defensor no produce efectos inmediatos o directos.

³⁵³ Sobre estos particulares relativos a la instancia formulada por el contribuyente, hemos consultado, BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D., *Statuto del contribuente*, ob., cit., págs. 177-178

³⁵⁴ CAPOLUPO, S., CAPOLUPO, M., *Statuto del contribuente e diritto d'interpello*, ed. IPSOA, 2000, págs. 147 y ss.

- viii. Finalmente el órgano encargado de la defensa del contribuyente deberá comunicar el resultado de la actividad desarrollada a la Dirección Regional de la Administración financiera o al *Comando di zona de la Guardia de Finanza* competente, así como a los órganos de control, informando –a su vez- de todo ello a la persona/s que interpusieron la queja/s.
- ix. El *Garante del contribuyente* dirige recomendaciones a las administraciones con el fin de velar por la tutela del contribuyente y por la mejor organización de los servicios (art. 13.7 Ley 212/2000).
- x. Asimismo, tiene el poder de acceder a las administraciones financieras para controlar la correcta funcionalidad de los servicios de asistencia y de información al contribuyente, y también la accesibilidad³⁵⁵ de los espacios abiertos al público (art. 13.8 Ley 212/2000).
- xi. El órgano encargado de velar por la defensa de los derechos del contribuyente podrá instar a las administraciones financieras con el fin de que se lleven a término las prescripciones establecidas en los artículos 5 y 12 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente.

a. *Competencias del Garante en relación a la obligación de la Administración de “Información al Contribuyente”.*

El artículo n. 5 de la Ley 212/2000, encabezado bajo la rúbrica, “Información del contribuyente”, prevé la obligación de la administración financiera de facilitar el completo y exacto conocimiento de las disposiciones legislativas y administrativas vigentes en materia tributaria, procurando también la realización de textos coordinados que deberán ponerse a disposición de los contribuyentes en cada administración impositora.

Como efectivamente se ha puesto de manifiesto por la doctrina³⁵⁶, a pesar de la existencia de la presunción del conocimiento de las ya publicadas, es indudable que su concreción en el campo tributario resulta difícil, por distintas razones. A saber: un elevado tecnicismo de la materia; el incremento de circulares y resoluciones ministeriales emanadas de la Administración financiera, muchas veces no publicadas;

³⁵⁵ La Ley utiliza el término *agibilità*, que en este caso lo entendemos referido a la necesidad de que las sedes de la administración financiera cumplan unos “mínimos” (horarios al público, régimen de “colas”, buen funcionamiento de las ventanillas abiertas al público, disponibilidad de impresos, información, espacios de espera, etc.)

³⁵⁶ Seguimos en este punto a los autores CAPOLUPO, S. Y CAPOLUPO, M., *Lo Statuto del contribuente...*, ob, cit., págs. 36 y ss.

etc. De ahí que una correcta información de las normas tributarias sea un derecho básico de los ciudadanos relevante también en otros aspectos, como por ejemplo: evitar incurrir en sanciones, que pueden incluso revestir relevancia penal. También por razones de economía de opción, es decir, elegir la posibilidad más ventajosa para el contribuyente. Asimismo, un exacto conocimiento de la norma tributaria revocará en un aumento de la eficacia administrativa, toda vez que repercutirá en un menor número de recursos ante las Comisiones Tributarias basados en violaciones de tipo formal, errores de valoración, etc., esto es, recursos que en ningún caso tienen como fundamento violación de las normas por evasión fiscal. Todo ello, conllevará una disminución de la tasa de litigiosidad posibilitando destinar los recursos disponibles a la represión del fenómeno evasivo.

A mayor abundamiento y en línea con las consideraciones previas, el artículo 5 de la Ley 212/2000, completa los deberes de información de la administración financiera al contribuyente, ordenando que ésta ponga en conocimiento de los ciudadanos por todos los medios idóneos, las *circulares y resoluciones* que haya proveído, así como cualquier acto administrativo o decreto que verse: bien sobre la organización, bien sobre las funciones o bien sobre los procedimientos administrativos financieros. Mención ésta de gran importancia si se tiene en cuenta la espiral inflacionista de normas administrativas “menores” que en los últimos años están asolando el escenario tributario.

Finalmente y en pro de cumplir los designios anteriores, la Ley 212/2000 (art. 5.1, *in fine*) tipifica también la obligación de la administración financiera de proporcionar información electrónica de forma gratuita³⁵⁷.

b. Competencias del Garante en relación a los Derechos y garantías del contribuyente sometido a un procedimiento de comprobación e investigación.

Entre las funciones del defensor del contribuyente está también la de instar a la administración para que respete los derechos y garantías que deben asistir al contribuyente en los procedimientos de comprobación e investigación que le sean entablados. En este sentido, el artículo 12.6 de la Ley 212/2000 prevé que si el contribuyente observa que la investigación en curso no se está realizando conforme a la Ley, podrá dirigirse al defensor del contribuyente, para que éste actúe –en su caso– las potestades que le confiere el artículo 13 de la misma Ley y que estamos analizando.

³⁵⁷ Entre las direcciones más importantes de correo electrónico citamos: www.finanze.it; donde se facilitan los modelos de declaración de las rentas y las relativas instrucciones ministeriales, verificación del propio código fiscal, etc. Para la *Agencia entrate*, puede consultarse la página www.agenziaentrate.gov.it.

Concretamente, el artículo 12 de la citada Ley³⁵⁸ desarrolla los derechos y garantías que tiene el contribuyente contra el cual se entabla un procedimiento de VERIFICA³⁵⁹. A saber:

- i. Las entradas, inspecciones o verificaciones fiscales en los locales destinados al ejercicio de la actividad industrial, comercial, agrícola, artística o profesional, deben responder a una exigencia efectiva, a una necesidad efectiva de investigación y control del lugar.
- ii. Iniciado el procedimiento de “verifica” el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos por los que se inicia el mismo y el objeto que lo justifica.
- iii. Estas actividades deberán realizarse durante el horario ordinario del ejercicio de la actividad, salvo casos excepcionales, con la precaución de perturbar lo menos posible el desarrollo de la actividad y las relaciones comerciales o profesionales del sujeto pasivo.
- iv. Su duración en la sede del contribuyente no puede exceder de 30 días laborales, prorrogables por otros 30 más en los casos de particular complejidad y siempre que sea motivado por el dirigente *dell’ufficio* (equivalente al inspector jefe).
- v. Concluida la investigación fiscal el sujeto pasivo tiene dos meses para presentar observaciones y requerimientos que deberán ser valorados por la Administración antes de la notificación de la liquidación. Durante este tiempo, también la administración podrá volver a la sede del contribuyente para examinar las

³⁵⁸ El artículo 12 de la Ley 212/2000 se titula *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*. Para mayor información puede consultarse: GALLO, S., *Manuale pratico di diritto tributario*, ed. Cedam, 1997, págs. 208 y ss.; CAPOLUPO, S. Y CAPOLUPO, M., *Lo Statuto...*, ob, cit., págs. 117 y ss.; también se refiere al tema, pero con menor profundidad, MORINA, T., *Lo statuto del contribuente*, ed. Cosa & Come, 2000, pág. 13.

³⁵⁹ El procedimiento de *Verifica*, equivaldría al procedimiento de comprobación e investigación que llevan a cabo los órganos de inspección en España. Se trata, esencialmente, de una actividad de policía tributaria como afirma el profesor GALLO, S., *Manuale pratico di diritto...*, ob, cit., pág. 209. Según el Diccionario de términos tributarios de la *Agenzia delle Entrate* (voz VERIFICA), se denomina *Procedimento di verifica* a la actividad desarrollada por los órganos de la *Agenzia entrate* o por la *Guardia di Finanza* para controlar el regular cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se lleva a cabo mediante el acceso directo o entrada en la sede del contribuyente. El ámbito de actuación de la “verifica” es más amplio que el de la inspección documental, ya que de un lado pretende el control de la exactitud y veracidad de las escrituras obligatorias, de los libros sociales y de la documentación -fiscal y no fiscal- relativa a la actividad del contribuyente, y de otro lado, el control y verificación de los datos averiguados por la Administración relativos a los hechos que hayan estado o deberían haber estado presentes en las declaraciones anuales de las rentas.

observaciones y requerimientos presentados por el contribuyente previo consentimiento motivado del *dirigente del ufficio*, por razones específicas.

- vi. Existe el derecho de que en el procedimiento asista un profesional habilitado que le represente. De las observaciones del contribuyente y del profesional que en su caso le asista, substanciadas en el procedimiento verbal, debe quedar constancia por escrito.
- vii. Finalmente sólo cuando el contribuyente así lo pida, el examen de los documentos administrativos y contables puede ser efectuada en la oficina de los inspectores actuarios o del profesional que lo represente o asista. El defensor del contribuyente está igualmente encargado de instar a las administraciones financieras para que cumplan los plazos previstos a efectos de las devoluciones tributarias³⁶⁰

F. Órganos e instituciones sobre los que reporta “Il Garante del contribuente”.

El defensor del contribuyente individualiza los casos de particular relevancia en los cuales las disposiciones en vigor o comportamientos de la administración determinan un perjuicio de los contribuyentes o consecuencias negativas en sus respectivas relaciones con la administración, poniéndolos en conocimiento del Director Regional de la Administración financiera o del *Comandante di zona* de la *Guardia di Finanza* competente y del *Ufficio Centrale per l’informazione del contribuente*, con el objeto de que pueda incoarse un eventual procedimiento disciplinar.

Amén de ello y pese a la omisión de cualquier referencia al respecto en la Ley 212/2000 de derechos del contribuyente, por mor de lo previsto en el Código de Procedimiento Penal italiano, el *Garante del contribuente* deberá denunciar ante la autoridad judicial las causas que puedan ser constitutivas de delitos cometidos por la administración financiera en el ejercicio de sus funciones, para iniciar –en su caso- una acción penal³⁶¹; así como denunciar ante el Tribunal de Cuentas los hechos constitutivos de daños al erario público³⁶².

³⁶⁰ Para una teoría general sobre las Devoluciones tributarias (presupuestos y acciones para la devolución de ingresos indebidos) recomendamos la lectura de ENRICO DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè editore, 2000, págs. 359 y ss.

³⁶¹ En este sentido, BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D., *Statuto del contribuente*, ob., cit., pág. 179; MAGALÚ, L., “Lo statuto del contribuente...”, ob., cit., págs. 1209-1210; CAPOLUPO, S., y CAPOLUPO, M., *Statuto del contribuente e diritto d’interpello*, ob., cit. Pág. 145.

³⁶² BUSCEMA, A., FORTE, F. y SANTILLI, D., *Statuto del contribuente*, ob., cit., pág. 179

Por otra parte el Defensor del contribuyente está obligado por Ley a informar –cada seis meses- a determinados organismos sobre la marcha y funcionamiento de su gestión. En este sentido, presentará una relación sobre la actividad desarrollada al Ministro de Hacienda; al Director Regional de la Administración financiera, a los Directores *compartimentales* de Aduanas y del Territorio y también al *Comandante di zona* de la *Guardia di Finanza*, individualizando los aspectos críticos más relevantes y proponiendo las respectivas soluciones (art. 13.12 Ley 212/2000).

Lógicamente, si éstos altos cargos trasladan a los órganos que de ellos dependen tales conclusiones; a medida que éstas sean tenidas en cuenta, se irá perfeccionando el funcionamiento y gestión de la administración financiera, siendo una vía muy importante para lograr el tan aclamado equilibrio entre Administración-contribuyente, al tiempo que para la consecución de un sistema financiero transparente, eficaz y justo.

La labor desarrollada por el *Garante del contribuente* es seguida por las Comisiones Parlamentarias competentes en relación al funcionamiento del defensor del contribuyente. Así, anualmente, el Ministro de Hacienda informa a dichas comisiones parlamentarias sobre la eficacia de la labor realizada por el defensor del contribuyente y también sobre los actos y medidas adoptados como consecuencia de las recomendaciones realizadas por el propio defensor del contribuyente (art. 13.13 de la Ley 212/2000).

Finalmente por *Ley finanziaria* 289/2002 (LPGE) se introduce un apartado nuevo del citado artículo 13 (art. 13 bis), en el que se dispone que anualmente el Defensor del contribuyente debe suministrar datos y noticias sobre el estado de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes en el campo de la política fiscal, tanto al Gobierno como al Parlamento. Parece desprenderse que lo que se está pidiendo es que el Garante realice una especie de memoria anual en la que se recojan datos estadísticos y noticias sobre la actividad realizada, debiendo enviarla anualmente al Gobierno y al Parlamento.

4.4. El Consejo para la Defensa del Contribuyente. (Antonio Cayón Galiardo)

A. El Consejo para la Defensa del Contribuyente y su naturaleza.

No es fácil resumir las razones que explican el nacimiento, en muchas administraciones fiscales -estatales (Francia, Italia, EEUU, etc.) o de entidades territoriales (Madrid, Castilla y León, etc.), de figuras, de muy distinta naturaleza, composición y competencias, que tienen como finalidad común la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. Estas instituciones, que se sitúan junto a los demás sistemas de tutela del ciudadano-contribuyente –jueces y tribunales, principalmente- tienen además un misión que los singulariza pues sus funciones no solo se insertan en la defensa de la legalidad de las actuaciones de las propias administraciones sino que también se incardinan en las técnicas de buena administración, pues no cabe duda que estas figuras responden a la idea de un autocontrol por parte de la Administración tributaria con el objetivo de mejorar las relaciones con los contribuyentes en la creación y aplicación de las normas tributarias.

En resumen, se trata de medios de tutela de las garantías que asisten a los contribuyentes, cuya existencia no se justifica porque los sistemas tradicionales son insuficientes o ineficaces, sino porque siendo complementarios de aquéllos, realizan otros cometidos que quedan al margen de aquéllos.

Este es también el marco en el que nació el Consejo para la Defensa del Contribuyente en España, primeramente con rango reglamentario en 1996, en un contexto en el que la Ley General Tributaria de 1963 no había sido adaptada a la Constitución de 1978 por lo que las relaciones de la Administración con el contribuyente no habían recibido en el plano legislativo la influencia del texto fundamental. Este cometido se intentaría con la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, en cuyo preámbulo se resumen los objetivos que, en esos años, se pretendían alcanzar y en los que también se inserta en nacimiento del Consejo:

“La aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes...”

Posteriormente, la LGT de 2003, atribuiría al Consejo un rango legislativo y fijaría a grandes rasgos su posición en el sistema y sus principales funciones, ordenando lo siguiente:

“Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las

quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen”.

En cumplimiento de esta disposición se dictó el Real Decreto 1676/2009, norma que rige su composición y funcionamiento, que ha sido complementada en aspectos internos por distintas instrucciones y resoluciones emanadas de la propia Administración (todas estas normas, los informes y sugerencias de la institución, así como las Memorias que anualmente rinde el Consejo al Secretario de Estado de Hacienda, pueden consultarse en <http://www.minhap.gob.es/es>)

A la vista de lo que acabamos de exponer podemos decir que el Consejo para la Defensa del Contribuyente es un órgano que responde a los siguientes rasgos esenciales:

- i. Es un órgano administrativo
- ii. De composición colegiada
- iii. De carácter consultivo respecto del Ministerio de Hacienda

Cuyas competencias esenciales se relacionan con las quejas y sugerencias relativas a la aplicación de los tributos por parte de los órganos del Estado.

Seguidamente pasaremos a comentar estas características para dar una visión completa del Consejo.

B. La posición del Consejo en la Administración tributaria y su composición.

El Consejo se sitúa, en el conjunto del Ministerio de Hacienda, bajo las competencias de la Secretaría de Estado de Hacienda (SEH) y junto a otros servicios totalmente centralizados (Dirección General de Tributos, Tribunales Económico-Administrativos, DG de Catastro, etc.) o dotados de autonomía administrativa (Agencia Estatal de Administración Tributaria). De hecho, sus vocales son nombrados directa o indirectamente por la SEH y, los funcionarios que prestan sus servicios en las distintas dependencias o unidades adscritas al Consejo, pertenecen al Ministerio o a la propia AEAT.

Ahora bien, a pesar de lo anterior, las normas que lo regulan disponen que el Consejo deberá actuar con independencia en el ejercicio de sus funciones, a cuyo efecto se encomienda a su presidente la función de velar por ello, debiendo comunicar cualquier incidencia al Secretario de Estado.

Al efecto de conciliar las anteriores afirmaciones señalaremos que el Consejo es un órgano colegiado, integrado por diez y seis miembros (de los cuales uno es presidente

y, otro, secretario) si bien no provienen todos de la propia Administración. En efecto, ocho vocales se calificarían de “natos”, pues lo son por razón del cargo que desempeñan en la Administración, formando parte del Consejo los Directores Generales de Tributos y Catastro, representantes de la Abogacía del Estado de la SEH y de los Tribunales Económico-Administrativos; así como cuatro representantes de la AEAT, también por razón del cargo que ostentan en este órgano. De los otros ocho vocales “externos”, cuatro pertenecen al sector de los profesionales del asesoramiento fiscal y otros cuatro a la Universidad.

En este sentido, el Consejo responde a una visión de la Administración como organización abierta y transparente, que da cabida a expertos ajenos a su propia organización y se aleja del modelo de “aparato burocrático” de composición estrictamente administrativa e interna.

Al Consejo se adscriben, como personal que ha de ocuparse de las tareas de gestión de su funcionamiento, una Unidad de apoyo a la Presidencia y una Unidad Operativa. Esta última se organiza territorialmente y colabora con el resto de la Administración tributaria con la finalidad de actuar como receptora de todas las quejas y sugerencias que se presentan.

C. Las funciones del Consejo.

Las funciones que desarrolla el Consejo son esencialmente consultivas y siempre referidas a la Administración estatal, pues sus Acuerdos ni tienen el carácter de resolución de un recurso, ni son actos que puedan ser impugnados por los interesados. Simplemente, expresan su parecer ante los máximos responsables de los órganos administrativos en cuyo seno se hubiese producido la queja, proponiendo, en caso de que se estime pertinente, la adopción de medidas tendentes a la corrección del problema detectado. Entre estas propuestas, donde caben sugerencias de cambios normativos, de funcionamiento u organizativos, debe destacarse la posibilidad de que se inste el inicio de cualquiera de los procedimientos extraordinarios de revisión de aquellos actos que, examinados por el Consejo con ocasión de una queja, se considere que adolecen de alguna irregularidad relevante. Ahora bien, siempre es competencia de la Administración actuante, la decisión de aceptar o rechazar la propuesta de revisión que se le hubiere remitido.

Siendo éstas las funciones que tiene asignadas, que lleva a cabo a través de los Acuerdos que se adoptan en el Pleno o en la Comisión Permanente y que no están dotados de ninguna eficacia jurídica directa e inmediata, es dudosa la calificación de estos Acuerdos incluso como “derecho blando”, pues tampoco son objeto de publicación por algún medio, limitándose su difusión a la inclusión en las Memorias anuales de aquellos Informes que se hubiesen elaborado con el objeto de remitir al

propio SEH o al Director de la AEAT, etc., la opinión fundada del Consejo sobre alguna materia de especial interés o trascendencia.

Por estas razones la eficacia del Consejo no es fácil de medir y, evidentemente, es erróneo cuantificarla en función del número de revisiones de actos que se hubiesen producido a consecuencia de sus propuestas. El Consejo es también un instrumento de reflexión para la propia Administración y de conocimiento de la forma en que las normas y las actuaciones administrativas son contempladas por los ciudadanos. Y, de cara al contribuyente, es una fuente de información y de asistencia que muchas veces no encuentra en sus relaciones con los órganos que se encargan de la gestión y aplicación del sistema tributario. Ello resulta especialmente relevante respecto de ciudadanos que hacen frente a situaciones conflictivas de escasa cuantía económica que nunca accederán a los tribunales, o para aquellos de reducida capacidad económica que reclaman algún medio de tutela de sus derechos en sus relaciones con la Administración en la aplicación de un conjunto de normas de difícil conocimiento y comprensión, o en casos en los que se tutelan intereses difusos cuya protección no se percibe como necesaria en un solo caso concreto y aislado, sino que se manifiesta cuando desvelamos su importancia en razón del número de ciudadanos afectados o por razón de su incidencia en un determinado sector de la población (falta de transparencia, actuaciones sin procurar que se coste sea mínimo para el contribuyente, dotar de mayor rapidez en las actuaciones, etc.). En definitiva, no se olvide que el derecho tributario es un derecho de masas y de actos en masa cuya aplicación puede desvelar situaciones de imposible previsión anticipada.

De todas estas actuaciones se da cuenta públicamente a través de la Memoria cuya remisión anual al Secretario de Estado es preceptiva y cuyos contenidos, según dijimos, pueden consultarse en internet.

D. El procedimiento a seguir ante el Consejo.

El cauce por el que discurren las quejas o sugerencias que los contribuyentes desean formular no tiene el perfil de un procedimiento administrativo ordinario ya que el órgano encargado de la resolución – el Pleno o la Comisión- carece en principio de potestades instructoras, lo que simplifica su tramitación pero también dificulta el acceso a datos o a información cuyo conocimiento pudiera ser conveniente.

Pero pasando a exponer resumidamente el procedimiento que se ha de seguir ante el Consejo, diremos que, tras la recepción de una queja por parte de la Unidad Operativa, haya sido presentada en formato papel o por medio de internet, la misma es remitida al órgano o dependencia que la hubiese motivado, salvo que la propia Unidad, una vez estudiado su contenido, considere que debe inadmitirse (v.g. queja dirigida sobre una entidad local, reiteración de una misma queja presentada ya anteriormente, etc.).

El órgano causante de la queja, o el responsable general del servicio de que se trate, a la vista de la queja disponen del plazo de un mes para responder al contribuyente, respuesta que puede consistir en la aceptación de la petición del interesado –lo que supondrá poner en ejecución las medidas que fuesen pertinentes- o en su rechazo. En este segundo caso, emitirán una respuesta motivada sobre el contenido de la queja explicando las razones jurídicas o fácticas que justifican la actuación causante de la queja. Esta respuesta puede ser considerada por el contribuyente como insuficiente, manteniendo su discrepancia con la Administración, lo que manifestará mediante escrito de discrepancia dirigido también al Consejo, quien, a partir de ese momento, remitirá el expediente completo a uno de sus vocales y se iniciará el estudio de lo sucedido al efecto de elaborar una resolución. A este fin, el vocal ponente, puede contar con la asistencia de la Unidad de apoyo y de la Unidad Operativa si necesitara recabar alguna información adicional.

Ahora bien, aún en el caso en que el contribuyente considere satisfactoria la respuesta que le hubiere remitido el servicio responsable de la queja, el Consejo puede considerar que existen razones para que sea examinada y, en su caso, se dicte una resolución sobre ella, al igual que si el contribuyente hubiese manifestado su discrepancia.

Finalmente señalaremos que las ponencias que se elaboran por los vocales son analizadas en la Comisión permanente hasta alcanzar un acuerdo sobre la resolución a adoptar, debiendo ser también estudiada por el Pleno en los casos en que se proponga la revisión de lo actuado o se trate de cuestiones relevantes y de interés general.

El Acuerdo se remite al interesado y, en su caso, a los directores de los servicios responsables (AEAT, Catastro, TTEEAA, etc.) a los efectos que se indican en la misma resolución, si bien, careciendo estas resoluciones, según dijimos, de efectos directos e inmediatos, es responsabilidad de la Administración asumir la propuesta que le dirige el Consejo o rechazarla. En ambos casos, el servicio responsable remite su respuesta razonada al contribuyente y al propio Consejo.

En los casos en que se aprecia que un asunto es especialmente relevante, sea como sugerencia de un contribuyente o a iniciativa propia, y que la forma en que actualmente es enfrentado no parece la más apropiada, el Pleno instará a un vocal a elaborar un Informe que, tras su debate, será elevado normalmente a la SEH, haciéndose público en la Memoria correspondiente a ese año.

E. Una valoración final.

En los varios años de funcionamiento del Consejo, podemos decir que esta institución se ha consolidado en el seno de la Administración tributaria, siendo claramente perceptible la mejora en estas relaciones. Posiblemente, en la Administración, se ha generalizado la idea de que se trata de un órgano propio, no ajeno, con una función

que no sustituye a ninguna otra, pero que las complementa y que puede contribuir a que los servicios al contribuyente se presten con mayor calidad o a que las normas tributarias y las actuaciones de aplicación de los tributos sean reexaminadas por la propia Administración contando con la perspectiva que aporta el propio contribuyente y los vocales que se integran en el Pleno o en la Comisión.

Por otra parte, los contribuyentes han aceptado que la vía que les ofrece el Consejo es utilizable no solo para plantear quejas referidas al funcionamiento de los servicios, sino que pueden dirigirse al mismo con la finalidad de obtener un Acuerdo en el que se exprese una opinión razonada, emitida por un órgano de la propia Administración tributaria, sobre cualquier cuestión relativa a la calificación de unos hechos o a la interpretación de las normas que les estén siendo aplicadas.

Todo ello puede verse reflejado en las Memorias que anualmente elabora la Unidad Operativa dando cuenta puntual del funcionamiento de la institución.

Ahora bien, lejos de estar satisfechos con esta no corta experiencia, el Consejo para la Defensa del Contribuyente entendemos que tiene un potencial mayor que el reflejado en los beneficios alcanzados hasta este momento, si bien estaríamos ya en el plano de su reforma, lo que sin duda algún día habrá de estudiarse.

Bibliografía

Andrés Aucejo, E. y Rozas valdés, J. A. “Defensor del Contribuyente, un estudio de Derecho Comparado: Italia y EEUU. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

Andrés Aucejo, E. La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia, Ministerio de Economía, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

Romero Flor, L. M. “Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho Comparado”, en Revista Técnica Tributaria, n. 102, 2013, págs. 37-61.

5. ACUERDOS EN VÍA ADMINISTRATIVA EN DERECHO COMPARADO ESPAÑA, ALEMANIA, CHILE, EE.UU., HOLANDA, ITALIA, MÉXICO

5.1. Derecho Administrativo Español: El acuerdo entre la Administración y los interesados como instrumento alternativo al acto administrativo unilateral. (Ángeles de Palma del Teso)

La figura del acuerdo entre Administración e interesado/s como instrumento alternativo al tradicional acto administrativo unilateral fue contemplada por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, de forma general, con la aprobación de la Ley 30/1002, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC)³⁶³.

En efecto, la LRJPAC, en el capítulo relativo a la “finalización del procedimiento”, prevé en el art. 88 la denominada “terminación convencional”. Bajo este título el citado precepto contempla, por un lado, la celebración de acuerdos “finalizadores del procedimiento” o sustitutivos de la resolución unilateral final; por otro, la posibilidad de celebrar pactos o acuerdos entre la administración y los interesados a lo largo del procedimiento, que podrán tener carácter vinculante o no para la resolución unilateral que ponga fin al mismo³⁶⁴.

La citada previsión legal suponía abrir las puertas al ejercicio paccionado de potestades administrativas. El tradicional acto administrativo unilateral daba paso al acuerdo entre Administración e interesado/s para el ejercicio de potestades administrativas; la administración imperativa a la administración concertada o paccionada a través de la celebración de acuerdos en el marco del procedimiento, los denominados acuerdos procedimentales. De la simple participación de los interesados en el procedimiento administrativo, se da un paso adelante hacia la participación en la determinación del propio contenido de la decisión expresión del ejercicio de una potestad administrativa.

³⁶³ No obstante, la figura del acuerdo como fórmula alternativa al acto administrativo unilateral no era desconocida en nuestro sistema jurídico. La Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa, desde el momento en que fue dictada, contemplaba la celebración de acuerdos de determinación del justiprecio. Asimismo, los convenios urbanísticos, tanto los relativos a la gestión y ejecución del planeamiento como los referidos a la formulación de planes, gozan de una larga tradición en nuestro Derecho administrativo. Sin embargo, en este ámbito también han aparecido nuevas formas negociales. Vid. DE PALMA DEL TESO, Angeles, “Nuevas técnicas convencionales en el Derecho administrativo. En especial, el trámite de avenencia ante el jurado de expropiación de Cataluña”, en *La Justicia Administrativa. Libro homenaje al prof. Dr. D. Rafael Entrena Cuesta*, Atelier, 2003, págs. 211-232.

³⁶⁴ El citado precepto establece “1. Las Administraciones públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin”.

Ahora bien, el citado art. 88 LRJPAC no brindaría cobertura por sí mismo a la celebración de estos acuerdos; tal como establece el propio precepto, deberá ser, en cada caso, la “disposición que lo regule” la que prevea su “alcance, efectos y régimen jurídico específico”.

A lo largo de estos años, al amparo del referido art. 88 LRJPAC, numerosas normas jurídicas, estatales y autonómicas, han previsto la celebración de este tipo de acuerdos en diversos ámbitos materiales³⁶⁵: responsabilidad patrimonial, autorizaciones, subvenciones, contratación administrativa, procedimientos tributarios³⁶⁶, incluso en el ejercicio de la potestad sancionadora en materia de defensa de la competencia³⁶⁷.

Las razones de la progresiva -aunque más tímida de lo inicialmente esperado- incorporación del acuerdo entre las partes para el ejercicio de potestades administrativas, estarían vinculadas a las transformaciones que se han ido operando en nuestro modelo de estado y, como consecuencia de ello, el nuevo papel atribuido a las administraciones públicas³⁶⁸. La creciente complejidad social y el incremento considerable de sectores en los que deben actuar las administraciones han comportado una transformación en la forma de legislar.

Las normas jurídico-administrativas han ido perdiendo precisión y, de forma correlativa, ha aumentado la capacidad de decisión de la administración en el momento de su aplicación, la denominada discrecionalidad administrativa. Las propias normas jurídicas atribuyen a las administraciones la tarea de precisar y valorar las circunstancias concurrentes y, a la vista de las mismas, adoptar la consecuencia jurídica más conveniente para satisfacer el interés público que tienen encomendado tutelar. Por otra parte, las normas jurídicas utilizan cada vez en mayor medida conceptos jurídicos indeterminados que debe precisar la administración en el momento de su aplicación. Además, junto a las tradicionales normas condicionales han aparecido las denominadas normas finales o de resultados, que remiten a la propia administración la tarea de establecer los medios más adecuados para alcanzar los fines públicos que la norma le encomienda³⁶⁹.

³⁶⁵ Vid. DE PALMA DEL TESO, Angeles, *Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo*, Tirant Monografías, 2000, págs. 61 a 110.

³⁶⁶ Vid. PONT MESTRES, Magin y PONT CLEMENTE, Joan (coord.) en *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Marcial Pons, 2003.

³⁶⁷ Ley 15/2007, de 3 de julio, de defensa de la competencia (art. 52).

³⁶⁸ Vid. DE PALMA DEL TESO, Angeles, “Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos”, en *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Marcial Pons, 2003, págs. 16 y ss.

³⁶⁹ Las normas condicionales contemplan un supuesto de hecho y una consecuencia jurídica, de forma que si se dan las circunstancias previstas en la norma la Administración deberá obligar, permitir o prohibir realizar determinada actividad. En cambio, las normas finales simplemente se limitan a imponer a la Administración fines o resultado a alcanzar y debe ser ella la que decida los medios más adecuados para alcanzarlos.

Pues bien, es en el ámbito de decisión que las normas jurídico-administrativas atribuyen a las administraciones donde tendría cabida el acuerdo con los interesados sobre los términos de su aplicación. De forma que podríamos hablar de ejercicio paccionado de potestades administrativas entre la administración y el interesado/s que participan en el procedimiento. Así, el acuerdo en el procedimiento se vendría a configurar como un instrumento alternativo al tradicional acto administrativo unilateral para el ejercicio de la discrecionalidad administrativa. Por otra parte, como veremos, el acuerdo entre la administración y el interesado/s en el marco de un procedimiento también podría tener por objeto la fijación de un concepto jurídico indeterminado previsto por la norma aplicable.

El ejercicio paccionado de una potestad discrecionalidad comportaría ventajas de orden sustancial y procesal. El acuerdo sería expresión de la confrontación y composición de los intereses que han emergido en el procedimiento administrativo; por ello, garantiza en mayor medida que la decisión que se adopta resulte la más conveniente y aceptable por los interesados y, por ello, la más racional. La aceptación de la decisión constituye un indicio de que se han considerados los intereses en juego y la optimización de los mismos³⁷⁰. Por otra parte, el ejercicio paccionado o concertado de la discrecionalidad supone una menor conflictividad; el número de recursos frente a los actos convencionales necesariamente será inferior a los interpuestos frente al tradicional acto unilateral, ya que en el primer caso las partes determinan de común acuerdo el contenido de la decisión. Por tanto, el instrumento convencional comportaría una actuación administrativa más eficaz que el acto unilateral.

En consideración al papel que desempeña el acuerdo con relación al propio procedimiento en el que se inserta y, en su caso, a la decisión que le pone fin, nos podemos encontrar con diversos tipos de acuerdos³⁷¹:

Acuerdos vinculantes sustitutivos de la resolución y, por tanto, de terminación convencional del procedimiento. El procedimiento en lugar de terminar con una resolución unilateral finalizaría mediante un acuerdo entre la administración y el interesado/s.

Acuerdos integrativos del contenido de la resolución administrativa con carácter vinculante. El acuerdo se celebra en el curso del procedimiento y determina, en todo o en parte, el contenido de la resolución final. Así, la resolución con la que termina el

³⁷⁰ Además, el ejercicio paccionado de la discrecionalidad a través del acuerdo procedimental puede ser una forma de evitar el peligro que comporta el progresivo déficit de programación normativa de la actuación administrativa para el derecho fundamental de los destinatarios de la acción administrativa a un control jurídico efectivo de las decisiones que les afectan, al permitir que los propios destinatarios participen materialmente y, por tanto, controlen el ejercicio de la discrecionalidad en la fase de actuación. Vid. BACIGALUPO, Mariano, *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)*, Marcial Pons, 1997.

³⁷¹ Sobre esta cuestión, DE PALMA DEL TESO, Angeles, *Los acuerdos...* ob. Cit, págs. 256 y ss.

procedimiento será el resultado de lo convenido por las partes en el curso del mismo. De forma que la administración quedaría obligada a llevar a la resolución administrativa final el contenido previamente pactado.

Acuerdos vinculantes relativos a la instrucción del procedimiento. El acuerdo determinaría la realización, alcance o contenido de determinados trámites procedimentales; por ejemplo, la designación de determinado perito para la realización de una prueba, la aplicación de un método concreto para calcular un valor o la solicitud de un concreto informe...

Acuerdos preparatorios de la resolución sin carácter vinculante; estaríamos, en realidad, ante una forma cualificada de participación de los interesados. El acuerdo no vinculante vendría a recoger aquellos extremos en los que existe coincidencia entre la administración actuante y el interesado/s. Esta clase de acuerdo procedimental no vincula a la administración en cuanto al contenido de la resolución final, pero quedaría obligada a motivar las razones por la que, en su caso, la resolución de terminación del procedimiento se aparta de lo previamente convenido.

Además, en consideración a la causa o finalidad del acuerdo podemos distinguir otros tipos acuerdos –enmarcados en alguna de las categorías anteriores- los acuerdos de fijación y los acuerdos de transacción³⁷².

El acuerdo de fijación tiene por objeto dar certeza a hechos o situaciones inciertas, eliminar una incertidumbre. Así, en aquellos casos en que las normas administrativas utilicen conceptos jurídicos indeterminados que permitan cierto margen de apreciación o se refieran a una esfera de la realidad cuyos límites no aparezcan bien precisados, las partes podrían celebrar un acuerdo de fijación. Dentro de los límites del halo de incertidumbre, la administración actuante y el interesado/s, de común acuerdo, podrían verificar el alcance y significado del concepto normativo indeterminado. De este modo se eliminaría mediante acuerdo la incertidumbre que genera la interpretación del concepto jurídico indeterminado. Estaríamos ante un acuerdo de este tipo en el previsto en el marco del procedimiento de responsabilidad patrimonial para precisar la cuantía de la indemnización³⁷³ o, en el caso de los acuerdos de determinación del justiprecio expropiatorio.

En cambio, la incorporación al derecho administrativo de los acuerdos de transacción resulta más problemática. La transacción es un negocio mediante el que las partes solventan una controversia buscando una solución de compromiso. La función del negocio es eliminar un conflicto mediante recíprocas concesiones. Las partes quedan

³⁷² El acuerdo de fijación también podría configurarse como una de las clases de transacción, concebida en sentido amplio; por tanto, más allá de las previsiones del art. 1809 del Código Civil.

³⁷³ Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, reglamento de los procedimientos en materia de responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas (art. 2.2).

obligadas a no plantear de nuevo la controversia superada mediante el acuerdo; en caso de que alguna de las partes incumpliera esta obligación la otra podría oponer la excepción de transacción³⁷⁴. La situación objeto de transacción puede ser de cualquier tipo, sólo se requiere que las partes tengan capacidad de disponer sobre la misma, ya que deben realizarse recíprocas concesiones. El elemento de las recíprocas concesiones es el que, en algunos casos, podría plantear problemas en el derecho administrativo, pues la administración no siempre tiene capacidad para disponer de los hechos o situaciones que conducen al conflicto.

Así, el presupuesto del acuerdo de transacción es la controversia y la función del mismo dirigir o resolver la misma mediante recíprocas concesiones. En cambio, en el acuerdo de fijación el presupuesto es la incertidumbre y la función es eliminarla³⁷⁵.

Nuestro ordenamiento jurídico, como se ha dicho, ha ido abriendo las puertas a la figura del acuerdo procedimental como técnica alternativa a la actuación administrativa unilateral. Sin embargo, la técnica convencional en el ejercicio de potestades administrativas suscita recelos a las administraciones públicas. Una de las razones sería la ausencia de un régimen jurídico claramente definido por las normas aplicables.

Las administraciones, cuando ejercen las potestades que legalmente tienen atribuidas a través del acto unilateral, lo hacen en su condición de poder público; por tanto, desde la posición de privilegio que el ordenamiento les reconoce para servir de modo eficaz los intereses generales que tienen encomendados. La propia LRJPAC traslada al acto administrativo unilateral las prerrogativas atribuidas a las administraciones cuando actúa conforme al derecho administrativo: presunción de validez de sus actos, eficacia inmediata y ejecutividad. Por ello, las administraciones son cautelosas a la hora de sustituir el acto unilateral por el acuerdo con los interesados, ante el temor a ver mermadas sus tradicionales prerrogativas.

El art. 88 LRJPAC remite el establecimiento del régimen jurídico de los acuerdos a la concreta norma jurídica que contemple su celebración en un determinado ámbito sectorial. Sin embargo, las normas que hasta este momento han previsto la celebración de acuerdos regulan el procedimiento de formación pero no el régimen jurídico aplicable. La falta de un régimen jurídico claro provoca cierta inseguridad y recelo en las administraciones que, por ello, continúan actuando de forma general a través de actos unilaterales. No obstante, lo cierto es que el propio sistema jurídico-

³⁷⁴ El art. 1809 del Código Civil dispone que “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”.

³⁷⁵ Sobre las diferencias entre el negocio de transacción y el negocio de fijación, DE PALMA DEL TESO, Angeles, *Los acuerdos...*, ob. cit., págs. 276 y ss.

administrativo brindaría elementos suficiente para definir el régimen jurídico de los acuerdos.

El acuerdo procedimental es expresión del ejercicio de una potestad administrativo, por ello es un instrumento que puede sustituir la resolución unilateral o determinar su contenido. Por tanto, cuando la administración celebra un acuerdo actúa en su condición de poder público, con los privilegios que el propio ordenamiento le atribuye para un eficaz servicio al interés general que tienen encomendado tutelar. La administración titular de la potestad administrativa sigue siendo la única responsable de satisfacer el concreto interés público. La obligación que asume el interesado/s que celebra el acuerdo con la administración actuante no va más allá del estricto cumplimiento de lo convenido. Por ello, tanto en el momento de celebrarse el acuerdo como a lo largo de su ejecución, la administración titular de la potestad que a través del acuerdo se ejercita ocupa una posición preeminente. Por esta razón estos acuerdo se han calificado como negocios de subordinación, ya que las partes que los celebran no se encuentran en una posición de igualdad; debe tenerse en cuenta que, de no alcanzarse un acuerdo, la administración actuaría de forma unilateral³⁷⁶. En definitiva, el instrumento convencional para el ejercicio de potestades administrativas, como técnica alternativa al acto administrativo unilateral, no supone privar a la administración de sus tradicionales prerrogativas. En la relación jurídico-administrativa configurada mediante el acuerdo, la administración no ostenta un simple interés de parte, sino que sigue siendo servidora y tutora del interés general que el acuerdo se dirige a satisfacer³⁷⁷.

En definitiva, deberían superarse los recelos que la figura del acuerdo procedimental todavía suscita en las administraciones públicas y acabar con la práctica de celebrar acuerdos informales o encubiertos, por los peligros que la misma entraña de arbitrariedad, falta de objetividad o posible vulneración del principio de igualdad. Por ello, como en su momento se puso de relieve desde la doctrina tributaria, es necesario trasladar definitivamente y, en todos los ámbitos, los acuerdos del “cuarto trastero oculto” al patio de la publicidad³⁷⁸.

³⁷⁶ Vid. DE PALMA DEL TESO, Angeles, *Los acuerdos....ob. cit.*, págs. 246 y ss. Asimismo, en esta obra se trata de sentar las bases del régimen jurídico de los acuerdos celebrados en el procedimiento administrativo. Ver, asimismo, HUERGO LORA, Alejandro, *Los contratos sobre los actos y las potestades administrativas*, Civitas, 1998.

³⁷⁷ PAREJO ALFONSO, Luciano, “La terminación convencional del procedimiento administrativo como fórmula alternativa de desarrollo de la actividad unilateral de la Administración” en *Eficacia y Administración. Tres estudios*, Instituto Nacional de Administración Pública, BOE, 1995, pág. 212.

³⁷⁸ Vid. SEER, Roman, “Contratos, transacciones y otros acuerdos en Derecho tributario alemán”, en *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, Marcial Pons, 1996, pág. 159.

5.2. Derecho Tributario español: Los “Acuerdos” y otras fórmulas convencionales entre la Administración y los contribuyentes en derecho tributario Español, como vía alternativa a la unilateralidad del acto administrativo de naturaleza tributaria en el marco del procedimiento tributario³⁷⁹. (Eva Andrés Aucejo)

El estudio de los mecanismos alternativos de prevención y/o resolución de litigios de naturaleza tributaria puede sistematizarse distinguiendo, de un lado, las **técnicas paccionadas**: “acuerdos” -cuyo máximo exponente lo constituyen las actas con acuerdo (figura tipificada en la LGT 58/2003)- así como otras actuaciones tributarias entre Administración y contribuyente donde se hace patente una colaboración de este último en el procedimiento tributario y, de otro lado, **diversas técnicas transaccionales** como la mediación, el arbitraje o la conciliación, entre otras (bien sabida la inexistencia de institutos tributarios -creados *ah hoc*-propiamente arbitrales, mediadores o conciliadores sustitutivos del recurso en vía administrativa).

TÉCNICAS DE PREVENCIÓN DEL LITIGIO en sede de gestión tributaria	TÉCNICAS DE TERMINACIÓN CONVENCIONAL del Procedimiento tributario	TÉCNICAS DE TERMINACIÓN CONVENCIONAL del Procedimiento tributario
FASE INICIAL DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN: AUTOLIQUIDACIÓN Alternativas de filosofía convencional	FASE DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: Alternativas cuasi-convencionales y convencionales	PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN Alternativas convencionales en fase de recaudación
Actos Administrativos Unilaterales Participados: Acuerdos Previos de valoración Propuestas en sede de Impuesto de Sociedades: Planes de operaciones, gastos I+D, coeficiente de subcapitalización de amortización - Planes de reparaciones extraordinarias, - Propuestas de Valoración de gastos de Investigación científica - Propuestas de imputación	Actas de conformidad (ACTO ADMINISTRATIVO UNILATERAL CON ADHESIÓN DEL CONTRIBUYENTE) - Actas con acuerdo del contribuyente (ACTO ADMINISTRATIVO ACORDADO)	Acuerdos concursales en los procedimientos de quita y espera (ACTO ADMINISTRATIVO ACORDADO)

³⁷⁹ Texto extraído de nuestro trabajo: “Acuerdos y otras técnicas transaccionales en el ordenamiento tributario nacional y en derecho tributario comparado. Una propuesta sobre mediación y Agencia Tributaria de Cataluña” en el libro Materiales para el libro blanco de la mediación en Cataluña, Departament de Justicia de la Generalitat de Catalunya, 2009, ISBN: 9788439380368.

temporal de ingresos y gastos; - Propuestas de planes especiales de reversión. Operaciones vinculadas: propuestas de valoración sobre operaciones entre partes vinculadas, propuestas para deducción de gastos de I+D, coeficiente de subcapitalización,...		
---	--	--

En nuestro Derecho tributario los procedimientos alternativos de prevención y resolución convencional de conflictos tributarios han seguido una evolución con clara tendencia a su aceptación fundamentalmente desde el punto de vista doctrinal. Tendencia que, hasta el año 2003 no se ha visto –en parte y sin perjuicio de los acuerdos concursales- acompañada en la esfera del derecho positivo, caracterizada por un legislador reacio a “admitir cualquier tipo de convención en la aplicación de los tributos” (Ferreiro).

Considero que gran parte de ese camino que el profesor Zornoza auguraba difícil de recorrer, se ha ido allanando, al menos en lo referente a los acuerdos y técnicas convencionales ínsitas en el procedimiento tributario. En año 1996 ya constataba el profesor citado (en línea con las reflexiones de Ramallo Massanet) la no ajeneidad de nuestro sistema tributario a pactos, convenios o acuerdos de voluntades. Denunciaba, pues, esa “especie de hipocresía tributaria en que nos hemos instalados frente a un fenómeno que el Derecho positivo no reconoce, la doctrina crítica y la realidad muestra como práctica cotidiana”³⁸⁰.

Hoy, catorce años después algo hemos avanzado: a) el **Derecho positivo** ha incluido en su acervo la figura de las “actas con acuerdo del contribuyente” -no sin importantes limitaciones- al tiempo que han proliferado los institutos tributarios en los que debido a la participación del contribuyente en el procedimiento tributario, se sustituye el acto administrativo unilateral por el acto administrativo participado y sin perjuicio de otros mecanismos extrajudiciales como la revocación de oficio de actos administrativos tributarios, de reciente estreno en la nueva LGT; b) entre la **Doctrina tributaria** reciente ha cuajado la aceptación de las técnicas convencionales en sede de gestión tributaria, si bien con filosofías distintas respecto a la naturaleza jurídica predicable de las mismas y, c) finalmente, en lo que a nuestra **práctica cotidiana** afecta, quizá convendría diferenciar atendiendo al instituto tributario al que nos refiramos. En este sentido no puedo sino manifestar mi denuncia en relación a la poquísima utilización

³⁸⁰ ZORNOZA PÉREZ, J., “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?. Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español., *en Convención y arbitraje en Derecho tributario*”, ed. Marcial Pons, M. 1996.

que se lleva haciendo hasta hoy de la figura de las actas con acuerdo del contribuyente; figura creada hace siete años ex Ley 58/2003 LGT con una bajísima tasa de utilización en parte o gran parte debido a una falta de voluntad política por parte del órgano que ejerce las potestades administrativas, pues fíjese que sólo la Administración puede activar la instrucción de este tipo de actas y además sólo con carácter previo a la liquidación tributaria (en fase de comprobación e investigación). Hecho que contrasta enormemente con lo acontecido en otros ordenamientos como el italiano en relación a su figura homónima de la cual trae en gran parte causa (el *accertamento con adesione del contribuente*), donde –amén de que también el contribuyente puede activar esta vía- las órdenes jerárquicas de la *Agenzia della Entrate* italiana compelen a la búsqueda del acuerdo con el contribuyente, fomentando, mimando y acuciando la utilización de las mismas –ex ante y ex post de la liquidación- como mecanismo apto para lograr la eficacia administrativa y consecuencias derivadas (disminución de la litigiosidad y de los costes burocráticos y en su caso procesales e incremento de la recaudación real). Y contrasta igualmente con lo acontecido en otros países donde se hace una utilización masiva y regular de institutos convencionales de finalización del procedimiento tributario (EE.UU., GB, Australia, ...), de otras técnicas transaccionales, como la mediación y el arbitraje (EE.UU.); de los pactos en vía administrativa (Alemania, Italia) u otros institutos extrajudiciales de revisión de conflictos como el *Einspruch* en Alemania o la *Autotutela della Amministrazione Finanziaria* en Italia (institutos de revocación de oficio de actos administrativos de naturaleza tributaria).

A. Ámbito de aplicación.

En coherencia con la teoría general del Derecho tributario, en especial con los principios constitucionales formales y materiales que enseñoorea la Constitución Española, la introducción de técnicas convencionales en Derecho tributario ha visto limitado su ámbito de aplicación sobre las materias susceptibles de transacción, esto es, a materias ínsitas en el círculo del Derecho tributario formal, impidiendo por tanto su entrada al denominado “núcleo sustantivo primordial”³⁸¹, habida cuenta la configuración de los elementos esenciales requiere la presencia insustituible de Ley (principios de legalidad y reserva de Ley), siendo asimismo indisponible para la Administración y los contribuyentes la obligación tributaria ex principio de la indisponibilidad del crédito tributario.

³⁸¹ Término acuñado por el profesor SAINZ DE BUJANDA, F., “El nacimiento de la obligación tributaria”, en *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, Madrid, 1966, p. 19 y p. 250, donde se afirma que los hechos imposables las bases y los tipos de gravamen serían los definidos en la Ley y sólo su concreción quedaría confinada a fórmulas administrativas de tipo concordado. Lo que abunda en línea con una estela de Sentencias Constitucionales. RAMALLO MASSANET afirma: “los argumentos de agilidad, eficiencia y eficacia administrativa, recogidos en el artículo 103 de la Constitución, no son por si mismos suficientes para justificar la introducción de técnicas convencionales para la determinación de los elementos esenciales”, “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, en *Convención y arbitraje en derecho tributario*, IEF, Marcial Pons, 1996.

Bien separados ambos planos –material y formal- en la configuración del tributo, se acepta la posibilidad de establecer acuerdos y otras técnicas transaccionales dentro del procedimiento tributario encaminados a la correcta aplicación del tributo³⁸², superándose así las reticencias de teorías previas opuestas a su admisibilidad por contravenir los principios de legalidad e indisponibilidad del crédito tributario. Dos principios, como se ha dicho, indefectiblemente unidos a los principios de seguridad, tipicidad e igualdad³⁸³.

B. Tipos de institutos alternativos convencionales de naturaleza tributaria y su naturaleza jurídica.

Respecto a las fórmulas paccionadas para prevención o terminación convencional de procedimientos tributarios, desde el punto de vista legislativo el punto de inflexión lo marca el año 2003. Con antelación a esta fecha existían (y existen) diversos institutos tributarios susceptibles de poner en práctica en el procedimiento de aplicación de los tributos, a través de los cuales la voluntad de la Administración se forma en mayor o menor grado teniendo en cuenta la colaboración del contribuyente. Se trata en definitiva de fórmulas que sustituyen el tradicional acto administrativo unilateral por un acto administrativo participado, donde la colaboración del contribuyente resulta crucial para la formación de la voluntad del ente administrativo previniendo de este modo la lite. Dichas fórmulas con tintes convencionales (no convencionales *strictu sensu*, ni transaccionales, a juicio de quien suscribe), aparecen reguladas en el derecho tributario de una forma “misteriosamente encubierta” (ARRIETA), salpicadas en distintas fases del procedimiento y en ningún caso con una coherencia o sustrato común que permitiera o permita catalogarlas como una categoría jurídica propia.

No será pues hasta la entrada en vigor de la Ley General Tributaria el año 2003, cuando se produce en Derecho tributario, con mayor alcance, el tránsito del acto administrativo participado, al acto administrativo acordado con el contribuyente,

³⁸² ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., -*Las actas de la Inspección de los tributos*, Madrid, 1994 y -“Finalización convencional del Procedimiento tributario”, en *Convención y arbitraje ...*, ob., cit. pp. 192 y ss.; ROSEMBUJ, T., *La transacción tributaria*, ed. Atelier, 2000, pp. 11 y ss.; SERRANO ANTÓN, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, AEDAF, monografías, n. 9, 1996; ZORNOZA PÉREZ, ¿Qué podemos aprender...?, ob., cit. pp. 130-131; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, ed. Colex, Madrid, 1997, pp. 467 y ss.; FERREIRO LAPATZA, “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *Quincena Fiscal*, 2003, n. 9, p. 15; CALVO ORTEGA, “Los acuerdos fiscales” en *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, AAVV, Dykinson, 2007, pp. 480 y ss.; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. Y HERRERA MOLINA, P., “Técnicas convencionales e igualdad tributaria”, *QF*, n. 14, 2002; BILBAO ESTRADA, I. “Las técnicas convencionales en la futura LGT: un estudio de las actas con acuerdo”, *Revista de Contabilidad y Tributación* n. 28, 2003; pp. 31 y ss.; - Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva LGT, IEF, M., 2005, cap. 3º; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, MP, 2004, pp. 29 y ss.; LONDOÑO GUTIÉRREZ, F., *Procedimientos alternativos de prevención y resolución de conflictos tributarios*, ed. FDL, Colombia, 2006; pp. 21 y 22, entre otros.

³⁸³ FERREIRO LAPATZA, “Resolución extrajudicial de conflictos tributarios”, *QF*, 2000-I, pág. 13.

mediante la tipificación de la figura de las actas con acuerdo del contribuyente³⁸⁴. A efectos sistemáticos podemos catalogar dichas fórmulas en las fases siguientes³⁸⁵

C. Iniciación del procedimiento de gestión: AUTOLIQUIDACIÓN DEL TRIBUTO.

Bien sabido el proceso de generalización de las autoliquidaciones que tuvo lugar en el Estado español con especial profusión a partir de los años 1977-78, la autoliquidación pasa a erigirse en el sistema habitual de inicio del procedimiento tributario en línea con lo acontecido en los países de paradigma anglosajón (que utilizan como moneda de curso la autoliquidación) e igualmente en línea con el paradigma continental que cada vez más ha ido haciendo uso de la técnica de la autoliquidación (Italia es el mayor exponente en dicho sentido)³⁸⁶.

El contribuyente se ve así compelido a realizar en unidad de acto la declaración, calificación y liquidación del tributo para cuyo acometido a menudo le asaltan dudas de cómo interpretar, valorar y calificar el fenómeno tributario. Máxime teniendo en cuenta –como hemos denunciado la doctrina- la gran cantidad de conceptos jurídicos indeterminados, presunciones, ficciones, normas defectuosas en su elaboración, excesos reenvíos normativos o a veces casuística prolija e innecesaria en la formulación legal; lagunas; espiral inflacionista de todo tipo de normativa infralegal, y un lamentable etcétera. Todo ello, qué duda cabe aconseja la existencia de mecanismos convencionales no sólo de terminación del procedimiento tributario –que también- sino tendente a evitarlo, dotando de mayor seguridad jurídica y certidumbre a la actuación del

a. Acuerdos sobre precios de valoración.

La derogada Ley 1/1999 de Derechos y Garantías del Contribuyente fue la precursora de extender los acuerdos previos de valoración hasta ese momento restringido a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, a la generalidad del sistema tributario, siempre y cuando así lo previera la propia Ley o reglamento de cada tributo. En esta línea, la vigente LGT tipifica los acuerdos previos de valoración en el artículo 91. Consisten en propuestas que realizan los obligados tributarios a la Administración

³⁸⁴ Sin perjuicio del supuesto específico previo de los acuerdos concursales entre la Administración y el contribuyente en fase de recaudación. Sobre dicho tránsito en derecho administrativo, vid. ANGELES DE PALMA, “Las técnicas convencionales en procedimientos administrativos”, en *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Marcial Pons, 2003, pp. 17 y ss.

³⁸⁵ Vid. Presentación de la obra *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF, M., 1996, p. 17 y GARCÍA NOVOA, C., quien distingue entre la *convención* con carácter previo al procedimiento de comprobación, en el procedimiento de gestión y en vía recaudatoria. “Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias su introducción en el derecho español”. *Rivista di Diritto tributario internazionale*, 2002/2.

³⁸⁶ FERREIRO, J., “Solución convencional...”, ob., cit., p. 11; ANDRÉS AUCEJO, E., “EL concordato en Italia, una fórmula alternativa de solución de controversias de naturaleza tributaria”, en *Temas actuales de derecho comercial*, ed. Normas legales, Perú, 2004, p. 645 y ss. De la misma autora puede consultarse: “A vueltas con os órganos de gestión tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, n. 32, pp. 27 y ss.

sobre la valoración que se debe otorgar a rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria.

Régimen jurídico. Momento: Se solicita con carácter previo a la realización de la autoliquidación (antes de realizar el hecho imponible o en los plazos reglamentarios). Forma: la solicitud se presenta por escrito junto con una propuesta de valoración formulada por el obligado tributario (contestando igualmente la Administración por escrito). Resolución: si no existe respuesta administrativa se aceptan los valores del administrado. Efectos: a) es vinculante para la administración y el contribuyente, b) tiene un plazo máximo de vigencia de tres años, excepto norma en contrario, c) podrá modificarse siempre que varíen las circunstancias económicas o legislativas que fundamentan la valoración, d) no se pueden interponer recursos contra dicho acuerdo, sino contra el acto o actos que se dicten en aplicación de las valoraciones. Fin: evita la incertidumbre, incrementa la seguridad jurídica y por tanto previene la aparición del litigio.

Naturaleza jurídica: fíjese que la Ley reiteradamente utiliza la palabra acuerdo (art. 91.3, 5 y 6) si bien tal y como ha observado un sector importante de la doctrina al que nos sumamos no se trataría tanto de un acuerdo propiamente dicho sino de un acto de adhesión –en su caso- a la propuesta del obligado tributario. En este sentido, el denominado acuerdo previo de valoración no participa de la naturaleza transaccional. Se trata de un Acto Administrativo con la colaboración del contribuyente en el proceso de autoliquidación con el fin de evitar que se suscite un litigio³⁸⁷, considerándose por tanto como un acto administrativo dictado con la participación del contribuyente o participado³⁸⁸. Probablemente, lo más relevante a efectos de determinar la naturaleza jurídica tanto de los acuerdos previos de valoración *in genere*, como de las propuestas solicitadas en relación a operaciones entre partes vinculadas (que vemos seguidamente) es el hecho de que la Administración no acuerda conjuntamente con el sujeto pasivo la valoración de los elementos u operaciones, sino que se limita a aceptar

³⁸⁷ En este sentido se manifiestan: GARCÍA-HERRERA, C. y HERRERA, P., “Técnicas convencionales e igualdad...”, ob., cit., pág....; ROSEMBUJ, T., quien los considera como actos de consenso o acuerdos no contractuales; *La transacción tributaria*, ob. cit., pág. 29 y ss.; FERREIRO LAPATZA, “Solución convencional ...”, ob., cit., p. 195 y ss., CAYÓN GALIARDO, Prólogo a la obra de Serrano Antón, F., *La terminación convencional ...*, ob., cit., GARCÍA NOVOA, C., “Mecanismos alternativos...”, ob., cit., pág. 164-166, entre otros autores. Sin embargo, también pueden verse otras tesis inclinadas hacia la naturaleza convencional de este tipo de figuras: SERRANO ANTÓN, F., *La terminación convencional ...*, ob., cit., p. 94, o también GONZÁLEZ-CUELLAR, L. quien otorga naturaleza de acuerdo transaccional a este tipo de propuestas en el caso de que sea aprobada por la Administración. *Los procedimientos tributarios ...*, ob., cit., p. 292-293, estos y otros autores cfrs. también en GARCÍA-HERRERA Y HERRERA, P. “Técnicas convencionales ...”, ob., cit. Nota a pie de página número 58.

³⁸⁸ Véase sobre estos particulares, Ángeles DE PALMA DEL TESO, “Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos”, en *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Marical Pons, 2003, pp. 15 y ss.

o rechazar la propuesta del obligado tributario (sin perjuicio de que quepa la aprobación de un plan alternativo por la Administración)³⁸⁹.

b. Propuestas de valoración en el Impuesto sobre Sociedades.

Dentro del articulado del Impuesto de Sociedades encontramos algunas fórmulas que participan del carácter convencional, no tanto por tratarse de transacciones entre la Administración y los contribuyentes, pues no se produce una concesión de prestaciones recíprocas, sino por tratarse de alternativas al acto administrativo dictado unilateralmente por la Administración sustituyéndolo por un acto administrativo dictado con la colaboración del obligado tributario o acto administrativo participado. Se desarrollan en el Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por RD 1777/2004, de 30 de julio. A saber: -Planes de amortización (art. 5); - Planes de reparaciones extraordinarias (art. 10); - Planes de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal (art. 12); - Propuestas de Valoración previa de gastos de Investigación científica (art. 30); - Propuestas de imputación temporal de ingresos y gastos distintas al devengo (art. 31); - Propuestas de planes especiales de reinversión (art. 39).

c. Precios de transferencia.

Sin perjuicio de las anteriores en el ámbito del **Impuesto de Sociedades e IRPF** se prevén también propuestas susceptibles de formular por operaciones entre partes vinculadas que podrán presentar los contribuyentes para la valoración previa de precios de transferencia (art. 16.7 LIS; art. 17.1.a) RIS; art. 41 LIRPF); deducción de gastos de actividades de I+D; deducción de gastos de apoyo a la gestión y para la aplicación de un coeficiente de subcapitalización distinto al establecido legalmente (art. 17 RIS).

D. Fase de comprobación e investigación en el procedimiento inspector.

El resultado de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras se documentan en las actas de Inspección firmadas por el funcionario y el obligado tributario. A los efectos que nos ocupan, existen dos institutos jurídicos que participan en menor o mayor grado de naturaleza convencional, cuales son las actas de conformidad y las actas con acuerdo del contribuyente. En relación a las primeras "**actas de conformidad**"³⁹⁰ se trata de una figura establecida de antaño en nuestra legislación tributaria consistente en que el contribuyente inspeccionado al cual se le regulariza su situación tributaria, presta su conformidad con dicha propuesta de regularización. La principal característica de este instituto es que el sujeto pasivo

³⁸⁹ Por todos FERREIRO, J., "Solución convencional ...", ob, cit., p. 13.

³⁹⁰ Sobre el tema puede verse: NAVARRO EGEA, M. "Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección", Quincena Fiscal, n. 9, 2001, pp. 9 y ss.

presta su *adquiescencia* a la propuesta que presenta la Inspección de los tributos llevando aparejada dicha conformidad una reducción de las sanciones que en su caso procedan.

Fíjese por tanto que las actuaciones de fijación de hechos y calificación jurídica se llevan a cabo durante el procedimiento de comprobación e investigación inspector, sin que exista una transacción ni un intercambio de concesiones recíprocas entre las partes, por lo que respecto a esta figura no deja de perder aquí su virtualidad la teoría del Acto Administrativo unilateralmente dictado por la Administración, sin perjuicio de que exista una intervención del contribuyente aceptando o allanándose a la propuesta de regularización de la Inspección. Ello ha llevado a considerar a parte de la doctrina – posición que asumo- la ausencia del elemento transaccional en las actas de conformidad. En la conformidad –se esgrime- “no existe un acuerdo de voluntades, lo que determina que no sea un contrato”³⁹¹. Respecto a la naturaleza jurídica de dichas actas con acuerdo se ha defendido su diverso contenido: “con respecto a los hechos, se trata de una confesión extrajudicial, con respecto a las calificaciones jurídicas, es un acto de adhesión, acto que sirve de vehículo transaccional sobre comportamientos”³⁹².

a. Actas con acuerdo.

El segundo de los institutos tributarios citados se refiere a las actas con acuerdo del contribuyente. Se tipifican por primera vez en la Ley 58/2003 General Tributaria y su adopción se produjo no sin un gran recelo por parte de la Administración tributaria española reticente y temerosa ante las consecuencias que una figura de este tipo pudiese acarrear. Posiblemente los principales factores que motivaron su acogida fueron:

- No es de olvidar que hacía once años por Ley 30/1992 LRJyPAC se habían implantado los acuerdos administrativos en sede de procedimiento; Ley que potenció extraordinariamente su acogida tanto en Derecho administrativo como en derecho tributario, donde sabido es, dicha Ley rige con carácter supletorio.

³⁹¹ GONZÁLEZ-CUELLAR, L. “Las actas de conformidad y las actas con acuerdo en la nueva LGT”, ob., cit., p. 464; ARRIETA, J. *Las actas de la inspección de los tributos*, Civitas, Madrid, 1994, p. 368 y en “Finalización convencional del procedimiento tributario”, ob., cit., p. 194 y ss.; GARCÍA-HERRERA, C. y HERRERA, P. “Técnicas transaccionales ...”, ob., cit., p. 27; CAYÓN GALIARTE, A., en Prólogo a la obra *La terminación convencional...*, ob., cit., p. 6; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, MP, 2004, p. 61; LONDOÑO GUTIERREZ, F., *Procedimientos alternativos de prevención y resolución de conflictos tributarios*, ed. Fdl, Colombia, 2006. En contra de esta tesis otros autores defiende la naturaleza transaccional del acta de conformidad: “El acuerdo tiene naturaleza transaccional; siendo el acta de conformidad un instrumento de recíprocas concesiones para concluir o evitar futuros litigios”. ROSEMBUJ, T. *La transacción ...*, ob., cit., p. 55, entre otros autores.

³⁹² ARRIETA, J., “Finalización convencional ...”, ob., cit., p. 195.

- Del año 1998 data la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los contribuyentes, Ley que, sin perjuicio de las críticas auspiciadas en relación a la técnica legislativa empleada, nace con vocación de equilibrar las situaciones jurídicas entre la Administración y los contribuyentes con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de éstas³⁹³.
- Cabría argüir, asimismo, la extensión y consolidación del principio constitucional sobre participación ciudadana en la Administración (art. 23 CE). De manera análoga a lo acontecido en Derecho Administrativo, en Derecho tributario el procedimiento tributario ha ido cobrando una nueva dimensión. “El procedimiento es la sede en que se hace efectiva la participación de los interesados en la actividad administrativa”³⁹⁴. También en gestión administrativa tributaria, han ido obteniendo mayores cuotas de participación los contribuyentes, como han puesto de manifiesto diversos estudios doctrinales relativos a la terminación convencional de los procedimientos tributarios³⁹⁵.
- Sin duda, también pesó en su adopción las altas tasas de litigiosidad de los tribunales que conocen de materia tributaria. Con todo, hubo que combatir las fuertes reticencias gubernamentales y administrativas hacia dichas figuras convencionales a cuyo fin se hizo uso de dos importantes instrumentos: la Estadística y el Derecho Comparado. Diversos estudios sobre litigiosidad en materia tributaria evidenciaron que la litigiosidad en el conjunto de órdenes tributarios (AEAT, Tribunales Económico Administrativos y Contencioso Administrativo) no era solo un término manido, carente de cifras. Y las cifras alarmaban³⁹⁶. Por otro lado, estudios de la

³⁹³ V. ANDRÉS AUCEJO, E., “Desarrollo de los derechos constitucionales de los contribuyentes en el ordenamiento tributario español”, en *Foros y Debates, XXV Jornadas Latinoamericanas y XXXIV Colombianas de Derecho Tributario*, 2010, Cartagena de Indias, Colombia, pp. 557 y ss.

³⁹⁴ DE PALMA, Ángeles, “Las técnicas convencionales ...”, ob., cit., p. 16. Vid. GAYÓN GALIARDO, A., “La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria”, en REDF, Civitas, n. 36, 1982.

³⁹⁵ STIPO Massimo, “L’ accertamento con adesione del contribuente ex D. Legs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica”, *Rassegna tributaria*, n. 5/1998, para quien corresponsabilizar a los ciudadanos en las relaciones administración pública-privados conduce a una más sólida implantación de la “democracia administrativa” y a la creación de un nuevos derechos fundamentales para el ciudadano en sus relaciones con la Administración pública (p. 1233-1234); SERRANO ANTÓN, F., *Terminación ...*, ob., cit., p. 20, ZORNOZA, 127, ROSEMBUJ, T., *La transacción...*, o., cit., p. 11 y ss; GONZÁLEZ-CUELLAR, L, *Los procedimientos tributarios ...*, ob., cit. 50 y ss; BILBAO ESTRADA, I., *Los acuerdos tendentes ...*, ob., cit., pp. 165 y ss.; entre otros autores.

³⁹⁶ ANDRÉS AUCEJO, EVA y ROYUELA MORA, V.: -Análisis estadístico de las actuaciones inspectoras (Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Periodo: 1995-2000)· *Revista Técnica Tributaria*, 2003, número 63, páginas 17 y ss; - Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia.

doctrina tributaria evidenciaban desde hacía años que nuestro entorno de Derecho tributario comparado venía utilizando con éxito mecanismos alternativos de resolución de conflictos tributarios. De tales institutos dos sobresalían como posibles modelos que pudieran inspirar la figura del acuerdo tributario en el ordenamiento español:

El *accertamento con adesione del contribuente* en Italia y los acuerdos sobre hechos en Alemania. Desde Italia, con sede en los observatorios: *Commissioni Tributarie*; *Agenzia delle Entrate*, *Ministero delle Finanze (Ufficio di Statistica)*; *Istituto Nazionale di Statistica*, concluimos investigaciones cualitativas/cuantitativas sobre la disminución exponencial sufrida en las entradas del número de litigios tributarios a consecuencia de la aplicación de estas técnicas extrajudiciales de resolución de conflictos³⁹⁷. Puede leerse al respecto en el Informe de la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria: “dentro del Derecho comparado, el ordenamiento italiano ha sido objeto de especial atención, dada la similitud de ambos sistemas –el italiano y el español– y los éxitos conseguidos en aquel país”. En este sentido también, el anteproyecto de la vigente LGT proclama como objetivo “la disminución de los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria”.

Régimen jurídico de las actas con acuerdo:

Inicio. La tramitación de un acta con posibilidad de acuerdo se configura como una potestad discrecional de la Administración (“la Administración tributaria, podrá”, art. 155), habiéndose omitido, desafortunadamente, la posibilidad de la solicitud por parte

Jurisdicción Contencioso-Administrativa (período 1990-2000), *Instituto de Estudios Fiscales*, Documento N. 16/2003; - Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000), *Instituto de Estudios Fiscales*, Documento N. 25/2004; - Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en los Tribunales Económico Administrativo Regionales, Locales y en el Tribunal Económico Administrativo Central de España (1998-2002), *Instituto de Estudios Fiscales*, Documento N. 25/2004 (también en CT. n 115, 2005). Nota: estudios elaborados en los años 1999 y siguientes en el marco del Proyecto de Investigación del MEC, Ref. SEC 1999-0469. Sobre el tema también PASTOR PRIETO, S., MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, IEF, M., 2005.

³⁹⁷ ANDRÉS AUCEJO, Eva (2002) - Evaluación de la Litigiosidad en el “Rapporto tributario” en Italia, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale (International Tax Law Review)*, 2002, n.2, p. 244-278; - “L’evoluzione della litigiosità nelle “commissioni tributarie” italiane nel corso degli anni 1990-2000”, *Diritto e Pratica Tributaria*, N. 4/2004; - *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*, IEF, M., 2009. Por su parte, también en Alemania se evidencia una drástica reducción de la litigiosidad tributaria al ser absorbidos por la vía del acuerdo gran parte de las contiendas entre la Administración y los contribuyentes. Así MARTÍN LOBENHOFER y GARCÍA FRÍAS, A., “Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania. La aplicación práctica de los acuerdos sobre hechos”, *Quincena Fiscal*, 6/2004.

del contribuyente³⁹⁸, a diferencia de los acuerdos en derecho italiano o de las fórmulas transaccionales en los países anglosajonas. **Instrucción:** el procedimiento para la suscripción de las actas con acuerdo tiene lugar en el seno del procedimiento inspector, no habiéndose previsto un procedimiento separado al inspector a tales efectos³⁹⁹. Respecto a los **motivos**, las actas con acuerdo se prevén para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma concreta o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación. En particular: la concreción de conceptos jurídicos indeterminados; la apreciación de hechos determinantes para la correcta aplicación de la normativa; y también la necesidad de realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la cuantificación cierta de la obligación tributaria. El acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta por el contribuyente y la Administración, a cuyo fin se establecen legalmente unas garantías previas y especialidades en el pago. Son efectos derivados del acuerdo, la reducción de sanciones impuestas que alcanza al 50%, así como la imposibilidad de impugnar la liquidación y la sanción derivadas del acuerdo que sólo podrá ser revisada en vía administrativa por el procedimiento de nulidad de pleno derecho, sin perjuicio del recurso contencioso administrativo por la existencia de vicios en el consentimiento.

Finalmente y por lo que respecta al controvertido tema de la **naturaleza** jurídica de las actas con acuerdo, ha sido la doctrina italiana (habida cuenta el profundo arraigo de la figura tributaria del concordato) quien formula las principales teorías a efectos de su catalogación. A saber⁴⁰⁰: 1. Acto unilateral de la Administración (Giannini, Ingrosso, Griziotti); 2. Acto bilateral: contrato transaccional (Carnelutti, Vanoni, Allorio, Russo); 3. Posición ecléptica: teoría del acuerdo administrativo (Stipo, M., Versigliani). Entre la doctrina española, las tesis sobre la naturaleza jurídica de las actas con acuerdo oscilan

³⁹⁸ En este sentido también FERREIRO LAPATZA, J., "Solución convencional"..., ob., cit. p. 17; GONZÁLEZ-CUELLAR, L., "Las actas de conformidad...", ob., cit., p. 475, autora que además denuncia con buen criterio el hecho de que el artículo 155.7 de la LGT excluya como motivo de impugnación del acto de liquidación la decisión del inspector de no resolver la cuestión incierta mediante un acuerdo, "pues convierte una decisión discrecional en arbitraria".

³⁹⁹ Sobre las cuestiones que suscita el procedimiento de las actas con acuerdo puede verse: BILBAO ESTRADA, I. "Cuestiones procedimentales en materia de actas con acuerdo a la luz del Proyecto de Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y otras normas tributarias", CT, n. 122/2007; GARCÍA-HERRERA, C. y HERRERA MOLINA, P. "Reflexiones sobre el procedimiento y régimen jurídico de las actas con acuerdo", en *La aplicación de los tributos en la nueva LGT* (XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero, MEH, M. 2005, P. 519 y ss.; GARCÍA-OVÍES, I, Capítulo VI. Procedimiento de Inspección en *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, M., 2004, pp. 478 y ss.; GIL CRUZ, E., *Las actas con acuerdo en el Procedimiento inspector*, Aranzadi, 2009, pp. 235 y ss., GONZÁLEZ-CUELLAR, "Las actas...", citado; entre otros.

⁴⁰⁰ Una exposición más completa puede verse en ANDRÉS AUCEJO, Eva (2002) "Los instrumentos deflactivos del contencioso tributario en Italia. En especial "L'accertamento con adesione". Análisis cualitativo y cuantitativo", *Rivista di Diritto Tributario Internazionale (International Tax Law Review)*, 2002, n.2, p. 200-243 y - *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*, ob, cit. pp. 56 y ss.

desde su catalogación como “acuerdo procedimental”⁴⁰¹, esto es, acuerdos entre la Administración y los sujetos en el curso de un procedimiento administrativo que desembocan en la emisión de un acto administrativo con acuerdo del contribuyente⁴⁰² y los autores más próximos a la teoría transaccional aplicada al derecho público⁴⁰³. Se defiende asimismo, su clasificación como negocio jurídico de fijación⁴⁰⁴.

E. Alternativas convencionales en fase de recaudación.

La materia específica de acuerdos concursales por parte de la Administración tributaria incurso, es una de las pioneras actividades convencionales tipificadas primero en nuestra legislación presupuestaria (artículo 39.2 del TRLGP anterior, introducido por Ley de Presupuestos de 1989) y posteriormente también en sede tributaria ex art. 129.4 LGT (introducido por la Ley de modificación parcial 25/1995, de 20 de julio de la LGT de 1963)⁴⁰⁵.

Actualmente tanto el artículo art. 164.4 LGT (58/2003) como el artículo 10.2 de la Ley General Presupuestaria (L. 47/2003, de 26 de noviembre) reconocen a la Hacienda Pública el derecho a suscribir auténticos acuerdos o convenios (previstos en la legislación concursal), así como acordar de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas unas condiciones singulares de pago. A tal fin: - se requiere autorización del órgano competente de la Administración tributaria (art. 164.

⁴⁰¹ Siguiendo la teoría administrativa de los acuerdos procedimentales del Derecho Administrativo (DE PALMA, “Las técnicas convencionales...”, ob., cit., p. 15 y ss.

⁴⁰² Tesis mantenida por FERREIRO LAPATAZA, J., “Resolución extrajudicial ...”, ob., cit., p. 15; seguida por las autoras: MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo*, ob., cit., p. 181-182 y GIL CRUZ, E., *Las actas con acuerdo*, ob., cit., p. 112 y 122 y ss.

⁴⁰³ ROSEMBUJ, T. *La transacción tributaria*, ob., cit., p. 55 (para actas de conformidad), GONZÁLEZ-CUELLAR, L., “Las actas de conformidad...”, ob., cit., p. 467: “La constatación de la naturaleza contractual de las actas con acuerdo ... determina su régimen jurídico”.

⁴⁰⁴ GONZÁLEZ-CUELLAR, L., *Los procedimientos tributarios ...*, ob., cit., p. 77; BILBAO ESTRADA, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva LGT*, IEF, p. 337 y ss., CALVO ORTEGA, R., “Los acuerdos fiscales” en Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala, ob., cit., p. 455. Sobre estos particulares ponemos de manifiesto la dicotomía existente entre la doctrina. FERREIRO, J., afirma que “el negocio jurídico bilateral se caracteriza por una constituir, modificar o extinguir una obligación mientras que el acuerdo se refiere a una obligación ya nacida estableciendo únicamente los términos en que la ley ha de aplicarse a unos hechos concretos”. “Resolución ...”, ob., cit. GIL CRUZ, seguidora de este autor, afirma que lo que caracteriza a los negocios jurídicos, con independencia de la categoría a la que pertenezcan es crear, modificar o extinguir una relación jurídica. *Las actas con acuerdo...*, ob., cit., p. 124. Sin embargo el sector doctrinal que defiende la teoría del negocio jurídico de fijación establece que las partes sólo buscan fijar los elementos inciertos de la obligación tributaria pero no crear ni modificar la obligación tributaria (v. nota 26). Finalmente autores de derecho administrativo distinguen entre “acuerdos de fijación” y “acuerdos de transacción”: “Es importante subrayar la diferencia entre estas dos clases de acuerdo, pues en nuestro Derecho público, en ocasiones, se ha utilizado la expresión transacción como sinónimo de acuerdo.... La transacción es un negocio sinalagmático caracterizado por las recíprocas concesiones. El negocio de fijación tiene por objeto dar certeza a hechos o situaciones inciertas, eliminar una incertidumbre. En este caso no hay recíprocas concesiones”. DE PALMA, A., “Las técnicas convencionales...”, ob., cit., p. 29-30.

⁴⁰⁵ GARCÍA-HERRERA y HERRERA MOLINA, “Técnicas convencionales”, ob., cit., p. 15.

4 LGT); - dicho privilegio deberá establecerse en los términos previstos en la legislación concursal (Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal) y – las condiciones singulares de pago no podrán ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. La justificación de estos pactos estriba en el peligro que entraña el proceso concursal a efectos de la íntegra realización del crédito tributario, conllevando su implantación una excepción al principio de indisponibilidad del crédito tributario al tiempo que una facultad dispositiva sobre el mismo⁴⁰⁶.

F. Otras técnicas transaccionales en derecho tributario alternativas al procedimiento revisor.

A lo largo de la historia del derecho tributario, nuestro legislador ha declinado la opción de incluir técnicas propiamente transaccionales como la mediación, la conciliación o el arbitraje en tanto que mecanismos sustitutivos a la vía de revisión administrativa. Y ello aún a pesar de los intentos manifestados en esta línea –sobre todo en décadas más recientes- por parte de una significativa doctrina e incluso a pesar de los conatos que a favor de alguna de ellas (el arbitraje sobre todo) se hicieron en los textos previos que marcaron el proceso de gestación de la nueva LGT (L. 58/2003)⁴⁰⁷, y que sin embargo, la nueva LGT no tuvo a bien recoger, optando simplemente “por mantener el tradicional sistema de resolución de conflictos” (Soler Roch)⁴⁰⁸.

PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN	PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN	PROCEDIMIENTO REVISOR
Tasación pericial contradictoria (art. 57 LGT y 161-162 RGGI) El laudo arbitral se incluye en el acto administrativo de liquidación, dictado	Acciones extrajudiciales de la Hacienda Pública (art. 7.2 LGP) Cabe someter a arbitraje los derechos de la Hacienda Pública estatal	Técnicas transaccionales alternativas al recurso en vía de revisión El arbitraje tributario sustitutivo al recurso económico administrativo

⁴⁰⁶ Véase sobre estos particulares VARONA ALABERN, J., *El crédito tributario en la quiebra*, ed. Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 278; MUÑOZ MERINO, A., *Privilegios del crédito tributario*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 201 y ss.; GONZÁLEZ-CUELLAR, Luisa, *Los procedimientos tributarios*, ob., cit., pp. 411 y ss.; MATA SIERRA, T., *La condonación de la deuda tributaria en el marco de los procedimientos concursales*, Civitas, Madrid, 1998; pp. 57 y ss., entre otros.

⁴⁰⁷ En el Informe de la Comisión para la reforma de la LGT (2001) así como en el borrador del Anteproyecto de LGT de 2002, se incluía la figura del arbitraje en el derecho tributario como alternativa a la vía administrativa, opción que finalmente no se ha visto incluida en la LGT de 2003. “En el citado informe de 2001, la Comisión se pronunció, de forma casi unánime, a favor de la introducción de un arbitraje tributario, respecto del cual se formularon hasta tres propuestas diferentes, todas ellas instrumentadas como alternativa a los recursos administrativos”. SOLER ROCH, M., Prólogo a la obra: *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, de la autora VICENTE-ARCHE COLOMA, P., ed. MP, Madrid, 2005, p. 13.

⁴⁰⁸ SOLER ROCH, M., Prólogo a la obra: *El arbitraje...*, ob, cit., p. 13.

unilateralmente con participación del arbitraje	previo RD del Consejo de Ministros	no se ha legislado
---	------------------------------------	--------------------

a. El arbitraje en el ordenamiento tributario nacional.

Como antecedente del arbitraje en derecho tributario se cita la figura de la tasación pericial contradictoria, actualmente regulada por el artículo 57 de la LGT y 161-162 del Reglamento de Gestión e Inspección, caracterizada por la intervención de un tercero independiente que actúa de árbitro para dirimir las discrepancias por diferencias de valoración (Administración-contribuyente). Fíjese que este laudo “nunca puede tener carácter finalizador del procedimiento tributario”, sino que se enmarca en el transcurso de las distintas fases del procedimiento de gestión o incluso antes, de forma que resuelve una cuestión del presupuesto de hecho que con posterioridad se recogerá en el acto de liquidación⁴⁰⁹. No se trata por tanto de una técnica creada ad hoc como fórmula alternativa al recurso administrativo, amén de que en la práctica no ha servido para encauzar los numerosos conflictos sobre todo en comprobaciones de valores por ITPAJD⁴¹⁰.

- i. El artículo 7.3 de la LGP (antiguo artículo 39 de la LGP) prevé que la Hacienda Pública pueda someter a arbitraje los conflictos que se generen en relación a los derechos de la Hacienda Pública, si bien esta vía requiere en todo caso aprobación de un Decreto acordado en Consejo de Ministros previa audiencia del Consejo de Estado en pleno.
- ii. Respecto a la posibilidad de instaurar el arbitraje como fórmula alternativa al recurso económico administrativo existen interesantes propuestas que en todo caso pasan por su configuración legal⁴¹¹.

⁴⁰⁹ CRUZ PADIAL, I., “El arbitraje tributario: una opción de futuro en la terminación convencional de procedimientos”, Carta Tributaria n. 310, p. 9: “El laudo arbitral no sustituye al acto administrativo”. GONZÁLEZ-CUELLAR, L., “El arbitraje en derecho tributario”, RCEF, n. 7, 1997, p. 42.

⁴¹⁰ DELGADO PACHECO, A., “Las actas con acuerdo en la nueva LGT”, en AAVV, *La aplicación de los tributos en la nueva LGT*, IEF, M., 2005, p. 420.

⁴¹¹ V. Informe de la Comisión para la Reforma de la LGT (2001), citado; VICENTE-ARCHE COLOMA, P. *El arbitraje en Derecho Tributario español: una propuesta*; ob., cit; OLAÑETA, R., “La creación de tribunales arbitrales en materia tributaria”, Tributos Locales, 2003, n. 32; GONZÁLEZ –CUELLAR, L., “El arbitraje ...”, ob, cit.; FERREIRO LAPATZA, “Solución convencional...”, ob, cit., p. 19; CALVO ORTEGA, “En defensa del arbitraje tributario”, CT, 100/2001; FALCÓN Y TELLA, *El arbitraje tributario*, en *Convención y arbitraje...*, ob., cit. 257 y ss., GARCÍA NOVOA, C., “Mecanismos alternativos...”, ob, cit., pp. 172 y ss.; etc.

El arbitraje en el marco legislativo de ciertas Comunidades Autónomas⁴¹²:

- i. Comisión arbitral del País Vasco para resolver los problemas entre las instituciones de las Comunidades Autónomas y las de los territorios históricos en relación a temas tributarios (art. 39 del Estatuto del País Vasco)
- ii. Juntas arbitrales de la Comunidad Autónoma Foral de Navarra (creada por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, artículo 51) para resolver los conflictos que esta Comunidad tenga con la Administración del Estado o con otra Comunidad Autónoma.
- iii. Junta arbitral regulada en la LOFCA para la resolución de los puntos de conexión con los tributos dentro del ámbito de aplicación de la LOFCA (art. 23 y 24).

El arbitraje en el marco de los entes locales:

- i. El *Consell Tributari* del Ayuntamiento de Barcelona, incorpora entre sus funciones la proposición de resoluciones sobre los recursos planteados ante la corporación municipal de Barcelona, que en ningún caso tienen efectos vinculantes. “La intervención del *Consell Tributari*, por tanto, no sustituye al recurso administrativo... no determina una alternativa de procedimientos, ni es un mecanismo convencional. No es asimilable a la conciliación ni a la mediación porque no promueve pacto alguno entre la Administración y los contribuyentes. Y tampoco es propiamente un arbitraje, en primer lugar, porque la intervención del *Consell* es obligatoria y, en segundo lugar, porque sus propuestas no son vinculantes” (Agulló, A.⁴¹³). El art. 2.1.a) del Reglamento del *Consell Tributari* (aprobado el 4/12/1987), atribuye al *Consell* el dictamen de todas las propuestas de resolución de recursos y reclamaciones

⁴¹² V. GIL CRUZ, E., *Las actas con acuerdo*, ob., cit., pp. 179 y ss.; MERINO JARA, I., *Acerca de la “inexistente” Junta Arbitral del Concierto Económico*, en *Jurisprudencia Tributaria*, n. 6, 2006 y recientemente: UTANDE SAN JUAN, J., “Las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio como vía para la resolución de conflictos forales”, *Impuestos*, 2010, vol. 26, n. 6, p. 11 y ss.

⁴¹³ “La introducción en el derecho tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992; en *Convención y arbitraje...* ob., cit., p. 188.

que se presenten contra actos de aplicación de exacciones municipales y en general tributos locales⁴¹⁴.

5.3. Los Acuerdos sobre hechos en derecho tributario alemán⁴¹⁵. (Eva Andrés Aucejo)

A. Introducción.

Destaca la significada importancia que tienen los “Acuerdos sobre hechos” en el **Sistema Tributario Alemán**⁴¹⁶ como vía pactada para la resolución de conflictos en el orden tributario.

Nota: el ordenamiento jurídico alemán pertenece al conocido sistema continental o francés, proveniente del derecho romano, que todavía conserva el sistema clásico de liquidación tributaria por parte de la Administración, salvo alguna excepción como el IVA.

Al ser la liquidación competencia de la Administración, ello determina que la administración producirá un gran número de actos administrativos y por consiguiente, que buena parte de los errores cometidos en la liquidación sean por causa de la propia administración.

Dada la sobrecarga de trabajo por parte de la Administración tributaria; habida cuenta su carga de trabajo; las dudas que muchas veces plantea la Ley fiscal y sobre todo debido a la complejidad de tales fiscales, el sistema alemán permite los acuerdos transaccionales entre la Administración y los contribuyentes que concluyen con la celebración de la entrevista final rubricada por parte del inspector jefe.

Sin embargo, también en este país una de las principales objeciones manifestadas en contra de la positivización de las transacciones en el ordenamiento financiero ha sido, precisamente, el emblemático principio de legalidad reconocido en el § 85 de la Ordenanza Tributaria Alemana.

⁴¹⁴ AAVV. *El Consell Tributari Municipal de Barcelona*, Ed. Fundació Carles Pi i Sunyer, Barcelona, 1999. Sobre este Órgano puede verse: TORNOS MÁS, J., “El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona”, Documentación Administrativa, n. 220, 1989 y distintos estudios elaborados por diferentes autores: VELASCO GARRIDO, A., FONT I LLOVET, T., I. DE LECEA y otros, en *Convención y arbitraje...*, obra citada.

⁴¹⁵ Texto extraído del capítulo de libro: “Los institutos jurídicos de simplificación impositiva en la República Federal Alemana” escrito por EVA ANDRÉS AUCEJO, en el libro: *La tributación de la renta empresarial*. Editorial: Marcial Pons, Páginas, inicial: 31 final: 49 Año: 2008 Lugar de publicación: Madrid (ESPAÑA) ISBN: 978-84-9768-515-3.

⁴¹⁶ Todas las referencias que hacemos en el presente apartado relativas al sistema alemán las extraemos de: MARTÍN LOBENHOFER y GARCÍA FRÍAS, A., “Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania. La aplicación práctica de los acuerdos sobre hechos”, *Quincena Fiscal*, n.6, 2004.

Concluida la actuación inspectora se realiza la denominada “entrevista final”, en la cual se discuten todos los aspectos controvertidos en el procedimiento inspector para alcanzar el acuerdo final.

“Acerca del resultado de la inspección deberá mantenerse una entrevista (entrevista final) a menos que de acuerdo con dicho resultado no se produzca ninguna modificación en los fundamentos de la imposición o el obligado tributario renuncie a la entrevista. En la entrevista final se discutirán especialmente los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados en la inspección y sus consecuencias tributarias” (§ 201 OA)⁴¹⁷.

Con frecuencia, dicha entrevista final desemboca en un “acuerdo sobre hechos”⁴¹⁸. Acuerdos que, pese a que en Alemania no existe ninguna disposición legal expresa que los reconozca; las reivindicaciones en favor de su aceptación tanto por parte de la Jurisprudencia (ya desde 1963) como de la Administración, propiciaron la consolidación y desarrollo de dicha institución a través de una “especie de consenso tácito”, apoyado jurídicamente en los preceptos tipificados en la OA que de una u otra forma contribuyen a la resolución de conflictos por vías consensuadas.

Dichos preceptos se refieren a los siguientes aspectos⁴¹⁹:

- i.* La obligación de colaboración entre administración y contribuyentes: la Administración tributaria debe trabajar conjuntamente con el contribuyente (§ 89 OA);
- ii.* La entrevista final (§ 201 AO);
- iii.* La posibilidad de acudir a la vía de la estimación cuando no puedan ser establecidos los fundamentos de la imposición.

Es de reseñar que la jurisprudencia niega que estos acuerdos puedan afectar a la interpretación de las normas. No obstante, la doctrina critica esta distinción pues en determinados casos –como la valoración de la base imponible- las cuestiones de hecho y de derecho resultan inseparables⁴²⁰.

De ahí que, los “Acuerdos sobre hechos” constituyan hoy en Alemania el instrumento más importante para la resolución de conflictos, expresamente reconocidos por la

⁴¹⁷ MARTÍN LOBENHOFER y GARCÍA FRÍAS, A., “Resolución alternativa ...”, ob., cit.

⁴¹⁸ ROZAS VALDÉS, HERRERA MOLINA, MAURICIO SUBIRANA, “El estatuto del Contribuyente un visión comparada”, C.T. n. 94/2000, pág. 106.

⁴¹⁹ Véase un desarrollo más amplio sobre el particular en: MARTÍN LOBENHOFER y GARCÍA FRÍAS, A., “Resolución alternativa de conflictos ...”; trabajo citado.

⁴²⁰ ROZAS VALDÉS, HERRERA MOLINA, MAURICIO SUBIRANA, “El estatuto del Contribuyente un visión comparada”, C.T. n. 94/2000, pág. 106.

doctrina, Jurisprudencia y Administración. Asimismo “la propia instrucción administrativa sobre aplicación de la Ordenanza Tributaria insta a los funcionarios a llegar a un acuerdo sobre los hechos cuando existan dificultades de prueba”⁴²¹.

Tanto es así, que estas dos últimas fuentes de conocimiento han confeccionado una serie de requisitos⁴²² en relación a tales acuerdos, para evitar que puedan ser vulnerados los principios reconocidos en los § 85 y 88 de la OA.

Bien sabido que tales acuerdos sobre hechos pueden formar parte de casi cualquier tipo de procedimiento tributario, es lo cierto que cobra una significativa relevancia en el procedimiento inspector, siendo “una herramienta habitual de trabajo” con la que cuentan los inspectores. Dentro de este procedimiento, caso de llegarse al acuerdo, se requerirá la firma del inspector jefe y tendrá efectos vinculantes para las partes que los adoptan.

Finalmente -y siempre según la misma fuente que venimos utilizando-, todo lo relacionado respecto al procedimiento inspector es trasladable al procedimiento sancionador, habida cuenta los sujetos competentes para instruir este último son también inspectores.

En el procedimiento sancionador y penal es destacable el reconocimiento del derecho del contribuyente a no autoinculparse.

⁴²¹ ROZAS VALDÉS, HERRERA MOLINA, MAURICIO SUBIRANA, “El estatuto del Contribuyente un visión comparada”, C.T. n. 94/2000, pág. 106.

⁴²² Se establecen los siguientes condicionantes: - El acuerdo necesariamente debe recaer sobre cuestiones de hecho y nunca sobre cuestiones de derecho; -Se considera que la determinación de los hechos es difícil en los casos en los que el tiempo o el trabajo que sea necesario invertir sea superior al tiempo medio habitual; - Las cuestiones de hecho deben referirse a un período temporal cerrado; - Los acuerdos deben efectuarse por escrito;

5.4. Acuerdos en vía administrativa en el sistema tributario chileno. (Patricio Masbernat⁴²³)

A. Introducción⁴²⁴.

La institución de los "acuerdos en vía administrativa" presenta escasa consagración legal en el sistema tributario chileno. No obstante ello, la Administración Tributaria (AT, en adelante) se ha valido de las posibilidades de la Ley para configurar instancias administrativas de intercambio de información y acuerdo, incluso conciliación, con los contribuyentes. Esta cuestión se vincula al procedimiento administrativo tributario nacido de un acto administrativo tributario. Si bien el acto administrativo (AA, en adelante) presenta múltiples expresiones, la única forma que puede ostentar en el marco de un PA es la forma escrita. Un AA (escrito) de carácter tributario sólo *podría* ser objeto de negociación (acuerdo) con el contribuyente en la medida que éste haya sido legalmente emitido y notificado. Tal supuesto exige la existencia de registros y apertura de expedientes administrativos tramitados de acuerdo a una serie de reglas de forma y de fondo, las que en general limitan las posibilidades de negociación o acuerdo (salvo excepciones legales). Por tal razón, la regla general es que la AT le concederá al contribuyente la posibilidad de presentar antecedentes y pruebas (principios de contradictoriedad e impugnabilidad), y con ellos resolverá la solicitud⁴²⁵.

La AT en Chile, en general, se ha conducido con prudencia, escuchando al contribuyente, y haciendo uso al máximo de la amplitud legal de sus potestades, por lo que, muchas veces en la práctica existen acuerdos no obstante que formalmente aparezcan como decisiones unilaterales de la AT. Esta vía se concreta mediante el procedimiento de citación. Si bien la Ley lo instituye como un mecanismo formal de recolección de información del contribuyente por parte de la AT, los fiscalizadores del SII suelen dialogar con los contribuyentes antes de emitir sus pareceres por escrito o incluso para no emitirlos, a fin de evitar errores de hecho o por falta de antecedentes.

Por otro lado, el SII ha ido creando instancias de comunicación voluntaria con los contribuyentes, dentro de los márgenes legales, especialmente para la revisión de los antecedentes de hecho y Derecho de la actuación administrativa que incide en la determinación de obligaciones tributarias. Dicha instancia administrativa ha sido

⁴²³ Profesor de la Universidad Autónoma de Chile. Abogado y Doctor en Derecho. Este trabajo ha sido elaborado en el marco del Proyecto FONDECYT (CONICYT) Regular N°1140290.

⁴²⁴ Abreviaturas usadas: AA (acto administrativo); AT (Administración Tributaria); CT (Código Tributario); LIR (Ley de Impuesto a la Renta); PA (procedimiento administrativo); PAT (procedimiento administrativo tributario); SII (Servicio de Impuestos Internos); TTA (Tribunales Tributarios y Aduaneros); TGR (Servicios de Tesorerías o Tesorería General de la República).

⁴²⁵ La Administración Tributaria consta de un órgano público con potestad para aplicar y fiscalizar administrativamente las disposiciones tributarias y determinar la obligación tributaria (SII) y un órgano de recaudación y cobro de la obligación tributaria (Servicios de Tesorerías o TGR). La autoridad máxima del SII es el Director Nacional, y la autoridad que lo representa en cada uno de las Regiones en que Chile se encuentra dividido, y que por tanto es máxima dentro de su jurisdicción, es el Director Regional.

denominada Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF), y su objetivo básico es el de revisar y corregir, si fuere pertinente, a petición del contribuyente, los vicios o errores manifiestos (de hecho o ilegalidades) que puedan existir en las liquidaciones de impuestos; y la evaluación de la correcta ponderación de los hechos y elementos que pueden motivar la actuación. La RAF es posterior a la actuación notificada y previa a la acción judicial del contribuyente, e incluso paralela. Este procedimiento se tramita de forma breve y sumaria, e inicia mediante un formulario diseñado por la AT. Dicho procedimiento ha sido reglamentado por diversas Circulares del SII (N°51/2005, N°26/2008, N°13/2010, N°45/2010; etc.). La RAF incluye una audiencia de conciliación para el caso de rechazo de las peticiones del contribuyente, en la cual los funcionarios del SII le explican las razones de la posición de la autoridad. En esta audiencia se propone al contribuyente la posibilidad de acordar un convenio de pago de los tributos de acuerdo al cálculo efectuado por la AT, otorgándose la condonación de intereses y multas conforme a las facultades legales. Si el contribuyente acogiere esta propuesta, deberá renunciar expresamente a las acciones judiciales. La conciliación no operará respecto de contribuyentes imputados por delito tributario.

A su vez, en el ámbito judicial los Tribunales Tributarios y Aduaneros (independientes de la AT) muchas veces llaman a las partes a audiencia de conciliación (la que no se encuentra establecida en los procedimientos tributarios) cuando observan que existen errores en las actuaciones de las partes susceptibles de resolverse por esta vía, tales como errores en las declaraciones o pagos de impuestos.

B. Los procedimientos administrativos Derecho Tributario General.

Los casos básicos de acuerdos en vía administrativa son los siguientes: convenios de pago de deuda tributaria en cuotas, con o sin inclusión de condonación parcial o total de intereses penales y multas, ante la TGR; cumplimiento alternativo de algunos supuestos de sanciones administrativas tributarias aplicadas por el SII; ejecución de común acuerdo de algunas acciones de fiscalización en terreno de (levantamiento de inventarios, art 60 CT); acuerdos de imputación de impuestos en exceso o no debido, a otros impuestos (art. 6 letra B N° 8 del CT); acuerdos anticipados en materia de precios de transferencia con el SII. Hay un caso excepcional, de amnistía tributaria.

Hay otras hipótesis de acuerdo en vía administrativa que se inician mediante solicitudes a la AT, resueltas por ésta una vez presentados antecedentes por parte del contribuyente, en el marco de un PA: procedimiento en cumplimiento preventivo y voluntario de normas antiabuso (ante el SII); condonación parcial o total de intereses penales y multas por parte del SII; etc.

En definitiva, existen PA de tres clases: de Derecho Público general⁴²⁶; de Derecho Tributario General, en el CT; de Derecho Tributario Especial, en las especiales.

a. Reposición administrativa tributaria.

El art 123 bis del CT otorga la oportunidad al contribuyente para presentar el recurso de reposición en los casos en los cuales podría presentar acciones judiciales en contra de la determinación administrativa del impuesto, no obstante su interposición no interrumpe el plazo para presentar acciones judiciales. Dicho procedimiento se regula de acuerdo a la Ley 19.880, pero con algunas normas especiales referidas a plazos, silencio administrativo. Establece que no procederán en estos casos, los recursos jerárquico y extraordinario de revisión.

b. Cumplimiento alternativo de pena por infracción administrativa tributaria.

En caso de que el SII sancione a un contribuyente acogido al régimen de tributación de las PyMES, por haber incurrido en faltas administrativas, el contribuyente sancionado podrá (art. 165 CT), por una única vez, solicitar la sustitución de la multa respectiva por la participación obligatoria en programas de capacitación en materias tributarias impartidos por el SII. La solicitud debe presentarse en plazo legal, individualizando a las personas que participarán en la capacitación. Si no asistiere y no aprobare la capacitación, o si reincidiera en las mismas conductas que motivaron la infracción, se aplicará la multa originalmente sustituida, incrementada en hasta un 25%.

c. Acuerdos en cumplimiento de normas generales antiabuso.

La Ley 20.780/2014 estableció normas sobre elusión mediante norma general (art 4º bis CT), abuso de las formas jurídicas (art 4º ter CT), simulación (art 4º quáter CT),

⁴²⁶ El procedimiento administrativo de Derecho Público general se regula en la Ley Nº19.880/2003. En lo sustancial, instituye normas supletorias a las específicas de carácter tributarias. En su art. 3º, define al AA como las decisiones formales escritas que emitan los órganos de la Administración del Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública. Los AA gozan de presunción de legalidad, imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, salvo la existencia de una orden de suspensión de autoridad administrativa dentro del procedimiento impugnatorio o por el juez, en proceso judicial. Conforme a la Ley, el PA consta de tres etapas (iniciación, instrucción y finalización) y se somete a los principios de escrituración, gratuidad, celeridad, conclusivo, economía procedimental, contradictoriedad, imparcialidad, abstención, no formalización, inexcusabilidad, impugnabilidad, transparencia y publicidad. La ley prevé una serie de reglas acerca de las formas de inicio del procedimiento, efectos de la presentación de la solicitud, partes, probidad, garantías, instrucción, tramitación y actuaciones, pruebas, plazos, resolución de la cuestión, etc. Se incorporan normas sobre invalidación y suspensión del AA. Asimismo, incorpora los recursos de reposición ante la misma autoridad que dictó el AA y el recurso jerárquico ante la autoridad superior de aquella que dictó el AA. Finalmente, se consagra un recurso extraordinario de revisión en contra de los AA firmes, en caso de vulneración grave del Derecho. La Ley 19.880 comentada no establece reglas ni supuestos de acuerdos entre el interesado y la Administración.

procedimiento para la declaración judicial de elusión previa citación del contribuyente (art 4º quinquies CT, art 160 bis CT), penalidades para los asesores (art 100 bis CT). En lo que interesa a este informe, la Ley permite que el contribuyente interesado ponga en conocimiento del SII los negocios que pretende efectuar, formule consultas acerca de las formulas tributarias que pretende usar, entregando antecedentes, informes, etc. con todo lo cual el SII deberá aprobar o rechazar la “consulta” (se trata propiamente de una solicitud). La respuesta tendrá efecto vinculante para el SII en relación al consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme al CT.

d. Condonación parcial o total de intereses penales y multas por parte del SII.

El art. 6º, letra B, Nº 1 y Nº 2 del CT, faculta al Director Regional del SII (autoridad inmediatamente subordinada al Director Nacional del SII) a “aplicar, rebajar o condonar las sanciones administrativas fijas o variables” y a “condonar total o parcialmente los intereses penales por la mora en el pago de los impuestos, en los casos expresamente autorizados por la Ley”. Añade el CT que “la condonación de intereses o sanciones podrá ser total, si el SII incurriere en error al determinar un impuesto o cuando, a juicio del Director Regional, dichos intereses o sanciones se hubieren originado por causa no imputable al contribuyente”. Dicha norma debe vincularse con el art. 56 CT, que dispone que “[l]a condonación parcial o total de intereses penales sólo podrá ser otorgada por el Director Regional cuando, resultando impuestos adeudados en virtud de una determinación de oficio practicada por el SII, a través de una liquidación, reliquidación o giro, el contribuyente o el responsable del impuesto probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en que hubiere incurrido. / Procederá también dicha condonación cuando, tratándose de impuestos sujetos a declaración, el contribuyente o el responsable de los mismos, voluntariamente, formulare una declaración omitida o presentare una declaración complementaria que arroje mayores impuestos y probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en que hubiere incurrido. Por otro lado, en los casos en que el SII incurriere en error al girar un impuesto, el DR deberá condonar totalmente los intereses hasta el último día del mes en que se cursare el giro definitivo. Finalmente, se dispone que el Director Regional podrá, a su juicio, condonar la totalidad de los intereses penales que se hubieren originado por causa no imputable al contribuyente. Estas facultades han sido reguladas por la Circular Nº 21/2013.

e. Convenio de pago en cuotas a plazos acordado con la TGR, con o sin inclusión de condonación parcial o total de intereses penales y multas.

El art 192 CT prescribe que el Servicio de Tesorerías podrá otorgar convenir con el contribuyente el pago de impuestos adeudados, hasta de dos años, en cuotas

periódicas. Dicha facultad se ejercerá mediante normas o criterios de general aplicación que el TGR determinará mediante resolución. Asimismo, el TGR podrá condonar total o parcialmente los intereses y sanciones por la mora en el pago de los impuestos sujetos a la cobranza administrativa y judicial, mediante normas o criterios objetivos y de general aplicación.

No obstante lo indicado, el Presidente de la República se encuentra facultado para ampliar el plazo para el pago de impuestos atrasados, en zonas determinadas, cuando a consecuencia de catástrofes naturales u otras circunstancias, se haya producido, una paralización o disminución notoria de la actividad económica. La celebración de un convenio para el pago de los impuestos atrasados, implicará la inmediata suspensión de los procedimientos de apremios respecto del contribuyente que lo haya suscrito, suspensión que operará mientras el deudor cumpla con el convenio.

f. Declaraciones de incobrabilidad, o exclusión de demandas ejecutivas por cobro de deudas tributarias, determinadas por la TGR.

El art 169 CT dispone que el TGR podrá, por resolución fundada, excluir del procedimiento ejecutivo de cobro de impuestos aquellas obligaciones tributarias que por su escaso monto o por otras circunstancias calificadas, no resulte conveniente efectuar la cobranza judicial. Asimismo, el TGR, podrá ordenar la exclusión del procedimiento ejecutivo de cobro de impuestos a los contribuyentes que, se encuentren o no demandados, tengan deudas morosas fiscales de bajo monto (aproximadamente, US\$200). Finalmente, el TGR (art. 196 CT) podrá declarar incobrables los impuestos o contribuciones morosos que se hubieren girado, que correspondan a deudas de muy bajo monto, o de deudores probadamente insolventes, fallidos o fallecidos o ausentes del país sin bienes conocidos.

C. Los procedimientos administrativos Derecho Tributario Especial.

a. Acuerdos anticipados en materia de precios de transferencia.

Los contribuyentes que realicen operaciones internacionales con partes relacionadas podrán proponer al SII un acuerdo anticipado sobre la determinación del precio o rentabilidad normal de mercado de tales operaciones. El procedimiento comienza con una solicitud del contribuyente, entrega de antecedentes de las operaciones, informes y estudios. En caso de que el SII acepte total o parcialmente dicha solicitud, se suscribirá con el contribuyente un acta, debiendo constar en ella los antecedentes en que se funda. A dichos acuerdos podrán concurrir las administraciones tributarias de otros países. Dichos acuerdos podrá, tener duración de tres años, prorrogándose bajo determinadas condiciones. Asimismo, podrá quedar sin efecto si se ha basado en antecedentes erróneos, maliciosamente falsos, o si varían sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista para suscribirlo.

b. *“Sistema Voluntario y Extraordinario de Declaración de Bienes o Rentas que se encuentren en el extranjero”.*

Se trata de una amnistía tributaria para el año 2015, consagrada por el art 24º transitorio de la Ley 20.780/2014. Mediante ésta se establece un sistema voluntario y extraordinario de declaración de bienes o rentas adquiridos antes del 1 de enero de 2014 y que se encuentren en el extranjero, cuando habiendo estado afectos a impuestos en Chile, no hayan sido oportunamente declarados y/o gravados con los tributos correspondientes, o cuando los bienes o rentas se mantengan u obtengan en el exterior a través de mandatarios, trusts u otros encargos fiduciarios. El contribuyente deberá entregar toda la información sobre dichas rentas y bienes, y el SII y demás organismos estatales se encontrarán habilitados para recabarla incluso de terceros países. Las rentas que se declaren por esta vía se gravarán con un impuesto único y sustitutivo de los demás impuestos a la renta, con alícuota del 8%. Con la declaración y pago del impuesto único referido, y cumpliendo los demás requisitos legales, se presumirá de derecho la buena fe del contribuyente respecto de la omisión de declaración o falta de cumplimiento de las obligaciones respectivas, y se extinguirán de pleno derecho las responsabilidades legales derivadas de sus infracciones.

5.5. Los acuerdos entre la administración tributaria y el contribuyente en Italia: el “Accertamento con adesione del contribuyente”. (Eva Andrés Aucejo)

A. Los acuerdos entre la Administración tributaria y el contribuyente en Italia. Concepto: “El Concordato”, término equivalente a “L’*accertamento con adesione del contribuente*”

En la legislación tributaria italiana la posibilidad de llegar a acuerdos entre la Administración y los contribuyentes se instauró con antelación a la primera guerra mundial, con gran raigambre en épocas posteriores en los ámbitos: legislativo⁴²⁷, doctrinal⁴²⁸ y jurisprudencial (*Commissione Centrale Tributaria*⁴²⁹). A dichos acuerdos se le han dado distintas denominaciones en función de las épocas y de las distintas tributarias creadas (BERLIRI⁴³⁰). Así al hecho del “concierto entre la Administración y el contribuyente” para llegar a una valoración coincidente se le ha denominado “*concordato*” (en las reguladoras de los impuestos directos hasta la Ley de 1956⁴³¹, impuestos de registro, de sucesión⁴³² y del impuesto general sobre los ingresos⁴³³); “*accordo*” (tributos locales⁴³⁴) y “*adesión del contribuyente*” (impuestos directos a partir de la Ley de 1956⁴³⁵).

Concepto: el *accertamento con adesione del contribuente* es una figura de naturaleza conciliativa ínsita en el procedimiento de gestión tributaria italiana, por el cual Administración y contribuyente –bien a instancia de oficio, bien a instancia de parte– llegan a un “*entente cordiale*” sobre la determinación del “*debito tributario*”, bien sabido que no podrá ser objeto de debate aquellos elementos constitutivos de la deuda sobre los que la administración disponga de pruebas efectivas y ciertas respecto a su volumen y cuantía, ni tampoco sobre la alícuota y elementos esenciales del tributo previstos por Ley⁴³⁶. Tal acuerdo se formaliza por escrito en el denominado “*atto di*

⁴²⁷ Véase el apartado 4.1 de este trabajo donde se exponen los primeros antecedentes legales del instituto concordatario.

⁴²⁸ El principal exponente de esta tesis es CARNELUTTI, “*Contratto e diritto pubblico*”, in Riv. Dir. Pubbl. 1929, I, pág. 665; Entre los primeros autores que defienden esta tesis son de mentar: QUARTA, *Commentario all’imposta di ricchezza mobile*, II edizione, Milano, 1902, págs. 482 y ss.; UCKMAR, A., *La legge del registro*, Padova, 1928, págs. 519 y ss.; VANONI, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Roma, 1934, págs. 428 y ss.; ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1942, págs. 178 y ss. (citados en FANTOZZI, A., *Manuale di Diritto Tributario*, versión provisional de la tercera edición).

⁴²⁹ Comm. Centr. 26 maggio 1928, in “*Giur. Imp. Dir.*”, 1929, pág. 156; 17 feb. 1934, in “*Giur. Imp. Dir.*”, 1945, n. 48, pág. 202.

⁴³⁰ *Principios de Derecho Tributario*, traducción por C. Palao Taboada, Vol. III, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1974, pág. 207

⁴³¹ En materia de impuesto directos: Reglamento de 11 de junio de 1907, n. 560, art. 8.

⁴³² R.D. L. de 7 de agosto de 1936, n. 1936, art. 14.

⁴³³ D.L. de 27 de diciembre de 1946, art. 15; D.L. de 3 mayo de 1948, n. 799, arts. 16 y 17

⁴³⁴ Texto único de la Hacienda Local de 14 de septiembre de 1931, n. 1175, art. 292

⁴³⁵ Ley de 5 de enero de 1956, n.1, primero y, posteriormente, Texto Único de los Impuestos Directos de 29 de enero de 1958, art. 34.

⁴³⁶ Posición mantenida por la Administración Financiera italiana en línea con la Circular 235/E del *Dipartimento della Entrate, Direzione Centrale*, apartado 1, in fine, que afirma: “La falta de previsión

accertamento con adesione” firmado por la Administración y suscrito por el contribuyente. La adhesión del sujeto y consiguiente suscripción al *accertamento* comporta, de un lado, la reducción hasta un cuarto del mínimo de la sanción que en su caso hubiere correspondido y, de otro, la imposibilidad de impugnación, de manera que, si el contribuyente perfecciona el acto mediante el ingreso de la deuda convenida, el “*atto di accertamento con adesione*” deviene eficaz, poniendo fin al procedimiento, no cabiendo recurso ulterior sobre su contenido; contenido que deberá respetar también la Administración, quien no podrá modificar el *atto di accertamento* salvo casos excepcionales tasados en la norma⁴³⁷.

B. Naturaleza jurídica del *accertamento con adesione*.

De delicadísima (debatida y controvertida) ha sido tildada la cuestión de la naturaleza jurídica del instituto concordatario⁴³⁸. Ya desde las primeras normas jurídicas que regularon la cuestión se suscitó un arduo debate entre la doctrina científica respecto a la determinación de la naturaleza jurídica de esta figura *sui generis*.

Prescindiendo de un análisis completo y exhaustivo de la cuestión⁴³⁹, mas, sin renunciar a realizar una exposición sintética de la misma, cabe afirmar, en línea con lo expuesto por la generalidad de la doctrina⁴⁴⁰, que a lo largo de la historia del instituto concordatario se han vertido dos opiniones enfrentadas al respecto. A saber:

- i. El concordato como un acto unilateral de la administración
- ii. El concordato como un acto bilateral: contrato transaccional

normativa de los parámetros que informan el *accertamento con adesione* y la ampliación del ámbito de aplicación del instituto no deben inducir a retener que todas las especies, también aquéllas en las cuales la existencia de la obligación tributaria es determinable sobre la base de elementos ciertos, deben formar objeto de transacción con el contribuyente”. Nota: Éste, nos consta es el criterio que se hace valer en los *Uffici unici delle Entrate* (delegaciones de Hacienda) con sede en Roma, así como por el Departamento que gestiona “L’*accertamento con adesione*” en la *Delegazione Regionale della Regione del Lazio, Agenzia della Entrate*.

⁴³⁷ Supuestos específicos que tendremos ocasión de analizar cuando estudiemos los efectos del concordato.

⁴³⁸ STIPO, M., “L’*accertamento con adesione*...”, ob. cit., pág. 1258.

⁴³⁹ Un estudio completo y fundamentado de la cuestión puede verse en VERSIGLIONI, M., *Contributo allo studio dell’*accertamento con adesione* e della conciliazione giudiziale*, ob., cit., Capítulo IV.

⁴⁴⁰ Entre otros: FANTOZZI, A., *Manuale di Diritto Tributario*, versión provisional de la tercera edición, ed. UTET, 2002; DE MITA, E., “Profili storici e costituzionali ...”, ob., cit., pág. 473; -GRASSI, E., “Le partecipazione del contribuente...”, ob., cit., págs. 1496 y ss.; - FERRI, F., “L’*accertamento con adesione*...”, ob., cit., págs. 678 a 684 y 690 a 700; - FERLAZZO NATOLI, L. e SERRANO, V., “Il nuovo concordato tributario dopo il D. Legs. 19 giugno 1997, n. 218”, *Il Fisco*, 1998, n. 12, pág. 3726; - MICCINESI, M., “*Accertamento con adesione*...”, ob., cit., págs. 2 y ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 2002, págs. 324 y ss.; PATRIZI, B., MARINI, G., y PATRIZI, G., *Accertamento con adesione*...”, ob., cit., págs. 37-38; - LUPI, R., *Manuale giuridico*..., ob., cit., págs. 138-139, ...; - STIPO, M., “L’*accertamento con adesione*...”, ob., cit., pág. 1258.

iii. Nueva teoría: el concordato como un acuerdo de derecho público⁴⁴¹.

c. *El concordato como un acto unilateral de la administración.*

Existe una antigua y muy significada doctrina tributarista italiana que considera el concordato como un **acto unilateral de la Administración** al que el contribuyente presta su consentimiento. Exponente principal de la susodicha tesis fue GIANNINI⁴⁴², del cual se hicieron eco un importante número de autores⁴⁴³, así como el propio texto legal de mediados del siglo XX (Texto Único de Impuestos Directos de 1958), cuyo artículo 34 sustituyó el término concordato por el de adhesión del contribuyente a la liquidación.

Concepción que ha gozado, asimismo, del favor tanto de la *Commissione Centrale Tributaria*⁴⁴⁴ como por parte de la *Corte Suprema di Cassazione*⁴⁴⁵, toda vez que de la *Assonime*, la cual en circular fechada el 19 de enero de 1998 mantiene que el concordato no es un acto ni negocial, ni transactivo, sino un acto unilateral de la Administración emanado en el ejercicio de una típica potestad pública⁴⁴⁶.

d. *El concordato como un acto bilateral: contrato transaccional.*

Consiste en la doctrina conocida como tesis contractual, la cual asimila el concordato tributario a un negocio transaccional habida cuenta en el mismo se encuentran todos los elementos del contrato de transacción (regulado en el artículo 1965 del Código Civil italiano). Se parte de la base de una paridad de posiciones que considera en pie de igualdad al contribuyente y a la Administración.

⁴⁴¹ En fechas recientes el profesor GALLO, F., ha publicado un interesante artículo sobre el particular defendiendo que el *accertamento con adesione* tiene la naturaleza de “acuerdo de derecho público”, refutando, asimismo, las dos tesis anteriores: “La natura giuridica dell’*accertamento con adesione*”, *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5, 2002, págs. 425 y ss. En esta línea pueden verse los trabajos previos de: -STIPO, M., “L’*accertamento...*”, ob. cit., págs. 1230 y ss.; VERSIGLIONI, M., *Contributo allo studio...*, ob. cit., págs. 420 y ss.; MICCINESI, M., “*Accertamento con adesione ...*”, ob. cit., págs. 1 y ss.

⁴⁴² GIANNINI, A.D., *Il rapporto giuridico d’imposta*, Milano, 1937, pág. 262, doctrina que mantiene posteriormente en su conocido libro *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, págs. 149 y ss.

⁴⁴³ INGROSSO, “Sul contenuto giuridico ...”, ob. cit., pág. 1538; COCIVIERA, *Il concordato tributario*, Milano, 1948, págs. 25 y ss.; GRIZIOTTI, “Natura ed effetti dell’*accertamento e del concordato*”, *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1938, II, pág. 238; PUGLIESE, M., *Corso di diritto e procedura tributaria. L’obbligazione tributaria*, Padova, 1937, págs. 189 y ss; etc.

⁴⁴⁴ Comm Centr. 16 nov. 1976, n. 13232 in “*Comm. Tributi*”, 1976, I, pág. 74; Comm. Centr. 23 maggio 1983, n. 952, in “*Foro It.*”, Rep. 1983, voce *Tributi in genere*, n. 477, citadas por STIPO, M., “L’*accertamento...*”, ob. cit., pág. 1260.

⁴⁴⁵ S. 10 marzo 1975, n. 883 in *Boll. Trib.*, 1975, pág. 1460; Cass. 8 feb. 1978, n. 595, in “*Riv. Fisc.*”, 1978, pág. 1241;

⁴⁴⁶ Vid. FERLAZZO NATOLI, L. e SERRANO, V., “*Il nuovo concordato tributario dopo...*”, ob. cit., pág. 3727.

El principal escollo con el que se enfrenta esta teoría es, sin lugar a dudas, el principio general de Derecho financiero sobre la indisponibilidad del crédito tributario. Profundo convencido de esta tesis es, no obstante, el profesor RUSSO, P.⁴⁴⁷ quien argumenta importantes consideraciones en orden a su defensa, entre las que se halla una de fuerte peso jurídico, mantenida también por otros autores defensores de esta tesis, cual es que el contrato de *accertamento con adesione* se perfecciona en el momento en el cual el contribuyente realiza efectivamente la prestación debida. No depende, por tanto, únicamente de la voluntad unilateral de la administración.

e. *Posición ecléctica*⁴⁴⁸.

Por último, cabe hacer referencia a una postura intermedia inspirada en los cambios surgidos en el ámbito de la disciplina del procedimiento administrativo para acceder a un esquema bilateral⁴⁴⁹. En definitiva, se trata de reconducir la cuestión al esquema dogmático del “**acuerdo administrativo**”, observando en el *accertamento con adesione*, por una parte un sustrato publicístico, con función de vehículo, y también por otra parte un contenido privatístico, con connotación transactiva⁴⁵⁰. Según esta teoría, desde la óptica bilateral, hay que atribuir el justo peso al “consenso del contribuyente”, pero sin olvidar que la función del instituto es la de llegar a una más realista determinación de la base imponible y cuyos efectos dependen exclusivamente de la Ley y no de la voluntad de las partes (habida cuenta la indisponibilidad de la obligación tributaria)⁴⁵¹.

⁴⁴⁷ RUSSO, P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, ob., cit., pág. 325, afirma que existe más de un argumento a favor de la tesis de la transacción: 1. En el plano formal, *el accertamento con adesione* desemboca en la redacción de un acto unitario y bilateral en cuanto es firmado por ambas partes *del rapporto impositivo*; 2.- Respecto a los efectos del *accertamento con adesione*, uno de ellos es la prohibición por parte de la administración financiera de proceder a modificar o integrar el acuerdo, salvo circunstancias especiales; 3.- Lo acordado mediante concordato se perfecciona con el pago de la suma debida por parte del contribuyente. 4.- En definitiva, en el *accertamento con adesione* existe una recíproca concesión de las partes en presencia de una *res dubia*, que es la connotación esencial y típica de los acuerdos transativos.

⁴⁴⁸ Citada en FANTOZZI, A., *Manuale di Diritto Tributario*, versión provisional..., ob., cit.

⁴⁴⁹ STIPO, M., “L’*accertamento con adesione*...”, ob., cit., págs.1231 y ss, catedrático de Derecho administrativo y estudioso de los acuerdos en derecho administrativo, denuncia el hecho de que el consenso que se crea entre los privados y la Administración pública no se compagina con los esquemas mentales y las categorías sistemáticas tradicionales de la ciencia *giuspublicistica*. Por ello no es ciertamente posible cerrarse a los esquemas dogmáticos de las nuevas formas de ejercicio del poder público, propias de un estado democrático fundado sobre el principio de la soberanía popular. Corresponsabilizar a los ciudadanos en las relaciones administración pública-privados conduce a una más sólida implantación de la “democracia administrativa” y a la creación de un nuevos derechos fundamentales para el ciudadano en sus relaciones con la Administración pública (p. 1233-1234).

⁴⁵⁰ Ésta es, en síntesis, la tesis mantenida por VERSIGLIONI, M., *Contributo allo studio dell’*accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale**, ob., cit., págs. 420 y ss.

⁴⁵¹ En este sentido puede verse la tesis defendida por GALLO, F., “La natura giuridica dell’*accertamento* ...”, ob., cit., pág. 433, para quien el *accertamento con adesione* es un instituto encuadrable entre los actos consensuales bilaterales no contractuales, no reconducible ni a la actividad del derecho privado, ni a aquella actividad normativa y autoritaria de la administración financiera. Y ello porque la determinación del crédito fiscal en el *accertamento con adesione* es el resultado –querido de la ley- de

C. Régimen jurídico del “*accertamento con adesione*” a los efectos de los impuestos directos e IVA.

a. Regulación Jurídica.

Los principios fundamentales de la nueva regulación del “*accertamento con adesione* del contribuyente” se contienen en la Ley de 23 de diciembre de 1996 (art. 3, párrafo 120), desarrollados por D.L. n 218 de 19 de junio de 1997, toda vez que en la Circular n. 235/E de 8 de agosto de 1997, en la cual se detalla pormenorizadamente el régimen jurídico del *accertamento con adesione* y de la *conciliazione giudiziale*⁴⁵². Es importante reseñar, asimismo, la importante modificación producida en el año 2000 (Decreto legislativo de 10 de marzo, n. 74) sobre el régimen sancionador penal aplicable a los sujetos pasivos que opten por el concordato tributario⁴⁵³.

b. *Ámbito subjetivo.*

Una de las principales notas definitorias del actual “*accertamento con adesione* del contribuyente” es la extraordinaria amplitud de su ámbito de aplicación tanto subjetivo como objetivo. Contrariamente a la regulación previa (L. n 656/1994) aplicable únicamente los rendimientos empresariales y de trabajo autónomo (profesionales), la actual figura –tal y como se diseña en el D.L. 218/1997- no contiene limitación alguna, siendo, por ende de aplicación a todos los contribuyentes y a todas las categorías de rentas. En este sentido y de manera sintética podemos establecer la siguiente relación:

*Sujetos pasivos que pueden acogerse al *accertamento con adesione**⁴⁵⁴:

- i. Personas físicas
- ii. Sociedades de personas y otros sujetos del artículo 5 del TUIR⁴⁵⁵
- iii. Sociedades de capitales y entes del art. 87 del TUIR⁴⁵⁶

una valoración crítica y concorde de los sujetos sin paridad de posiciones, para superar la incerteza de la controversia y no para disponer libremente de la deuda tributaria.

⁴⁵² D. Legs. 218/1997 de 19 de junio, compuesto de 16 artículos subdivididos en tres capítulos y 4 normas complementarias. El primer capítulo regula el objeto y efectos del *accertamento con adesione*; el segundo recoge los aspectos procedimentales del instituto a los efectos de los impuestos directos e IVA, mientras que el tercer capítulo prevé el procedimiento para la definición del *accertamento con adesione* en el resto de impuestos indirectos. Los artículos 14 y 15 están dedicados a las disciplinas de la “*conciliazione giudiziale*” y “*acquiescenza*” u omisión de impugnación de la liquidación. El último artículo recoge normas de carácter transitorio. El Decreto Legislativo n. 218/1997 ha sufrido ligeras modificaciones parciales recogidas en leyes aprobadas con anterioridad de cuyo detalle daremos cuenta en las páginas que siguen.

⁴⁵³ Vid. la pregunta número 9 “*Efectos del *accertamento con adesione*”.*

⁴⁵⁴ Art. 2, párrafo 7 del D.L. 218/1997 y Circular 235/E de 8 de agosto de 1997.

⁴⁵⁵ Se refiere, en síntesis, a las sociedades transparentes en las que tributan los propios socios en función a sus respectivas cuotas de participación

- iv. Sustitutos del impuesto (retenedores), del título III del DPR n. 600/1973⁴⁵⁷

Impuestos por los que se puede estar sujeto y acceder al accertamento con adesione:

Con carácter general podemos afirmar que se aplica a todo el sistema impositivo Italiano. Es de matizar, no obstante, que existe un régimen jurídico común para realizar el *accertamento con adesione* en los impuestos directos e IVA y posteriormente se contiene un régimen jurídico específico para el resto de impuestos indirectos⁴⁵⁸.

c. *Ámbito objetivo.*

La normativa vigente del *accertamento con adesione* extiende su ámbito de aplicación a cualquier categoría de rendimiento⁴⁵⁹. En consecuencia desde el régimen aplicable a partir de 1997 no se establece la exigencia previa de limitar el ámbito objetivo del *accertamento con adesione* a determinados elementos⁴⁶⁰ (L. 564/1994) y a ciertas categorías de rentas, admitiéndose por el contrario y con carácter expreso, la posibilidad de realizar el *accertamento con adesione* cualquiera que sea la naturaleza de los rentas obtenidas, también cuando éstas se han determinado por el método sintético (mediante il c.d. *redditometro*)⁴⁶¹.

⁴⁵⁶ Todos aquellos sujetos que tributan por el Impuesto de Sociedades: sociedades por acciones, de responsabilidad limitada, sociedad cooperativa, ...

⁴⁵⁷ Afirma LUPI que estos casos son frecuentes en materia de cuantificación de las sumas sujetas a retención. *Manuale giuridico Professionale*, ob., cit., pág. 140.

⁴⁵⁸ El estudio presente se centra en el régimen jurídico del *accertamento con adesione* para el supuesto de los Impuestos directos e IVA. En la Circular n. 235 se cita un elenco de impuestos de naturaleza directa y de naturaleza indirecta, cuyos contribuyentes podrán realizar el concordato tributario. Entre los impuestos de naturaleza indirecta se relacionan los siguientes:

- *Imposta di registro* (D.P.R. n. 131/1986). Impuesto sobre transmisiones patrimoniales
- *Imposta sostitutiva dell'imp. di registro* (D.Lgs. n. 347/1990).
- *INVIM* (D.P.R. n. 643/1972) Impuesto sobre el incremento de valor de los bienes inmuebles. Actualmente se ha sustituido por el ICI (*della comune*): impuesto local sobre bienes inmuebles.
- *Imposta sulle successioni e donazioni* (D. Lgs. n. 346/1990). Derogado actualmente.
- *Imposta erariale di trascrizione* (l. n. 952/1997). Impuesto estatal sobre transcripciones oficiales
- *Addizionale regionale all'imposta di trascrizione* (D.Lgs. n. 398/1990);
- *Imposta provinciale sull'inmatricolazione dei nuovi veicoli* (art. 20-22 del D.Lgs. n. 504/1992). (Impuesto provincial sobre matriculaciones de vehículos nuevos).

A los que habría que sumar otros impuestos sustitutivos de naturaleza indirecta.

⁴⁵⁹ Hecho que justifica la oportunidad de tal extensión, pues hasta el Decreto legislativo n. 218/1997 el *accertamento con adesione* tenía un ámbito aplicativo mucho más limitado que el de la *conciliazione giudiziale*, siendo una injustificada contradicción. En este sentido, LUPI, R, "Prime considerazione sul nuovo regime del concordato fiscale", ob., cit., pág. 795.

⁴⁶⁰ Recuérdese que sólo era posible promover el *accertamento con adesione* si tenía por objeto uno de los cuatro siguientes aspectos: 1. Discusión sobre la existencia ("an") de los elementos positivos y negativos imputables. 2. Métodos de valoración de los elementos. 3. Afectación a la actividad empresarial o profesional de los elementos. 4. Imputación temporal de los elementos según criterio de correlación de ingresos y gastos.

⁴⁶¹ Entre otros, STIPO, M., "L'accertamento con adesione...", ob, cit., pág. 1251.

Con carácter general, debe afirmar que procederá la aplicación del instituto del *accertamento con adesione* con independencia del tipo de rendimiento de que se trate (dependiente, de capital, empresa, derivado del ejercicio de arte o profesión, etc.) y con independencia del tipo de *accertamento* realizado⁴⁶² (analítico: contable o extracontable; inductivo o sintético)⁴⁶³. La amplitud predicada del ámbito objetivo de aplicación del concordato se pone igualmente de manifiesto al extenderse a supuestos de declaraciones no presentadas por impuestos directos e IVA, toda vez que su objeto se extiende también a cuestiones de “derecho”⁴⁶⁴. De forma ejemplificativa la Circular 235/E (apartado 1.2) prevé un elenco de casos susceptibles de constituir objeto de concordato⁴⁶⁵.

d. Administración competente.

El artículo 4 del D.L. 218/1997 establece que son competentes a los efectos del concordato las administraciones –*Uffici Unici delle Entrate*– en cuyas circunscripciones el contribuyente tenga su domicilio fiscal.

Nota: El sistema de la Administración tributaria italiana ha sufrido una importante modificación a raíz de la creación de la *Agenzia delle Entrate*. Creada por Decreto Legislativo n. 300/1999 y en funcionamiento desde el 1-1-2004, desarrolla las funciones relativas a la gestión, liquidación y recaudación de los tributos. La *Agenzia* se estructura en las siguientes divisiones: Administraciones centrales; Administraciones Regionales y Administraciones Locales y *Uffici Unici delle Entrate* a través de los cuales la *Agenzia* estatal tiene presencia en todas las provincias italianas. La principal diferencia respecto al

⁴⁶² La omnicomprensión del concordato afecta también al aspecto procedimental: en cada tipo de *accertamento* es posible llegar al concordato. Vid. MARELLO, E., *L'accertamento con adesione*, ob., cit., pág. 63.

⁴⁶³ El sistema que más se presta para la aplicación del concordato sin duda es el inductivo

⁴⁶⁴ LUPI, R., “Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale”; *Rassegna tributaria*, 1997, pág. 796, sin perjuicio de que como afirma el propio autor muchas veces es difícil distinguir entre las cuestiones de hecho y de derecho.

⁴⁶⁵ - *Accertamento analítico* (art. 39, primer párrafo letra d, del DPR 600/73 y artículo 54, segundo párrafo del D.P.R. n. 633/1972)

- *Accertamenti induttivi* (art. 39.2º párrafo del D.P.R. n. 600/73 y artículo 55, segundo párrafo del D.P.R. n. 633/1972).
- *Rettifiche delle dichiarazioni delle persone fisiche fondate sui presunzioni semplici di cui all'art. 38, 3º párrafo, del D.P.R., n. 600/1973*
- *Accertamenti sintetici* (art. 38, 4º párrafo del D.P.R., n. 600/1973).
- *Accertamento de oficio por falta de presentación de liquidación* (art. 41 del R.P.R. n. 600/1973).
- *Accertamenti efectuados mediante la aplicación de coeficientes presuntivos de los ingresos, compensación y volumen de negocio, también de los parámetros y estudios de sectores.*
- *Accertamenti realizados gracias al auxilio de pericias estimativas de órganos externos a la Administración.*
- *Accertamenti induttivi a cargo de los sustitutos del impuesto.*

sistema anterior es que ahora cada una de estas delegaciones llevan la gestión de todos los Impuestos Directos e indirectos de manera que existen varias ventanillas, dependiendo del impuesto pero centralizado en la misma delegación. Sus competencias son de gestión, liquidación, recaudación, *trattazione* del contencioso, asistencia e información al contribuyente.

e. Activación del procedimiento.

El D.L. n. 218 establece una doble vía para activar el procedimiento concordatario: a impulso de oficio o a iniciativa de parte⁴⁶⁶.

A instancia de oficio

En este supuesto, el procedimiento se inicia por impulso de oficio mediante el envío del denominado *invito a comparire* o invitación de comparecer. Es importante destacar que el momento para hacer llegar tal documento debe ser durante el curso del procedimiento de comprobación e investigación, siempre con antelación al *avviso di accertamento o di rettifica*. Dicho acto deberá notificarse a los efectos del art. 60 del D.P.R. n. 600/73 o bien expedirse mediante *carta raccomandata* con acuse de recibo⁴⁶⁷. El artículo 2, párrafo primero del Decreto Legislativo n. 218 establece que el acuerdo al que se llegue mediante la adhesión del contribuyente tiene efectos también respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido

El documento en el que consta la invitación ha de contener los siguientes extremos⁴⁶⁸:

- Los períodos impositivos susceptibles de comprobación
- Fecha y lugar de la comparecencia para realizar el accertamento con adesione
- Elementos que se consideren relevantes a los fines de la comprobación e investigación: se trata de una exigencia recogida en

⁴⁶⁶ Sobre el iter procedimental desarrollado en el *accertamento con adesione* puede verse, amén de las monografías específicas en la materia, ya citadas, entre otros, STIPO, M., “L’*accertamento con adesione...*”, ob., cit., pág. 1251 y ss.; GRASSI, E., “Le partecipazioni del contribuente al ...”, ob., cit., págs. 1508 y ss.

⁴⁶⁷ Se trata de dos sistemas de notificación existentes en el sistema jurídico italiano:

- *La notifica* o notificación se realiza a través de un agente que deberá entregar en mano al receptor el envío, el cual deberá firmar el certificado conforme ha recibido tal mensaje. Caso de ausencia se deberá volver a intentar y si trascurrido un número de veces no lo logra entregar en mano, se cuelga por edictos y tendrá el efecto de la notificación oficial
- Por carta notificada con acuse de recibo, en cuyo caso, el cartero entregará en mano el mensaje que deberá firmar el receptor o portero, etc. Ante la ausencia de receptor se deja en el buzón con acuse de recibo para ir a recogerlo a la oficina de correos.

⁴⁶⁸ Artículo 5.1 del D. L. n. 218 y apartado 2.3 de la Circular 235/E.

la Circular 235/E con el fin de hacer transparente la actuación administrativa, así como de permitir al contribuyente un conocimiento inmediato de los hechos y de las cuestiones que serán objeto del procedimiento contradictorio. De este modo el sujeto pasivo podrá discutir y debatir con mayor conocimiento de causa las alegaciones de la Administración toda vez que podrá aportar elementos y pruebas que justifiquen su actuación

A instancia de parte

El contribuyente, por su parte, también puede activar el procedimiento para llegar a un *accertamento con adesione*. A diferencia del supuesto anterior, en el cual la Administración sólo dispone de un período para activar el concordato (antes del *avviso di accertamento* o *di rettifica*), si el procedimiento se impulsa de parte existen dos momentos para solicitar su activación. A saber:

En ambos casos, una vez que la Administración recibe la solicitud o instancia de propuesta del concordato del contribuyente, tendrá quince días para invitar a comparecer al sujeto bien por vía telefónica o telemática⁴⁶⁹, al cual seguirá el procedimiento contradictorio. De activarse esta vía se pierde la posibilidad otorgada al contribuyente de acogerse a la reducción de sanciones prevista en el artículo 15.párrafo 1, del D.L. n. 218 (*acquiescenza*), dado que la opción del concordato implica la renuncia del pago voluntario tras la liquidación (*acquiescenza*).

El procedimiento contradictorio entre las partes

Una vez iniciado el procedimiento del concordato, ya sea a instancia de parte, ya sea a instancia de oficio y enviada la invitación a comparecer al contribuyente, el contradictorio entre ambos tiene lugar sólo en el momento en el que el sujeto pasivo se encuentra físicamente delante del funcionario de la Administración financiera encargado del *accertamento con adesione* y sólo desde este momento podrá valorarse la pretensión tributaria y en su caso, ser modificada según los cánones de la transparencia y equidad fiscal⁴⁷⁰.

En virtud de lo establecido en la circular 235/E (2.5) será necesario que el resultado de cada encuentro en contradictorio se recoja en un acto verbal por parte del funcionario actuante (equivalente a una especie de diligencia). Tales actos terminarán cuando se firme el *atto di adesione*, o en el caso de que no se llegue a un acuerdo, en el momento en que se evidencie que el *concordato a regime* no puede aplicarse ya sea

⁴⁶⁹ Al respecto puede consultarse FRANCO R., “Accertamento con adesione e sottoscrizione di atti giudiziari trasmessi via telefax”, *Il Corriere tributario*, 2001, fasc. 43, págs. 3221-3224.

⁴⁷⁰ PATRIZI Bruno, MARINI Gianluca, PATRIZI Gianluca, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, ob., cit., págs. 55 y ss., autores a los que seguimos en este punto.

por causa de una petición excesiva del contribuyente o también en el supuesto de irrenunciabilidad por parte de la Administración a sostener una pretensión tributaria más que fundada. Caso de no existir acuerdo, queda a salvo la posibilidad de activar la *conciliazione giudiziale* y la *autotutela*.

Finalizado un acto verbal se deberá indicar la fecha de la próxima cita para el siguiente verbal, o en su defecto se indicarán los motivos que obstan a la prosecución del procedimiento. Cada uno de estos actos verbales deberá ser firmado por ambas partes, recogiendo, el último los extremos exactos de la determinación de los componentes de renta, exponiendo los motivos que han llevado a tal acuerdo, sobre todo los de carácter jurídico fiscal que han llevado a la nueva liquidación, evidenciando la documentación aportada por el contribuyente que se ha demostrado probada para alcanzar dicho acuerdo⁴⁷¹.

D. Conclusión del procedimiento.

La fase conclusiva del procedimiento de *Accertamento con adesione* pasa por la realización de las dos etapas siguientes:

- i. Redacción del acto escrito denominado “Atto di accertamento”
- ii. Perfeccionamiento del “Atto di accertamento” mediante el pago de la suma acordada.

a. Redacción del “Atto di accertamento”

Tras la fase del contradictorio la Administración competente redacta por duplicado los ejemplares donde consta el *Atto di accertamento con adesione*, que deberá ser firmado tanto por el contribuyente o su representante cuanto por el director de la Administración actuante. Al contribuyente, sin embargo, no le será entregada copia de dicho acto inmediatamente después de su firma, sino que en su lugar recibirá una liquidación del mayor impuesto concordado, que comprenderá también intereses y sanciones, de manera que con tal liquidación el contribuyente pueda proceder a su pago o realización. Solamente una vez que el sujeto exhiba el recibo de dicho pago tendrá derecho a obtener un ejemplar del *atto di adesione*, perfeccionándose así el negocio jurídico del concordato y adquiriendo por ende plena validez jurídica.

Los extremos que deberá contener el *atto di accertamento* son:

- i. Indicación de los elementos y de la motivación en la que se base el concordato, separadamente por cada tributo a los efectos de alcanzar un acuerdo único atinente a los impuestos directos y al

⁴⁷¹ Pese a ser éste el criterio de los autores *supra* citados, en la práctica el último verbal no difiere en exceso de los anteriores.

IVA. Es de subrayar la extraordinaria importancia que adquiere el requisito de la motivación por cada impuesto a estos efectos

- ii. Liquidación del mayor impuesto debido con mención también de los intereses y sanciones
- iii. Liquidación de otras sumas eventualmente debidas.

b. Perfeccionamiento del accertamento con adesione.

El perfeccionamiento del negocio jurídico del concordato se alcanza con el pago de la suma debida fijada en el acto, bien por el importe entero o bien en caso de sumas fraccionadas con la satisfacción de la primera fracción a la que se acompañará garantía suficiente.

Respecto a los “*plazos*” para hacer efectivo el ingreso, en ambos casos (bien el total debido o la primera cuota) deberán ingresarse durante los veinte días siguientes a la redacción del acto de adhesión. Dentro de los diez días siguientes al pago citado el contribuyente deberá enviar a la Administración la prueba fehaciente del mismo y, en su caso, la documentación relativa a la garantía prestada. Será entonces, cuando la Administración actuaria le haga llegar una copia del *Accertamento con adesione*, decretándose así su validez a todos los efectos jurídicos.

El “*lugar*” en el que debe realizar el pago es una banca autorizada para recibir tales pagos o bien trámite el concesionario del servicio de recaudación competente del último domicilio fiscal del contribuyente.

Las “*modalidades de pago*” como hemos indicado pueden ser: total o fraccionada. La normativa de esta regulación ha sufrido diversas modificaciones.

E. Efectos derivados del *Accertamento con adesione*.

Los efectos derivados del concordato tributario pueden resumirse como sigue:

Imposibilidad de impugnación del acuerdo tomado, salvo que concurren circunstancias especiales. En este sentido el sujeto pasivo no podrá impugnar el acto de adhesión y la administración no está facultada para integrar o modificar el acuerdo mediante un nuevo procedimiento de comprobación e investigación, a menos que se den las siguientes notas:

- i. Conocimiento de nuevos elementos que conduzcan a la determinación de una mayor renta superior al 50% de la renta comprobada y acordada y no inferior a 50 millones de liras.

- ii. Cuando el acuerdo tomado atañe a liquidaciones parciales⁴⁷²

Si el acuerdo afecta a las rentas derivadas de la participación en sociedades transparentes o de la comunidad conyugal gestionada en forma societaria⁴⁷³.

Reducción de las sanciones por ilícitos tributarios

Un importante efecto del *accertamento con adesione* es la reducción de las sanciones por infracciones tributarias referidas al objeto de la adhesión, cometidas en el período al cual se refiere el concordato. Reducción que se concreta en la aplicación de tales sanciones en la medida de un cuarto del mínimo previsto en la Ley⁴⁷⁴.

a) Efectos penales del Accertamento con adesione.

El artículo 13 del D.L. n. 74 de 10 de marzo de 2000 prevé que las penas establecidas para los nuevos delitos tributarios se reducirán a la mitad, toda vez que no se aplicarán las penas accesorias⁴⁷⁵, con la consiguiente abolición de las penas accesorias⁴⁷⁶.

No es por ende, arriesgado esgrimir que una de las indudables ventajas que presenta llegar a un acuerdo con la Administración financiera para determinar el débito tributarios es, sin duda, esta importante reducción del 50% de las penas previstas para los nuevos delitos tributarios.

⁴⁷² Previstas en los artículos 41.bis del D.P.R. n. 600/1973 y del art. 54.5 del D.P.R. 633/1972

⁴⁷³ Supuestos a los que habría que añadir el último de los casos contemplados en el artículo 2.4, apartado d del D. L. 218 que dice: “Se l’azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell’azienda coniugale di cui alla lett. c), alla quale partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione”.

⁴⁷⁴ Nota: la diferencia respecto a la *conciliazione giudiziale* es que en este último instituto se permite una reducción de un tercio pero girada sobre la suma *irrogata* por la Administración y no sobre el mínimo legal. En relación a los efectos derivados del *accertamento con adesione* versus los efectos derivados de la *conciliazione giudiziale* consúltese, FRANSONI, G., “Osservazioni sui rapporti fra conciliazione ...”, ob., cit., págs. 1812 y ss.

⁴⁷⁵ Recogidas en el art. 10 del D.Leg. de 10 de marzo 2000, n. 74: -a) Inhabilitación para cargos directivos de personas jurídicas y empresas por un período no inferior a seis meses y no superior a tres años; - b) Incapacidad de contratar con la administración pública por un período no inferior a un año y no superior a tres años; c) inhabilitación de las funciones de representación y asistencia en materia tributaria por un período no inferior a un año y no superior a cinco años, etc.

⁴⁷⁶ Recogidas en el art. 10 del D.Leg. de 10 de marzo 2000, n. 74: -a) Inhabilitación para cargos directivos de personas jurídicas y empresas por un período no inferior a seis meses y no superior a tres años; - b) Incapacidad de contratar con la administración pública por un período no inferior a un año y no superior a tres años; c) inhabilitación de las funciones de representación y asistencia en materia tributaria por un período no inferior a un año y no superior a cinco años, etc.

5.6. Los acuerdos conclusivos en México. (Francisco Cañal)

A. Introducción.

México es un país que ha acogido claramente en su normativa, muy recientemente, una modalidad de acuerdo entre las partes en la aplicación de los tributos, denominada acuerdo conclusivo. Esta figura ha sido posible, en primer lugar, en virtud de la reforma de la Constitución de México, aprobada el 18 de junio de 2008, por la cual se añadió un inciso en el artículo 17, que regula la administración de justicia, del siguiente tenor: “Las preverán mecanismos alternativos de solución de controversias”.

Los acuerdos conclusivos se introducen en el Código Fiscal de la Federación a través de la modificación publicada el 24 de octubre de 2013 y que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2014. Según la nueva redacción del art. 69-C de dicho Código Fiscal, el contribuyente sometido a inspección -que no esté de acuerdo con la atribución que se le haga de hechos u omisiones tributarias- puede optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo con la Administración. El acuerdo puede instarse en cualquier momento a partir de la calificación de los hechos por la Administración y hasta antes de la notificación de la regularización.

Según el art. 69-D, el acuerdo se tramita a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON). En síntesis, el contribuyente señalará en su escrito los hechos que le son atribuidos y la calificación que considera adecuada. La Procuraduría solicita a la autoridad tributaria que manifieste su conformidad con lo expresado por el contribuyente o bien indique los términos en los que asumiría un acuerdo. Si lo estima conveniente la PRODECON también puede convocar una mesa de trabajo entre las partes para la emisión consensuada de un acuerdo. Si no, en un plazo de 20 días la PRODECON emitirá una resolución que pueda ser aceptada por las partes.

Si se logra el asentimiento de las partes los hechos adquieren el carácter de incontrovertibles y el acuerdo tiene carácter definitivo, es decir, no puede ser recurrido. El acuerdo solo surte efectos entre las partes y no constituye precedente. En caso de que se trate del primer acuerdo suscrito por el contribuyente da lugar a la condonación del 100% de las posibles multas. En acuerdos sucesivos la eventual condonación de multas se somete a la normativa general y las autoridades fiscales tienen en cuenta la existencia del acuerdo, lo cual puede dar lugar a una condonación del 50% de la multa.

B. Características de los acuerdos conclusivos.

Marcando algunos trazos se puede obtener una idea cabal de los acuerdos conclusivos. Se debe advertir previamente que, en el ordenamiento mexicano, dentro de los procedimientos de control tributario solo se distingue entre actuaciones de verificación y de comprobación. La verificación consiste en la mera petición de datos o documentos para contrastar declaraciones tributarias; por tanto se usa en el mismo sentido que en España. Por su parte en México la comprobación abarca desde la revisión electrónica de los datos y declaraciones de los contribuyentes hasta el examen de contabilidad, bienes y mercancías. Incluso el Código fiscal también usa en ocasiones el término inspección para referirse a la comprobación. Por tanto la comprobación en México equivale a los procedimientos de comprobación del ordenamiento español, excepto la verificación de datos, más la inspección.

A continuación se exponen las características más relevantes de los acuerdos conclusivos en México, haciendo hincapié en las notas distintivas con los mecanismos alternativos de solución de conflictos de otros ordenamientos, especialmente el español:

- i. Se puede solicitar en cualquier fase del procedimiento de aplicación de los tributos, pero siempre antes del acto de determinación de deuda. En concreto, dentro de la comprobación, puede hacerse tras el acta parcial, el acta final, el oficio de observaciones o la resolución provisional, pero en todo caso antes de la resolución definitiva. El acuerdo conclusivo es una vía que permanece abierta en todo momento, por lo que es ampliamente accesible en los procedimientos tributarios.
- ii. Evidentemente es necesario que se haya manifestado una diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente, pero no es necesario que el conflicto se haya formalizado. En consecuencia se trata de un medio de composición previo a la judicialización del conflicto y cabe afirmar que en realidad evita la judicialización de los conflictos.
- iii. Se plantea a solicitud del contribuyente, por lo que no es necesario esperar a que la Administración tome la iniciativa de considerar posible el cierre del conflicto mediante un acuerdo.
- iv. El acuerdo no se lleva a cabo directamente entre Administración tributaria y contribuyente, sino como consecuencia de un procedimiento de mediación. La doctrina mexicana valora positivamente esta circunstancia, pues destaca que el

contribuyente no se encuentra sólo ante la Administración en la eventualidad de llegar a un acuerdo, sino que cuenta con la presencia de un tercero que oficia de mediador.

- v. El mediador es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON). Ésta, al margen de otras funciones, tiene específicamente encomendada la de mediación tributaria. La PRODECON es un ente público pero autónomo con respecto a la Administración tributaria.

C. Naturaleza jurídica de los acuerdos conclusivos.

De modo general en el Derecho existen diversas modalidades de resolución de conflictos, alternativas a la decisión judicial. Puede decirse que en todas ellas interviene alguna forma de acuerdo entre las partes. Se denomina acuerdo o transacción al resultado de negociaciones o tratos entre las partes en los que cada una realiza concesiones, con respecto a su postura inicial, con el fin de evitar o resolver un conflicto. En este sentido puede considerarse que el acuerdo es un medio de resolución de litigios alternativo al proceso contencioso (administrativo o judicial) aunque los acuerdos también pueden adoptarse en el mismo seno del proceso contencioso.

La doctrina científica ha construido los conceptos y ha determinado la naturaleza jurídica de las diferentes modalidades de acuerdos para resolución de conflictos a partir del análisis de las regulaciones establecidas por los respectivos ordenamientos.

Cabe identificar varias modalidades de acuerdos según el modo en que se llevan a cabo, si bien es denominador común a todas ellas la existencia de una aproximación de posiciones de las partes lograda mediante negociaciones. En relación a sus distintas formas, en la teoría general del Derecho se ha distinguido entre conciliación, mediación y arbitraje. Se denomina conciliación al acuerdo al que las partes llegan por sí mismas, ya sea solas o con asistencia de un tercero. Por su parte se denomina mediación al acuerdo realizado entre las partes en un proceso conducido por un tercero. Ambas modalidades se distinguen del arbitraje, en el que la solución del conflicto no es formulada por las partes implicadas sino dictada por un tercero, nombrado por o impuesto a las partes. Pero en sentido estricto el arbitraje no es una modalidad de acuerdo o transacción (aunque lo sea la decisión de su solicitud).

Con las anteriores premisas se puede determinar la naturaleza jurídica de los acuerdos conclusivos en México. Los rasgos relevantes de su regulación que se han de tener en cuenta son los siguientes:

- i. Por una parte, como se verá con más detalle en la exposición del procedimiento, en los acuerdos conclusivos existe un tercero mediador, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Dato en contra para poder calificarlos como actos de conciliación.
- ii. En los acuerdos conclusivos el papel de la Procuraduría no es simplemente el de asesorar a las partes, sino que puede llegar a la elaboración del acuerdo que se somete a las mismas partes. Se trata de un papel de mediación, no de conciliación.
- iii. A su vez las partes intervienen y han de aceptar finalmente el acuerdo, por lo que el papel de la Procuraduría, claramente, no es el de árbitro.

De estas notas se deduce que los acuerdos conclusivos tienen naturaleza jurídica de mediación. Son una modalidad de mediación en la que el mediador es el Defensor del contribuyente. Una importante originalidad del modelo mexicano radica en este papel de mediador que tiene el Defensor del contribuyente⁴⁷⁷.

D. Objeto.

La finalidad del acuerdo conclusivo es la resolución de una controversia entre Administración tributaria y contribuyente en un procedimiento de comprobación -o también llamado a veces de auditoría fiscal-. Estos términos se han de entender en sentido amplio, abarcando tanto lo que en el ordenamiento español se denomina comprobación como la inspección, como más arriba quedó ya señalado. En cuanto a la materia que puede ser objeto de acuerdo, cabe subrayar que en México los acuerdos conclusivos solo se reconocen para la eventual determinación de los hechos, no para otras situaciones en la aplicación de los tributos.

No obstante no hay ninguna limitación normativa en cuanto a qué hechos pueden ser determinados o en qué situaciones. No se requiere que concurren otras circunstancias añadidas a la mera divergencia de criterio entre las partes (autoridad fiscal y contribuyentes) sobre la fijación de los hechos. Existe en este punto una diferencia entre los acuerdos conclusivos en México y las actas con acuerdo en España. Éstas se permiten para fijar los hechos en discusión, pero la Ley establece unas cautelas en cuanto a qué hechos y pueden ser así determinados: sólo es posible usar el acta con acuerdo, según el art. 155 LGT española, cuando sea necesaria la apreciación de los hechos o la medición de elementos que no puedan cuantificarse de forma cierta.

⁴⁷⁷ “Los acuerdos en auditorías se pueden operar como medios auto-compositivos, o bien, con la presencia de un tercero; sin embargo, no encontramos un caso donde ese tercero sea, precisamente, el Defensor del contribuyente”. Cfr. *Acuerdos conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales*, en Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, núm. XIV, pág. 17. México, 2014.

Puede afirmarse que, para que sea legítimo el acuerdo plasmado en el acta de inspección, ha de tratarse de hechos inciertos, cuya indeterminación no puede ser eliminada totalmente por medios objetivos (periciales, documentales) sino que es necesario el concurso de facultades subjetivas de quien haya de resolver. En este caso se permite que sean las mismas partes quienes pongan en juego sus habilidades subjetivas, sin que sea imprescindible el recurso a un tercero.

Pues bien, frente a esta regulación de la legislación española, el Código fiscal mexicano prevé la posibilidad de determinación de los hechos, en los acuerdos conclusivos, sin establecer limitación alguna.

E. Procedimientos tributarios en que se admiten los acuerdos conclusivos.

En este punto se ha de notar una diferencia esencial entre la institución de los acuerdos conclusivos en México y otros tipos de acuerdo presentes en otros ordenamientos. Por ejemplo, en el ordenamiento español se puede mencionar a las actas con acuerdo como una figura de consenso tributario. Pues bien, las actas con acuerdo del ordenamiento español son un instrumento que solo puede ser empleado para llegar a un entendimiento entre las partes dentro de un procedimiento de inspección; por el contrario los acuerdos conclusivos en México pueden adoptarse en el curso de cualquier actuación administrativa de comprobación, entendida ésta en sentido amplio. La admisibilidad del acuerdo en México se extiende, pues, a un ámbito de aplicación mucho más amplio que en España y, en consecuencia, cabe prever que se suscriban acuerdos conclusivos en un número mucho mayor, en comparación con las actas con acuerdo españolas.

Si acaso podría objetarse que los acuerdos previos de valoración, del art. 91 LGT, son también una forma de consenso que se plasma, precisamente, dentro de un procedimiento de gestión tributaria. Pero en los acuerdos previos de valoración no se da realmente un acercamiento común de posturas mediante negociación, sino que la Administración comunica al contribuyente la valoración que ella realiza del bien o de la operación, después de haber conocido la valoración hecha por el propio contribuyente. La LGT podría decir igualmente que la Administración toma el acuerdo de valorar en un determinado importe la operación correspondiente. El término acuerdo, en este caso, debe entenderse más bien en el sentido de determinación o resolución unilateral por parte de la Administración, en vez de interpretarse como el resultado de una concurrencia de voluntades.

En México no se reconoce, ciertamente, que los acuerdos conclusivos puedan resolver incidencias planteadas en el desarrollo de los procedimientos de recaudación. Una explicación de su exclusión de la recaudación se puede encontrar en la misma justificación teórica del acuerdo conclusivo dada por la doctrina. Según ésta el acuerdo conclusivo no contraviene el principio de la indisponibilidad del crédito tributario por

parte de la Administración, pues en realidad, en las situaciones en las que se aplica, el crédito tributario no ha nacido todavía. Sin embargo en el procedimiento de recaudación nos encontramos siempre ante un crédito tributario ya nacido sobre el que pesa la obligación de la Administración de cobrarlo íntegramente. Por este motivo la doctrina y el legislador han sido reticentes a la admisión de la figura de los acuerdos dentro del procedimiento de recaudación. No obstante no es difícil imaginar situaciones en un procedimiento de recaudación en las cuales cabría realizar actuaciones mediando el acuerdo de las partes, sin violar en ningún caso el derecho al cobro íntegro de la deuda tributaria: pensemos en cuestiones típicas de la recaudación como las causas para conceder el aplazamiento o fraccionamiento de pago, la determinación de los propios plazos, la suspensión o no de la ejecución de una resolución, las concurrencia de causas de exención de la obligación de prestación de garantías, el señalamiento de bienes para el embargo, etc. En estas situaciones se pueden presentar problemas prácticos que serían más fáciles de resolver contando con la colaboración de las partes que se plasma naturalmente en un acuerdo.

En cuanto al momento en que pueda ser instado el acuerdo conclusivo en México, se ha de advertir que puede hacerse dentro de cualquier fase de desarrollo del procedimiento, desde el momento en que surja una controversia entre la apreciación de la Administración y la del contribuyente. El acuerdo se puede instar hasta el momento en que se produzca el acto de determinación de la deuda o regularización tributaria. Este acto cierra la posibilidad de usar la vía del acuerdo conclusivo y constituye pues el límite temporal para la solicitud del acuerdo.

F. Órgano mediador en los acuerdos conclusivos.

El órgano que actúa como mediador en los acuerdos conclusivos es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Entes similares existen en otros muchos ordenamientos, pero solo suelen tener un cometido de tramitación de quejas y emisión de recomendaciones, mientras que en México, al margen de otras atribuciones, tiene específicamente encomendada la función de mediación tributaria.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un ente público y tiene el rango de ente autónomo. Por tanto no se incardina en la Administración tributaria, sino que es independiente de ésta. Se ha de subrayar el amplio abanico de competencias que le atribuye su norma reguladora, la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de 4 de septiembre de 2006. Por la extensión de su campo de actuación la Procuraduría constituye un órgano de particular relevancia en las actuaciones tributarias en México. Así se desprende de un examen somero de sus atribuciones:

- i. Servicio de asesoría y orientación de contribuyentes.

- ii. Servicio de representación y defensa en asuntos que no superen el importe de 30 salarios mínimos anuales (alrededor de 40.000 euros).
- iii. Servicio de quejas y reclamaciones.
- iv. Emisión de recomendaciones a las autoridades fiscales.
- v. Tramitación de consultas de los contribuyentes.
- vi. Análisis de los problemas sistémicos de los contribuyentes.
- vii. Emisión de informe a petición del Servicio de Administración Tributaria.
- viii. Adopción de acuerdos conclusivos.

G. Procedimiento para la adopción de acuerdos conclusivos.

El procedimiento para la adopción de los acuerdos conclusivos está regulado en los artículos 99 a 107 de los *Lineamientos*⁴⁷⁸ que regulan el ejercicio de las atribuciones de la Procuraduría. El procedimiento consta de las siguientes fases: iniciación, admisión, contestación, resolución.

a. Iniciación.

La iniciación se produce mediante solicitud por escrito del contribuyente. Además de los datos de identificación del contribuyente deben mencionarse los hechos calificados por la autoridad con los que aquél no esté de acuerdo, la calificación que se pretende con expresión de los argumentos pertinentes y de los términos del posible acuerdo. Todo ello se refleja en un formulario tipo, muy detallado y de fácil cumplimentación. Además el contribuyente puede adjuntar los documentos que se estime pertinentes.

b. Admisión.

La Procuraduría verifica la solicitud y, si es correcta, en el plazo de tres días emite el acuerdo de admisión. En éste identifica los hechos y requiere a la autoridad concernida para que, en el plazo de 20 días, le remita la contestación oportuna. Es importante señalar que la Procuraduría está facultada para imponer una multa a la autoridad que no conteste en plazo.

c. Contestación.

⁴⁷⁸ Véase *Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del contribuyente*, Diario oficial de la República de 27 de mayo de 2014.

La autoridad fiscal en su contestación puede manifestarse en uno de estos tres sentidos:

- i. Aceptar el acuerdo en los términos propuestos por el contribuyente.
- ii. Aceptar la posibilidad de acuerdo, pero no en los términos propuestos por el contribuyente, sino en otros distintos que expone.
- iii. No aceptar ninguna posibilidad de acuerdo.

d. Resolución.

El procedimiento concluirá de alguna de las siguientes maneras, en función de cuál de las anteriores haya sido la contestación de la autoridad fiscal.

En el primer caso la Procuraduría, en el plazo de tres días, emitirá el acuerdo de recepción. Elaborará a continuación un proyecto de acuerdo que notificará a las partes. Éstas tienen tres días para presentar observaciones y finalmente la Procuraduría citará a las partes para la firma del acuerdo.

En el segundo caso la Procuraduría transmitirá al contribuyente los términos del posible acuerdo propuesto por la autoridad fiscal, velando porque esta propuesta respete las normas jurídicas aplicables y los derechos del contribuyente. El contribuyente dispone de 5 días para manifestar si acepta este acuerdo. En todo caso la Procuraduría puede convocar a las partes a una mesa de trabajo para lograr el acuerdo. Si se produce un consenso entre ambas partes se las citará para la suscripción del acuerdo.

En el tercer caso la Procuraduría notificará al contribuyente la negativa de la autoridad fiscal a la adopción de un acuerdo y procederá al cierre del expediente. En esta última situación la Procuraduría podrá hacer constar, si piensa que es el caso, que el proceder de la autoridad fiscal puede causar lesión a los derechos del contribuyente.

H. Balance de la aplicación de los acuerdos conclusivos.

Aun cuando han transcurrido todavía pocos los meses desde el comienzo de la aplicación de los acuerdos conclusivos, el balance que ofrece la experiencia obtenida es muy positivo. El Boletín de prensa de la PRODECON número 039/2014, de 7 de julio, ofrece abundancia de datos, según los cuales desde el 1 de enero hasta final de junio de 2014 hubo 321 solicitudes de acuerdos conclusivos. No obstante el último dato de solicitudes consta publicado en el Boletín número 046/2014, de 3 de septiembre, en el

que se señala que desde enero hasta el final de agosto ha habido un total 516 solicitudes de acuerdo.

En los datos publicados en el Boletín de junio hay más cifras que se pueden analizar. La más relevante es que, de las 321 solicitudes de acuerdo, a 30 de junio ya se habían concluido 57 procedimientos. De éstos 43 fueron cerrados con acuerdo y 14 sin acuerdo. Es decir, se ha alcanzado el acuerdo en el 75% de los casos resueltos, lo cual representa una alta tasa de éxito.

En cuanto a las Administraciones requeridas de acuerdo: se observa que de las 321 solicitudes, la mayoría -en concreto 207- han versado sobre actuaciones del Servicio de Administración Tributaria (SAT), el órgano de la Hacienda federal; lo cual representa un 64% del total. En segundo lugar, ha habido 96 solicitudes de acuerdo ante inspecciones de las administraciones tributarias de los Estados federados; es decir, un 30% del total. Finalmente 18 solicitudes (el 5%) lo han sido ante actos de otras Administraciones que tienen la categoría de autoridades fiscales: el Instituto Mexicano de Seguridad Social (IMSS) y el Infonavit (institución pública de promoción de viviendas).

En cuanto a la disposición de los contribuyentes manifestada en el momento de solicitar el acuerdo, la mayoría (el 41% del total) se ha mostrado en total desacuerdo con el parecer de la Administración; el 39% se ha mostrado en desacuerdo parcial y el 20% se conforma básicamente con el criterio de la Administración y admite la regularización que se le propone.

Cabe señalar otras circunstancias que dan idea del relieve que está tomando la figura de los acuerdos conclusivos. Por un lado, destaca la PRODECON que la totalidad de las autoridades fiscales que han sido requeridas para adoptar un acuerdo conclusivo han seguido después correctamente el procedimiento establecido. Por otra parte el importe de las bases imponibles (no cuotas) comprometidas en los expedientes iniciados de acuerdos conclusivos, en el primer semestre de 2014, asciende a la cifra de 40.000 millones de pesos (unos 2.350 millones de euros).

No obstante, para apreciar mejor su alcance, los datos sobre expedientes de acuerdos conclusivos pueden ponerse en relación con los datos generales de litigiosidad tributaria en México. Si se relacionan con los datos de 2013, últimos disponibles, se observa que se han presentado 32.708 recursos ante los tribunales fiscales (es la jurisdicción especial que existe en México para los litigios fiscales). Frente a este volumen de recursos la cifra de 516 solicitudes de acuerdos conclusivos presentadas hasta el momento (774 si hacemos una elevación proporcional al año completo) pueden parecer pocas; sobre todo pueden parecer insuficientes para llegar a considerar a la figura del acuerdo conclusivo como una alternativa real al litigio y para que pueda servir como instrumento eficaz para disminuir la litigiosidad. No obstante aun es escaso el tiempo que llevan vigentes los acuerdos conclusivos; será necesario

que se produzca una mayor difusión de la institución y que se pueda observar un mayor periodo de aplicación para evaluar su eficacia.

También debe notarse que, de los citados 32.708 recursos presentados ante los tribunales fiscales, la Administración ha ganado en primera instancia 18.762 (un 57% de los recursos) y ha perdido 13.946 (el 43%) entre nulidad de actos y sentencias desfavorables⁴⁷⁹. A su vez algunos de los ganados en esta instancia podrá perderlos la Administración en segunda instancia. Para tener un dato aproximado del resultado global, se puede observar la cifra de los desfavorables para la Administración en segunda instancia en el mismo 2013: 6.357 de un total de 15.047 presentados, es decir el 42% de los recurridos. Se ha de tener en cuenta que los resueltos en segunda instancia en 2013 no corresponden a los sentenciados en primera instancia en ese mismo año; también que algunos de los perdidos por la Administración en segunda instancia se corresponderán con casos ya perdidos por ella en la primera instancia, y que la propia Administración haya recurrido. Aunque este análisis nos dé cifras muy aproximadas, se puede concluir que, sumando la primera y la segunda instancia, la Administración habrá perdido más de la mitad de los recursos presentados por los contribuyentes. En todo caso, índice demasiado elevado de actos administrativos no ajustados a la Ley, lo cual revela la idoneidad de la búsqueda de otros instrumentos para lograr que, por una vía menos gravosa que la judicial, tanto la Administración como los contribuyentes lleguen a la convicción de que los actos tributarios adoptados resultan ajustados a Derecho.

Acuerdos conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales, en Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, núm. XIV. México, 2014.

El Financiero, México. Publicación electrónica.

Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del contribuyente, Diario oficial de la República de México, 27 de mayo de 2014.

⁴⁷⁹ Datos ofrecidos por *El Financiero*, México, 16 de febrero de 2014. Cfr. <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/pacto-fiscal-solo-con-decretos-o-con-aprobacion-del-congreso.html>

CAPÍTULO III - La mediación, la conciliación y el arbitraje en Derecho tributario comparado. Los tribunales económico administrativos en España.

1. LA VÍA ECONÓMICO ADMINISTRATIVA: MECANISMOS DE RESOLUCIÓN ALTERNATIVA DE CONFLICTOS. LA VIABILIDAD DE LA VÍA ECONÓMICO ADMINISTRATIVA: CONTINUIDAD O SUPRESIÓN.

1.1. Mecanismos de resolución alternativa de conflictos. (Rafael Olañeta)

A. Introducción.

Como es conocido, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (en adelante, LRJPAC), estableció en su artículo 107.2 la posibilidad de, mediante Ley, sustituir el recurso de reposición y el 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 los ciudadanos y a los interesados en todo procedimiento administrativo”⁴⁸⁰.

En parecidos términos se regula esta posibilidad en el artículo 79 de la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña⁴⁸¹.

B. Conciliación, mediación y arbitraje.

⁴⁸⁰ Aunque el apartado número 4 del mismo artículo dispone que “las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica” no por ello, de lege ferenda, un posible punto de partida debe ser el mencionado apartado 2 del artículo 107 al que he hecho referencia.

⁴⁸¹ Como señala Tornos Mas, J. en Comentarios a la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña, Tornos Mas, J. (Coor.), Ed. Iustel, Madrid, 2012, página 559, “el artículo 107 de la Ley 30/1992 abrió un conjunto de vías para poder establecer fórmulas de reclamación previa a la vía judicial más ágiles y efectivas que el clásico recurso administrativo ordinario. Se hizo un llamamiento desde el legislador básico al legislador sectorial, o autonómico, para que desarrollara las vías de la conciliación, mediación o arbitraje, o creara órganos administrativos independientes que pudieran resolver determinados tipos de conflictos. Como también es conocido, muy poco se ha hecho en desarrollo de esta previsión legal, a pesar de las reiteradas críticas a la inutilidad de la vía administrativa previa y al colapso de la vía judicial.

Pues bien, el legislador catalán nada ha añadido a lo ya establecido y, por tanto, nada aporta al desarrollo de las vías alternativas a la vía judicial. A pesar del tiempo transcurrido, prácticamente se ha limitado a reproducir el precepto básico, cosa por lo demás innecesaria.”

Tras la aprobación de la LRJPAC se publicaron numerosos estudios sobre la resolución alternativa de conflictos en materia tributaria, entre los que cabe destacar los de González-Cuellar Serrano, M.L., Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional, Ed. Colex, Madrid, 1998, el de VVAA, Convención y arbitraje en el Derecho tributario, Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1996, y el de Rosembuj, T., La transacción tributaria, Ed. Atelier, Barcelona, 2000.

Antes de adentrarnos en las posibles alternativas al sistema tradicional de reclamaciones y recursos en materia tributaria conviene aclarar el significado de los términos a los que se refiere la LRJPAC y la Ley catalana 26/2010. La conciliación consiste en que un tercero trata de acercar posturas y que se alcance un acuerdo. En la mediación, un tercero trata de acercar posturas y/u ofrece una solución al conflicto. Por último, en el arbitraje las partes deciden someter la resolución de un conflicto a un tercero que decide con fuerza de cosa juzgada.

Ya en julio de 2001, la comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria de 1963, proponía atribuir a los tribunales económico-administrativos funciones de conciliación o de arbitraje, abriéndose su composición a profesionales no pertenecientes a la administración tributaria, decantándose de forma casi unánime por la introducción de un arbitraje tributario, si bien no hubo consenso en el modelo que debía implantarse, contemplándose tres posibilidades:

- i. Arbitraje en derecho encomendado a órganos administrativos especializados (funcionalmente independientes de la administración) y de carácter obligatorio para determinadas cuestiones, algunas limitadas cuantitativamente. En algunos supuestos cabría interponer reclamación económico administrativa tras el laudo dictado por el árbitro. El órgano encargado de la resolución sería unipersonal, licenciado en derecho (hoy, o graduado) y no necesariamente, según una parte de la comisión, funcionario público. El laudo debía dictarse en el plazo máximo de 45 días y ello llevaba aparejada la suspensión de la ejecución del acto impugnado sin necesidad de presentar garantías. Por último, el árbitro podía imponer las costas tanto al obligado tributario como a la administración.
- ii. Arbitraje en equidad encomendado al consejo para la defensa del contribuyente⁴⁸², de carácter voluntario y limitado a asuntos de pequeña cuantía. El arbitraje en equidad implica que las dos partes renuncian a la norma escrita con la finalidad de llegar a una solución más justa, lo cual es incompatible con la indisponibilidad del crédito tributario⁴⁸³.

⁴⁸² El Consejo para la defensa del contribuyente y las normas sobre su funcionamiento se encuentra regulado en la actualidad en el artículo 34.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, y en la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, si bien sin las funciones que proponía la Comisión de expertos a la que me estoy refiriendo.

⁴⁸³ La indisponibilidad del crédito tributario se reconoce en el artículo 18 de la LGT: "El crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa".

- iii. Arbitraje no limitado por razón de la cuantía encomendado a árbitros independientes.

En 2003, otra comisión de expertos analizó el anteproyecto existente en aquel entonces de lo que se convertiría más tarde en la vigente LGT. La comisión planteó como propuesta de futuro la implantación de un arbitraje en materia tributaria, pudiendo el recurrente optar entre presentar una reclamación económico administrativa o solicitar la celebración de un acto de conciliación que, en caso de desacuerdo entre las partes, daría lugar a un arbitraje ante un órgano unipersonal del tribunal económico-administrativo correspondiente. De esta forma, entendía la comisión que se ganaría en celeridad ya que la conciliación es una de las vías más utilizadas en el Derecho Comparado para agilizar la resolución de conflictos fomentando así el entendimiento entre los obligados tributarios y la administración a los efectos de reducir la litigiosidad.

C. Algunas experiencias en España en materia tributaria cercanas al arbitraje o la mediación.

a. La junta arbitral.

Regulada en los artículos 23 y 24 de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas⁴⁸⁴, esta junta arbitral tiene como misión la resolución de los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos del estado cedidos a las comunidades autónomas. En cuanto a la composición de la junta, tanto el presidente como los vocales en representación del estado son designados por el ministro de hacienda y administraciones públicas, y en cuanto a los vocales que representan a las comunidades autónomas, serán designados por el Gobierno de éstas. El presidente debe ser un jurista de reconocido prestigio propuesto por el consejo de política fiscal y financiera de las comunidades autónomas⁴⁸⁵.

b. La junta arbitral prevista en el convenio económico de Navarra.

Regulada en el artículo 51 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del convenio económico entre el estado y la comunidad foral de Navarra⁴⁸⁶, sus funciones se concretan en la resolución de conflictos entre las diferentes administraciones tributarias. Los árbitros de esta junta son designados por el ministro de hacienda y administraciones públicas y el consejero de economía y hacienda del Gobierno de Navarra entre expertos de reconocido prestigio en materia tributaria o hacendística.

⁴⁸⁴ El Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre, regula el procedimiento de resolución de conflictos que deberá seguir la Junta Arbitral en su actuación.

⁴⁸⁵ Regulado en el artículo 3 de la ley citada.

⁴⁸⁶ El desarrollo de este artículo se llevó a cabo por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c. La junta arbitral prevista en el concierto económico con el País Vasco.

Esta junta arbitral se encuentra regulada en los artículos 65 a 67 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la comunidad autónoma del País Vasco⁴⁸⁷, siendo su función similar a la de la junta arbitral de Navarra que hemos visto, es decir, la solución de conflictos tributarios entre administraciones. La junta arbitral resuelve conforme a derecho, siendo los árbitros nombrados por el ministro de hacienda y administraciones públicas y el consejero de hacienda y finanzas del Gobierno Vasco (a propuesta de la comisión mixta del concierto económico regulada en el artículo 61 de la Ley 12/2002 citada) entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística.

d. El consejo superior y los consejos territoriales para la dirección y coordinación de la gestión tributaria.

Se trata de órganos mixtos, formados por representantes de la agencia estatal de administración tributaria (AEAT) y de las comunidades autónomas, encargados de coordinar la gestión de los tributos cedidos. Se encuentran regulados en los artículos 65 y 66 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se aprobó el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común.

e. La comisión coordinadora prevista en el convenio económico de Navarra.

Compuesta por representantes del estado y del Gobierno de Navarra, se regula en el artículo 67 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del convenio económico entre el estado y la comunidad foral de Navarra. Sus funciones, entre otras, son las de fijar criterios de actuación uniformes o resolver las consultas que se planteen.

f. La comisión de coordinación y evaluación normativa prevista en el concierto económico con el País Vasco.

Regulada en los artículos 63 y 64 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la comunidad autónoma del País Vasco⁴⁸⁸, está compuesta por representantes de la administración del estado, del Gobierno vasco y de las diputaciones forales, siendo sus funciones, entre otras, las de fijar criterios o contestar consultas.

⁴⁸⁷ Los artículos 65 y 66 han sido modificados recientemente por la Ley 7/2014, de 21 de abril. El Reglamento de esta Junta Arbitral se encuentra regulado en el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

⁴⁸⁸ El artículo 64, relativo a las funciones de esta Comisión, ha sido modificado recientemente por la Ley 7/2014, de 21 de abril.

g. El consejo para la defensa del contribuyente.

Regulado en el artículo 34.2 de la LGT y en el real decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, no cabe duda que ha venido desarrollando una importante función desde su creación, debiendo destacarse del mismo la composición mixta (altos funcionarios de la administración tributaria estatal y expertos tributarios procedentes de la universidad y del ejercicio profesional de la asesoría fiscal). Sus competencias se circunscriben a la atención de quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del estado, y la consiguiente elaboración de sugerencias y propuestas.

h. El defensor del pueblo y los defensores autonómicos y locales.

El defensor del pueblo, creado por la constitución española (artículo 54) y desarrollado por la Ley orgánica 3/1981, de 6 de abril, tiene encomendada la defensa de los derechos y deberes fundamentales de los ciudadanos, pudiendo supervisar la actividad de la administración. En las comunidades autónomas y en los ayuntamientos podemos encontrar figuras análogas⁴⁸⁹. El balance es evidentemente positivo, si bien no siempre las diferentes administraciones colaboran como es debido o siguen sus recomendaciones (en cuanto a estas últimas, en ocasiones por discrepar jurídicamente de la opinión del defensor).

i. Valoración de estos órganos.

La valoración que puede hacerse sobre el funcionamiento de los órganos señalados en las letras “a” a “g” es positiva si bien, en cuanto a su composición, vemos que la designación de sus componentes corresponde siempre a la administración, bien entre juristas de reconocido prestigio (en el caso de la presidencia de la junta arbitral, de los componentes de las juntas arbitrales de País Vasco y Navarra y del consejo para la defensa del contribuyente) o entre miembros de la propia administración (en el caso de los consejos o comisiones de coordinación y del consejo para la defensa del contribuyente). Sin embargo, incluso en las juntas arbitrales, la expresión “juristas de reconocido prestigio” no excluye de antemano que se trate de miembros de la administración.

j. El anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria.

En el anteproyecto de reforma de la LGT⁴⁹⁰ no se introducen modificaciones en la composición de los órganos económico administrativos y además, como señala la exposición de motivos y la disposición adicional primera, “se establece la no aplicación a la materia tributaria de lo establecido en la disposición adicional única de la (Ley)

⁴⁸⁹ En Cataluña, la Ley 24/2009, de 23 de diciembre, regula el Síndic de Greuges.

⁴⁹⁰ Consultable en estos momentos (octubre de 2014) en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

11/2011, de 20 de mayo, de reforma de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de arbitraje y de regulación del arbitraje institucional en la administración general del estado, de forma que las controversias jurídicas que se susciten entre la administración tributaria y entes de derecho público se resolverán por los procedimientos establecidos en la normativa tributaria". En consecuencia, la futura redacción de la LGT se posiciona en contra de introducir el arbitraje en materia tributaria.

- k. El proyecto de Ley de eficiencia en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Impulsado por el ministerio de justicia, existe una propuesta de anteproyecto de Ley de eficiencia en la jurisdicción contencioso-administrativa⁴⁹¹. En el informe explicativo del anteproyecto de Ley, se señala que en España existe un insuficiente sistema de evitación de los litigios contencioso-administrativos debido a la ineficacia relativa de los recursos administrativos (los recursos de alzada y reposición no sirven), la falta de instrumentos procedimentales para evitar que una administración dicte resoluciones idénticas a otras ya impugnadas y que se encuentran pendientes de resolución judicial firme y, por último, la baja implantación relativa de la mediación administrativa⁴⁹². No obstante, y en el ámbito que nos interesa, la comisión de expertos redactora del informe destaca que en la gestión o aplicación de los tributos existen recursos administrativos singulares (se está refiriendo a las reclamaciones económico administrativas) con buenos resultados de evitación de litigios⁴⁹³.

Diversas son las propuestas que se realizan en dicho informe encaminadas a conseguir que los conflictos jurídico-administrativos se resuelvan anticipadamente, sin necesidad de un proceso contencioso-administrativo: refuerzo de los controles administrativos de legalidad, posibilidad de que la administración suspenda la tramitación de procedimientos masivos cuando está pendiente un recurso contencioso sobre el mismo tipo de asuntos, mejora en la resolución de los pleitos testigo y la extensión de efectos de sentencias y, por último, una modificación de fondo del recurso de casación, a fin de que permita la formación de jurisprudencia que guíe la interpretación de la Ley por la administración y los particulares⁴⁹⁴. Dentro de la primera propuesta, el refuerzo de los controles administrativos de legalidad, se apunta la posibilidad de crear órganos independientes para la resolución de controversias jurídicas, poniendo como ejemplo de experiencias previas en España los tribunales económico administrativos o el consell tributari de barcelona, a los que luego me

⁴⁹¹ En la web del Ministerio de Justicia se puede consultar el Informe explicativo y propuesta de ley de eficiencia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Madrid, 2013 y la Propuesta de anteproyecto de Ley de eficiencia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Madrid, 2013.

⁴⁹² Informe explicativo..., Op. cit., página 24.

⁴⁹³ Informe explicativo..., Op. cit., páginas 26 a 28.

⁴⁹⁴ Informe explicativo..., Op. cit., páginas 26 y 27.

referiré. La comisión de expertos redactora del informe propone la reforma de la LRJPAC añadiendo un nuevo apartado (el 5) al artículo 107⁴⁹⁵, que supondría la

⁴⁹⁵ La redacción del nuevo apartado 5 del artículo 107 de la LRJPAC sería la siguiente:

“5. Comisiones independientes de recursos administrativos.

Sin perjuicio de lo establecido en el apartado dos de este artículo, las leyes también podrán establecer que los recursos de alzada y reposición se resuelvan por comisiones administrativas independientes.

Estas comisiones se rigen por las siguientes reglas:

- En el ejercicio de su función, los miembros de las comisiones independientes actuarán conforme a estrictos criterios de legalidad y no estarán sometidos a instrucción alguna. Actuarán siempre de forma colegiada.
- Las resoluciones de las comisiones independientes agotarán en todo caso la vía administrativa previo al proceso contencioso-administrativo.
- Sin perjuicio de lo que establezcan las leyes autonómicas de desarrollo, corresponde a las leyes sectoriales o, en su caso, a las normas locales, regular la composición de las comisiones independientes. Con respeto al principio de autonomía local, las Comunidades Autónomas pueden crear comisiones independientes únicas para la Administración autonómica y local.
- En todo caso, las comisiones serán órganos colegiados y podrán incluir por tiempo determinado y de manera limitada a expertos no pertenecientes a una Administración pública. Estos especialistas podrán actuar a tiempo parcial. Los demás miembros de las comisiones serán funcionarios de cuerpos y escalas del máximo grupo o subgrupo de clasificación establecido en la legislación de empleo público. Todos los miembros de las comisiones independientes deberán acreditar una experiencia previa de al menos ocho años en el desempeño de tareas estrictamente reservadas a juristas o, en el supuesto de la docencia y la investigación, acreditar una experiencia equivalente. El titular de la presidencia del órgano deberá acreditar una experiencia de al menos diez de experiencia profesional específica y disponer de la habilidad suficiente para dirigir las tareas de un órgano colegiado.
- Los miembros de las comisiones independientes no podrán ser removidos de sus puestos y sólo cesarán: por renuncia, por incumplimiento grave de sus obligaciones formales, por condena a pena privativa de libertad o de inhabilitación absoluta o especial para empleo o cargo público, o por incapacidad sobrevenida. La Ley de creación deberá establecer, en su caso, la duración del nombramiento, que en ningún caso podrá ser inferior a seis años.
- La designación del Presidente y los vocales se realizará por el órgano que establezca cada ley de creación, previa realización de un proceso selectivo en el que se garantizará el carácter público de la convocatoria y de los criterios de valoración del mérito, la capacidad y la idoneidad que guiarán el proceso. El procedimiento deberá tener carácter competitivo. La valoración del mérito, la capacidad y la idoneidad será apreciada por un órgano de carácter técnico cuya composición responderá a los principios de imparcialidad, profesionalidad y especialización; su propuesta será necesariamente razonada. En el supuesto de nombramiento de expertos no pertenecientes a una Administración Pública, el procedimiento deberá establecerse en la ley de creación de la comisión independiente y deberá garantizar el cumplimiento de los requisitos de profesionalidad, experiencia e imparcialidad de los miembros designados.
- Las comisiones independientes tramitarán los recursos de alzada conforme a las reglas procedimentales establecidas para estos recursos en la presente ley.
- Los recursos de reposición, cuando hayan de resolverse por una comisión independiente, serán de interposición obligatoria, agotarán la vía administrativa y se tramitarán íntegramente conforme a las reglas propias del recurso de alzada.
- Las comisiones administrativas independientes sólo podrán estimar los recursos interpuestos cuando el ordenamiento jurídico ofrezca criterios normativos concretos, precisos y suficientes y estos hayan sido infringidos en la resolución impugnada. No serán anulables las resoluciones administrativas discrecionales o adoptadas en el margen de apreciación técnica o administrativa que una norma concede al órgano administrativo. Estimado un recurso por razones formales, la comisión administrativa independiente ordenará la retroacción de actuaciones prevista en el artículo 113.2 de esta ley, sin que sea posible la convalidación regulada en su artículo 67.

creación de órganos administrativos independientes para la resolución de los recursos administrativos y la elaboración de dictámenes sobre dudas interpretativas de derecho que les sometan los órganos con competencias resolutorias. La regulación estatal debería dejar amplio margen a cada comunidad autónoma en cuanto a la composición de los órganos independientes para el control de legalidad, debiendo ser un órgano colegiado con posible incorporación de expertos externos a la administración en cuestión (tanto particulares como empleados públicos de otra administración pública)⁴⁹⁶. Pero la propuesta va más allá y se fija en la independencia funcional como una de las claves de la reforma propuesta, incorporando reglas más garantistas que las existentes actualmente para los miembros de los tribunales económico-administrativos del estado, siguiendo el modelo de los vocales de los diversos tribunales de recursos contractuales⁴⁹⁷ y contemplando también la posible incorporación de profesionales externos a la administración. La efectiva creación de estas comisiones administrativas dependerá de la modificación de la legislación sectorial estatal y autonómica, proponiendo la citada comisión de expertos, con mero carácter ejemplificativo, tres ámbitos de actuación en los cuales existe una elevadísima litigiosidad: empleo público, extranjería y tráfico⁴⁹⁸.

La comisión no obstante, es consciente de las posibilidades de la mediación administrativa como posible instrumento de evitación de litigios, pero entiende que su implantación supondría importantes modificaciones organizativas y procedimentales, cuya amplitud desborda los fines y limitaciones de la comisión, y por dicho motivo no la incluye entre las propuestas⁴⁹⁹.

D. Propuestas de futuro.

Como desarrollaré en el apartado siguiente, la solución a los problemas actuales no se encuentra en la supresión de la vía económico-administrativa, dejando libre acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa (en adelante, JCA) ni tampoco en convertirla en una vía meramente potestativa.

Los conflictos entre los contribuyentes (obligados tributarios según la LGT) y las administraciones tributarias podrían resolverse introduciendo el arbitraje. Y ello podría realizarse implantando alguno de los dos modelos siguientes:

-
- A efectos de su impugnación contencioso-administrativa, los actos de las comisiones independientes se considerarán dictados por los órganos que, de acuerdo con los criterios normativos generales, agotarían la vía administrativa.”

⁴⁹⁶ Informe explicativo..., Op. cit., página 32.

⁴⁹⁷ Real Decreto Legislativo 3/2011, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículo 41.

⁴⁹⁸ Informe explicativo..., Op. cit., páginas 39 a 50.

⁴⁹⁹ Informe explicativo..., Op. cit., páginas 27 y 83-84.

- i. Manteniendo el modelo actual de recursos (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y recurso contencioso-administrativo) implantar la posibilidad de acudir a un arbitraje de forma voluntaria, cuya resolución tendría fuerza de cosa juzgada y, por tanto, no sería recurrible ante la JCA. En consecuencia, el obligado tributario debería decidir por cual de las dos vías (la tradicional de los recursos y reclamaciones o la del arbitraje) quiere encauzar su discrepancia con la administración. Tal escenario no es contrario a la constitución española, ya que el obligado tributario se habría sometido al mismo de forma voluntaria, con renuncia al acceso a los tribunales de justicia, pero habiendo podido optar por la vía de los recursos y reclamaciones administrativas tradicionales y por el recurso contencioso-administrativo. No sería en cambio posible, por ser incompatible con la constitución española, suprimir los recursos y reclamaciones administrativas e implantar un arbitraje cuya resolución no fuese recurrible ante la JCA (el llamado arbitraje obligatorio)⁵⁰⁰. A nadie se le escapa sin embargo que, en los actuales tiempos de crisis, la solución propuesta incrementaría el gasto público pues duplicaría los órganos encargados de la resolución de conflictos, si bien los árbitros descargarían de trabajo a las administraciones tributarias y/o los tribunales económico-administrativos y a la JCA.
- ii. El segundo modelo a implantar consistiría en el establecimiento de un arbitraje cuya resolución sea recurrible ante la JCA, o lo que es lo mismo, utilizar la ventana abierta en parte que brinda el artículo 107.2 de la LRJPAC, sustituyendo los recursos y las reclamaciones administrativas por dicho arbitraje. Dicho arbitraje no es contrario a los artículos 24 y 117 de la constitución española, pues no excluye, tal como está planteado en el artículo 107.2 citado, la intervención de los tribunales de justicia⁵⁰¹. En lo que acabo de señalar existe una aparente contradicción al proponer arbitraje y acceso a los tribunales de justicia. Ello deriva de la propia LRJPAC, al utilizar el término

⁵⁰⁰ Como ha señalado el Tribunal Constitucional, refiriéndose a la mediación (tanto la voluntaria como la obligatoria), es jurídicamente posible, pero la mediación obligatoria no podría impedir el acceso a la JCA (sentencias 174/1995 y 352/2005).

⁵⁰¹ La sustitución del actual sistema de recursos y reclamaciones por el arbitraje sí encaja además perfectamente con el principio de eficacia consagrado en la Constitución Española (artículo 103), situando a los contribuyentes y a la Administración tributaria en una posición no de igualdad, pero sí por lo menos de equilibrio o paridad.

arbitraje de forma inapropiada ya que el arbitraje voluntario excluye la posibilidad de acudir a la JCA. Lo que ocurre es que el artículo 107.2 mencionado no contempla la posibilidad de instaurar un arbitraje de forma paralela y optativa a los recursos administrativos tradicionales, sino que lo que está planteando es sustituir los recursos administrativos tradicionales por el arbitraje, la mediación o la conciliación.

Tampoco el arbitraje pugna con el principio de legalidad ni con el de indisponibilidad del crédito tributario, pues la propia Ley general presupuestaria⁵⁰² viene a admitirlo en su artículo 7.2. Lo que sí requiere el arbitraje es su regulación por Ley. A los precedentes existentes en nuestro ordenamiento jurídico vigente que hemos señalado anteriormente en el apartado c, podríamos añadir, a título de ejemplo, el de la tasación pericial contradictoria regulada en el artículo 135 de la LGT, en la que un perito ajeno a la administración tributaria y al contribuyente acaba decidiendo en múltiples ocasiones la controversia entre ambas partes.

En consecuencia, de lo que estamos hablando es de un arbitraje estructurado, previsto y regulado por la Ley, es decir, el llamado arbitraje administrativo. Este arbitraje tendría carácter obligatorio, es decir, forzoso. Por consiguiente, si el contribuyente no está de acuerdo con la actuación de la administración, sólo podría acudir al tribunal arbitral como paso previo al acceso a la JCA. El tribunal arbitral dictaría un laudo por el cual se decide el conflicto, no pudiéndose dictar dicho laudo atendiendo a la equidad sino resolviendo “en derecho”. Si el obligado tributario no estuviese conforme con el laudo, podría recurrir, como se ha dicho, a los tribunales de justicia.

Estos tribunales arbitrales deberían actuar de forma unipersonal o colegiada, según la cuantía o la complejidad del asunto⁵⁰³. En ningún caso debería limitarse el acceso a estos tribunales por razón de la cuantía, para evitar la discriminación que ello supondría.

Respecto a los actos o actuaciones de la administración que se podrían someter a arbitraje, serían los relacionados con tributos e ingresos de derecho público, estos últimos únicamente en su periodo ejecutivo. En cuanto al procedimiento, debería estar caracterizado por la celeridad y sencillez pero sin caer en el establecimiento de plazos de imposible cumplimiento. El plazo de resolución podría establecerse entre 1 y 3 meses, no más. Respecto al plazo de resolución por silencio administrativo, aunque tradicionalmente nuestro derecho tributario en materia de recursos se ha decantado

⁵⁰² Ley 47/2003, de 26 de noviembre.

⁵⁰³ No deja de sorprenderme, cuando leo ciertas resoluciones o fallos de un Tribunal Económico-Administrativo, la cantidad de vocales que se han reunido junto con su Presidente y su Secretario para aprobar dicho fallo, en comparación con los Magistrados que se reunirán posteriormente para aprobar una sentencia por parte de un Tribunal Superior de Justicia que revisa lo decidido por dicho Tribunal Económico-Administrativo.

por conferir al silencio carácter negativo, tal vez debería plantearse la atribución de carácter positivo al silencio como mecanismo para conseguir una resolución rápida de los conflictos entre contribuyentes y administraciones tributarias. Para impedir que los asuntos se resolviesen por silencio positivo ello requiere dotación suficiente de medios en función del número de asuntos que ingresasen cada año. Por lo que hace referencia a la suspensión, es evidente que no puede propugnarse la suspensión automática sin garantía por el mero hecho de acudir al tribunal arbitral: si así fuera, la inmensa mayoría de los actos impugnables se llevarían ante el tribunal arbitral, con lo cual se obtendría el efecto contrario al deseado consistente en una mejora del actual sistema de recursos. Una posible solución intermedia entre la que acabo de rechazar y la que regula la LGT con carácter general (posibilidad de suspensión pero acompañada de garantía) sería establecer la suspensión automática sin necesidad de garantía pero con la obligación de satisfacer intereses de demora en el supuesto de que el contribuyente perdiese el asunto, tanto si lo pierde en su totalidad como si se estima parcialmente pero subsiste la obligación de ingresar parte de la cuota controvertida, en la línea de lo que establece el artículo 26.5 de la LGT. Tal opción ya sería disuasoria en muchos casos para aquellos contribuyentes que son conscientes de no tener razón y que buscan simplemente dilatar el asunto. Pero para aquellos que no fuera suficiente este mecanismo disuasorio, se podría añadir una más frecuente y más elevada condena en costas, adoptándose el criterio de vencimiento objetivo, es decir, que los gastos del procedimiento debe soportarlos quien lo ha perdido si el conflicto podía haberse evitado a la luz de la normativa y/o jurisprudencia existente.

Por último, queda abordar la importante cuestión relativa a la composición de los tribunales arbitrales. De entrada hay que señalar que la composición puede ser mixta (como ocurre en el consejo para la defensa del contribuyente) o íntegramente nutrida con personas ajenas a la administración tributaria autora del acto controvertido (como ocurre en el consell tributari de barcelona al que más adelante me referiré). La composición mixta únicamente tiene sentido a mi juicio si el expediente no viene acompañado de un informe en el que la administración defienda los motivos de su actuación. En ese caso, si no existe tal informe, es conveniente la presencia de representantes de la administración. Para evitar que la balanza se decante del lado de la administración, puede establecerse que los representantes de la administración estén en minoría, o al 50%, con voto de calidad del presidente que siempre debería ser alguien ajeno a la administración tributaria⁵⁰⁴. Por el contrario, si el expediente llega al tribunal arbitral con un informe sobre los motivos por los cuales se ha dictado el acto objeto de discusión, junto con los motivos por los cuales cree el obligado tributario que no es correcto dicho acto, nada obstaría para que el tribunal arbitral estuviese compuesto íntegramente por personas ajenas a la administración tributaria que ha

⁵⁰⁴ Aunque la unanimidad y el consenso siempre son deseables, los acuerdos no deberían necesariamente adoptarse por unanimidad, pudiendo decidirse por mayoría e incluso aceptándose en determinados asuntos votos particulares, como ocurre en ciertos Tribunales o Consejos consultivos.

dictado el acto, procedentes, por ejemplo, del mundo de la asesoría fiscal, de la carrera judicial o de la universidad. Los árbitros, deberían ser imparciales, inamovibles y seleccionados de forma pública y objetiva, debiendo ser todos ellos, como mínimo licenciados o graduados en derecho y expertos en derecho tributario, estableciendo la normativa que los regulase causas de abstención y recusación y un régimen riguroso de incompatibilidades. Estos árbitros deberían estar retribuidos en función de su productividad y no de su mera asistencia a las reuniones.

E. La viabilidad de la vía económico-administrativa: continuidad o supresión.

a. Antecedentes.

En materia tributaria existe la denominada vía económico administrativa, como medio de revisión peculiar del que dispone un ciudadano o una empresa para recurrir los actos administrativos emanados de una administración tributaria. Este medio de revisión, que se añade al tradicional recurso de reposición, se configura a través de las denominadas reclamaciones económico administrativas, que no existen en otros ámbitos de la administración. La vía económico administrativa nace en 1881 como consecuencia de la Ley camacho, de bases de procedimiento administrativo de la hacienda pública, de 31 de diciembre de dicho año, instaurando un sistema de revisión de actos propio del ministerio de hacienda que no existía ni existe en el resto de ministerios⁵⁰⁵. Ya entonces, la exposición de motivos de la Ley camacho señalaba que se pretendía con la implantación de dicha vía acabar con los más de 20.000 expedientes pendientes de resolución que existían en aquel momento.

b. Situación actual.

Transcurrido más de un siglo no parece que el problema se haya resuelto: existen multitud de reclamaciones pendientes de resolución, entre otros motivos, debido a que cada año entran más reclamaciones de las que los órganos económico-administrativos son capaces de resolver. Así, en 2010, el nivel de pendencia en el ámbito estatal se situaba en 180.000 asuntos ⁵⁰⁶.

En la actualidad, la vía económico-administrativa se encuentra regulada en la LGT, artículos 226 a 248, y en el real decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, artículos

⁵⁰⁵ La Ley Camacho de 1881 ejerció una importante influencia en numerosos textos normativos posteriores, entre otros, en la Ley Azcárate de 19 de octubre de 1889 de procedimiento administrativo y, en parte, en la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958. La denominada Ley Camacho debe su nombre al entonces Ministro de Hacienda Juan Francisco Camacho. Los Tribunales Económico-Administrativos no fueron creados hasta 1924.

⁵⁰⁶ Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado. Informe. Alonso González., L.M. (Dir.), Col-legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, Barcelona, 2014, pág. 14.

28 a 65. En el ámbito de los tributos propios de cataluña, la Ley orgánica 6/2006, de 19 de julio, por la que se aprueba el estatuto de autonomía de cataluña, establece en su artículo 205 que la generalitat dispondrá de sus propios órganos-económico administrativos, regulando el decreto 158/2007, de 24 de julio, la junta de finanzas de la Generalidad de Cataluña⁵⁰⁷. Y en el ámbito local, la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, tras la modificación realizada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de modernización del Gobierno Local, regula los órganos para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en su artículo 137.

Pero junto a la posibilidad de presentar una reclamación económico-administrativa por parte de cualquier obligado tributario, existe también la sorprendente potestad de la administración tributaria de poder recurrir contra resoluciones económico-administrativas. Efectivamente, la propia administración puede recurrir contra resoluciones económico-administrativas con las que no comparta la solución adoptada. Dicha posibilidad la contempla tanto la LGT antes citada (en sus artículos 241.3, 242.1, 243.1 y 244.2) como el decreto 158/2007, de 24 de julio, que regula la junta de finanzas de cataluña (en su artículo 10). La opinión que merece esta posibilidad es necesariamente crítica y parece responder a las clásicas y tradicionales especialidades de la hacienda pública que tanto han sido cuestionadas en los últimos años. Estas especialidades suponen unas menores garantías para el ciudadano sin respaldo constitucional aparente. Existiendo como existen los medios de revisión de oficio en poder de la administración (artículos 216 a 220 de la LGT), la administración tributaria no debe tener privilegios exorbitantes innecesarios⁵⁰⁸ y, en consecuencia, la pervivencia de estas figuras parece un anacronismo⁵⁰⁹.

⁵⁰⁷ La Ley catalana 7/2007, de 17 de julio, por la que se crea la Agencia Tributaria de Catalunya, establece en su artículo 5.4 que los actos dictados por la Agencia son susceptibles de reclamación económico-administrativa ante los órganos económico administrativos que sean competentes de acuerdo con las previsiones del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

⁵⁰⁸ Falcón y Tella, R., "El estatuto del contribuyente (I): Crítica de la concepción del derecho tributario como un D^o estatutario", *Quincena Fiscal* nº 6 (1996), página 7. Con anterioridad, sorprende que la mayoría de los estudiosos de las reclamaciones económico-administrativas no prestaran atención a esta cuestión. Sí en cambio reflexionaron sobre ello otros autores, en su mayoría estudiosos del Derecho Administrativo, con opiniones dispares. Así, Martín Queralt, J. y Lozano Serrano, C., en *Curso de Derecho financiero y tributario*, Ed. Tecnos S.A., Madrid, 1990, página 552, entienden que la posibilidad de que dispone la Administración tributaria para recurrir contra sus propios actos aumenta las garantías de la Administración, por cuanto además de fallarse en vía administrativa los recursos, está legitimada ella misma para entablarlos disminuyendo considerablemente la relevancia de la revisión de oficio. Para Sánchez González, A., "no puede dejar de reconocerse que la posible intervención de estos órganos produce un mayor perfeccionamiento en el ejercicio de la función tributaria, y conduce a la unificación de doctrinas y corrección de errores", *Procedimiento económico administrativo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, página 133. Por su parte, Pérez Moreno, A. y López Menudo, F., en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, Ley General Tributaria*, Tomo II, páginas 614-615, entienden que más que una finalidad fiscalizadora, lo que parece pretender la norma es la coordinación de criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (entre sí y con los órganos gestores de los tributos). Para González Seijo, J.M., puede justificarse esta legitimación en la caracterización de los Tribunales Económicos como órganos independientes de los gestores que "no están obligados a asumir las

Concluir si la vía económico-administrativa debe mantenerse o suprimirse requiere de un análisis previo sobre las virtudes y defectos de que adolece este sistema peculiar de resolución de conflictos en materia tributaria⁵¹⁰. Tal vez la conclusión final no sea ni su

Circulares y Ordenes interpretativas de las respectivas Direcciones generales y cuyo único límite son las disposiciones reglamentarias... incluso hay quienes defienden, con acertados argumentos, que no están sujetos a los reglamentos cuando éstos son contrarios a la Ley, al ser esta última de aplicación prioritaria; desde esta perspectiva, facultar a unos órganos administrativos para combatir las resoluciones no firmes de otros órganos también administrativos supone reforzar el carácter cuasi jurisdiccional de estos últimos, "Revisión de actos tributarios en vía administrativa: diferencias con el procedimiento administrativo general", Impuestos núm. 20 (1993), página 7. No obstante, González Pérez, J., entendió que "esta facultad de recurrir conferida a los órganos administrativos pugna con los principios que informan el procedimiento administrativo, pues en el supuesto de que tales órganos entiendan que determinado acto de gestión adolece de un vicio de invalidez, el procedimiento idóneo para que declare la nulidad o anule el acto será el de la revisión de oficio, no la vía de recurso", Los recursos administrativos y económico administrativos, Ed. Civitas, Madrid, 1975, página 328. Sin embargo, Royo-Villanova, S., defendió que en estos casos los órganos del estado ejercen "una función análoga a la encomendada al Ministerio Fiscal cuando interpone el recurso de defensa de la ley contra sentencias judiciales. Trátase de una labor de auxilio y colaboración para el mejor ejercicio de una función estatal", "El procedimiento administrativo como garantía jurídica", Revista de Estudios Políticos, núm. 48, pág. 110.

⁵⁰⁹ En parecidos términos se pronuncian De la Nuez Sánchez-Cascado, E. y Pérez Torres, E., Revisión de actos y solución de conflictos tributarios, Ed. Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 207-208. En el mismo sentido, el segundo de los autores en la obra colectiva Comentarios a la nueva Ley General Tributaria, Huesca Boadilla, R. (Coor.), Ed. Aranzadi, Navarra, 2004, páginas 1634-1637. Más recientemente, Sesma Sánchez, B., en "La tutela judicial en el ámbito tributario", Diario La Ley nº 8304 de 6 de mayo de 2014, señala que la vía económico administrativa es "un cauce actualmente sobredimensionado y complejo ¡con doble instancia incluso! donde se superponen varios procedimientos de revisión algunos de los cuales (tres al menos), seamos sinceros, sólo existen para garantizar que si algún Tribunal Económico administrativo regional "díscolo" se desvía de la doctrina oficial emanada de la AEAT o de la DGT, la propia Administración pueda impugnar esa resolución en alzada o en unificación de doctrina antes de que sea tarde, es decir, firme y a favor de los contribuyentes. De ahí las frecuentes alzadas planteadas por la Administración contra resoluciones económico administrativas *de sus propios órganos*: todo un contrasentido para un trámite que solo debiera garantizar el privilegio –también cuestionable pero aceptado por nuestro TC- de que la Administración reconsidere sus actos antes de someterlos al control judicial".

⁵¹⁰ Ruiz Toledano, J.I., buen conocedor de la vía económico administrativa, aborda el tema de las críticas y ventajas de dicha vía, resumiendo los aspectos negativos con cierto fundamento que ha esgrimido la doctrina en los siguientes: a) Se trata de una especialidad tributaria no justificada, b) El retraso que supone para acceder a los órganos judiciales, y c) La tardanza en la práctica en resolver las reclamaciones; El nuevo régimen de revisión tributaria comentado, La Ley, Madrid, 2006, páginas 386 a 393. Pero las causas de la excesiva litigiosidad en materia tributaria se producen con anterioridad a la intervención de los órganos económico administrativos, como ya analizamos un grupo de profesores de la Universidad de Barcelona en las obras colectivas La Justicia tributaria en España, Ferreiro Lapatza, J.J. (Dir.), Marcial Pons, Madrid, 2005, y en La simplificación del ordenamiento tributario, Ferreiro Lapatza, J.J. (Dir.), Marcial Pons, Madrid, 2008. También puede consultarse la obra de Pastor Prieto, S. y Marín-Barnuevo Fabo, D., La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005. Como apuntan De la Nuez Sánchez-Cascado y Pérez Torres, Op. cit., páginas 39 y siguientes, entre esas causas se pueden citar la dispersión y la complejidad de las normas tributarias, la inexistencia de un único "criterio administrativo" en la aplicación de las normas y la pluralidad de Administraciones Públicas con competencias en materia tributaria.

mantenimiento ni su supresión, sino su transformación mediante la introducción de cambios sustanciales que mejoren el sistema actual⁵¹¹.

Señalaré en primer lugar que los hábitos de las administraciones tributarias provocan en parte la multitud de reclamaciones económicas administrativas que los órganos encargados de resolverlas reciben año tras año. Todavía está muy arraigado en algunas administraciones tributarias que, ante cualquier duda, el obligado tributario debe recurrir, pues esa es la función que desempeñan los recursos y las reclamaciones en nuestro sistema tributario. Pero esto no debería ser así. La administración debería ser la primera interesada en evitar el conflicto, concienciándose del camino al que obliga al contribuyente para defender sus derechos. Si pensamos en una liquidación tributaria, el mero hecho de recurrirla obliga al contribuyente a presentar un aval bancario (con el coste que ello supone) si quiere obtener la suspensión del acto impugnado. Con ello no estoy defendiendo la suspensión automática de cualquier acto que se recurra, pues colapsaría los ingresos de la administración, con los efectos que ello tendría en los gastos públicos. Pero insisto en que algunas administraciones deberían ponerse más en la piel del ciudadano o de las empresas para darse cuenta del problema que le pueden generar. Esta situación se agrava todavía más si se obliga al contribuyente a recurrir a los tribunales de justicia, ya que entonces los costes aumentan (abogados, procuradores, tasas judiciales, etc.).

Los asesores de los contribuyentes también tienen su parte de culpa en la gran cantidad de recursos y reclamaciones que se interponen. En ocasiones, únicamente el desconocimiento de la materia o los honorarios que se van a satisfacer al asesor pueden hacer comprender parte de las reclamaciones que se presentan.

Por último, los contribuyentes. La gratuidad de la vía económico administrativa y los costes que supone presentar un aval bancario si se desea la suspensión del acto impugnado han hecho agudizar el ingenio y lo que antes era bastante infrecuente, pagar y recurrir a la vez, ha dejado de ser tan infrecuente. Ello provoca inevitablemente un aumento en la presentación de reclamaciones.

Entre los defectos que cabe achacar a la vía económico-administrativa se puede mencionar el tiempo de resolución que es excesivamente alto⁵¹². Si salimos del sector público y nos vamos al sector privado, podemos reflexionar sobre en que plazo nos parecería razonable que nuestro banco nos resolviese una controversia. ¿tres meses?⁵¹³ tal vez. Desde luego un año nos parecería una eternidad y un pésimo

⁵¹¹ Algunas reflexiones e ideas contenidas en este trabajo parten de las que realicé en otro anterior y de la bibliografía allí citada, "La creación de Tribunales arbitrales en materia tributaria", *Tributos locales* nº 32, septiembre 2003, páginas 13 a 21.

⁵¹² Así lo han denunciado, entre otros, el Defensor del Pueblo o el Consejo para la Defensa del Contribuyente, según consta en sus Memorias anuales.

⁵¹³ Poco más de tres meses es el plazo en el que está resolviendo actualmente (2014) la Junta de Finanzas de Cataluña.

servicio al cliente. Bueno pues, el tiempo de respuesta de la administración no debería ser tan diferente al de un banco o una compañía de seguros cuando le presentamos una reclamación. Con esto no estoy afirmando que los funcionarios trabajen poco pues en definitiva el tiempo de resolución está fuertemente relacionado con los recursos puestos a disposición de los órganos económico-administrativos en función del número de reclamaciones que se presentan cada año. Tener que resolver un millón de reclamaciones no son pocas ni muchas, todo depende de los recursos que se asignen a dicha finalidad y de la productividad de las personas destinadas a su resolución. Se podrá decir que siempre puede efectuarse una petición de responsabilidad patrimonial a la administración pública por el defectuoso funcionamiento de sus servicios⁵¹⁴ por la tardanza en resolver las reclamaciones pero, no nos engañemos, pocos son los que se atreven a adentrarse en esa vía, aunque para el tribunal europeo de derechos humanos la administración debe indemnizar a los contribuyentes por no resolver con prontitud los recursos. En la normativa tributaria, en la actualidad, la única indemnización que se contempla es la derivada de los costes de las garantías⁵¹⁵, pero nada se dice de la indemnización por los costes derivados de la defensa por parte de un experto fiscal o por el tiempo transcurrido hasta que un obligado tributario ha visto finalmente reconocido el error de la administración.

Entre las virtudes de la vía económico-administrativa cabe destacar los recursos contencioso-administrativos que no llegan a interponerse por estimarse las reclamaciones. También se ha destacado el hecho de la separación, tradicional en nuestro ordenamiento tributario, de los órganos de gestión e inspección de los resolutorios de las reclamaciones⁵¹⁶. Esta separación que es cierta queda en entredicho cuando se analiza la composición de los órganos económico-administrativos, tanto estatales como autonómicos y, en parte también, en los locales. Estos órganos suelen estar compuestos por funcionarios de las administraciones tributarias, contaminados en ocasiones por el fraude y la picaresca tributaria que con anterioridad han presenciado, lo que lleva en no pocas ocasiones a desconfiar de lo que afirma el contribuyente salvo que lo pruebe de forma fehaciente. Por otra parte en la vía económico-administrativa nos podemos encontrar con vocales y ponentes sin formación jurídica (licenciados en ciencias económicas, graduados en administración y dirección de empresas, ingenieros, etc., o sin formación universitaria)⁵¹⁷ algo impensable en nuestra administración de justicia. Resolver reclamaciones supone en la mayoría de los casos interpretar y aplicar normas jurídicas, para lo cual es necesaria

⁵¹⁴ Supuesto contemplado en el artículo 139 y siguientes de la LRJPAC.

⁵¹⁵ Artículos 72 a 79 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión.

⁵¹⁶ Señala el artículo 83.2 de la LGT que “las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria”.

⁵¹⁷ Así lo ha destacado Sesma Sánchez, B., Op. cit.

una formación jurídica que sólo la proporciona los estudios de derecho (antes de licenciatura, ahora de grado), nunca unas oposiciones⁵¹⁸.

Otra de las virtudes que suele señalarse de esta vía es la de la gratuidad⁵¹⁹. Pero también esta afirmación debe ponerse en entredicho pues la complejidad tributaria obliga en muchas ocasiones a contratar los servicios de un experto en derecho tributario, con el coste que ello supone.

F. Algunas experiencias en España en torno a la vía económico-administrativa: el consell tributari de barcelona y los órganos económico-administrativos locales.

a. El consell tributari de barcelona.

Ante la supresión de la vía económico-administrativa en 1986 para los tributos locales, el ayuntamiento de barcelona creó el consell tributari (consejo tributario), un órgano encargado de emitir un dictamen antes de resolverse el recurso de reposición previo al recurso contencioso-administrativo⁵²⁰. De la regulación de dicho órgano destacaría dos cuestiones.

En primer lugar, el hecho de que los dictámenes del consell tributari no fuesen vinculantes para el teniente de alcalde que, por delegación del alcalde, tenía y tiene la competencia para resolver. Este aspecto tiene dos vertientes, una positiva y otra preocupante. La positiva es que le da una gran independencia al consell tributari a la hora de emitir sus dictámenes. Aunque el consell tributari es un órgano independiente según se destaca en el artículo 47.2 de la Ley que lo regula, el hecho de que sus dictámenes no sean vinculantes refuerza a mi juicio esa independencia pues el consell sabe que el teniente de alcalde no tiene que necesariamente seguir su dictamen. La vertiente preocupante que a nadie se le escapa es precisamente el carácter no vinculante de sus dictámenes. Sin embargo, hay que señalar que cuando el ayuntamiento de barcelona crea el consell tributari en 1988 y otorga a sus dictámenes el mencionado carácter no vinculante, lo hace, aunque no conste por escrito en documento alguno, obligándose a respetar la opinión del consell.

⁵¹⁸ Se podrá decir que ciertos impuestos, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido, por citar sólo dos ejemplos, requieren para su comprensión de especialistas en contabilidad. Pero ello, siendo cierto, se soluciona con la ayuda de peritos o expertos en las materias que no sean jurídicas, que auxilien a los Tribunales Económico-Administrativos, como ocurre en la JCA cuando un Magistrado/da requiere del dictamen de expertos.

⁵¹⁹ Dispone el artículo 234.4 de la LGT que “el procedimiento económico administrativo será gratuito.”

⁵²⁰ Sobre el mismo, más ampliamente, en mi obra Impugnación de tributos locales, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 1991, páginas 134 y siguientes. En la actualidad el Consell Tributari está regulado en el artículo 47 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el régimen especial del municipio de Barcelona. El Reglamento orgánico dictado en desarrollo de dicho artículo se aprobó por el Pleno el 29 de junio de 2012 (publicado en el Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona de 17 de julio de 2012).

En segundo lugar, la composición. El reglamento orgánico que regula el consell prohíbe expresamente que formen parte del mismo personal municipal en activo, salvo el secretario, que tiene voz pero no voto⁵²¹, a diferencia de lo que ocurre en los órganos económico-administrativos locales, como veremos a continuación.

i. Los órganos económico-administrativos locales.

La posibilidad de presentar una reclamación económico-administrativa en el ámbito de los tributos locales se suprimió en 1986, en virtud de la Ley reguladora de las bases del régimen local⁵²² y se reinstauró de nuevo a partir de 2004 en virtud de la Ley para la modernización del Gobierno Local⁵²³. Pero tal reinstauración se hace con algunas diferencias a destacar. Así por ejemplo, si bien hasta 1986 las reclamaciones se presentaban ante los tribunales económico-administrados (encuadrados dentro del ministerio de hacienda), desde 2004 estas reclamaciones se presentan ante órganos económico-administrativos constituidos en cada ayuntamiento. Por otra parte, los miembros de dichos órganos son designados por el pleno del propio ayuntamiento no excluyéndose (a diferencia de lo que hemos señalado respecto al consell tributari) la posibilidad de que todos o parte de sus miembros sean personal en activo del propio ayuntamiento⁵²⁴.

ii. Propuestas de futuro.

Las propuestas de futuro que describiré a continuación tienen carácter subsidiario respecto a la solución propuesta relativa a la creación de tribunales arbitrales, descrita anteriormente (iii.1.1.f). Por consiguiente, creo que la mejor solución pasa por la creación de dichos tribunales arbitrales, pero si ello no fuera viable, entonces, debería acometerse una modificación de la vía económico-administrativa.

La supresión de la vía económico administrativa sin más no parece la solución adecuada a pesar de haber sido propuesta en ocasiones por algunos. El acceso directo a la JCA es una buena solución únicamente para un pequeño sector de los contribuyentes que disponen de buenos medios de defensa jurídica, no tienen problemas para garantizar cualquier deuda y de esa forma obtener la suspensión y que, normalmente, no tienen prisa alguna en la resolución de sus conflictos con las administraciones tributarias, utilizando todos los recursos posibles en vía administrativa o contenciosa, confiando incluso en que finalmente el tribunal constitucional o el tribunal de justicia de la unión europea declare no ajustado a derecho una norma tributaria. La supresión de la vía económico administrativa en el

⁵²¹ Artículo 3, apartados 1 y 5, del Reglamento Orgánico.

⁵²² Ley 7/1985, de 2 de abril.

⁵²³ Ley 57/2003, de 16 de diciembre.

⁵²⁴ Véase el artículo 137.4 de la Ley 7/1985 en su redacción actual. En la composición de algunos de los órganos económico-administrativos municipales existentes actualmente se encuentran funcionarios o ex funcionarios de la propia Entidad local.

ámbito de los tributos locales producida en 1986 como consecuencia de la Ley reguladora de las bases del régimen local no debió ser una buena solución cuando años después (en 2004) se reinstaura en parte, en virtud de la Ley para la modernización del Gobierno Local antes citada, pero únicamente para los municipios de gran población, con la discriminación que ello supone si el obligado tributario no tienen la suerte de residir en uno de esos municipios.

La supresión de la vía económico-administrativa provocaría un incremento de los recursos contencioso-administrativos, colapsando todavía más a los órganos de dicha jurisdicción. Y por otra parte, es evidente que todo obligado tributario que consigue ver satisfechas sus pretensiones mediante la estimación de una reclamación económico administrativa no necesita acudir ni va a acudir a la JCA. Por tanto, el mantenimiento de la vía económico-administrativa parece defendible. Otra cosa es si tal vez, existiendo ya las reclamaciones económico-administrativas debería eliminarse el recurso de reposición, con la finalidad de no alargar en exceso los procedimientos de revisión.

Otra solución posible aunque a mi juicio descartable es convertir la vía económico administrativa en potestativa. Es decir, que no se trate de un paso obligado si después se quiere acudir a los tribunales de justicia. Pero tal solución no resuelve el problema de fondo. El sistema de reclamaciones actual debe recuperar el prestigio perdido y resultar atractivo para el contribuyente, merecedor de confianza en su más amplio sentido por la objetividad e imparcialidad de las resoluciones adoptadas. Pero es que además no debemos olvidar la realidad: la realidad es que se prefiere agotar todas las instancias posibles e incluso una vez transcurrido el plazo para entender desestimada una reclamación por silencio administrativo se prefiere esperar en la mayoría de los casos a una resolución expresa. Por tanto, que las reclamaciones económico-administrativas fueran potestativas no resolvería el problema.

En 2001 una comisión de expertos creada por el ministerio de hacienda realizó un estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria de 1963. En su informe, la comisión señalaba su especial preocupación por la conflictividad tributaria que se caracterizaba, a su juicio, por una extraordinaria duración de los procedimientos, una litigiosidad cada día más elevada y la interposición de recursos ante la JCA que no deberían haber llegado nunca a la misma. La comisión no obstante, no cuestionó la pervivencia de la vía económico-administrativa o el carácter obligatorio de la misma como requisito previo antes de acudir a los tribunales de justicia, proponiendo la creación de órganos unipersonales económicos administrativos y que se atribuyese a los tribunales económico-administrativos funciones de conciliación

judicial o de arbitraje. Como es conocido, la primera propuesta se acabó plasmando en la LGT (artículo 231⁵²⁵), no así la segunda.

En 2003 otra comisión de expertos elaboró un informe en relación al anteproyecto de Ley General Tributaria que había elaborado la dirección general de tributos del ministerio de hacienda. En el informe se destacaba la necesidad de introducir fórmulas que permitiesen reducir la litigiosidad en materia tributaria, descongestionando la utilización de las vías de recurso, así como la necesidad de incrementar la celeridad en la resolución de los recursos y reclamaciones. La comisión constata su decepción por la línea continuista que supone el anteproyecto respecto a la Ley General Tributaria entonces en vigor pero, no obstante, propuso la conveniencia de permitir la incorporación de profesionales de reconocido prestigio a los tribunales económico-administrativos como vocales.

En 2014 contamos con un anteproyecto de reforma parcial de la LGT que probablemente se aprobará y publicará en el boletín oficial del estado en la primavera de 2015. En la exposición de motivos del anteproyecto se afirma que en cuanto a las reclamaciones económico-administrativas se persiguen dos objetivos básicos: la agilización de la actuación de los tribunales y la reducción de la litigiosidad. Sin embargo, las reformas anunciadas en dicho anteproyecto no son a mi juicio suficientes y a las mismas deberían añadirse, como mínimo, las que señalaré a continuación, ya que de lo contrario nos encontraremos de nuevo con una oportunidad perdida para acometer algunos cambios. Cambios factibles que en ningún caso serían traumáticos.

G. La composición y denominación de los tribunales económico-administrativos.

Estos cambios podrían partir de la base del mantenimiento de la vía económico-administrativa pero alterando la composición de los órganos económico-administrativos, permitiendo la entrada de profesionales expertos en derecho tributario, con sólida formación jurídica (licenciados o graduados en derecho). El 50% de los órganos económico-administrativos deberían estar integrados por personas ajenas a la administración que debe resolver la reclamación (provenientes del ejercicio libre de la profesión de abogado, de la universidad, la judicatura, etc.)⁵²⁶.

Atención especial debería prestarse al régimen de incompatibilidades de los abogados en ejercicio. Si se prohíbe la pertenencia a los tribunales económico administrativos de abogados en ejercicio se estará reduciendo entonces este colectivo en gran medida, permitiendo básicamente tal opción a los abogados que hayan cesado en el ejercicio por jubilación o a aquellos que hayan ejercido con anterioridad y en la actualidad ya no

⁵²⁵ Desarrollado por lo dispuesto en los artículos 28 y siguientes del Reglamento general de revisión en vía administrativa antes citado.

⁵²⁶ Tal vez sería conveniente incluir representantes de los Colegios de Abogados, Asociaciones profesionales de asesores fiscales y de las Organizaciones de Consumidores y usuarios.

ejerzan, pero no por haberse jubilado. Otra solución posible es permitir que los abogados en ejercicio formen parte de los tribunales que estamos analizando pero absteniéndose cuando pudiera resolverse alguna reclamación en la que tuviera un interés directo.

Respecto a su selección, debería ser transparente, pública y objetiva. Los miembros de estos tribunales deberían ser retribuidos en función de su productividad y no de su mera asistencia a las sesiones como ya señalé anteriormente en el apartado iii.1.1., siendo opinable si el tiempo de permanencia debe acotarse a un periodo determinado o si puede prolongarse en el tiempo estableciendo como periodo máximo de permanencia la edad de 70 años.

En cuanto a su denominación, debería sustituirse la actual por la de tribunales arbitrales.

i. La condena en costas.

Deberían ampliarse los supuestos en los que en vía económico-administrativa se condena en costas al reclamante en los casos de evidente mala fe o negligencia. Se trata de una cuestión conflictiva pero que debería asumirse como algo normal. La condena en costas debería ser tanto para el contribuyente como para la administración tributaria correspondiente, al igual que ocurre o puede ocurrir en la JCA⁵²⁷. En el anteproyecto de reforma de la LGT, el nuevo artículo 234.5 es insuficiente pues establece que “...si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido y el órgano económico administrativo aprecia temeridad o mala fe, *podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe que sufrague las costas del procedimiento*”. El artículo 234.5, donde dice “desestimado o inadmitido” debería decir “estimado, desestimado o inadmitido” y donde dice “podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable” debería decir “deberá exigirse a la persona o administración a la que resulte imputable”.

ii. El plazo de resolución.

El anteproyecto de LGT mantiene el plazo de resolución en un año establecido en el vigente artículo 240 de la LGT. Se mire como se mire ese plazo debe reducirse. Sabemos que no es infrecuente querer agotar todas las instancias posibles y que el asunto se eternice lo máximo posible. Pero para quien no es partidario de esta técnica, el plazo debe ser mucho más breve para poder acceder a los tribunales de justicia. Tal vez, tres meses.

⁵²⁷ Sesma Sánchez, B., Op. cit., destaca que las costas que debe sufragar el contribuyente salen de su bolsillo mientras que, las que paga la Administración las pagamos entre todos. Pero a pesar de ello, a mi juicio la condena en costas en los últimos años a una de las partes en la JCA ha sido positiva, pues ha provocado cambios en los hábitos de las Administraciones tributarias y en los obligados tributarios y sus asesores jurídico fiscales.

iii. Supresión de las reclamaciones interpuestas por la propia administración.

Como ya señalé anteriormente debería suprimirse esta posibilidad por los motivos expuestos.

2. LA MEDIACIÓN Y/O CONCILIACIÓN Y EL ARBITRAJE EN DERECHO TRIBUTARIO. RÉGIMEN COMPARADO: ALEMANIA, AUSTRALIA, EE.UU, FRANCIA, HOLANDA, ITALIA, U.K. SISTEMAS DE MEDIACIÓN Y/O CONCILIACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO COMPARADO

2.1. Sistemas de mediación y/o conciliación en derecho tributario comparado: Australia. (Marina Serrat)

A. Evolución y estado actual de la cuestión.

A mediados de los años 90 del siglo pasado, el Gobierno de Australia apostó por promover los procedimientos alternativos a la resolución de conflictos, las llamadas EDR y ADR, *early and alternative dispute resolutions*. La intención del gobierno australiano era –y sigue siendo– fomentar los mecanismos alternativos a los tribunales, principalmente bajo el argumento de una potencial reducción de los elevados costes y retrasos asociados con los procedimientos judiciales⁵²⁸. El mayor impulso a estas vías alternativas se dio en 1995, cuando se decidió crear un organismo de carácter oficial e independiente dedicado al estudio y a la promoción de las ADR en el país. Dicho organismo es la *national alternative dispute resolution advisory council* (NADRAC)⁵²⁹ que tiene por objeto asesorar al *attorney-general* –el equivalente a nuestro fiscal general– con el fin de que éste y su equipo desarrollen de forma eficiente diferentes vías para solucionar litigios sin la necesidad de llegar o recurrir al ámbito judicial.

El resultado de esta campaña promocional ha sido relativamente satisfactorio. La población civil ha respondido positivamente ante ella y se muestra tendente a acogerse a estos procedimientos alternativos⁵³⁰. No obstante, este resultado “relativamente satisfactorio” se debe, en gran parte, al uso poco frecuente de las mismas por parte del organismo encargado de usar y promover las técnicas de ADR y EDR, que es la *australian taxation office* (ATO). Según se desprende del informe (*review*) que presentó en 2012 el *inspector-general of taxation*⁵³¹ (IGT) los fallos en la implementación de dichas técnicas se puede resumir en dos puntos: primero, la ATO sigue usando frugalmente las EDR y ADR, lo que deriva en obviar muchas veces las oportunidades de resolver rápidamente los conflictos con un menor coste para el presupuesto público. Segundo, ante casos donde la oficina ha estado dispuesta a

⁵²⁸ Cfr. NADRAC, *Issues of Fairness and Justice in Alternative Dispute Resolutions. Discussion Paper*, Canberra, November 1997. pp.1-2. donde se exponen los primeros argumentos que utilizó el Gobierno australiano para iniciar la permeabilización en la sociedad de las medidas alternativas a los tribunales.

⁵²⁹ Véase <http://www.nadrac.gov.au/Pages/default.aspx>

⁵³⁰ Así lo reconoce la propia *Attorney-General*, Nicola Roxon, en la reciente publicación de la NADRAC *Your Guide to Dispute Resolution*, Attorney-General’s Department, Canberra, 2012, p.2.

⁵³¹ Vale la pena destacar la figura del IGT dentro del sistema administrativo australiano. Se trata de una oficina que dispone de un estatuto reglamentario independiente, creada en 2003 mediante la *Inspector-General of Taxation Act 2003*, con la finalidad de realizar estudios, o exámenes recurrentes sobre los problemas de la Administración Tributaria australiana con la finalidad de pasar informe al Gobierno (cfr. IGT, <http://www.igt.gov.au/content/role.asp?NavID=4>).

negociar, es decir, ha estado dispuesta a usar las ADR, se ha encontrado con que el nivel de preparación y las habilidades de sus representantes eran insuficientes o carecían de la autoridad adecuada para progresar con la negociación y, así, alcanzar un resultado final productivo y satisfactorio⁵³². Básicamente, debido a estos dos motivos, el informe considera que aún hay espacio para mejorar la manera en que la ATO y los contribuyentes se comprometen y acercan a las ADR y EDR.

En resumidas cuentas, en los últimos veinte años la influencia de las ADR ha ido ganando terreno a los tribunales tanto en materia fiscal como en las distintas ramas del derecho. Sin embargo, dado que el resultado parece no ser del todo suficiente, actualmente la NADRAC sigue una línea de acercamiento a la población más directa, prescindiendo del filtro del *attorney-general*. Esta estrategia se evidencia en las recientes publicaciones de la NADRAC, ya que pretende generalizar su uso entre la ciudadanía mediante una guía explicativa del funcionamiento de dichos procedimientos alternativos. Este documento, que se dirige tanto al ciudadano corriente como al asesor/abogado, tiene como objetivo concienciar e informar sobre las ventajas que supone acogerse a este tipo de prácticas⁵³³. Por otro lado, la NADRAC plantea la posibilidad de incluir las ADR como una asignatura en los estudios de Derecho, con el fin de normalizar aún más estas prácticas entre los asesores y abogados⁵³⁴, de modo que incluso haya mediadores especializados dentro de las distintas profesiones relacionadas con el Derecho y la justicia. Esta posibilidad se planteó por primera vez a mitades de los años 80 del siglo pasado⁵³⁵. Sin embargo, parece ser que tal proyecto ha pasado del plano meramente académico al práctico y profesional, despertando el interés de los organismos oficiales próximos al gobierno australiano. Esto se refleja el año 2010, mediante una propuesta por parte del *Council of Australian Law Deans* (CALD) para introducir en los planes de estudios de la carrera (*Bachelor of Laws*) las técnicas de negociación y ADR⁵³⁶.

A raíz de los informes de la NADRAC y la CALD a día de hoy muchas universidades australianas ya han introducido en sus planes de estudio técnicas de mediación y ADR para que sus estudiantes, futuros profesionales, estén familiarizados con estas

⁵³² Cfr. Inspector-General of Taxation, *Review into the Australian Taxation Office's use of early and Alternative Dispute Resolution, A report to the Assistant Treasurer*, Commonwealth of Australia, May 2012, p.111.

⁵³³ NADRAC, *Your Guide to Dispute Resolution*, ob. cit.

⁵³⁴ Cfr. NADRAC, *Teaching Alternative Dispute Resolution in Australian Law Schools*, NADRAC, Canberra, 2012.

⁵³⁵ Cfr. Douglas, K., *The Teaching of Alternative Dispute Resolution in Selected Australian Law Schools: Towards Second Generation Practice and Pedagogy*, School of Global Studies, Social Science and Planning College of Design and Social Context RMIT University, February 2012, pp-47-59 (<http://researchbank.rmit.edu.au/eserv/rmit:160218/Douglas.pdf>)

⁵³⁶ Cfr. CALD, *Learning and Teaching Academic Standards Project*, [http://www.cald.asn.au/assets/lists/Education/LLB%20TLOsKiftetalLTASStandardsStatement2010%20TLOs%20LLB\[2\].pdf](http://www.cald.asn.au/assets/lists/Education/LLB%20TLOsKiftetalLTASStandardsStatement2010%20TLOs%20LLB[2].pdf)

prácticas cuando se incorporen al mundo laboral⁵³⁷. En la actualidad, la finalidad del gobierno australiano es ampliar el porcentaje de casos resueltos por *alternative dispute resolution* y normalizar cada vez más su uso. Así, pues, la política seguida por el principal organismo encargado de promover las ADR pasa por persuadir a la sociedad civil y a los futuros juristas de las ventajas que conlleva evitar los tribunales en vez de dirigirse a los actuales profesionales.

B. Breve referencia al procedimiento ordinario.

Debido al gran interés mostrado por las autoridades australianas en la implementación de las ADR, se ha desarrollado un amplio elenco de posibilidades a las que recurrir cuando el ciudadano se encuentra ante alguna dificultad. En el ámbito tributario, cuando al presentar su autoliquidación el contribuyente se da cuenta de la existencia de un error, debe comunicarlo a la ATO. Para resolver el problema se le ofrecen dos opciones: realizar una *voluntary disclosure*, el equivalente a nuestra complementaria o solicitud de devolución; o bien pedir una enmienda a la ATO sin necesidad de presentar la complementaria o solicitar la devolución. Si, por alguna razón, el contribuyente se mostrara insatisfecho con la valoración que se le ha dado puede presentar una objeción para que la misma ATO realice una revisión independiente sobre el caso⁵³⁸.

Si a pesar de la revisión el contribuyente sigue en desacuerdo con la decisión que la administración ha tomado respecto a su objeción, otra vez se presentan dos opciones: en primer lugar, el contribuyente tiene la posibilidad de acudir directamente a la vía jurisdiccional y solicitar una revisión independiente de la objeción presentada ante la decisión de la ATO ante la *federal court* o a la renombrada *federal circuit court*, - antigua *federal magistrates court*⁵³⁹- indistintamente. En segundo lugar, el contribuyente puede optar por seguir aún en vía administrativa, aunque acudiendo a órganos independientes de la propia administración tributaria. Estos órganos son el *administrative appeals tribunal* (AAT) o al *small taxation claims tribunal* (STCT) en caso

⁵³⁷ “ Many law schools have made considerable changes to their curricula in light of the NADRAC proposal and ADR is now being taught in most Australian law schools, either as a separate subject or as part of civil procedure or litigation. One of the main benefits of the compulsory teaching of ADR is in the impact that it will have on the quality of future lawyers in responding to the changing justice system and the changing needs of clients” (Australian International Disputes Centre - <http://www.disputescentre.com.au/newsletters/october-2013-edition-5-volume-4/if-adr-is-the-way-of-the-future-should-adr-be-compulsory-in-legal-education>)

⁵³⁸ Australian Taxation Office <http://www.ato.gov.au/General/Correct-a-mistake-or-dispute-a-decision/>

⁵³⁹ La Federal Circuit Court fue creada en 1999 mediante la Federal Magistrates Act 1999 y renombrada el 12 de abril de 2013 mediante la *Federal Circuit Court of Australia Legislation Amendment Act 2012*. El objetivo de su creación fue aligerar la carga de trabajo de la Federal Court resolviendo aquellos casos que entrañan una menor complejidad. Federal Circuit Court - <http://www.federalcircuitcourt.gov.au/html/introduction.html>

de que el proceso sea inferior a 5.000 \$ australianos⁵⁴⁰, que podrían equivaler a nuestros tribunales económico-administrativos. Para ambos tribunales no es necesaria la presencia de un abogado, el ciudadano puede representarse a sí mismo.

De seguir en desacuerdo con las decisiones tomadas por estos cuerpos administrativos independientes, debe iniciarse, entonces, la vía judicial, mucho más costosa y formal, ya que el contribuyente deberá pagar unas elevadas tasas judiciales⁵⁴¹. El orden jerárquico que prevé el procedimiento jurisdiccional empieza mediante la presentación de una apelación en primera instancia a la *federal court* o a la *federal circuit court* – como se ha mencionado unas líneas más arriba-, que son juzgados individuales. En segunda instancia, si se sigue en desacuerdo con primera instancia, el contribuyente tiene el derecho de apelar a la *full federal court*, que ya se compone de un tribunal de jueces, y en última instancia se puede recurrir a la *high court*, aunque será precisa la autorización expresa de la misma⁵⁴².

C. Los mecanismos alternativos a los tribunales.

Existen varias categorías de procedimientos alternativos a la vía ordinaria de resolución de conflictos que se ha presentado en el epígrafe 2. A diferencia de lo que ocurre en España, los procedimientos de ADR que se describirán a continuación se utilizan tanto en el ámbito administrativo como tributario. Así mismo lo promueve la propia administración tributaria australiana, la ATO como métodos alternativos que pueden usarse durante la etapa administrativa o de apelación ante la AAT, antes de acceder a los tribunales. La propia ATO sugiere como primer paso a las ADR la “prevención entre las partes” para evitar que la desavenencia acabe en litigio⁵⁴³. En este sentido la filosofía que se desprende del modelo australiano es que siempre es recomendable agotar todos los medios posibles de ADR. Estos procedimientos se deben llevar a cabo antes de entrar en las fases de *hearing* (audiencia) de un proceso⁵⁴⁴, bien sea delante de la AAT o, incluso delante de la *Federal Court*⁵⁴⁵. Las categorías de procedimientos de ADR a recurrir en caso de conflicto tributario son las siguientes:

⁵⁴⁰ Australian Taxation Office [http://www.ato.gov.au/General/Correct-a-mistake-or-dispute-a-decision/Seek-an-external-review-of-our-decisions/Administrative-Appeals-Tribunal-\(AAT\)?anchor=P1721_108118#P1721_108118](http://www.ato.gov.au/General/Correct-a-mistake-or-dispute-a-decision/Seek-an-external-review-of-our-decisions/Administrative-Appeals-Tribunal-(AAT)?anchor=P1721_108118#P1721_108118)

⁵⁴¹ Para ver toda la relación de tasas: Federal Court - <http://www.fedcourt.gov.au/forms-and-fees/court-fees/fees>

⁵⁴² Sobre este tema, Cfr. Fayle, R “Mediation in Tax Disputes” *Journal of Australian Taxation* 93 (1999) en <http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/sinodisp/au/journals/JIATax/1999/9.html?stem=0&synonyms=0&query=ADR>

⁵⁴³ NADRAC, *Your Guide to Dispute Resolution*, ob. cit. pp.10-12.

⁵⁴⁴Cfr. Inspector-General of Taxation, *Review into the Australian Taxation Office’s use of early and Alternative Dispute Resolution- A report to the Assistant Treasury*, op. cit., pp. 49-50.

⁵⁴⁵ Cfr. Jone, M. and Maples. A.J., “Mediation as an alternative option in Australia’s tax disputes resolution procedures”, *27 Australian Tax Forum*, 2012, pp. 535-540.

Facilitative processes: en estos procesos los expertos en ADR asesoran a las partes litigantes para identificar los principales problemas del conflicto ayudan a desarrollar alternativas y a concretar acuerdos, ya sea sobre determinados puntos o sobre toda la disputa. Se engloban en esta categoría la *negociation*, la *mediation* o la *facilitation*. En todos estos procesos las partes discuten entre ellas para llegar a un acuerdo, aunque con ciertas diferencias. Mientras que en la *negociation* sólo están presentes ambas partes, en la *mediation* participa un mediador que les ayuda a desarrollar los puntos de la negociación. En este supuesto el mediador no aconseja a menos que se haya solicitado expresamente una *advisory/evaluative mediation*. Por otra parte, en la *facilitation* las partes negociarán contando con la asistencia de un experto en ADR que les guiará en la identificación de los principales problemas⁵⁴⁶.

Advisory processes: en estos casos los expertos en ADR no se limitan a guiar a las partes en conflicto sino que les proporcionan asesoramiento en todos los hechos de la disputa; utilizan recomendaciones legales e incluso evalúan los posibles resultados. En el marco de este proceso alternativo concurren la *neutral evaluation* y el *case appraisal*. La diferencia entre ambos reside en que en la *neutral evaluation* los participantes presentan sus argumentos al experto en ADR, que les aconseja qué hacer y les informa de cómo un tribunal resolvería la disputa en caso de litigio. Depende de las partes aceptar o rechazar el consejo del evaluador. En el *case appraisal* un miembro del tribunal, o un tercero escogido por el mismo, asesora a las partes mediante una opinión no vinculante sobre el caso en cuestión⁵⁴⁷.

Determinative processes: se trata, básicamente, del proceso de *arbitration* y de la *expert determination*, en el cual el profesional de ADR evalúa el conflicto y hace una determinación. No se trata de un mecanismo apropiado para los casos de tributos y, por consiguiente, no suelen utilizarse en este ámbito, están más enfocados al ámbito del *commercial law*. No obstante, es interesante destacar que, junto a la *mediation*, se trata de procedimientos previstos para utilizar durante la fase de litigio propiamente, cuando el caso ha llegado a instancias de la Federal Court. Tanto la *arbitration* como la *conference of experts* son vías alternativas mucho más complejas que requieren de expertos especialistas que se encargan de la elaboración de documentos y análisis técnicos⁵⁴⁸ de la materia a tratar.

Blended dispute resolution processes: son procesos en los que los profesionales de ADR juegan varios papeles, como en los casos de *conciliation* y *conferencing*, donde el experto debe suavizar las discusiones entre las partes, así como

⁵⁴⁶ Cfr. Australian Taxation Office - <http://ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/> y NADRAC, *Your Guide to Dispute Resolution*, ob. cit. pp. 13-16.

⁵⁴⁷ Australian Taxation Office, <http://ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/ATO-plain-English-guide-to-alternative-dispute-resolution/>

⁵⁴⁸ Federal Court of Australia <http://www.fedcourt.gov.au/case-management-services/ADR/arbitration>

ofrecer recomendaciones para resolver el fondo del asunto. A diferencia de los *determinative processes*, las *blended dispute resolutions*, como en el caso de la *conciliation*, son recursos alternativos utilizados frecuentemente por el AAT en temas de impuestos y cotizaciones sociales. En la *conciliation* los participantes negocian con un experto en ADR, que deberá ser un conciliador cualificado. De modo que, a diferencia de los *facilitative processes*, el conciliador podrá dar recomendaciones a las partes sobre las posibles opciones para resolver el caso. Identificará los principales problemas, desarrollará opiniones y propondrá alternativas de forma activa para llegar a un acuerdo. El *conferencing* o *conference process model*, consiste en una reunión entre las partes en los AAT conducida por un miembro del tribunal (*conference convenor*). Éste tratará de discutir y definir el núcleo de la disputa, identificar datos adicionales que requieren ser puestos en común, a fin de explorar si el caso puede asentarse para conducir el problema⁵⁴⁹.

Finalmente, existe una categoría extraordinaria, la figura del *ombudsman*. La oficina del *ombudsman*, que vendría a ser como la oficina del defensor del contribuyente, es un cuerpo independiente que se encarga de investigar y proveer con informes, recomendaciones, sugerencias e incluso opiniones para ayudar a resolver las disputas o quejas recibidas⁵⁵⁰. Hay tres tipos de *ombudsman*, el *parliamentary*, el *industry-based* y el *statutory*. El primero es el que se encarga de lidiar con las disputas erigidas con las agencias gubernamentales, como es el caso de la ATO. De modo que se trata de una figura que aparece antes de llegar a los tribunales, cuando la problemática aún está en fase administrativa.

D. Conclusiones.

Los procedimientos alternativos están muy desarrollados en Australia y es lícito reconocer una progresiva integración y cultura de las *alternative dispute resolutions*. La variedad y el número de alternativas a las que se tiene acceso tanto desde el ámbito tributario como desde cualquier otra rama del derecho facilitan la resolución del conflicto entre las partes –en este caso entre la administración tributaria y el contribuyente– simplificando sustancialmente el proceso y acortando el tiempo de resolución⁵⁵¹. El sistema australiano posee mecanismos alternativos, tanto en la fase administrativa como en las más altas instancias de los tribunales, que despliegan un amplio elenco de figuras y procesos adaptados con gran precisión a las demandas de las partes para llegar a un acuerdo, por lo que se puede reducir significativamente la necesidad de sentencia de los tribunales de todas las ramas del derecho. Sin embargo, a pesar de las múltiples alternativas existentes, el Gobierno Australiano no ve

⁵⁴⁹Administrative Appeals Tribunal,

<http://www.aat.gov.au/LawAndPractice/AlternativeDisputeResolution/ConferenceProcessModel.htm>

⁵⁵⁰ Gobierno de Australia - <http://australia.gov.au/directories/australia/ombudsman>

⁵⁵¹ Ibid, pp. 535-540.

plenamente satisfechas sus expectativas respecto a la generalización de estas prácticas. Y es que, dentro del ámbito estrictamente tributario, el principal fallo en la implementación de estos mecanismos alternativos al litigio, tal y como denuncia la NADRAC y el IGT, se producen desde dentro de la propia administración tributaria, por tanto, al objeto de potenciar y normalizar más su uso, y por las ventajas administrativas y económicas que supone el uso de estas técnicas, el Gobierno Australiano destina una extensa partida de recursos públicos al estudio y fomento de estas vías alternativas.

Asimismo, debe reconocerse el interés mostrado por parte de todos los ámbitos de la sociedad australiana para integrar cada vez más estos mecanismos en el proceder común para resolver todo tipo de conflictos. Un ejemplo de concienciación sobre la importancia de las ADR se encuentra en el propio plan de estudios de la carrera de derecho. Actualmente, se ha empezado a introducir el estudio obligatorio de las ADR, a fin de que los profesionales del mañana estén más que familiarizados con estos procedimientos y, por tanto, no les resulte extraño y complejo decantarse por los mismos, sino que sea algo natural en el proceder de todo jurista. Y es que cualquiera de estos elementos no tan sólo representa un ahorro para el ciudadano (al prescindir del proceso judicial no pagará costas ni honorarios) frente a la rigidez de los procedimientos judiciales, sino que la flexibilidad en la adaptación a cada caso concreto responde mejor a las necesidades individuales con mayor justicia⁵⁵². Además, resulta conveniente para la administración de justicia, ya que cuantos más procedimientos en ADR se lleven a cabo, menor será el volumen de expedientes a resolver. En consecuencia, los mecanismos alternativos agilizan la carga de trabajo de los tribunales para dictar sentencia con mayor celeridad.

Si bien es verdad que en España poseemos mecanismos como son la mediación, la conciliación o el arbitraje, éstos no se utilizan para la resolución de conflictos tributarios. Mucho menos está permitido que en la fase administrativa intervengan organismos independientes –más allá de la tasación pericial contradictoria- para dar una valoración técnica del caso, y pronunciarse sobre el mismo. La rigidez de nuestra estructura administrativa se contrapone con la flexibilidad que ofrece el sistema australiano, que, en primer lugar, da a elegir entre una gran variedad de posibilidades para resolver conflictos, dentro de la propia administración, para escoger aquella que más se adapte a las características del caso concreto y, en segundo lugar, potencia el conocimiento y el uso de técnicas alternativas a los tribunales entre su población que deriva, consecuentemente, en una mayor eficiencia a la hora de resolver el caso y una mayor eficacia que supone, a su vez, una mayor justicia para el contribuyente.

⁵⁵² NADRAC, *A Framework for ADR Standards*, NADRAC, April 2001, Canberra, p.25.

Bibliografía

Textos académicos y oficiales

Cald, *Learning and teaching academic standards project*, [http://www.cald.asn.au/assets/lists/education/llb%20tloskiftetalitasstandardsstateme nt2010%20tlos%20llb\[2\].pdf](http://www.cald.asn.au/assets/lists/education/llb%20tloskiftetalitasstandardsstateme nt2010%20tlos%20llb[2].pdf)

Douglas, K., *The teaching of alternative dispute resolution in selected australian law schools: towards second generation practice and pedagogy*, school of global studies, social science and planning college of design and social context rmit university, february 2012 <http://researchbank.rmit.edu.au/eserv/rmit:160218/douglas.pdf>

Fayle, R "Mediation in Tax disputes" *journal of Australian taxation* 93, 1999, en <http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/sinodisp/au/journals/jlatax/1999/9.html?stem=0&synonyms=0&query=adr>

Inspector-general of taxation, *review into the australian taxation office's use of early and alternative dispute resolution- a report to the assistant treasure*, Australian taxation office, may 2012.

Jone, M. And Maples, A.J., "Mediation as an alternative option in Australia's Tax disputes resolution procedures", *27 Australian Tax forum*, 2012, pp. 525-567.

NADRAC, A framework for ADR standards, NADRAC, April 2001, Canberra.

Issues of fairness and justice in alternative dispute resolutions. Discussion paper, Canberra, November 1997.

Teaching alternative dispute resolution in Australian law schools, NADRAC, Canberra, 2012.

Your guide to dispute resolution, attorney-general's department, Canberra, 2012.

Páginas web

Australian international disputes centre
<http://www.disputescentre.com.au/newsletters/october-2013-edition-5-volume-4/if-adr-is-the-way-of-the-future-should-adr-be-compulsory-in-legal-education>

Australian taxation office
<http://www.ato.gov.au/general/correct-a-mistake-or-dispute-a-decision/>
[http://www.ato.gov.au/general/correct-a-mistake-or-dispute-a-decision/seek-an-external-review-of-our-decisions/administrative-appeals-tribunal-\(aat\)/?anchor=p1721_108118#p1721_108118](http://www.ato.gov.au/general/correct-a-mistake-or-dispute-a-decision/seek-an-external-review-of-our-decisions/administrative-appeals-tribunal-(aat)/?anchor=p1721_108118#p1721_108118)

Administrative appeals tribunal

<http://www.aat.gov.au/lawandpractice/alternativedisputeresolution/conferenceprocessmodel.htm>

Federal circuit court

<http://www.federalcircuitcourt.gov.au/html/introduction.html>

Federal court of Australia

<http://www.fedcourt.gov.au/case-management-services/adr/arbitration>

<http://www.fedcourt.gov.au/forms-and-fees/court-fees/fees>

Gobierno de Australia

<http://australia.gov.au/directories/australia/ombudsman>

NADRAC

<http://www.nadrac.gov.au/pages/default.aspx>

LGT

<http://www.igt.gov.au/content/role.asp?navid=4>

2.2 Resolución alternativa de conflictos tributarios en EE.UU. (Eva Andrés Aucejo)

A. Técnicas convencionales en vía administrativa llevadas a cabo en el seno de los procedimientos tributarios en Estados Unidos⁵⁵³.

Sabida es la gran tradición que poseen en EEUU las técnicas alternativas de resolución de conflictos, cuya “*Administrative Dispute Resolution Act*” inicial data de 1996 y en la cual se tipifican distintas alternativas de resolución extrajudicial de disputas como la mediación, arbitraje, conciliación, fact finding, pequeño juicio, etc.⁵⁵⁴.

En el ámbito concreto de las relaciones entre la Administración tributaria norteamericana y el contribuyente, están previstas técnicas convencionales y otras fórmulas transaccionales de resolución alternativa de conflictos a la vía judicial.

Entrevista del contribuyente con los servicios de inspección: *Internal Revenue Service* (IRS). La entrevista entre los servicios de la administración tributaria y el contribuyente puede iniciarse a instancia de oficio o también a instancia del contribuyente. Si como consecuencia de este encuentro el contribuyente discrepa de los criterios administrativos puede pedir una reunión con el supervisor del inspector actuario⁵⁵⁵.

- i. El contribuyente si no llega a un acuerdo con los órganos tributarios del IRS podrá realizar cualquiera de las siguientes alternativas:
- ii. Activar cualquiera de los sistemas de ADR (Alternative Disputation Resolution) en Derecho Tributario, regulados por el IRS: mediación, mediación en vía rápida, arbitraje, acuerdos en fase de liquidación⁵⁵⁶.
- iii. Ir directamente a la Oficina de Apelaciones. También se puede acudir a la Oficina de apelaciones en el caso de que se haya optado por algún sistema de ADR y no se haya conseguido ningún acuerdo.

⁵⁵³ Vid. ANDRÉS AUCEJO et alter. “Alternative Dispute Resolutions in the United States Across Interdisciplinary Fields of Law: Civil Law (Civil and Commercial Law), Tax Law, Tax Fraud and Immigration Law”, 5/2014. Working paper. Transjus. UB. <http://www.ub.edu/instituttransjus/wp-2014.html>.

⁵⁵⁴ Puede consultarse dicha Ley en <http://www.justice.gov/adr/pdf/adra.pdf>, donde se prevé que los procedimientos administrativos se han vuelto cada vez más costosos y prolongados lo que se traduce en gastos innecesarios de tiempo y en una menor probabilidad de lograr una resolución consensuada de las controversias. V. RSOEMBUJ, T., *La transacción ...*, ob., cit. 84 y ss.; SERRANO, F., *La terminación ...*, ob., cit., p. 32 y ss.

⁵⁵⁵ En el supuesto de que el contribuyente no pueda pagar, podrá solicitar bien un acuerdo de plan de pagos mensuales; un compromiso de oferta (7122IRC), etc. (*Publication 594 SP: El proceso de cobro del IRS*)

⁵⁵⁶ Publication 4167 (Rev. 7-2012). Department of the Treasury International Revenue Service. www.irs.gov.

- iv. No entablar ningún sistema de resolución alternativa y optar directamente por los tribunales de Justicia norteamericanos que conocen de la materia tributaria (v. Capítulo V de esta obra). En estos casos, sin embargo, no se podrá pedir la imputación en costas a la Administración.

B. Alternative Disputation Resolution in Tax Matters⁵⁵⁷.

Se trata de un elenco de sistemas que se ha ido incrementando a lo largo del tiempo, llevadas a cabo en el seno del IRS, por órganos expertos en mediación, arbitraje, etc., e independientes de los inspectores actuarios que han conocido de los casos.

En línea con las consideraciones de la “*Administrative Dispute Resolution Act*” de 1986, la Reforma tributaria de 1998 ex Ley de Reestructuración y reforma de la Administración Tributaria (*Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998*), exige que el IRS desarrolle procedimientos alternativos de resolución de disputas como la mediación y también programas piloto de arbitraje de manera que cuando se perfeccionen puedan ser extendidos a todos los contribuyentes⁵⁵⁸. Los siguientes institutos se instan, en su caso, con carácter previo a los Tribunales de Justicia, al no haberse llegado a un acuerdo en vía administrativa.

En la Publication 4167 (Rev. 7-2012) del IRS citada, se contienen los principales sistemas (ADR). A saber: *Fast track Mediation, Fast Track Settlement, mediation, Early Referral, Arbitration*. Veamos con algo más de detenimiento dichos sistemas de resolución alternative.

a. La mediación:

Originariamente se tipifica en el Código tributario (ex. Ref. 1998): *Internal Revenue Code* (IRC), Sección 7123 (b) (1). El 1 de julio de 2002 mediante el Procedimiento Tributario 2002-44, 2002-2 CB 10, (*Revenue Procedure 2002-44*) se estableció formalmente el Procedimiento de mediación.

El Pronunciamiento de 1998 del IRS (“*IRS’s 1998 Announcement*”) estableció el procedimiento para la mediación voluntaria, no obligatoria, de las cuestiones de hecho, bajo la Jurisdicción de Apelaciones, pero sólo después de una serie de negociaciones de buena fe entre el contribuyente y el oficial de Apelaciones, la cual demostró ser infructuosa. La mediación es una extensión del proceso de apelaciones

⁵⁵⁷ Bloomberg BNA, Portfolio 623-3rd “*IRS Procedures: Examinations and Appeals*”, Agosto 11, 2014

⁵⁵⁸ Cristian LUCAS MÁS, “*Bases jurídicas del sistema tributario estadounidense*”, *Quincena Fiscal*, 2004/8, p. 42, donde se lee que el IRS a partir de 1995 hace accesible un programa en fase de prueba de mediación para tasaciones de cuantía igual o mayor a 10 millones de dólares. En 1998 se implementó un programa de prueba de 2 años de duración para ajustes de cuantía igual o mayor a un millón de dólares.

(revisiones) que mejora el cumplimiento voluntario. La mediación es un proceso **no** obligatorio, y el mediador ayudará a las partes a llegar a su propio acuerdo negociado.

En 2009 se ha aprobado el procedimiento administrativo tributario: *Revenue Procedure 2009-44*⁵⁵⁹ texto donde se actualiza el procedimiento de mediación, ampliando los casos que pueden acceder a la misma.

Con carácter general la mediación está disponible tanto para cuestiones jurídicas como cuestiones de hecho, así como otro tipo de cuestiones que se prevén expresamente en dicho procedimiento. Se caracteriza por las notas de voluntariedad, confidencialidad, prohibición de contactos entre partes, mediador independiente, etc.

El contribuyente puede solicitar la mediación, si está en el curso de un procedimiento administrativo en relación a cualquiera de los asuntos disponibles para la mediación y el caso no es considerado como registrado (“non-docketed”) ante cualquier Corte Tributaria. Si el contribuyente decide seguir adelante con la mediación, el primer paso en el proceso es presentar una solicitud formal de mediación con el Gerente del Equipo de Apelaciones (“Appeals Team Manager”). Con base en la experiencia, todo el proceso de mediación por lo general tarda alrededor de 60 a 90 días.

La mediación está disponible⁵⁶⁰:

- i. Para cuestiones legales (temas relacionados con la Ley aplicable);
- ii. Para cuestiones de hecho;
- iii. Para Asuntos de Cumplimiento Coordinado (“*Compliance Coordinated Issues*”) y para Asuntos de Apelación Coordinado (“*Appeals Coordinated Issues*”);
- iv. Para casos de Remisión Temprana (“*Early Referral*”), cuando no se ha llegado a un acuerdo, siempre que dichos temas cumplan con los requisitos para la mediación;
- v. Para los casos en que el contribuyente tiene la intención de buscar, pero aún no ha presentado una solicitud de asistencia autoridad competente; y
- vi. Después de varios intentos fallidos.

⁵⁵⁹ Puede consultarse el texto íntegro en http://www.natptax.com/revenue_procedures.html. Sobre estas cuestiones puede verse también ROSEMBUJ, T. *La transacción...*, ob., cit., pp. 95 y ss.

⁵⁶⁰ V. ANDRÉS AUCEJO et alter. “Alternative Dispute Resolutions in the United States Across Interdisciplinary Fields of Law: Civil Law (Civil and Commercial Law), Tax Law, Tax Fraud and Immigration Law”, ob., cit.; Bloomberg BNA, Portfolio 623-3rd “IRS Procedures: Examinations and Appeals”, Agosto 11, 2014.

Los casos o problemas que no califican para la mediación son⁵⁶¹:

- A) Los asuntos que se designan para litigio o casos registrados (“docketed”) ante cualquier tribunal;
- i. En casos de Reclamación;
 - ii. Asuntos en los que la mediación no sería coherente con una administración tributaria sana (por ejemplo, casos en los cuales existe un precedente de la Corte Suprema);
 - iii. En casos de asuntos frívolos o sin fundamento;
 - iv. En casos de extrema dificultad (“whipsaw”);
 - v. En casos en los que el contribuyente ha recibido un Memorando Técnico de Asesoría (“Technical Advice Memorandum”) adverso; y
 - vi. En los casos en el que el contribuyente no actuó de buena fe durante las negociaciones para un acuerdo.

C. La mediación de vía rápida.

El IRS ha puesto en marcha el programa de prueba de “mediación de vía rápida” (*fast Track Mediation*). Para iniciar el proceso, tanto el contribuyente como el encargado deben firmar un simple formulario de acuerdo a los efectos y entonces se asigna un mediador. Generalmente en menos de una semana el mediador se pone en contacto con el contribuyente y con el supervisor del IRS para planificar la reunión. Tras una breve explicación del proceso el mediador discutirá con el contribuyente cuándo y dónde mantener la sesión de mediación. En dicha sesión/es el mediador deberá ayudar a las partes a alcanzar un acuerdo satisfactorio conforme a la Ley aplicable. Se prevé que el plazo medio debe ser inferior a 20-30 días, sin perjuicio de que cualquier parte puede retirarse del proceso antes de alcanzar una solución, notificándolo por escrito al mediador y a la parte contraria (*Publication 3605 SP IRS*).

El objetivo del procedimiento rápido de mediación (“FTM”) es ayudar a los contribuyentes a resolver las controversias que surjan en los procesos de verificación y de trabajos generados dentro de los procesos de reclamación, sin tener que enviar el caso a la Oficina de Apelaciones.

El contribuyente y el representante del IRS deben firmar un acuerdo de mediación, Forma –13369, para que el caso pueda ser considerado para mediación. Los contribuyentes no tienen que presentar una objeción formal para solicitar la mediación

⁵⁶¹ Ibidem

por Vía Rápida, pero deben proporcionar una posición legal por escrito con la solicitud de mediación.

FTM ha sido generalmente disponible para los casos no registrados ante una corte (“non-docketed”) y para casos de trabajos generados por procesos de reclamación dentro de la jurisdicción; sin embargo FTM no esta disponible para los asuntos en los cuales la resolución dependerá de una evaluación de los riesgos litigio y los cuales requieren que el Oficial de Apelaciones de FTM utilice su autoridad delegada para realizar acuerdos.

D. Arbitraje.

Originariamente se tipifica en el Código tributario (ref. 1988): IRC, Sección 7123 (b) (2), en el que se establece que el IRS deberá establecer un programa piloto de arbitraje obligatorio. El programa piloto se desarrolla el 18/01/2002 para dos años de duración y el 1/07/2003 se completó una prueba con una duración de un año. El 18 de octubre de 2006 el IRS anunció que el proceso de arbitraje de Apelaciones ya no es un programa piloto, sino un método alternativo más, pasando a ser regulado por el procedimiento tributario (*Revenue procedure 2006-44*, vid. http://www.natptax.com/revenue_procedures.html) en virtud del cual el arbitraje sólo cabe para cuestiones de hecho y no para cuestiones jurídicas, ni tampoco para cuestiones protocolizadas ante cualquier tribunal. En el arbitraje el IRS y el contribuyente están de acuerdo en que un tercero tome una decisión sobre una cuestión de hecho que será vinculante para ambos.

Así, en el año 2006 el IRS creó un programa permanente de arbitraje para los conflictos de todos los tamaños y el cual obliga y compromete a las partes.

Según lo establecido en este programa, tanto al contribuyente y el IRS deben estar de acuerdo a un arbitraje que los comprometa. Los contribuyentes pueden solicitar dicho arbitraje obligatorio para asuntos de hecho que estén en el proceso administrativo de apelaciones (es decir, asuntos que se encuentran sin resolver al final de los procedimientos de apelación o después de intentos infructuosos por ingresaren un Acuerdo de Cierre).

Para solicitar un proceso de arbitraje, un contribuyente debe enviar una solicitud por escrito al Director del equipo de Apelaciones correspondiente. El Director del Equipo de Apelaciones equipo responderá generalmente a los contribuyentes, dentro de las dos siguientes semanas después de recibirla solicitud.

El arbitraje puede ser utilizado⁵⁶²:

⁵⁶² V. ANDRÉS AUCEJO et alter. “Alternative Dispute Resolutions in the United States Across Interdisciplinary Fields of Law: Civil Law (Civil and Commercial Law), Tax Law, Tax Fraud and Immigration

- Sólo en asuntos de hecho;
 - i. En asuntos de hecho para los cuales no se ha presentado una solicitud de asistencia de autoridad competente; y
 - ii. En asuntos de hecho pendientes de resolver al final de los intentos fallidos por **ingresara** Acuerdo de Cierre.

El arbitraje no está disponible para:

- i. Casos relacionados con la Ley aplicable;
- ii. Casos en los que el arbitraje no es apropiado bajo cualquiera de las Secciones 5USC §572 o §575(que proporcionan la autoridad y las directrices generales para el uso de procesos de resolución alternativa de conflictos en los proceso administrativo);
- iii. Casos registrados (“docketed”) ante cualquier corte;
- iv. Asuntos designados para litigio dentro del caso de un contribuyente
- v. Para Asuntos de Cumplimiento Coordinado (“Compliance Coordinated Issues”) y para Asuntos de Apelación Coordinado (“Appeals Coordinated Issues”);
- vi. Asuntos para los cuales se ha presentado una solicitud de asistencia autoridad competente;
- vii. Casos de Reclamación;
- viii. Asuntos en los que el arbitraje no sería coherente con una administración tributaria sana;
- ix. En casos de extrema dificultad (“whipsaw”);
- x. En casos de asuntos frívolos o sin fundamento; y
- xi. En los casos en el que el contribuyente no actuó de buena fe durante las negociaciones para un acuerdo.

E. Procesos de Apelación Rápida.

Law”, ob., cit.; Bloomer BNA, Portfolio 623-3rd “IRS Procedures: Examinations and Appeals”, Agosto 11, 2014.

En mayo de 2014, el IRS estableció el procedimiento de Apelaciones Rápidas (“Rapid Appeals Proces” o “RAP”). El RAP es un método electivo de resolución alternativa de conflictos. Está disponible para los contribuyentes que apelan ciertos casos de Empresas Grandes e Internacionales (“Large Business & International” o “LB&I”), los cuales son asignados a un Líder de Caso del Equipo de Apelaciones (“ACTL”).

Si todas las partes están de acuerdo para solicitar el RAP, la pre-conferencia (LB&I) se utiliza como una reunión de trabajo donde se utilizan técnicas del RAP para resolver asuntos no resueltos. Cualquiera de las partes se podrá retirar del RAP en cualquier momento. Adicionalmente, el Oficial de Apelaciones que lleva la conferencia podrá dar por terminado el proceso en cualquier momento si el RAP no está facilitando la resolución de los asuntos no acordados. RAP no elimina o reemplaza las opciones de resolución de conflictos existentes, por lo tanto, si las partes no pueden resolver sus problemas a través del RAP, el contribuyente tiene derecho al proceso tradicional de apelaciones.

F. Procesos de Acuerdo⁵⁶³.

Con el fin de reducir los riesgos de litigación, las partes consideran fuertemente las ofertas de liquidación y arreglo. Los contribuyentes por lo general están de acuerdo en todo, o a una gran parte del incumplimiento, a cambio de una concesión del IRS con respecto a las penalidades.

- Tipos de Arreglos o Acuerdos

Acuerdos en el proceso de apelaciones puede tomar la forma de acuerdos de concesión mutuos, acuerdos de asuntos separados, acuerdo de incomodidad de valor (la última de las cuales no están permitidas por política del IRS); o acuerdos parciales.

- i. Acuerdos de Concesión Mutua. Son casos relacionados con concesiones tanto por el Gobierno como por el contribuyente con el objetivo de alcanzar un acuerdo, cuando existe una incertidumbre sustancial en el evento de un litigio en cuanto al a forma en que la corte interpretaría y aplicaría la Ley, o en cuanto a los hechos que la corte encontraría.
- ii. Acuerdos de Asuntos Separados. Son casos relacionados con acuerdos de concesión mutua de un tema que, si hubiera litigio, daría lugar a una decisión totalmente a favor o en contra del contribuyente. Un acuerdo de asuntos separados se basa en un porcentaje o cantidad estipulada del impuesto en controversia, y

⁵⁶³ V. ANDRÉS AUCEJO et alter. “Alternative Dispute Resolutions in the United States Across Interdisciplinary Fields of Law: Civil Law (Civil and Commercial Law), Tax Law, Tax Fraud and Immigration Law”, ob., cit.; Bloomer BNA, Portfolio 623-3rd “IRS Procedures: Examinations and Appeals”, Agosto 11, 2014

es usado por los Oficiales de Apelaciones cuando ningún otro método de soluciones adecuado.

- iii. Acuerdos de Incomodidad de Valor. Incomodidad de valores cualquier concesión hecha exclusivamente para eliminarlas molestias o el costo de nuevas negociaciones o litigios y no está relacionada con los méritos del caso.
- iv. Acuerdos Parciales. Si la resolución de todos los asuntos en un caso no se puede lograr, el Oficial de Apelaciones esta supuesto a alcanzar un acuerdo en cualquiera de los asuntos susceptibles de Acuerdo.

G. Oficina de Apelaciones (Appeals Office).

Si el contribuyente tampoco está de acuerdo podrá pedir que su caso sea revisado por la **Oficina de apelaciones (Appeals Office)**, servicio del IRS separado e independiente de la oficina o delegación que conoció del caso que se recurre. A esta oficina se accede tanto si existe indeterminación en la determinación de los hechos como en la calificación jurídica, siempre que exista margen razonable para dudar sobre la liquidación⁵⁶⁴. Los encuentros o conferencias que tienen lugar ante la oficina de apelaciones son reuniones informales. El encuentro podrá ser en persona, por vía telefónica, o por correspondencia. El contribuyente puede actuar mediante representante o, si lo desea, puede ser representado por un abogado, un contador público certificado, o un agente registrado para ejercer ante el IRS. Si no llega a un acuerdo con el oficial de apelación, o no desea apelar dentro del IRS, puede o bien optar por una fórmula transaccional (mediación, ...) o bien presentar su apelación ante un tribunal⁵⁶⁵.

A. Información general

Las apelaciones (“Appeals”) son el foro de solución de controversias del IRS. Su misión es la de resolver controversias fiscales, sin litigio, de manera que sea justo e imparcial para el Gobierno y los contribuyentes y de una manera que mejore el cumplimiento voluntario y la confianza pública en la integridad y la eficiencia del IRS. Appeals busca cumplir con esta misión, considerando casos de súplica, la celebración de conferencias,

⁵⁶⁴ ROZAS VALDÉS, J. A., “La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano”, *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2002/2.

⁵⁶⁵ Para más información sobre el proceso de apelación e información sobre cómo evitar que el interés se acumule sobre cualquier obligación previsible, puede consultarse la Publicación 5, “*Your Appeal Rights and How to Prepare a Protest If You Don’t Agree*”, (Sus Derechos de Apelación y Cómo Preparar una protesta en caso de discrepancia) y la Publicación 556, “*Examination of Returns, Appeal Rights and Claims for Refund*”, (Examen de Declaraciones, Derechos de Apelación y Reclamos por Reembolso). También, la Publicación 1660, “*Collection Appeal Rights*”, (Derechos de Apelación de Cobro), explica cómo apelar estas acciones.”

y la negociación de acuerdos o arreglos voluntarios. Las apelaciones son generalmente la última oportunidad administrativa tanto para el contribuyente y el IRS para resolver una disputas en litigio.

La función de apelación se lleva a cabo normalmente por un Oficial de Apelaciones Especializado (“Appeals Technical Employee” o “ATE”), aunque en grandes casos más de un especialista puede ser asignado. En general, el (ATE) tiene la responsabilidad de aplicarla legislación fiscal razonable e imparcialmente, en un esfuerzo para lograr el objetivo primordial del acuerdo. El (ATE) está autorizado específicamente para entrar en acuerdos con los contribuyentes en base en los perjuicios de una posible litigación. La mayoría de los casos llevados a esta instancia se resuelven allí.

B. Jurisdicción de Apelaciones⁵⁶⁶

La revisión en esta instancia del caso de los contribuyentes no es automática ni necesaria. En lugar de ello, un contribuyente debe solicitar específicamente que su caso sea considerado por la Oficina de Apelaciones. La Oficina de Apelaciones puede considerar dos tipos de casos: los casos sin registro (“non-docketed cases”) y, bajo ciertas limitaciones, casos con registro (“docketed cases”). En un caso sin registro, el contribuyente aún no ha recibido una notificación de deficiencia o el plazo de 90 días para presentar una petición ante la Corte Fiscal (“*Tax Court*”) aún no ha expirado. En los casos con registro, por el contrario, el contribuyente ya ha presentado una petición al *Tax Court* en respuesta a una notificación de deficiencia.

Appeals tiene jurisdicción "exclusiva y última" en una amplia variedad de asuntos, incluyendo:

- i. La determinación de la responsabilidad de un contribuyente frente al impuestos de renta, herencias, regalos, laborales y otros impuestos especiales;
- ii. La determinación de la penalidad asignada después de una apelación;
- iii. La evaluación de ofertas de compromiso;
- iv. La evaluación de una solicitud de deducción de intereses;
- v. La evaluación de la solicitud de un contribuyentes sobre gastos administrativos;

⁵⁶⁶ V. ANDRÉS AUCEJO et alter. “Alternative Dispute Resolutions in the United States Across Interdisciplinary Fields of Law: Civil Law (Civil and Commercial Law), Tax Law, Tax Fraud and Immigration Law”, ob., cit.; Bloomber BNA, Portfolio 623-3rd “IRS Procedures: Examinations and Appeals”, Agosto 11, 2014

- vi. La evaluación de gravámenes sobre “cosa juzgada”;
- vii. La realización de recomendaciones relacionadas con ofertas de acuerdo de demandas por devoluciones de impuestos;
- viii. La revisión de cartas relacionadas con la carga de prueba (“burden of proof”) en los casos de acumulación excesiva de ingresos;
- ix. La revisión de las demandas por devoluciones de impuestos, incluyendo casos del Comité Conjunto (“Joint Committee”);
- x. La actuación en los casos de sobre-estimaciones en la cual un contribuyente apela la decisión, entre otras cosas, de un Director de Área o del Director de Operaciones; y
- xi. La evaluación de temas profundizados y no solucionados generados durante los procedimientos de remisión temprana (“Early Referral”), mientras que la verificación sigue desarrollando sobre otras cuestiones del caso.

Las apelaciones, sin embargo, no tienen jurisdicción sobre una serie de asuntos, entre ellas:

- i. La negociación o la ejecución de un arreglo en un caso registrado ante una corte (“docketed case”), si la notificación de deficiencia fue emitida por Appels directamente;
- ii. La negociación o la ejecución de un arreglo en un (docketed case) relacionado con una inspección pública de una determinación escrita o una sentencia relacionada con ciertas obligaciones de los gobiernos;
- iii. La eliminación de la penalidad por fraude por un año en el que se ha recomendado persecución penal por evasión no por no presentar una declaración de impuestos;
- iv. La actuación en cualquier caso en que una recomendación de persecución penal se encuentra pendiente, salvo con el consentimiento del consejo;
- v. La evaluación sobre el comienzo o la continuación del reconocimiento de una exención fiscal y la clasificación como una entidad sin ánimo de lucro;

- vi. La determinación del impuesto por pagar sobre impuestos especiales producto del alcohol, tabaco o armas de fuego;
- vii. La evaluación de casos relacionados con omisión o negativa a cumplir con las fiscales únicamente por razones morales, religiosas, políticas, constitucionales, de conciencia, u otras razones similares;
- viii. La solución de cualquiera o en el que existe sobre pagos de impuestos, incluyendo penalidades, en exceso de \$200,000; y
- ix. El arreglo de cualquier caso en el cual el contribuyente ha presentado una petición en la Corte de Bancarrota y se ha opuesto a las demandas de prueba del Gobierno y solicito que la corte determine la obligación tributaria.

2.3. Soluciones alternativas de conflictos tributarios en Francia. (J.M.Tovillas)

A. Comisiones mixtas.

Los procedimientos fiscales propios del sistema tributario francés contemplan diversas clases de comisiones mixtas que permiten arbitrar en conflictos que se plantean en ocasiones entre la Administración y los contribuyentes. Entre las diferentes Comisiones aquéllas que merecen la mayor atención son la Comisión departamental de impuestos directos y de impuesto sobre la cifra de negocios, la Comisión nacional de impuestos directos y de impuesto sobre la cifra de negocios, y la Comisión departamental de conciliación.

- a. *Comisión departamental de impuestos directos y de impuesto sobre la cifra de negocios.*

Composición:

La composición de esta comisión es paritaria. Se trata de un órgano presidido por el Presidente del Tribunal administrativo (*tribunal administratif*) o por un miembro del Tribunal en el que delegue. El Presidente posee voto de calidad en caso de empate. Junto a él, forman parte de la Comisión dos funcionarios de la dirección general de impuestos que tengan como mínimo el grado de Inspector-Jefe y tres representantes de los contribuyentes afectados. En relación con las cuestiones relativas a los impuestos directos al menos uno de los tres debe ser un titulado mercantil o censor jurado de cuentas (*expert-comptable*). El órgano que designa a los representantes de los contribuyentes varía según el tipo de actividad de la que se trate. Así, para la determinación del beneficio industrial y comercial, los representantes de los contribuyentes son designados por la Cámara de Comercio o por la Cámara profesional.

Funciones:

Estas Comisiones intervienen respecto de las cuestiones siguientes:

- Determinación del importe de la renta neta derivadas de la realización de actividades industriales y comerciales, no comerciales y agrícolas o de la cifra de negocios a efectos de aplicar el método real de determinación de la base imponible.
- Reconocimiento del derecho a la aplicación de beneficios fiscales por parte de las nuevas empresas.

- Determinación del importe de las retribuciones no deducibles a efectos de cuantificación del beneficio de las empresas industriales o comerciales.
- Determinación del valor real de inmuebles, fondos de comercio, de deudas subordinadas, de acciones o de participaciones en sociedades inmobiliarias a efectos de cuantificar la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con estas cuestiones la Comisión decide sobre elementos de hecho pero no sobre elementos de derecho.

La Comisión sí que decidirá sobre elementos de derecho en relación con los actos anormales de gestión (ej. pagos de gastos personales de los socios o directivos; condonación de deudas de socios o directivos), sobre el método y el cómputo de las amortizaciones y provisiones así como sobre la deducibilidad de los gastos por trabajos efectuados sobre bienes inmuebles.

b. Comisión nacional de impuestos directos y de impuesto sobre la cifra de negocios.

Composición:

Está presidida por un miembro del Consejo de Estado designado por el vicepresidente del Consejo de Estado. El presidente puede ser sustituido por un magistrado administrativo nombrado por el mismo cargo. Junto a él, forman parte de la Comisión dos funcionarios de la dirección general de impuestos que tengan como mínimo el grado de Inspector-Jefe y tres representantes de los contribuyentes afectados. En relación con las cuestiones relativas a los impuestos directos al menos uno de los tres debe ser un titulado mercantil o censor jurado de cuentas (*expert-comptable*).

Funciones:

Actúa en los casos de desacuerdo en la determinación del beneficio o de la cifra de negocios de las empresas que realizan una actividad industrial o comercial si su cifra de negocios antes de impuestos excede de 50 millones de euros cuando se trata de empresas que tienen como actividad principal la venta de mercancías, objetos, aprovisionamientos o productos alimenticios para llevar o consumir de forma inmediata o de prestar alojamiento o de 25 millones de euros en el resto de supuestos.

c. Comisión departamental de conciliación.

i. Composición:

Está compuesta por un Magistrado del departamento que actúa como presidente designado por el Ministro de Justicia e incluye también representantes de la Administración y de los contribuyentes (un Notario y tres representantes de los contribuyentes elegidos por la Cámara de la Propiedad Agraria, por la Cámara de Propiedad Urbana y por la Cámara de Comercio, respectivamente).

ii. Funciones:

Actúa en los casos de desacuerdo en la valoración de la base imponible de los derechos de registro (*droits d'enregistrement*) y derechos de publicidad inmobiliaria (*droits de publicité foncière*) que se refieran a la propiedad, usufructo u otros derechos reales sobre bienes inmuebles, fondos de comercio, barcos o bienes muebles y al derecho de arrendamiento o promesa de arrendamiento que afecte total o parcialmente a bienes inmuebles.

En el caso de desacuerdo la Administración o el contribuyente pueden dirigirse al Tribunal de Instancia superior del orden civil.

B. Centros de gestión autorizados (centres de gestión agréés).

Una fórmula muy interesante de gestión de las obligaciones tributarias de empresarios y profesionales y que podría ser objeto de estudio para su implantación en España (en el contexto de reducción muy destacada del ámbito objetivo de la estimación objetiva por índices, signos o módulos en la determinación de las rentas de actividades empresariales en la Reforma estatal del IRPF de 2014) consiste en la presencia en Francia de centros de gestión autorizados (*centres de gestion agréés*).

A. Naturaleza.

Los centros de gestión autorizados, introducidos en 1974, responden al doble objetivo de permitir a los empresarios y profesionales una asistencia en relación con la gestión de sus obligaciones tributarias materiales y formales y de facilitar a la Administración tributaria un mejor conocimiento de los beneficios exactos que tales personas que trabajan por cuenta propia han obtenido en su actividad. Este doble objetivo se ve favorecido por el hecho que la adhesión a uno de tales centros permite al suscriptor verse favorecido por ciertas ventajas fiscales. La Ley 2010-658 de 15 de junio de 2010 permite la adhesión a las sociedades unipersonales en las que el único socio sea una persona física.

Los centros de gestión autorizados adoptan la forma jurídica de asociación sin ánimo de lucro y son creados por iniciativa de censores-jurados de cuentas, Cámaras de Comercio y de Industria, Cámaras Profesionales y organizaciones profesionales.

Durante muchos años se establecía la obligación de que la contabilidad de estos centros de gestión autorizados se llevara necesariamente por un censor-jurado de cuentas (*expert-comptable*) y, además, recibiera la asistencia técnica de un agente de la Dirección general de impuestos. Desde la entrada en vigor de la Ley de Finanzas para 2009 no es obligatorio que la llevanza de la contabilidad se realice por un censor-jurado de cuentas. Además, se permite que los gabinetes de asesoramiento fiscal que celebren un convenio con la Administración fiscal puedan conseguir que sus clientes se beneficien de algunas de las ventajas previstas para los adherentes a los centros de gestión.

Tales instituciones deben recibir la autorización de la Administración, acordada por el Director regional de impuestos. La autorización queda subordinada, en especial, a la adhesión de un número mínimo de asociados y a la conclusión de un convenio con la Administración que precise las condiciones de actuación de los agentes de esta última. La autorización puede ser revocada en el caso de que el centro no respete sus obligaciones.

En la actualidad existe una Federación de Centro de Gestión autorizados en Francia que reúne 110 Centros de Gestión autorizados en toda Francia a los que se han adherido más de 400.000 pequeñas y medianas empresas.

Funciones

La primera función de los centros de gestión autorizados consiste en la prestación de un servicio de asistencia a los empresarios en la gestión contable y fiscal de su empresa. Para ello, además de tareas formativas (de carácter voluntario) para los adherentes, al final de cada ejercicio el centro prepara una memoria de gestión que comprende un cierto número de datos y ratios económicos (solventía, autonomía financiera, margen bruto, margen neto...) así como un comentario sobre el análisis económico y financiero de la empresa.

Estos centros pueden, igualmente, centralizar los documentos contables de sus adherentes que determinan la base imponible de forma directa. En este supuesto, un censor-jurado de cuentas debe controlar cada expediente.

Desde la óptica fiscal, los centros de gestión autorizada tienen varias finalidades. Una de las primeras finalidades de los centros de gestión autorizada es de carácter formativo. Así, los centros pueden organizar para sus adherentes, con el concurso de funcionarios de la Administración, reuniones informativas sobre la normativa fiscal y las modificaciones que se han producido en la misma. Otra de las finalidades básicas de estos centros de gestión autorizados consistirá en la elaboración para sus adherentes de las declaraciones tributarias. La elaboración de estas declaraciones tributarias genera el nacimiento de responsabilidad por parte de tales centros en

relación al control de las declaraciones que reflejan el resultado empresarial. La finalidad es, obviamente, la asistencia de la Administración en su misión de control de las empresas en relación a la gestión.

El adherente se obliga a aportar al centro todos los elementos necesarios para el establecimiento de la contabilidad ajustada a la realidad económica.

Una de las novedades más significativas aportadas por la Ley de Finanzas para 2010 en esta materia es la de la reducción del plazo del derecho a la comprobación por parte de la Administración fiscal de tres a dos años si el centro de gestión ha efectuado un informe de comprobación en base a los documentos fiscales que le hayan sido transmitidos por el adherente.

En el caso, de que sea el propio empresario quien realice su contabilidad un experto del centro de gestión autorizada debe proceder a revisar la contabilidad del adherido

B. Ventajas fiscales derivadas de la adhesión a un centro de gestión autorizado.

La adhesión por un empresario a un centro de gestión autorizado da derecho a beneficiarse de una serie de ventajas fiscales.

En primer lugar, durante muchos años los empresarios y profesionales personas físicas podían beneficiarse de las reducciones en sus beneficios siguiendo las reglas de determinación de la base imponible previstas para los asalariados. En concreto, podían beneficiarse de las reducciones por obtención de rentas del trabajo personal previstas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas francés (similares a las contenidas en los artículos 20 y 32 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Tales ventajas son mucho más destacables que las existentes en el ordenamiento español pues en Francia suponen una reducción del 28% de los ingresos salariales). Tras la aprobación de la Ley de Finanzas para 2006 se ha suprimido esta ventaja fiscal que se ha compensado con la inaplicación del recargo del 25% sobre la parte de la base imponible proveniente de beneficios empresariales y profesionales.

Además, se admite la deducción de los gastos ocasionados como consecuencia de la adhesión en el centro de gestión autorizada.

Bibliografía

Bouvier, Michel, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 3ª edición, L.G.D.J., 2000

Grosclaude, Jacques et Marchessou, Philippe, Procédures fiscales, 3ª edición Dalloz, 2004

Romero Flor, Luis María, “Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho Comparado”, Revista Técnica Tributaria, núm.102, julio-septiembre 2013, AEDAF.

Tovillas Morán, José María, “Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia”, Documentos IEF, nº25/2002.

Trotabas, Louis et Cotteret, Jean-Marie, Droit fiscal , 8ª edición, Dalloz, 1997

2.4. El reclamo tributario y la mediación tributaria en Italia. (Eva Andrés Aucejo)

En Informe emitido por el Parlamento Europeo en 2014 realizado por el Departamento de Derechos de los Ciudadanos y Asuntos Constitucionales, se manifiesta la opinión de 816 expertos a favor de los sistemas de resolución alternativa y muy en particular a favor de la mediación, impulsando a los Estados a aplicar la directiva comunitaria sobre la mediación civil y mercantil, valorando los resultados de su aplicación en los estados miembros⁵⁶⁷. En dicho informe se encumbra como prototipo de modelo a seguir, precisamente, el Italiano, país donde se ha optado por la mediación obligatoria en el proceso civil, lo que ha generado resultados positivos” según establece el informe⁵⁶⁸.

A. Concepto y fines del Reclamo y de la Mediación en materia tributaria.

El reclamo y la mediación tributaria son dos institutos tributarios legislados recientemente en Italia.

El **reclamo tributario** consiste en un procedimiento administrativo tendente a la revocación del acto tributario.

Se trata de un procedimiento administrativo de revocación del acto impugnado por parte de la Administración tributaria.

Consiste en un procedimiento similar al de *Autotutela della Amministrazione Finanziaria*⁵⁶⁹ pero con importantes diferencias como veremos seguidamente.

Se articula a través de una reclamación por parte del sujeto pasivo contra la liquidación administrativa. Este procedimiento puede dar como resultado la anulación total o parcial del acto reclamable⁵⁷⁰.

⁵⁶⁷ DIRECTIVA 2008/52/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 21 de mayo de 2008. Véase el estudio del Parlamento Europeo (Departamento de Derechos de los Ciudadanos y Asuntos Constitucionales), sobre la aplicación de la Directiva sobre mediación en los países de la Unión a los cinco años y medio de su adopción, donde recomienda la adopción de la mediación obligatoria en determinados asuntos. “Rebooting the Mediation Directive: assessing the limited impact of its implementation and proposing measures to increase the number of mediations in the UE”, 2014.

⁵⁶⁸ Se trataría de una suerte de mediación mitigada, esto es, una mediación obligatoria con opción de exclusión. También apuesta por la teoría de la mediación equilibrada que implicaría que los Estados, sin necesidad de llevar a cabo un cambio en su legislación, utilicen las políticas de su elección para determinar un número objetivo que represente un porcentaje mínimo de las mediaciones que deben realizarse cada año. Hacia la mediación obligatoria? Europa apuesta por descargar los juzgados [¿Hacia la mediación obligatoria? Europa apuesta por descargar los juzgados - elEconomista.es.](#)

⁵⁶⁹ ANDRÉS AUCEJO, E., “La revocación de oficio de los actos Administrativos: retos para su adopción en la legislación tributaria española y su regulación jurídica en Italia”, ob., cit.

⁵⁷⁰ Véase FICARI, V., “Brevi note sulla mediazione tributaria”, Bolletino tributario, n. 19, 2012, pp. 1364-1367.

La principal novedad es que su interposición es OBLIGATORIA en aquellos supuestos que el contribuyente quiera después reclamar contra una liquidación tributaria en vía contencioso tributaria. Debe instarse obligatoriamente contra los actos dictados por la Administración tributaria menores o iguales a 20.000 euros, para tener acceso posteriormente a reclamaciones en vía jurisdiccional si se pretende recurrir contra dichos actos.

Nota: en Italia no existe la vía económico administrativa, sino que los contribuyentes reclaman directamente en vía contencioso tributaria que además está especializada en derecho tributario.

Esta reclamación tributaria, además puede incluir una propuesta de mediación motivada, incluyendo una reformulación de la cuantía debida. Es de reparar en que mientras que con el “reclamo se intenta hacer valer un vicio del acto, mediante la mediación se persigue un acuerdo entre las partes respecto a un supuesto que admite margen de duda”⁵⁷¹.

Se ha definido la “**Mediazione tributaria**” como un remedio administrativo para-procesal que, a diferencia de los otros institutos deflactivos del contencioso, tiene aplicación general y obligatoria”⁵⁷².

La Mediación tributaria podrá ser entablada de parte o de oficio. En el primer caso (de parte), se solicita la mediación en la propia reclamación, pudiendo incluir una propuesta de mediación que contenga una recalificación de los actos.

De oficio, cuando la Administración tributaria piense por ejemplo que no cabe la revocación total ni parcial, o por ejemplo cuando tampoco ve factible la propuesta de mediación, en cuyos casos puede formular de oficio una propuesta de mediación habiendo tomado en cuenta:

- i. La eventual incerteza de las cuestiones controvertidas
- ii. La grado de sostenimiento de la pretensión
- iii. El principio de economicidad de la acción administrativa.

La mediación se perfecciona no con la suscripción del acuerdo sino con el pago del importe por parte del contribuyente⁵⁷³.

a. Fines.

⁵⁷¹ BELLÉ BRUNELLA, “Mediazione e reclamo: due istituti inutili”, *Rivista di Diritto Tributario*, fsc. 10, 2012, p. 863. En este artículo se critica la perplejidad de estas figuras por cuanto existe una relación entre el reclamo y la instancia de autotutela, por un lado, y también con la mediación y el *accertamento con adesione del contribuente*, por otro lado.

⁵⁷² BUSA, V., “Le nuove prospettive della mediazione tributaria”, *ob.*, cit., p. 765.

⁵⁷³ Vid. FICARI, V., “Brevi note sulla mediazione fiscale”, *ob.*, cit., p. 1365.

Fíjese que –ambos institutos- se diseñan para tratar de solucionar litigios derivados de actos dictados por la Administración tributaria de pequeña cuantía. Con ello, fundamentalmente lo que se pretende es limpiar el escenario jurisdiccional, evitando litis de pequeña cuantía que pueden ser resueltas por un procedimiento más simple, rápido y económico⁵⁷⁴.

La razón básica y fundamental por la cual el legislador ha creado estos nuevos institutos es porque de las cifras oficiales se desprende que en el año 2011, el 80 por ciento de los recursos presentados en las Comisiones Tributarias Provinciales prevenían de expedientes de importe igual o inferior a 20.000 euros y en el año 2012 el número de recursos presentados por dicho importe fue del 72,69. Esto significa que un porcentaje altísimo de las causas que componen la litigiosidad tributaria proviene de expedientes inferiores a 20.000 euros, de ahí que el legislador en el año 2011 haya intentado actuar precisamente sobre ese foco de expedientes.

Valore della controversia	Pervenuti alle CTR nel 2011		Pervenuti alle CTR nel 2012		Differenza 2012 - 2011	
	n.	%	n.	%	n.	%
da 0 a 20.000 euro	209.088	80,12%	151.937	72,69%	-57.151	-27,33%
oltre 20.000 euro	49.987	19,15%	51.167	24,48%	1.180	2,36%
valore indeterminabile	1.908	0,73%	5.914	2,83%	4.006	209,96%
Totale	260.983	100,00%	209.018	100,00%	-51.965	-19,91%

Tabella 7: CTP – Confronto dei ricorsi pervenuti con soglia del valore della controversia pari a 20.000 euro

Fuente: RELAZIONE DI MONITORAGGIO SULLO STATO DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO E SULL'ATTIVITA' DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE. Año 2012, publicado en julio de 2013

B. Fuentes jurídicas reguladoras del instituto jurídico tributario del “Reclamo e la mediazione tributaria”. Doctrina científica y administrativa.

La regulación de los institutos tributarios del “Reclamo” y la “Mediazione Tributaria” trae causa del artículo 39, apartado 9, del Decreto Legislativo de 6 de julio de 2011, n. 98 (convertido con modificaciones en Ley de 15 de julio de 2011, n. 111). Mediante esta disposición se modifica el conocido Decreto Legislativo de 31 de diciembre de 1992, número 546 ⁵⁷⁵ introduciéndose un nuevo artículo: el apartado bis del artículo 17 (artículo 17-bis), bajo el rubro: “Il reclamo e la mediazione”.

C. Requisitos objetivos: Actos susceptibles de interposición de un procedimiento de reclamo y mediación tributaria.

⁵⁷⁴ Puede consultarse sobre la razón de la eficacia, el artículo: VERSIGLIONE, M., “Diritto tributario ed “equivalent dispute resolution”, Rivista di Diritto Tributario, fasc. 3, 2012, p. 223 y ss., entre otras contribuciones.

⁵⁷⁵ Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413. (GU n.9 del 13-1-1993 - Suppl. Ordinario n. 8).

Posiblemente las características delimitadoras de estos institutos conciliativos son los requisitos objetivos que establece la Ley para que haya lugar a la activación de los mismos. A saber:

- i. Se aplica para controversias de valores no superiores a veinte mil euros, concernientes a actos emitidos por la Agenzia delle Entrate.
- ii. Al respecto hay que especificar que están excluidos aquellos actos referidos a otras Agencias Fiscales y también a los entes locales⁵⁷⁶.
- iii. Los actos susceptibles de interponer reclamación y mediación son exclusivamente los notificados por la Agencia tributaria a partir del 1 de abril de 2012.
- iv. Ley específica que para el cálculo de dicha cuantía (veinte mil euros), el importe se determina teniendo en cuenta únicamente la cuantía del tributo neta, sin tomar en consideración los intereses y eventuales sanciones (art. 17-bis, apartado 3).
- v. En las hipótesis de litigios de valor indeterminado, no es aplicable el instituto del reclamo tributario. Se citan como ejemplos la denegación de inscripción o cancelación del Anagrafe única delle Onlus, o los actos de irrogación de sanciones accesorias, de atribuciones, variaciones o cancelaciones de la partida IVA, de individualización del domicilio fiscal del contribuyente, etc.⁵⁷⁷.

Controversias objeto de reclamo y/o mediación: la propia Agenzia delle Entrate establece la Mediación puede *riguardare* a las controversias relativas a⁵⁷⁸:

- i. Avviso di accertamento
- ii. Avviso di liquidazione
- iii. Provvedimento che irroga le sanzioni
- iv. Ruolo
- v. Rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti

⁵⁷⁶ PISTOLESI, "Il reclamo e la mediazione nel processo tributario", Rassegna tributaria, 2012, pp. 65 y ss., También PARLATO, M. "Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria", Bolletino tributario, n. 18, pág. 2012.

⁵⁷⁷ PISTOLESI, "Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione". Corriere tributario, n. 2012, p. 1434.

⁵⁷⁸

- vi. *diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari ogni altro atto emanato dall’Agenzia delle entrate, per il quale la legge preveda ’autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.*
- vii. *Possono essere oggetto di mediazione anche le controversie relative al silenzio rifiuto alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori (art. 21, c. 2, del D.lgs. n. 546 del 1992).*

Es decir, en general, se podrá interponer contra actos dictados por la propia Administración, como liquidaciones tributarias, notificaciones de sanciones, providencias de apremio, actos de denegación de beneficios fiscales, procedimientos de devolución de tributos, sanciones, intereses u otros, o, en general, cualquier acto dictado por la Agencia tributaria que pueda ser impugnado ante los órganos de la Jurisdicción tributaria.

Delimitación negativa: a título ejemplificativo, la instancia de reclamo y/o mediación no se puede instar en caso de impugnación de:

- i. De valores superiores a 20.000 euros
- ii. De valores indeterminables
- iii. Relativos a la actividad del Agente della riscossione 579.
- iv. Relativos a actos no impugnables.
- v. O de actos en los cuales no tiene legitimación pasiva la Agenzia delle entrate.
- vi. También actos notificados antes del 1 de abril de 2012
- vii. Relativos a ayudas de estado.
- viii. De pronunciamientos emitidos en virtud del artículo 21 (“*Sanzioni accessorie*”) de decreto legislativo 18 diciembre 1997, n. 472, o también relativos a instancias sobre el art, 22 (“*Ipoteca e sequestro conservativo*”) del D.Lgs. n. 472 del 1997, entre otras

⁵⁷⁹ V. ANDRÉS AUCEJO, E., “[La colaboración social en el procedimiento de recaudación tributaria italiana](#)”: El ejercicio privado de las funciones públicas de recaudación tributaria en Italia”. [Quincena fiscal](#), ISSN 1132-8576, [Nº 13, 2013](#), págs. 51-94.

D. Naturaleza jurídica del Reclamo-Mediación tributaria y distinciones con figuras afines: *acertamento con adesione* del contribuyente y autotutela de la administración financiera⁵⁸⁰.

Determinados autores de la doctrina han puesto de manifiesto cómo la mediación tributaria instaurada por el legislador tributario no se corresponde con la institución de la mediación procesal-civil. Así, el artículo 1, primero, letra a) del D. Legs. De 4 de marzo de 2010, n. 28 define la *Mediazione* como “l’attività comunque denominata, svolta da un terzo imparziale”.

Precisamente la nota del tercero imparcial es la que más se echa en falta en el instituto de la mediación tributaria, pues en ningún caso se prevé la intervención de un tercero imparcial⁵⁸¹.

Y aunque el reclamo y la propuesta conciliativa se realicen por estructuras autónomas y diferentes a las que han realizado la fase de instrucción de los actos reclamables, “tal requisito de procedimiento es una cosa muy distinta de la actividad de mediación desarrollada por un sujeto, tercero e imparcial, calificable como un propio mediador”⁵⁸².

Por ello, se ha dicho que no se comprende el motivo de atribuir al instituto en examen una denominación no correcta, teniendo en cuenta, por otro lado, que en el ordenamiento está presente desde hace tiempo el instrumento de la conciliación judicial. “Así, si la mediación representa una suerte de filtro preventivo con finalidad conciliativa, respecto a la instauración de la relación procesal, habría debido ser denominada más propiamente y coherentemente “conciliación preventiva”⁵⁸³.

Otros autores, sin embargo, consideran que para no inducir a confusión en el intérprete, el legislador habría debido usar el término “transacción, el cual, por otro lado, es un instituto o disciplinado también en el ámbito de la “*procedure concursale*” en el ámbito del artículo 182-ter del R.D. 16 de marzo de 1942 n.267”⁵⁸⁴.

Así pues, las nuevas instituciones del reclamo y la mediación tributaria, se insertan la primera (reclamo) en la facultad de autotutela de la administración financiera que podrá anular el acto total o parcialmente, consistiendo por tanto a una revocación de oficio total o parcial de la administración financiera, y por lo que respecta a la

⁵⁸⁰ Sobre estos particulares puede consultarse: CORASANTI, G., *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, ed. Cedam, 2013, cap. I. La natura giuridica del reclamo, pp. 1 y ss.; L. DEL FEDERICO, *La mediazione nelle controversie civile e commerciali*, *Bolletino tributario*, 2012, pp. 245 y ss., FICARI, V., “Brevi note ..”, *ob.,cit.*, pp. 1364 y ss.

⁵⁸¹ Puede verse al respecto LOGOZZO, M. “Profili critici del reclamo e della mediazione”, *ob., cit.*, p. 1506; PARLATO, M. “Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria, *Boll. Tributario*, n. 18, 2012, p. 1285.

⁵⁸² PARLATO, M. “Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria, *Boll. Tributario*, n. 18, 2012, p. 1285.

⁵⁸³ LOGOZZO, M. “Profili critici del reclamo e della mediazione”, *ob., cit.*, p. 1506.

⁵⁸⁴ MARINI, “Profili costituzionali del reclamo e della mediazione”, *Corriere Tributario*, 2012, p. 853.

mediación tributaria, constituiría una forma de terminación convencional del procedimiento administrativo tributario, donde sí se produce un procedimiento verbal y un contradictorio con el administrado, más próximo a la figura de los acuerdos administrativos. En este sentido, estaría en la línea del *accertamento con adesione del contribuente* pero con diferencias entre ambas figuras, como vemos seguidamente.

E. Requisitos subjetivos: sujetos activos encargados de la ejecución de la mediazione.

En virtud de lo previsto en el artículo 17-bis, apartado 5,

Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanat l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.

Inicialmente la reclamación se dirige a la Dirección provincial o regional de donde se ha emitido el acto administrativo tributario, quienes lo dirigen a una estructura diversa y autónoma de aquélla que ha realizado la fase instructora de los actos reclamables

Fíjese por tanto, que la función de validar los actos susceptibles de reclamación y mediación se desarrolla por los funcionarios de la Administración financiera⁵⁸⁵. Ello ha sido especialmente criticado por parte de la doctrina que ha conocido de la materia, ya que en definitiva supone que la mediación se deja en manos de la propia Administración financiera y no en manos de un tercero independiente, como parecería obedecer el propio nombre de “Mediación” en sentido puro. Ahora bien, fíjese que si bien se trata de órganos de la Administración financiera, son completamente independientes funcional y jerárquicamente del órgano que ha emitido el acto. En el caso de Italia es el *ufficio legale* quien conoce de tales revisiones e igualmente, en el supuesto de las Administraciones tributarias norteamericana y británica se trata de Oficinas mediadoras que, aunque dependen de la Agencia estatal (*Internal Revenue Service e Inland Revenue...*), tienen independencia funcional y orgánica.

Posteriormente, entre el ente impositor y el contribuyente se desarrolla una fase que puede consistir en el examen de la propuesta de anulación total o parcial del acto, o en el tentativo de pervenire ad una mediación. En el caso de que esta fase no tenga éxito, el contribuyente no debe proponer un recurso posterior, sino que se deposita el acto de reclamación en la secretaría del juez tributario, que, según la norma ordinaria, procederá a la instrucción de la causa y a su discusión, con la única particularidad consistente en la inaplicación de la conciliación judicial⁵⁸⁶.

⁵⁸⁵ PARLATO, M. “Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria, Boll. Tributario, n. 18, 2012, p. 1285.

⁵⁸⁶ CISELLO, A. “L’atto di reclamo e di mediazione”, Il fisco, 22/2012, p. 3506.

La demanda de mediación se presenta mediante depósito de una instancia en el organismo de mediación, a la espera de la designación de un mediador⁵⁸⁷.

F. Procedimiento⁵⁸⁸.

La reclamación se presenta por los mismos sujetos legitimados para presentar el recurso. Se debe enviar a la dirección provincial o regional tributaria que ha emanado el acto.

Durante los noventa días después de recibido el acto administrativo tributario, el contribuyente puede:

- Entablar un procedimiento de “reclamo”. Dicho procedimiento puede consistir en una instancia de reclamación no bien puede incluir también una propuesta de mediación por parte del contribuyente (generalmente no se suele incluir la propuesta de mediación, en la práctica).

Nota: dado que con esta nueva legislación si la Administración no hace nada el Reclamo se convierte en recurso ante la Jurisdicción tributaria (*Commissioni tributarie*) se ha de realizar concienzudamente, y no como una mera instancia de queja, si se quiere que luego prospere.

- Se puede instar únicamente una instancia de mediación.
 - i. Durante los noventa días, la Administración podrá:
 - ii. Revocar total o parcialmente el acto
 - iii. Proponer una mediación con el contribuyente

No hacer nada. En este caso el “reclamo” deviene “recurso”. Pero es el contribuyente el que debe personarse y entablar dicho recurso ante la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) en el plazo de los treinta días siguientes.

G. Supresión del instituto de la *Conciliazione Giudiziale* para los actos susceptibles de reclamo y mediación judicial.

Tal y como se ha dicho por la doctrina, la introducción de las figuras jurídicas del reclamo y mediación judicial lleva consigo una novedad significativa en la fase del

⁵⁸⁷ V. MARINELLI, M, “Forma, tempi ed effetti della domanda di mediazione”, en *Corriere tributario* n. 10/2011 y UNGARO, S. “La disciplina fiscale dell’attività di mediazione, *Il fisco*, 48/2011, p. 7896.

⁵⁸⁸ Puede consultarse: ATTARDI, C. “Reclamo e mediazione. Profili di novità e di opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario”; *Il fisco*, 30/2012, pp. 4796-4801; FICARI, V., “Brevi note sulla mediazione tributaria”, *Bolletino tributario*, 19, 2012, pp. 1365; BELLÉ BRUNELLA, “Mediazione e reclamo ...”, *ob. cit.*, p. 863.

proceso tributario y de la organización de la Comisión Tributaria⁵⁸⁹. De hecho la disciplina del “reclamo-mediazione” recogida en el artículo 17-bis del D.Legs. 546/1992 se ha insertado en el *corpus* de las disposiciones sobre proceso tributario⁵⁹⁰.

De este modo, se modifica el reparto procesal tributario con particular referencia a la fase introductoria del juicio⁵⁹¹, al establecerse la obligariedad de instar un reclamo y mediación tributaria en aquellos actos que la Ley determina, generándose dos importantísimas consecuencias:

- A. Para dichos actos susceptibles de interposición de reclamo y mediación se excluye la “Conciliazione giudiziale” (conciliación judicial) prevista para la fase jurisdiccional⁵⁹².

Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall’Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso e’ tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed e’ esclusa la conciliazione giudiziale di cui all’articolo 48 (art. 17-bis, 1).

- B. El hecho de no interponer el reclamo y la mediación para los actos susceptibles de ser recurridos extrajudicialmente por estas vías, conlleva posteriormente la inadmisibilidad del recurso, es decir, ya no se podrá recurrir por dichos actos.

La presentazione del reclamo e’ condizione di ammissibilità del ricorso. L’inammissibilità e’ rilevabile d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio (art. 17-bis, 2).

Véase por tanto, como una de las características más importantes delimitadoras del citado instituto es su “obligatoriedad”. De manera que, en todos aquellos casos que sea preceptiva su utilización, es condición *sine qua non* para poder acceder posteriormente a la Jurisdicción tributaria, esto es, para poder reclamar judicialmente ante la Comisión Tributaria Provincial. Se establece de este modo, una especie de “filtro” respecto a la acción judicial con el objeto de cerrar en tiempo rápido la pretensión fiscal, ya sea en interés general⁵⁹³, ya sea en interés particular del

⁵⁸⁹ BASILAVECCHIA, M. “Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle lite pendenti”. *Corriere tributario* n.30/2011, p. 2491.

⁵⁹⁰ BUSA, V., “Le nuove prospettive della mediazione tributaria”, *ob.*, *cit.*, p. 765.

⁵⁹¹ CAPOLUPO, S. “Mediazione tributaria e accertamento con adesione”, *Corriere tributario*, n. 8/2012, p. 584.

⁵⁹² Sobre el instituto de la Conciliazione Giudiziale en diritto tributario italiano, puede verse: ANDRÉS AUCEJO, E., *La resolución alternativa de conflictos de naturaleza tributaria*, *ob.*, *cit.*

⁵⁹³ al año se calculan que hay unas 170.000 causas tributarias pendientes. LOGOZZO, M. “Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria”. *Bolletino Tributario*, n. 21, 2012, p. 1505.

contribuyente, que por causa de cuantías modestas, al final se tiene el riesgo de pagar más que cuando estaba inicialmente requerido de la Administración tributaria⁵⁹⁴.

Críticas recaídas sobre estos institutos tributarios. Para terminar hemos de apuntar que, no todos son deidades ni mucho menos en relación al instituto del Reclamo obligatorio, el cual ha recibido importantes críticas, incluso de constitucionalidad tanto por la Doctrina científica, como por algún pronunciamiento jurisprudencial en Italia. Veamos algunas de las críticas:

En la práctica hasta el momento el instituto del reclamo obligatorio y de la mediación obligatoria no está dando los resultados esperados porque muchas veces hay una contaminación de los órganos de inspección tributaria que han conocido del procedimiento con relación a los órganos que conocen del reclamo y mediación – según impresiones de los abogados y *comercialistas* italianos-. De ahí que la consecuencia haya sido un incremento de la interposición de la conciliación judicial en sede contenciosa para aquellos actos superiores a 20.000 euros, pues en estos casos, los abogados recomiendan no interponer reclamo y mediación e ir directamente al contencioso y ahí sí optar por la conciliación judicial.

Sobre todo, se cuestionan el procedimiento que el legislador ha instaurado para actuar dicho instituto. Por ello, acertamos a concretar, que nuestra meta, siempre es aprender de otros sistemas, viendo deidades, puntos fuertes y también y muy importante los puntos débiles de otros sistemas, pues aunque a veces se trata de institutos o medidas sustancialmente muy importantes, a veces pueden legislarse de una manera que colisionen con preceptos constitucionales o legales del propio ordenamiento jurídico en el que se insertan, y esto precisamente es lo que hay que evitar. Precisamente el hecho de que la sanción aparejada a no presentar el recurso sea la inadmisibilidad del recurso ante la Comisión Tributaria Provincial ha generado una estela de voces discordantes en la doctrina. Así por ejemplo, Andrea CARINCI, manifiesta su contrariedad con esta normativa y su perplejidad ante tan desproporcionada sanción habida cuenta la *Corte Costituzionale* ha declarado que el la obligación de presentar este experimento administrativo no debe comprometer el derecho de proponer la acción judicial (Corte cost. 18 GENNAIO, 1991, N. 15; Id., 13 dicembre 1972, n. 186, in Banca Dati Big, Suite, IPSOA; Id., 26 luglio 1979, n. 93, *ivi*, Id., 30 novembre 1989, n. 530)⁵⁹⁵. A su juicio este instrumento no hubiera generado tantas

⁵⁹⁴ LOGOZZO, M. “Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria”. Bolletino Tributario, n. 21, 2012, p. 1505.

⁵⁹⁵ CARINCI, C., “Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo”, Corriere tributario, 37/2012, p. 2877 (fuente: *Dottrina e Dottrine*); MARINI, G., “Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, *ivi* n. 12/2012, p. 853. Vid. también ROBERTO SUCCIO, “Il reclamo e la mediazione tributaria affrontano il giudizio di costituzionalità”, Rivista di Diritto tributario, fasc. 2, 2013, p. 102 (fuente *Dottrina e Dottrine*). En este artículo se comenta la reciente decisión de la Comisión Tributaria Provincial de Perugia sobre la ilegitimidad constitucional del procedimiento del reclamo al no garantizarse tutelas cautelares jurisdiccionales al contribuyente y que en el caso en el cual no sea

dudas de legitimidad si, en lugar de la inadmisibilidad, hubiese estado prevista la improcedencia del juicio, imponiendo al juez que, una vez constatado la omisión de la instancia de reclamo, suspendiera el proceso para conceder al recurrente un plazo de subsanación.

En este mismo sentido se ha cuestionado la constitucionalidad del instituto del reclamo debido a que teniendo naturaleza de instancia administrativa, acaba siendo susceptible de convertirse en recurso jurisdiccional. Por ello-se ha dicho- se ha creado una nueva hipótesis de jurisdicción condicionada al previo experimento de una instancia administrativa que podría plantear problemas de constitucionalidad por vulneración de los artículos 24 y 113 de la CI⁵⁹⁶.

En una reciente decisión de la Comisión Tributaria Provincial de Perugia, este órgano se pronuncia sobre la ilegitimidad constitucional del procedimiento del reclamo al no garantizarse tutelas cautelares jurisdiccionales al contribuyente y que, en el caso en el cual no sea activado el Reclamo, sea inadmisibile el recurso ante la Comisión Tributaria. Por tanto se cuestiona una ilegitimidad constitucional del artículo 17 bis del D.Lgs. 546/1992, en la parte que excluye el acceso a la tutela cautelar jurisdiccional por todo el periodo de tiempo que hay para presentar el reclamo, tiempo en el cual no se puede tener acceso a tutela cautelar jurisprudencial y por tanto va en contra de los artículos 3, 24 y 111 de la Constitución Italiana⁵⁹⁷.

Además recientemente ha habido un importante pronunciamiento de la *Corte Costituzionale* Italiana, cuestionando el procedimiento formal instaurado en Italia para actuar el reclamo. Se cuestiona frontalmente el hecho de que si no se entabla el reclamo ya no se pueda acudir a los tribunales de Justicia. La *Corte Costituzionale* italiana en sentencia n. 272 de 24 de octubre de 2012, establece que la mediación europea se caracteriza, entre otras cosas, en los distintos regímenes procesales, en que no debe impedir nunca el acceso a la justicia ordinaria⁵⁹⁸.

activado el Reclamo, sea inadmisibile el recurso ante la Comisión Tributaria. Por tanto se cuestiona una ilegitimidad constitucional del artículo 17 bis del D.Lgs. 546/1992, en la parte que excluye el acceso a la tutela cautelar jurisdiccional por todo el periodo de tiempo que hay para presentar el reclamo, tiempo en el cual no se puede tener acceso a tutela cautelar jurisprudencial y por tanto va en contra de los artículos 3, 24 y 111 de la Constitución Italiana.

⁵⁹⁶ TURCHI, Alessandro, "Reclamo e mediazione nel processo tributario", *Rassegna Tributaria*, 2012, 4, pp. 898 y ss. También BELLÉ BRUNELLA, "Mediazione e reclamo: due istituti inutili", *ob., cit.*, pp. 863 y ss.

⁵⁹⁷ Para mayor información al respecto puede consultarse el comentario de esta sentencia escrito por Roberto SUCCIO, "Il reclamo e la mediazione tributaria affrontano il giudizio di costituzionalità", *ob., cit.*

⁵⁹⁸ Vid. Un comentario de esta sentencia en: D'AYALA VALVA, La Corte Costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione Tributaria. *Rivista di Diritto Tributario*, fasc. 2, 2013, pp. 82 y ss. En un futuro cercano entendemos que el legislador italiano acabará modificando dicho precepto legal en el punto de la imposibilidad de presentar recurso ante las Comisiones tributarias si no se ha interpuesto el reclamo.

Ello puede comprobarse no sólo en Europa, sino también en países de corte anglo americano. Por ejemplo, en Estados Unidos, tal y como se regula en el *Internal Revenue Code*, el contribuyente tiene la posibilidad de ir a las oficinas mediadoras, lo que no obsta para, en caso que no lo considere conveniente, acceder directamente a la vía jurisdiccional. En el bien entendido que, en este último caso, no podrá reclamar costas contra la Administración⁵⁹⁹.

Concluimos por tanto, en la necesidad existente sobre la inclusión de sistemas de resolución alternativa de conflictos en vía tributaria, pero siempre en el marco del conjunto de Derechos y principios asentados en los Ordenamiento Jurídico, los cuales no pueden verse cuestionados ni mermados so pretexto de condición alguna de eficacia, celeridad o mejora. Hay que legislar, pero legislar bien. En Derecho, el fin nunca debería justificar los medios. Porque medios procedimentales y procesales idóneos existen. Y estos son los que deberían seguirse.

H. Prospectiva sobre mediación tributaria.

Sin perjuicio de que deban asumirse técnicas de política legislativa adecuados, es lo cierto que no puede desconocerse la utilidad de dichos sistemas de resolución alternativa de conflictos, tanto en materias de orden tributario como en el resto de materias.

Como ha sido puesto de manifiesto por la doctrina científica italiana proclive a su utilización, el nuevo instrumento deflactivo legislado en Italia (reclamo), gracias a la introducción de un filtro administrativo, es sumamente positivo, pues deja fuera de la tutela judicial aquellas cuestiones de pequeño valor, no relevantes, pero que porcentualmente representa un número elevadísimo de litigios en los tribunales tributarios. Por ello el legislador italiano se ha puesto en línea con la política que pretende la Unión Europea⁶⁰⁰.

Detta necessità è stata finalmente recepita dal legislatore che, alla luce delle esperienze comunitarie, adire il vero tutte estremamente positive, ha ritenuto di dover intervenire creando uno strumento che consentisse, al pari della maggior parte degli ordinamenti europei, una soluzione al problema del contenzioso di massa (MARTIS, M.)

En Italia, pues, como estamos viendo, amén de haberse introducido la mediación en el proceso civil se ha incluido la mediación en el derecho tributario⁶⁰¹, para resolver

⁵⁹⁹ Véase ANDRÉS AUCEJO, E., "Derecho de los Contribuyentes en el Procedimiento Tributario Comparado: en particular, ITALIA Y EEUU", capítulo del Libro Homenaje al profesor Javier Lasarte, IEF, Madrid, 2014, en prensa.

⁶⁰⁰ MARTIS, M., "Reclamo emediazione fiscale...", ob., cit.

⁶⁰¹ Sobre estas cuestiones puede verse PISTOLESI, "Il reclamo e la mediazione nel porcesso civile", *Rassegna tributaria*, 2012, pp. 65 y ss., donde se fijan las principales diferencias entre la mediación civil y tributaria.

asuntos de pequeña cuantía pero que en la práctica de los tribunales tributarios representan el 80 por ciento del volumen de trabajo.

Por lo que respecta a los resultados obtenidos de la aplicación de sistemas de resolución alternativa de conflictos en el orden tributario establecidos en Italia, ocasión tuvimos de demostrar estadísticamente los buenos resultados derivados de su aplicación, resultados que pudimos alcanzar y publicar a través de una estancia de investigación realizada en la *Università della Sapienza, di Roma*, en simultaneidad con el *Ministero delle Finanze*, la *Agenzia delle Entrate* y la *Commissione Tributaria Provinciale di Roma*⁶⁰². De ahí nuestro posicionamiento claramente a favor de estos sistemas de ADR en línea con los vientos que corren en Europa y en línea también con las opiniones que claramente manifiesta su adhesión a los mismos⁶⁰³.

⁶⁰² Vid. ANDRÉS AUCEJO, E., "L'evoluzione della litigiosità nelle commissioni tributarie italiane nel corso degli anni 1990-2000, pag. 915", *Diritto e pratica tributaria*, N. 4/2004; y de la misma autora: "Evaluación de la Litigiosidad en el "Rapporto tributario" en Italia, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* (International Tax Law Review) 2002, n.2, p. 244-278.

⁶⁰³ Sobre una propuesta de mediación tributaria para España vid. ANDRÉS ACUEJO, E., "Mecanismos convencionales y transaccionales de resolución de conflictos en derecho tributario nacional y comparado", QF, 2010, n. 21.

2.5. La mediación y/o conciliación y el arbitraje en Derecho tributario. Régimen comparado: Reino Unido, Holanda, Bélgica y Sudáfrica. (José A. Rozas)

A. Reino Unido.

a. El marco organizativo.

En el Reino Unido todas las funciones de aplicación de los tributos estatales están encomendadas a una entidad independiente denominada *Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)*, que es el resultado de la fusión, en 2005, de otras dos, el *Inland Revenue* y el *Her Majesty's Customs and Excise* que hasta su integración en una única entidad gestionaban, respectiva y desagregadamente, los impuestos directos e indirectos.

El *HMRC* depende orgánicamente del *Treasury*, que es el Departamento del Gobierno responsable del desarrollo normativo y aplicación del sistema tributario⁶⁰⁴. El conjunto de los *Commissioners*, nombrados por el Parlamento –en la actualidad siete- tienen encomendadas las funciones de Gobierno Ejecutivo de la Agencia. Pues bien, desde 2012 –y precisamente como consecuencia del modo en el que se habían cerrado ciertos acuerdos con grandes compañías y algunos grandes contribuyentes- uno de los *Commissioners*, denominado *Tax assurance commissioner (TAC)* –algo así como Garante del Sistema- que tiene también la función de sustituir, en caso de ausencia, al Director ejecutivo, es el responsable de velar por el correcto funcionamiento de la Agencia. No tiene asignadas tareas operativas de seguimiento efectivo de asuntos concretos, sino que tiene encomendada la orientación de la política fiscal, de la estrategia operativa, del desempeño profesional de las funciones asignadas al Tesoro, de la sujeción del actuar administrativo a la legalidad, y, en particular, “*oversee and provide assurance of large tax settlements*”. En concreto, está previsto que todo caso en el que se pretenda llegar a un acuerdo con el contribuyente, *settlement*, cuya cuantía supere los £100 m. se ha de transferir a tres *Commissioners*, uno de los cuales será el TAC. Es también quien delimita y sigue la estrategia de la Administración tributaria en cuanto a la gestión de las cuestiones litigiosas⁶⁰⁵.

⁶⁰⁴ Para una explicación general de la estructura orgánica de la Administración tributaria británica puede consultarse WOOLF, J.: “Administrative Bodies”, en *Simon's Taxes*, Part A3, LexisNexis, Edimburgo (RU), 2008. Como agencia independiente su estatuto propio se contiene en su ley propia: la *Commissioners for Revenue and Customs Act 2005*.

⁶⁰⁵ La política de la Administración tributaria británica al respecto se plasma en un documento administrativo con el título *Litigation and settlement strategy* que ofrece una orientación a los funcionarios y a los contribuyentes sobre los criterios a aplicar al enfrentarse con controversias tributarias y cómo decir en qué medida, cuándo y cómo llegar a acuerdos con los contribuyentes. Un comentario oficial de dicha estrategia se puede consultar en el documento de *HMRC* titulado *Resolving tax disputes. Commentary on the litigation and settlement strategy* (<http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/lss-guidance-final.pdf>), 2013.

Las disposiciones que regulan los procedimientos tributarios británicos y las potestades, deberes y derechos de la Administración y de los ciudadanos en su desarrollo, se contienen en la *Tax Management Act 1970*, sistemáticamente reformada desde su aprobación. Aunque en el 2006 se presentó un borrador para su reforma integral, en 2007 se abandonó el proyecto que, no obstante, ha ido viendo la luz a través de distintas reformas parciales realizadas en sucesivas leyes de presupuestos.

Una de las potestades que se reconoce al *HMRC* es la de hacer un uso extensivo de su capacidad discrecional para, justificadamente, y en beneficio de una más eficiente recaudación futura, cerrar acuerdos sobre deudas tributarias precedentes (*R v IRC, ex p National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd* [1981] STC 260, HL.) No obstante lo cual, sí se declaró nula una cláusula suscrita en un acuerdo en el que, aceptado el compromiso de abonar una cifra a tanto alzado, se le reconocía al contribuyente el derecho a no reclamarle cualquier otra deuda tributaria que eventualmente se hubiera debido en ejercicios futuros (*Al-Fayed v Advocate General* [2002] STC 910).

Hasta la sentencia *R (on the application of Wilkinson) v Inland Revenue Commissioners* [2006] STC 270, se le reconocía a la Administración tributaria la capacidad de realizar concesiones extraordinarias no regladas, beneficios fiscales, *Extra-statutory concessions*. Las limitaciones que a dicha potestad se llevaron a cabo por la Corte suprema obligaron al legislador a establecer un régimen transitorio específico para las que ya estaban en vigor, mediante lo dispuesto en la sección 160 de la *Financial Act 2008*. Algunas tenían acogida en la misma, otras se entendió que se habían dictado en el marco de las potestades discrecionales de la administración y un tercer grupo se derogaron, previa notificación, sin carácter retroactivo.

En definitiva, en el Reino Unido tanto la Administración tributaria como en la literatura científica se presenta lo relativo a las técnicas de resolución alternativa de conflictos tributarios, mediante mediación, acuerdos o, eventualmente, el recurso al arbitraje como una alternativa a la resolución del litigio ante los tribunales conforme a Derecho. Y es así como el foco del problema se ubica en el control de la discrecionalidad administrativa al respecto en cuanto a su margen de decisión en la formulación de acuerdos con el contribuyente⁶⁰⁶. Así pues, la Administración tributaria británica tiene publicados varios documentos oficiales que fijan su política al respecto y encomienda a un *Commissioner*, el *Tax Assurance*, una específica labor de vigilancia para garantizar que el sistema funciona adecuadamente y con sujeción a Derecho. No se trata tanto de una especie de Defensor del Contribuyente, pues no despacha quejas o reclamaciones específicas presentadas por los ciudadanos, como del miembro de la Dirección general

⁶⁰⁶ Vid. GRIFFITHS, S.: "‘No discretion should be unconstrained’: considering the ‘care and Management’ of taxes and the settlement of tax disputes in New Zealand and the UK", en *British Tax Review*, 2012, 2, pp. 167-186

de la Agencia –es uno de los siete *Commissioner* nombrados por el Parlamento y que constituyen una suerte de Consejo de Administración del *HMRC*- responsable de garantizar que el actuar de la Administración tributaria se ajusta a la legalidad y se desarrolla conforme a unas premisas de calidad y de eficaz servicio a los ciudadanos. Sería el encargado de velar porque prevalezca el interés general frente a los intereses institucionales, en el funcionamiento de la Agencia.

b. El marco estratégico y la Administración de la justicia tributaria.

Entre estos documentos el más significativo –incluso en su título- es el denominado *Litigation and Settlement Strategies (LSS)*, que fija las líneas maestras de la Administración en cuanto a las lindes entre los acuerdos y la confrontación, el modo de afrontar la resolución de las eventuales controversias que puedan surgir en la aplicación de los tributos de un modo que, a la vez, sea consecuente con los principios de legalidad y de eficacia que presiden el funcionamiento del sistema. Un segundo documento, *Code of Governance for resolving tax disputes*⁶⁰⁷, describe con detalle la política de la Agencia al respecto.

En este sentido, una primera aproximación que estos documentos realizan al particular ubica la cuestión en sus prolegómenos, y se afirma que el mejor modo de evitar el conflicto es prevenir su planteamiento, lo que se consigue mediante políticas propedéuticas, previas a la aplicación del tributo en el caso concreto, que anteceden a lo que sería un procedimiento de determinación, liquidación y comprobación de la deuda. Se hace notar al respecto que distintas políticas confluyen a tal objeto: el uso de una correcta técnica legislativa, la cuidada elaboración de guías didácticas, un eficaz sistema de contestación a las consultas y de acuerdos previos con los contribuyentes, la definición de un bien perfilado plan de riesgos de incumplimiento o el modo de gestionar la relación con las grandes empresas. En definitiva, se empieza por decir que la mejor política para afrontar de modo eficaz la resolución de los conflictos con los contribuyentes es anticiparse a su gestación ubicando la concertación, la mediación, el acuerdo en los aledaños previos a la iniciación del procedimiento de liquidación.

Una segunda consideración al respecto parte de la premisa de que la decisión de afrontar o no un litigio ha de estar informada por un principio general de análisis sistémico de los resultados del mismo. Es decir, no fijando la atención única y exclusivamente en la realidad objeto de controversia, sino ponderando el efecto que su resolución puede tener en términos absolutos y relativos. Por ejemplo, se especifica que no se seguirá adelante en el litigio si no se advierten posibilidades razonables de obtener una decisión favorable a los puntos de vista de la Administración, lo que es una política contenciosa radicalmente opuesta a la que rige en España en la que, por imperativo legal, el Abogado del Estado difícilmente puede justificar el desistir de la

⁶⁰⁷ Cfr. <http://www.hmrc.gov.uk/adr/resolve-dispute.pdf>.

causa iniciada o de la interposición del recurso que contra su resolución desfavorable cupiera interponer.

La Administración tributaria tiene previsto un protocolo de actuación diverso para afrontar cada caso litigioso en su contexto. Si, por ejemplo, el supuesto es rutinario y ya ha sido resuelto en un determinado sentido en ocasiones precedentes la cuestión se ventila directamente por el actuario. Por el contrario, en los casos “complejos” o “sensibles” –por su trascendencia en términos doctrinales o de opinión pública, más allá de su cuantía- se establecen cautelas adicionales implicando a directivos –o a comités específicos como el *Anti-Avoidance Board*, o el *Transfer Pricing Board*, en los que también están representados profesionales independientes- en la decisión que se haya de adoptar. Por ejemplo, como ya se ha hecho notar, en todas aquellas propuestas de finalización del conflicto mediante acuerdo en las que se ventilen más de £ 100 millones, la última palabra la tiene siempre el *Tax Assurance Commissioner*. Toda la política al respecto se gestiona por un comité específico denominado *Tax Disputes Resolution Board*.

Otro punto en el que se hace especial énfasis, como el modo adecuado de manejar las disparidades de criterios con el contribuyente, es en el aproximarse a la delimitación de los hechos con una disposición de colaboración y no de confrontación. Tratar de concretar los hechos conjuntamente con el contribuyente –minimizando el recurso a terceros a los supuestos en los que sea estrictamente necesario- y no con una mentalidad de “todo o nada” sino desde el convencimiento de que en la fijación de los mismos es amplio el ámbito de participación que cabe dar al contribuyente en su delimitación precisa. Que es dilatado el espacio para el acuerdo en lo que se refiere a dar, o no, por probados, por ciertos, los hechos que influyen en el supuesto sobre el que versa la liquidación.

Una vez que ha surgido el conflicto, en su gestión, siempre de conformidad con la legalidad, la Administración debe estar atenta a distintas variables que influyen en el modo de afrontarlo: i) se han de ponderar los costes y beneficios de afrontar el litigio, no sólo desde la consideración aislada de la cuestión, sino en el marco de los efectos que de un acuerdo, o de un litigio, sobre el particular pueden derivarse para otros asuntos semejantes o en cuanto a la incidencia que puede proyectar sobre la conducta futura de ese o de otros contribuyentes; ii) el recurso a sistemas alternativos de resolución de litigios puede ser útil, tanto para lograr acuerdos, como para prepararse para un posterior enfrentamiento contencioso; iii) si con carácter general el peor acuerdo es mejor que el más exitoso de los litigios, y siendo preferible la colaboración a la confrontación, si las expectativas de obtener una satisfacción ante los tribunales es razonable no hay por qué forzar el acuerdo a toda costa.

Del mismo modo que se insiste en las medidas de prevención como la mejor política para mitigar la conflictividad tributaria, el *HMRC* tiene un programa específico pilotado

por su Servicio de Auditoría Interna cuyo objetivo es aprender de lo que ha ocurrido en el pasado. Aplicando técnicas de muestreo se seleccionan expedientes que se han resuelto mediante acuerdo o tras la sustanciación de un litigio y se evalúa en profundidad la consistencia, efectos y contenido de lo actuado al objeto de emitir un juicio al respecto y extraer consecuencias para el futuro.

En cuanto al uso específico de los sistemas de ADR por el *HMRC*, otras dos guías fijan los criterios a considerar cuando del uso de los mismos en asuntos complejos y de envergadura se trata una⁶⁰⁸ y en el resto de los casos la segunda⁶⁰⁹. Lo primero que se deja claro en dichas publicaciones es que cuando la Administración tributaria británica se refiere a ADR está pensando más en técnicas de mediación, de facilitación del acuerdo, que en procesos de arbitraje que, en definitiva, son parte, más bien, del modo controvertido, “judicial”, de resolución del conflicto.

El recurso a los sistemas de ADR se concibe en el sistema británico como una fórmula de evitar un litigio ya gestado, de modo que la referencia a los mismos se ubica en la ordenación del procedimiento que rige el proceso tributario, en la ordenación de la jurisdicción fiscal⁶¹⁰. Desde abril del 2009, con el ejercicio fiscal de ese año, se ha reformado por completo la estructura orgánica de resolución de litigios tributarios en el Reino Unido, con arreglo a lo dispuesto en la *Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007*, en el marco de toda una reforma general de la Administración británica de Justicia⁶¹¹. Hasta entonces las reclamaciones se despachaban ante una especie de jueces de paz llamados *General Commissioners* –hasta 3.000 a lo largo de todo el territorio- cuya secretaría se atendía por oficiales del *HMRC*, dos tribunales administrativos, uno para los impuestos directos –*Special Commissioners*- y otro para los indirectos –*VAT & Duties Tribunal*- y un último, para tratar lo relativo a disposiciones anti-elusión, el *706/04 Tribunal*.

Una de las razones que justificaron la reforma fue, precisamente, que su vinculación al *HMRC* ponía en entredicho su independencia. En la actualidad, pues, ha desaparecido, como tal, la revisión administrativa tributaria, aun cuando, simultáneamente, se creó un recurso potestativo de revisión, *internal review*, a presentarse en 30 días y resolverse en 48, que, al parecer, en sus fases iniciales de funcionamiento alcanzó un

⁶⁰⁸ Cfr. *HMRC, Resolving Tax Disputes: Guidance for the HMRC staff on the use of Alternative Dispute Resolution (ADR) in large or complex cases* (<http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>).

⁶⁰⁹ Cfr. *Alternative Dispute Resolution for Small and Medium Enterprise and Individual customers* (<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/adr/smei.htm>)

⁶¹⁰ Cfr. Part. 1, § 3 de la Ley 2009, núm. 73 (L 1) (<http://www.legislation.gov.uk/ukxi/2009/273/part/1/made>).

⁶¹¹ Sobre dicha reforma, *vid.* GETHING, H., PATERSON, S., y BARKER, J.: “Transformation of the tax tribunal”, en *British Tax Review*, 2009, 3, pp. 250-262.

porcentaje de estimación de las pretensiones del contribuyente del 24%⁶¹². Todo se sustancia ante dos órganos judiciales, la *Tax Chamber of the First-tier Tribunal* y, en apelación, ante la *Tax and Chancery Chamber of the Upper Tribunal* que, con sede en Londres, se desplaza a Edimburgo y Belfast cuando los asuntos a resolver se han originado en Escocia o Irlanda del Norte. Esta segunda instancia se estima que ha de resolver sobre un volumen de no más de 100 apelaciones anuales. Los jueces de ambas cámaras son, en su mayoría, los antiguos empleados de los precedentes órganos administrativos, que han sido transferidos a la Administración de Justicia. A ellos se agregan otros miembros independientes, que cobran por dietas en función de los asuntos que se les encargan, compatibilizando su actividad con su juzgado o actividad profesional de referencia. La selección la realiza una Comisión creada por la *Constitutional Reform Act 2005*, la *Judicial Appointments Commission* y consiste en un test de conocimientos, una entrevista y un ejercicio de simulación, *role-play*. Quienes aspiren a formar parte del tribunal como meros miembros –pueden ser asesores fiscales, contables, ejecutivos de empresa o profesores universitarios, por ejemplo, con experiencia profesional en el ámbito tributario- no han de realizar el test de conocimientos. Un tercio de los que se incorporaron a los nuevos tribunales tributarios en 2009 por este sistema provenían de los precedentes “juzgados de paz tributarios”, *General Commissioners*.

Los casos más sencillos –los llamados *default paper*- incluso se pueden encomendar a miembros no peritos en Derecho. Para el resto de los casos, es el Presidente de la Cámara quien decide la composición del tribunal –que puede actuar, y muchas veces lo hace, como órgano unipersonal- para cada caso.

El Tribunal tiene un margen importante para establecer el pago de costas cuando entiende que se ha actuado de forma no razonable. Algunos ejemplos al respecto son el no presentarse a una audiencia, solicitar la posposición de la vista, *hearings*, por el mero hecho de no tener preparado el caso o sostener una causa con argumentos puramente especulativos, no basados en pruebas⁶¹³.

En la reforma de la Administración tributaria de Justicia ha tenido una enorme importancia el trámite de catalogación del recurso. Todos los recursos se han de presentar ante una oficina judicial específica, ubicada en Birmingham, que califica el mismo conforme a cuatro categorías: *default paper*, *basic*, *standard* y *complex*. La primera de las mismas está concebida para dar salida a lo que en el sistema anterior se

⁶¹² Vid. DORAN, R.: “UK considers ADR to resolve tax disputes”, en *International Tax Review*, Agosto, 2010. Sobre este recurso, vid. GAMMIE, M.: “Tax appeals and reviews: the new landscape”, en *British Tax Review*, 2010, 6, pp. 650-670.

⁶¹³ La condena en costas a la Administración tributaria es frecuente. Por ejemplo, en *Deluca v HMRC* [2011] UKFTT 579 (TC) TC01422 el Tribunal entendió que la Administración había actuado de forma no razonable y la condenó al pago del 50% de las costas del recurrente. En *Southwest Communications Group Ltd v HMRC*, se condenó también a la Administración tributaria que, pese a haber dispuesto de la declaración trascendental de ciertos testigos en el mes de junio, no desistió de la acción hasta el mes de diciembre. Se le condenó, pues, a abonar los gastos del contribuyente al respecto durante dichos meses.

despachaba por los “jueces de paz”, sin que haya audiencia pública y cuando el test a realizar es el llamado de “*reasonable excuse*”⁶¹⁴. La Administración presenta sus alegaciones en 43 días, y el contribuyente tiene 30 para alegar frente a las mismas. Un caso calificado como básico se despacha en unas seis u ocho semanas, en una vista oral informal, si se refiere, por ejemplo, a supuestos de multas de pequeña cuantía respecto de las que la Administración tenía un cierto margen de discrecionalidad o a aplazamientos de pago. Los *default paper* y los casos calificados como *basic* se resuelven en una de las 130 sedes que el Servicio de Tribunales tiene repartidas por todo el país.

El corazón del sistema son los asuntos calificados como *standard* o *complex* en los que la Administración tiene 60 días para contestar y 42 para presentar la documentación que el juez le requiera. Los más enjundiosos de dichos casos se transfieren a Londres, Manchester o Edimburgo. El resto, se resuelven en Birmingham. En todo caso, se lleva a cabo una vista oral en la que se repasa pormenorizadamente todos los elementos del caso: hechos, normativa, antecedentes judiciales, prueba documental, testigos y conclusiones. Cuando en un caso complejo no se ventilan cuestiones de hecho, las partes están de acuerdo y el problema de interpretación que se discute es de envergadura, se puede aplicar la técnica del recurso *per saltum* y residenciarlo, directamente, en la segunda instancia, el *Upper Tribunal*.

Un principio procesal básico en el procedimiento de recursos británico es la oralidad. Salvo que se trate de un caso extremadamente sencillo, *default paper*, el trámite fundamental del procedimiento es la audiencia pública –excepcionalmente, por razones de confidencialidad en juego, puede ser privada- en la que las partes exponen todo el caso y sus razonamientos ante la sala o el juez unipersonal, según el caso.⁶¹⁵

⁶¹⁴ El concepto de “excusa razonable” como causa de exclusión de responsabilidad tributaria ha sido objeto de un más que considerable desarrollo en la práctica tributaria y judicial británica. Siendo un concepto jurídico indeterminado que se ha de delimitar caso por caso, cuando lo único que se alega por el contribuyente –que no discute los hechos ni su calificación jurídica- es que tiene una excusa razonable para lo que ha sucedido, su evaluación se despacha por escrito y por un órgano unipersonal, sin perjuicio, en su caso y de proceder, del eventual recurso de apelación contra la primera decisión al respecto.

⁶¹⁵ Debo agradecer a la Profesora Judith Freedman que durante mi estancia de investigación en Oxford, en el llamado *Hilary term* del año 2014, me facilitara acudir a la audiencia pública de un caso defendido por el Profesor Philip Baker ante la *Tax Chamber* en su sede de Londres. Durante dicha sesión, que se prolongó por espacio de unas diez horas, pude comprobar cómo funciona el sistema judicial tributario en el Reino Unido. Se rige bajo el principio de que lo que no se dice y alega en la audiencia, *hearing*, no está en el proceso. De modo que el abogado va repasando con el juez y la contraparte detenidamente, punto por punto, por su orden, los hechos, la normativa aplicable, los precedentes judiciales y la documentación que consta en los autos, terminando con la comparecencia de los testigos –en el caso que presencié, relativo al impuesto de salida cobrado a un *trust*, testificaron el *appointer*, el *beneficiary*, y el *trustee*- y las conclusiones de cada parte. Se desarrolló todo en un clima de ordenada flexibilidad y la, en este caso, jueza –que iba repasando cada documento y tomando sus notas a medida que hablaba el abogado- de vez en cuando interrumpía con preguntas precisas a una u otra parte. Lo que resulta evidente para el espectador de una sesión semejante es que todo lo que pudiera ser relevante en el

c. *Los proyectos piloto de ADR propiciados por el HMRC.*

Pues bien, como se ha mencionado –y retomando lo relativo al empleo de ADR en la resolución de conflictos tributarios⁶¹⁶- es en el marco de la ordenación de los procesos judiciales ante la *Tax Chamber* o ante el *Upper Tribunal*, en el que se ubica en el Reino Unido la normativa legal sobre el uso de estos sistemas alternativos, en términos de conciliación judicial extraprocesal⁶¹⁷.

Por su parte, el *HMRC* en el 2011 arrancó dos proyectos pilotos al respecto, que se han convertido en programas estables a partir de septiembre de 2013. Uno para grandes empresas y el otro para el resto de los contribuyentes. En estos proyectos se prevén tres modalidades de ADR:

- i. *Facilitated discussion*. Un empleado del *HMRC*⁶¹⁸ –y, eventualmente, otro nombrado por el contribuyente- ajeno al caso y siempre acreditado como mediador procura facilitar el acuerdo entre las partes, sin proponer una específica solución. Es la única opción sin costes adicionales y la que se ofrece a las pequeñas empresas y al conjunto de los contribuyentes.
- ii. *Facilitative mediation*. Un tercero, externo, realiza la tarea descrita anteriormente. El *HMRC* se apoya al respecto en una entidad privada especializada en este tipo de sistemas y en la formación de mediadores, *Center of Effective Dispute Resolution (CEDR)*.
- iii. *Evaluative mediation*. El mediador, como especialista en el objeto de discusión, propone a las partes una solución.

caso se ha repasado, expuesto, estudiado y entendido por ambas partes y por el órgano responsable de emitir sentencia. Con todos los respetos, no estoy tan seguro de que tal cosa esté del todo asegurada –sin poner en duda la profesionalidad y preparación de quienes prestan servicios en los órganos responsables de su tramitación- en el procedimiento económico administrativo o en el proceso contencioso administrativo vigentes en España.

⁶¹⁶ Con carácter general, el Ministerio de Justicia británico alienta el uso de estos sistemas de ADR en el conjunto de las Administraciones públicas, *Dispute Resolution Commitment* (<http://www.justice.gov.uk/courts/mediation/dispute-resolution-commitment>) y facilita unas instrucciones al respecto (<http://www.justice.gov.uk/downloads/courts/mediation/drc-guidance-may2011.pdf>) en las que se hace una breve mención al recurso al arbitraje, tal y como está regulado en la *Arbitration Act* 1996, como una de las posibilidades al respecto.

⁶¹⁷ Son, con todo, técnicas éstas novedosas en el ámbito tributario, tomadas de otras jurisdicciones, como la social. Introducidas por primera vez en el 2009, en el ámbito judicial no se había hecho un uso frecuente de las mismas durante los primeros compases de su implantación. *Vid.* PETER KEMPSTER, P.: “Analysis - Experience of ADR within the Tribunals” en *Tax Journal*, 17, 2010.

⁶¹⁸ Aunque tal circunstancia podría poner en entredicho la independencia del mediador interno del *HMRC*, lo cierto y verdad es que la Administración tributaria británica ha sido especialmente cuidadosa al respecto y quienes han participado en estos procesos de ADR no han manifestado quejas al respecto. *Vid.* en este sentido, GOTCH, A. y McCARTHY, H.L.: “Breaking the deadlock - resolving SME tax disputes by ADR”, en *Private Client Business*, 2012, 5, p. 187.

- iv. *No-binding neutral evaluation*. Es lo más parecido al arbitraje, aun cuando no es vinculante. El tercero –no las partes a través de su mediación- es quien aporta su opinión como especialista. El HMRC sólo lo suele aceptar cuando el litigio versa sobre cuestiones no tributarias –prueba de hechos, valoraciones técnicas, etcétera- con efectos en la aplicación de los tributos.

Entre las ventajas de estos sistemas se hace notar que, incluso no llegando a traducirse en un acuerdo que ponga fin a la controversia, contribuyen a centrar su objeto y a preparar el litigio o a resolver aspectos parciales del mismo; se evitan las aproximaciones de vencedores y vencidos, de todo o nada; se reduce el coste de la resolución en tiempos y recursos; puede enmarcar la resolución de distintas controversias pendientes, aun cuando desde una aproximación específica para cada una de ellas; y contribuye a mejorar la percepción que de las autoridades tributarias – como dispuestas a la concertación- tienen los contribuyentes.

No tiene sentido, con todo, perder el tiempo suscitando un proceso de ADR en ciertos casos: cuando no se discuten hechos y la Administración tiene un particular interés en que la interpretación que sostiene sea analizada por órganos judiciales –por su proyección futura en casos similares-; en caso de que el contribuyente no fuese fiable, no hubiese colaborado y el único medio para despejar hechos y Derecho sea la intervención de un órgano judicial; cuando se está llevando a cabo una investigación criminal al respecto. Son, por el contrario, particularmente adecuados para acercar posiciones los casos en los que se discuten temas relativos a la valoración de bienes y derechos –en el ámbito de los precios de transferencia en particular- o en lo atinente al carácter profesional o personal, corrientes o de inversión, de determinados gastos⁶¹⁹.

La autorización de un proceso de esta naturaleza es competencia de un órgano específico del HMRC, la *Dispute Resolution Unit* que, en casos dudosos, puede asesorarse por un comité, el *ADR Panel*, y que presta asistencia a las partes en todo el proceso de ADR. La negativa injustificada a participar en un procedimiento de ADR se ha utilizado en la jurisprudencia para cuantificar una condena en costas⁶²⁰. Aunque se puede plantear en cualquier momento del procedimiento, se aconseja que se haga una vez esté agotada la fase de prueba, y antes de que se haya girado la liquidación. La

⁶¹⁹ Vid. WHITE, N.: “Mediating Tax Disputes: Global Developments”, en *CEDR* (<http://www.cedr.com/articles/?item=Mediating-Tax-Disputes-Global-Developments>), 2013.

⁶²⁰ De hecho en la primera fase del proyecto piloto se llegaron a descartar el 67% de las solicitudes, desplomándose este porcentaje hasta el 20% de las propuestas por terceros ajenos al HMRC en la fase posterior, lo que evidencia un cambio de política de admisiones de casos por parte del organismo responsable al respecto el *ADR Panel*. Vid. *Alternative Dispute Resolution in Large or Complex cases. Pilot Evaluation Summary* (<https://www.gov.uk/government/publications/alternative-dispute-resolution-in-large-or-complex-cases-pilot-evaluation-summary>), 2013

Administración se compromete a resolver sobre la admisión de un supuesto a ADR en el plazo de 30 días y provee de un formulario para su solicitud⁶²¹.

El recurso a un sistema de ADR se formaliza en un sencillo acuerdo en el que se concreta el objeto de la controversia, se reconoce la imparcialidad del mediador, y se acepta la confidencialidad del proceso (ni se levantan actas, ni se registran las sesiones). Una vez ultimada la mediación, si se llega a un acuerdo se suscribe el mismo. Normalmente se prolongan durante toda una jornada de trabajo –sólo en un caso del proyecto piloto evaluado se prolongó la mediación más de un día- y es parte de la función del mediador concertar día, hora y lugar, así como resolver las cuestiones logísticas. El lugar puede ser la sede de cualquiera de las partes o una tercera, que pagarían a medias, y, con carácter ideal, se ha de disponer de tres espacios en los que se puedan acomodar cada parte y el mediador.

Se supone que con carácter previo al día de la mediación cada parte ha debido de preparar la aproximación al proceso. Las líneas rojas, ámbar y verdes, de la negociación, por ejemplo, o la evaluación de los costes y beneficios del acuerdo o del no-acuerdo. La Administración tributaria británica facilita con carácter previo a las partes una explicación de cinco páginas en las que se resumen las premisas del proceso en términos de disposición, costes (se evalúan los costes de un mediador en hasta £10.000), confidencialidad, tiempos y desarrollo de la negociación. Los tiempos medios de duración de estos procesos son de 24 semanas, desde su planteamiento hasta su resolución final, poco más de un tercio de las 70 semanas que de media transcurren entre la presentación de un recurso y su vista pública.

A finales de 2013 la unidad del *HMRC* responsable de estos procesos, *Dispute Resolution Unit*, presentó una evaluación de su funcionamiento durante la primera fase de implantación del proyecto piloto relativo a grandes empresas y casos complejos⁶²². En términos cuantitativos, de los £286 M. en los que se había solicitado el recurso a ADR, se había considerado oportuno su seguimiento en un 51% de las cantidades en discusión, y se había cerrado con acuerdo de las partes una deuda de £58 M, el 20% del total, el 40% de las cantidades en las que se habían seguido procesos de mediación. Si esas cifras se refieren a los casos planteados varían considerablemente, 67%, 35% y 95%. Este último porcentaje es, a mi parecer el más relevante pues indica que en la inmensa mayoría de los casos la mediación es efectiva y que, sin embargo, no lo es en un porcentaje reducido de los supuestos en los que se aplica cuando las cuantías en discusión son extraordinariamente elevadas. No son, pues, contra lo que pudiera pensarse en una primera aproximación, sistemas

⁶²¹ Cfr. <https://online.hmrc.gov.uk/shortforms/form/ADREng?dept-name=&sub-dept-name=&location=43&origin=http://www.hmrc.gov.uk>.

⁶²² Vid. *HMRC, Alternative Dispute Resolution in Large or Complex cases. Pilot Evaluation Summary* (<https://www.gov.uk/government/publications/alternative-dispute-resolution-in-large-or-complex-cases-pilot-evaluation-summary>), 2013.

particularmente indicados para grandes controversias, sino para utilizarse en el día a día de los procedimientos de comprobación e inspección con pequeñas y medianas empresas o personas físicas. Aun cuando, por otra parte, en este plano presentan la dificultad de que la Administración puede tener la impresión de que está dedicando considerables recursos a cuestiones menores –los mediadores tienen una formación específica y se desvinculan de las divisiones operativas- y sucumbir a la tentación de dar marcha atrás al respecto⁶²³.

B. Holanda.

En el sistema tributario holandés no existe un sistema de arbitraje tributario para la resolución de conflictos tributarios de dimensión nacional, aun cuando sí sea una práctica habitual en la resolución de disputas comerciales⁶²⁴. Por el contrario, en los últimos Tratados internacionales para la eliminación de la doble imposición sí se viene incluyendo el recurso al arbitraje internacional como último recurso en el caso de que no se haya podido resolver el litigio con el otro Estado contratante mediante el procedimiento amistoso⁶²⁵. Sí ha sido objeto de un considerable desarrollo la implantación de ciertas fórmulas de mediación tributaria, tanto en los procedimientos administrativos como una vez que la controversia pasa a fase judicial.

Curiosamente el uso de la mediación en el ámbito tributario arranca en Holanda en el 2001, de la iniciativa de dos funcionarios de su Administración tributaria⁶²⁶ que

⁶²³ “ADR is a costly facility for HMRC to run. In-house facilitators have to be specially trained, and are taken away from front-line compliance roles. While the future of ADR for the Large and/or Complex cases seems assured, its future in the SME and individual sectors depends on the current pilot demonstrating that it is a viable and effective means of settling disputes.” GOTCH, A. y MCCARTHY, H.L.: “Breaking the deadlock - resolving SME tax disputes by ADR”, en *Private Client Business*, 2012, 5, p. 190.

⁶²⁴ Vid. FRIELINK, K.: “Alternative Dispute Resolution in the Netherlands”, 7 de Agosto de 2002, *Mondaq* (<http://www.mondaq.com/x/17437/Alternative+Dispute+Resolution+in+the+Netherlands>). De hecho, desde 1949 una institución privada, sin ánimo de lucro y no gubernamental, el *Netherlands Arbitration Institute* desarrolla una intensa actividad en la resolución arbitral de conflictos.

⁶²⁵ Algunos Tratados, como el vigente entre Austria y Alemania, siguiendo sugerencias al respecto realizadas desde el ámbito científico, se ha encomendado dicha labor arbitral al TJUE. Vid. ZÜGER, M.: “The ECJ as Arbitration Court for the New Austria–Germany Tax Treaty”, en *European Taxation*, marzo, 2000, pp. 101-105. Con todo, son prescripciones que no han sido objeto, hasta ahora, de una significativa aplicación efectiva: en la bibliografía sobre la materia es frecuente la cita de un prestigioso estudioso de política fiscal, Jeffrey Owens, “the best arbitration is no arbitration”, y la de un directivo de la Administración tributaria holandesa, Pieter Vogelaar, “we love arbitration, but we never use it”. Vid. recientemente, sobre el particular, DOURADO, A.P. y PISTONE, P.: “Some critical thoughts on the introduction of Arbitration in Tax Treaties”, en *Intertax*, vol.42, 2014, pp. 158-161.

⁶²⁶ Buena parte de la información sobre el origen y funcionamiento de la mediación tributaria en Holanda se ha tomado de la traducción al inglés del tercer capítulo de la obra de BOOY, J., KNIPEK, y VEKSTEGE, J.: *Mediation in Belastingen. Anders en effectief*, SDU Uitgeveks, La Haya, 2013. Dicha documentación me fue facilitada por Diana van Hout, profesora del Departamento de Derecho tributario de la Universidad de Tilburg, con quien he quedado en deuda, en cuya tesis –que contiene un resumen en inglés- se lleva a cabo un estudio completo de la mediación tributaria en Holanda, a partir de un estudio comparado del particular con las experiencias norteamericana y canadiense: VAN HOUT, D.: *Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht, Een theoretisch, rechtsvergelijkend en empirisch onderzoek*, SDU Uitgevers, La Haya,

llevaron a cabo algunos ensayos de mediación que se tradujeron en la elaboración de unas recomendaciones que, finalmente, llevarían a la Administración al desarrollo de un proyecto piloto –en el marco de una iniciativa más amplia, *Mediation naast Rechtspraak* (La mediación en el ordenamiento jurídico), que ha tenido continuidad en el tiempo y que se ha estabilizado.

En la misma alocución ante el Parlamento en la que el Ministro de Economía presentó el 8 de abril de 2005 las líneas maestras del buque estrella de la Administración tributaria holandesa en términos de gestión pública de los tributos –los sistemas de

Mediación (*Nederlands horizontal monitoring*⁶²⁷- se daba cuenta de lo realizado y lo programado en materia de mediación tributaria por dicha Administración.

La mediación se puede incardinar en cualquier fase del procedimiento administrativo, o judicial, y se lleva a cabo por empleados de la propia Administración tributaria que reúnen dos características. Por una parte, están registrados en el Instituto Holandés de *Mediation Istituut*), una institución independiente creada en 1995 y que cuenta con una división específica relativa a cuestiones tributarias⁶²⁸; de modo que han recibido formación específica para el desarrollo de tareas de mediación en situaciones de conflicto y trabajan conforme a las reglas de dicho Instituto, *Mediation Reglement 2008*, que incluyen un código de conducta del mediador, *Gedragsregels voor de NMI*. Por otra parte, en la selección del mediador se es especialmente cuidadoso en la preservación de su neutralidad. Siendo Holanda un país no muy extenso, el mediador siempre procederá de una localización geográfica diferente a la del lugar en la que se ubica el conflicto.

La iniciativa para proponer un proceso de mediación puede partir de cualquiera de las partes que están implicadas en el conflicto y se puede plantear en cualquier fase del procedimiento. Es frecuente que sean terceras partes, el asesor fiscal, el servicio jurídico de la Administración tributaria o, incluso, el Defensor del pueblo, quienes propongan a las partes un procedimiento de esta naturaleza como cauce idóneo para alterar sus patrones de comunicación y tratar de encontrar una solución a su disparidad de pareceres.

⁶²⁷ Los sistemas de *horizontal monitoring*, están contruidos como modelos de gestión tributaria cooperativa en la que se acuerdan unas premisas previas con el contribuyente, o con sus asesores fiscales, con la finalidad de que la relación se construya sobre bases de la transparencia, la confianza y la comunicación. En los que el centro de atención no es tanto la regularización de situaciones pasadas como la concertación de los sistemas de control interno que el contribuyente va a implantar –*tax control framework*- con el objeto de asegurar que las declaraciones que presenta sean aceptables. Estos sistemas, que desde la OCDE se promueven bajo la denominación de *co-operative compliance* han tenido una discreta acogida en el ordenamiento español mediante la creación de los llamados Foros de grandes empresas y Foro de profesionales tributarios.

⁶²⁸ **Vereniging voor Fiscale Mediation (VFM)** (<http://www.vfmmediation.nl/>).

Dado que la mediación requiere, en todo caso, la disposición de ambas partes a afrontarla, es siempre voluntaria, antes de dar inicio formal a la misma, viene precedida de una fase de preparación de la misma. Esta fase se encomienda a un llamado coordinador de la mediación, también empleado de la Administración tributaria formado al efecto, que explica a las partes en qué consistiría la mediación, cómo se desarrollaría y cómo se han de enfrentar a la misma. Raramente los funcionarios responsables de los procedimientos en los que se ha suscitado el conflicto se oponen a dar cauce a la mediación.

De aceptarse por ambas partes la mediación, se recurre a la dependencia administrativa de la Administración tributaria responsable al respecto, la *Landelijk Bureau Mediation* (Oficina Nacional de Mediación), que nombrará un mediador para el caso en cuestión, distinto, siempre, de quien actuó como coordinador inicial de la mediación, y que gestiona, registra y evalúa toda la actividad de mediación llevada a cabo por la Administración tributaria. El mediador es quien asume, a partir de dicho momento, la dirección del proceso. Se reúne, separadamente, con cada una de las partes para preparar el terreno y que suscriban el acuerdo estándar de mediación. La Administración tributaria holandesa es particularmente precavida a la hora de salvaguardar la neutralidad de dicho mediador. Por ejemplo, ni utiliza papel timbrado de dicha Administración ni se llevan a cabo las reuniones que sean necesarias en los locales de la misma. Todos los costes, por otra parte, los asume la Administración tributaria. Al final de la mediación las partes completan una encuesta al respecto y sobre una escala de 5, la calificación que merece el proceso en términos de neutralidad es de 4,4.

La mediación llevada a cabo en fase judicial⁶²⁹ presenta diversas variantes. En primer lugar, los costes se comparten por ambas partes. Por otra parte son las partes quienes eligen el mediador a partir de una lista provista por el órgano judicial. Si se plantea en fase de apelación, queda a criterio del juez decidir si tiene o no, en tal caso, sentido acometerla. En cualquier momento, claro está, las partes pueden retomar el procedimiento judicial y abandonar la mediación⁶³⁰.

En cuanto al contenido propio de la mediación, se hace particular hincapié en la literatura al respecto en que el objetivo es lograr una alteración en el patrón de comunicación, por ambas partes, que ha conducido al conflicto. En los procedimientos de comprobación, inspección o ejecución tributaria es frecuente que ambas partes terminen por adoptar una actitud de equivocado (el contrario) frente a atinado (uno mismo). La labor del mediador –que en este ámbito actúa con el estilo llamado de

⁶²⁹ Las cifras de litigiosidad tributaria judicial son sustancialmente más reducidas que en España. En un país con cerca de 17 millones de habitantes, el 40% de la población española, cada año se registran unos 25.000 asuntos en la jurisdicción fiscal, un 10% de los que entran anualmente en el económico-administrativo español.

⁶³⁰ *Cfr.*, VAN DER POL, J.: “How to manage tax disputes in the Netherlands”, en *International Tax Review*, 1 de noviembre de 201

mero facilitador- es tratar de romper dicha dinámica y buscar una flexibilización de tales posicionamientos logrando que ambos se pongan en disposición de admitir que la otra parte de la relación puede tener su parte de razón en el modo de afrontarla. El trabajo de mediación se computa por horas y se suele sustanciar en no más de tres reuniones. De terminar con éxito, se traduce en la firma de un acuerdo que compromete a ambas partes.

En realidad, si se analizan en detalle las cifras que se facilitan⁶³¹, no parece ser un recurso habitual en el día a día de la aplicación de los tributos, y tampoco parece que sea un tipo de procedimiento que guste de ser recorrido por los grandes contribuyentes⁶³², aun cuando se haga referencia a un porcentaje de éxito, cuando se usa, del 80%.

La opinión de quien ha estudiado la mediación tributaria en Holanda⁶³³, y sus sistemas homónimos en Estados Unidos y Canadá, se puede resumir en tres premisas, que no dejan de resultar sintomáticas: a) No se muestra partidaria tanto de implantar un sofisticado y extremadamente normativizado entramado de modalidades de mediación como de formar al personal al servicio de la Administración tributaria en estas técnicas y darles cabida en el devenir de los procedimientos mediante sistemas lo más sencillos posibles; b) Propone la creación en Holanda de una oficina de representación de los intereses del contribuyente, similar al *Taxpayer Advocate* norteamericano, que podría desempeñar un papel relevante como promotor de la mediación, como cauce adecuado para resolver determinadas situaciones; c) Centra la atención en el modo de construir la contextura jurídica de las relaciones tributarias -de los derechos, los deberes, las facultades de las dos partes de la relación- como el mejor modo de anticiparse a la aparición del conflicto y afrontarlo de forma equilibrada.

C. Bélgica

En el 2007 se instauró en Bélgica, aun cuando no fue efectivo hasta 2010, un sistema específico de conciliación fiscal que presenta una forma híbrida entre lo que sería una oficina de defensa del contribuyente y un servicio de ADR. La Ley por la que se crea el susodicho *service de conciliation fiscale* lo incardina en el seno de la Administración federal tributaria, el *Service public fédéral des Finances*, pero lo constituye como un

⁶³¹ En fase administrativa la media es de en torno a 100 casos cada año, desde 2007 –“en torno a dos centenares” llega a afirmarse en un cuestionario remitido por la Administración tributaria holandesa a la Comisión Europea, en lo atinente al IVA- y en fase judicial aunque empezó con cifras superiores a los 500 casos en 2009, en 2012 se registraron 45, al parecer porque a partir de dicha fecha no se informa por escrito a los contribuyentes de dicha posibilidad (VAN HOUT, D., *Mens, maatschappij...*, pp. 270 y 331.

⁶³² Cfr. VAN DER POL, J.: *How to manage...* p. 1.

⁶³³ Cfr. VAN HOUT, D.: *Mens, maatschappij...* pp.359-360.

órgano independiente, siendo inamovibles sus miembros –salvo renuncia o causa grave⁶³⁴.

La función del servicio es doble. Por una parte, y en esto se asemeja a lo que en nuestro ordenamiento se encomienda al Consejo para la defensa del contribuyente, ha de presentar una memoria anual de su actividad identificando aspectos sustantivos o procedimentales del sistema tributario que, a tenor de sus actuaciones, generan disfunciones y resultan mejorables, de todo aquello que no se acomoda con lo que debiera de ser una buena administración de los recursos tributarios. En la memoria del año 2013 se clasifica el 59% de su actividad total –contabilizándose un total de 3127 asuntos nuevos (en su primer año de funcionamiento, 2010, fueron 1200)- como actuaciones de conciliación, el 19% relativo a cuestiones relativas a la ejecución de deudas tributarias impagadas y un 22% como asuntos diversos. En definitiva, un 60% de la actividad se centra en la conciliación y un 40% en lo que sería propio de un defensor del contribuyente.

Por otra parte, y en esto tiene las características propias de un sistema de ADR, se encomienda a este servicio el tramitar y resolver las demandas de conciliación que se puedan interponer respecto de los actos tributarios emitidos por la Administración federal, respecto de cualquiera de los tributos gestionados por la misma. Aparentemente el procedimiento es extraordinariamente informal, se puede solicitar la mediación del servicio incluso verbalmente o mediante correo electrónico, y aunque no interrumpe, eso sí, el devenir del procedimiento administrativo, ni resultan las propuestas del servicio (*rapport de conciliation*) impugnables, salvo que haya motivos graves –como el vencimiento de un plazo de prescripción, por ejemplo- la dependencia administrativa implicada en el expediente ha de abstenerse de llevar a cabo actuaciones que puedan comprometer el resultado de la conciliación puesta en marcha.

Una vez recibida la solicitud de conciliación el servicio decide sobre su admisión en el plazo de 15 días y, a partir de ahí, inicia su tarea de mediación. Su función conciliadora no consiste en evacuar la prueba de los hechos, calificarlos, interpretar la normativa aplicable al caso y resolver el conflicto mediante la emisión de, por decirlo de algún modo, un laudo. No es un órgano arbitral, ni de resolución de recursos administrativos.

⁶³⁴Tit. VII, cap. V, de la *Loi portant de dispositions diverses*, de 25 de abril de 2007, cuyo desarrollo reglamentario se contiene en el *Arrête royal* de 9 de mayo de 2007 y en la Circular AAF/2007-0576, 1/2008, de 29 de enero de 2008, y en el Reglamento de orden interno que aprobó el Consejo del servicio de conciliación, y que se publicó en el Boletín oficial belga, *Moniteur belge*, el 7 de mayo de 2010. No existiendo en Bélgica una ley general tributaria, la referencia a la posibilidad de interponer demandas de conciliación fiscal se ha introducido en todas y cada una de las leyes que regulan los diferentes tributos federales. En la página web del servicio se puede encontrar toda la información sobre el mismo y las memoria anual del 2013 (http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_autonomes/conciliation_fiscal_e/).

La función específica que tiene encomendada es la de concretar el objeto de la litis y tratar de aproximar la posición de las partes, de conciliar sus respectivas posturas al respecto, para –así se dice en su normativa propia- reducir el volumen de asuntos tributarios que se tramitan ante la jurisdicción contenciosa e incrementar el importe de la recaudación. Se trata, en definitiva, de la clásica labor de mediación en la que se procura un acercamiento entre las partes para que, ellos mismos, recompongan su posición y encuentren un punto de acuerdo.

Para facilitar este acuerdo el servicio de conciliación puede realizar a las partes una recomendación sobre la controversia proponiendo una vía de salida, una fórmula de composición del acuerdo. Pero, en ningún caso, tales recomendaciones tienen la forma de acuerdos de resolución de la litis, de actos administrativos impugnables. De hecho, las disposiciones reguladoras del procedimiento que ha de aplicar el servicio de conciliación fiscal son extraordinariamente escuetas en cuanto a trámites, requisitos y plazos. Es evidente la voluntad de que el procedimiento no sea rígido y formal, sino que esté construido sobre bases de flexibilidad. Más del 75% de los expedientes se cierran dentro del año; en más del 78%, un 67% en lo relativo a cuestiones de deudas impagadas, de los que son objeto de tramitación para el logro de la conciliación se llegan a cerrar con acuerdo entre las partes. De hecho, el reglamento de régimen interior fundamentalmente se centra en cuestiones operativas atinentes a la ordenación doméstica del servicio, como el quorum de las comisiones o los sistemas de adopción de acuerdos, y no a regular pormenorizadamente el procedimiento a seguir en la tramitación de las demandas de conciliación.

El Comité de conciliación (*College*) está compuesto por un mínimo de 3 miembros y un máximo de 5, siendo en la actualidad de cinco, teniendo el presidente voto decisorio en caso de empate, aunque expresamente se recomienda que las decisiones se adopten por consenso, que no por votación. A su vez, están adscritos al servicio, como colaboradores, un mínimo de 20 empleados de niveles A o B (actualmente 27), que son quienes gestionan los expedientes de conciliación, y hasta 3 de nivel C. Los miembros del Comité se distribuyen los expedientes por materias y ámbitos lingüísticos, estando asignados los colaboradores a uno de los cinco equipos en los que se han organizado. Si en su primera composición todos ellos debían de provenir de la Administración tributaria, en lo sucesivo pueden proceder, también, de actividades profesionales relacionadas con la aplicación de los tributos, con experiencia y prestigio en la materia. El mandato es de 5 años, renovable, y con dedicación a tiempo completo. En el reglamento del servicio, se hace notar que las personas que sean seleccionadas para el mismo, más allá de su capacidad en el orden tributario, han de dar razón de habilidades y aptitudes, de competencias, propias del trabajo para el que son seleccionadas: saber negociar; ser proactivo en la proposición de soluciones alternativas y en la elaboración de conclusiones coherentes; carácter innovador, creativo y flexible; excelente capacidad de escucha, y de comunicación, tanto escrita

como verbal; orientación al servicio del ciudadano, al cliente y a la obtención de resultados; lealtad e integridad. No sirve, pues, cualquier funcionario de la Administración tributaria, sino quienes demuestren competencias particulares al respecto. Lo que se pretende de ellos no es tanto que sean unos extraordinarios concededores del ordenamiento tributario -aun cuando, naturalmente, han de estar familiarizados con su aplicación- sino que sean capaces de mediar, de acercar posturas, de deshacer entuertos, en una palabra, de conciliar para que las partes, no ellos, desarmen el litigio y eviten el contencioso.

D. Sudáfrica

En el ordenamiento tributario sudafricano está regulado desde el 2003 un procedimiento completo de mediación⁶³⁵. Tiene todas las características de una mediación en sentido estricto, y se identifica como un sistema de los llamados de ADR⁶³⁶.

Se incardina ante la oficina de apelaciones de la Administración tributaria (*South African Revenue Services, SARS*). Lo puede solicitar el propio contribuyente o le puede ser sugerido por la Administración, cuando el objeto y características de la controversia reúnen condiciones para resolverse mediante un procedimiento de este tipo. En cualquier caso, ambas partes han de estar de acuerdo sobre su tramitación para que pueda ponerse en marcha. Su duración estimada no ha de superar los 90 días y se suscita en la primera fase del procedimiento administrativo, en los 30 días sucesivos a la recepción de la liquidación.

El eje del procedimiento es el “facilitador”, designado por la Administración tributaria entre profesionales de la mediación –empleados o no del SARS- y sujeto en su actuación, independiente, a un código ético específico⁶³⁷; que puede ser recusado motivadamente por el contribuyente y que debe abstenerse en caso de que entre en situaciones de conflicto de intereses. Es él quien ha de decidir, a partir de una primera toma de contacto con el contribuyente –cuya personación es prácticamente inexcusable, aunque pueda comparecer acompañado de un asesor- y el funcionario

⁶³⁵ Rule 7 de la Secc. 103 de la *Tax Administration Act*, 2011. El desarrollo reglamentario puede encontrarse en *South African Revenue Services (SARS): Rules promulgated under Secc. 103 of the Tax Administration Act 2011* http://jutralaw.co.za/media/filestore/2013/02/Draft_Tax_Admin_Rules.pdf

⁶³⁶ Una referencia del mismo puede consultarse en ESPEJO POYATO, I. y TURONY, V.: “How can an excessive volume of tax dispute be dealt with?”, Legal Department, *International Monetary Fund*, dic-2013, pp. 57-59.

⁶³⁷ Merece la pena reproducirlo, tal y como figura en la normativa reglamentaria, *Rule 17*, que desarrolla este procedimiento: “(a) act within the prescripts of the proceedings under this Part and the law; (b) seek a fair, equitable and legal resolution of the dispute between the appellant and SARS; (c) build the integrity, fairness and efficacy of the alternative dispute resolution process; (d) be independent and impartial; (e) conduct himself or herself with honesty, integrity and with courtesy to all parties; (f) act in good faith; (g) decline on appointment or obtain technical assistance when a case is outside the field of competence of the facilitator; and (h) attempt to bring the dispute to an expeditious conclusion.”

responsable del acto controvertido, sobre el procedimiento, el lugar, día y hora de la reunión, así como la documentación a aportar.

Todo lo que se solvete y haga valer ante el facilitador es de carácter reservado y no se podrá, en un eventual contencioso posterior, requerirle información sobre lo acaecido en el mismo. Sin embargo, de conseguir el facilitador que las partes compongan un principio de acuerdo, el contenido del mismo se registrará por escrito. También pueden decidir las partes que el facilitador, al término del procedimiento, dé trámite a una recomendación en la que exponga su parecer y propuesta sobre el particular, como ocurría en el caso belga.

En cualquier momento las partes, claro está, pueden abandonar la mediación, de modo que se dé curso al proceso judicial como cauce ordinario para dirimir la controversia⁶³⁸. De finalizar, eso sí, el procedimiento con un principio de acuerdo, la Administración tributaria dispondrá de 60 días para plasmar el mismo en el correspondiente acto administrativo que del mismo se hubiera de derivar.

Más allá de esta fase, propiamente denominada ADR, lo cierto y verdad es que el sistema ordinario de recursos sudafricano prevé una fase previa administrativa que reúne todas las características de lo que pudiera calificarse como arbitraje tributario, de carácter voluntario⁶³⁹. En algunos casos -los asuntos de menor cuantía, aquellos en los que no se discutan los hechos y todos aquellos en los que el contribuyente esté de acuerdo con que así se ventilen- antes de pasar a la fase judicial se puede optar por acudir a un órgano administrativo, *Tax Board*, presidido por abogados independientes que tienen mandatos de cinco años y que pueden actuar, si es el caso, asistidos de un experto contable. La secretaría de este órgano se atiende por el SARS y actúa como secretario del mismo un empleado de la Administración tributaria.

El procedimiento es relativamente informal, verbal, de bajo coste y se cierra mediante decisiones, *ruling*, susceptibles de impugnación ante la jurisdicción ordinaria, que ni siquiera se publican oficialmente, aun cuando hay una editorial que las recoge en una colección privada, *South African Tax Board Decisions Reports*. Un aspecto trascendente es que si en la jurisdicción ordinaria se confirma la decisión del *Tax Board*, la parte que recurrió –Administración o contribuyente- será condenada en costas.

⁶³⁸ Sobre el sistema administrativo y judicial de resolución de controversias en Sudáfrica, puede consultarse HATTINGH, J.: "An Overview of the Court System of South Africa with Emphasis on the Resolution of Tax Disputes" en *Bulletin for International Taxation (IBFD)*, marzo, 2011, pp. 132 y ss..

⁶³⁹ Seccs. 83 y ss. de la *Income Tax Act*.

2.6.- La mediación en derecho tributario Alemán. (Isabel Espejo)

El entendimiento del papel de la mediación en el sistema alemán de solución de conflictos en materia tributaria exige algunas nociones fundamentales sobre la organización y funcionamiento de la Administración tributaria alemana pues, pese a la introducción legal formal, en julio de 2012, de la mediación en el procedimiento contencioso tributario, en realidad, la misma no parece realmente necesaria, al formar, desde los primeros 90, parte esencial de los procedimientos ordinarios de aplicación de los tributos y de revisión administrativa y jurisdiccional de las decisiones administrativas en este campo.

A. Algunos aspectos organizativos de la Administración tributaria alemana.

No cabe duda de que el mejor sistema para resolver los conflictos entre Administración y contribuyente consiste en el funcionamiento adecuado de los recursos administrativos, y esto es lo que sucede en Alemania. También parece especialmente adecuada una manera razonable de aplicar el Derecho tributario que evite, en lo posible, la materialización del conflicto. Ambos imponen determinados condicionantes organizativos.

La organización de la Administración tributaria alemana se caracteriza por una clara identificación de responsabilidades y por una fuerte juridificación y especialización, de manera que a cargo de todos los órganos que toman decisiones en la aplicación de los tributos, en la aplicación del Derecho tributario, se encuentran juristas especializados en Derecho tributario.

Por ello, quizá la característica que más diferencia a la Administración tributaria alemana frente a la española es que en aquella existen siempre, en todos los niveles organizativos, y con un papel cotidiano relevante, órganos de marcada especialización jurídico tributaria, cubiertos por juristas tributaristas. Entre estos hay que destacar los órganos que se encargan de la resolución de los recursos administrativos y de la defensa de la Administración tributaria ante la Jurisdicción contencioso administrativa.

Así, en las Administraciones de Hacienda alemanas existen, junto a las secciones de Liquidación⁶⁴⁰, de Recaudación⁶⁴¹, de Comprobación⁶⁴² (que sería el equivalente a nuestra Inspección), de Investigación Tributaria⁶⁴³ (sin parangón en España, y encargada, como policía judicial, de la Investigación del delito fiscal), y de Penas y

⁶⁴⁰ Die Veranlagungstelle.

⁶⁴¹ Die Volstreckungstelle.

⁶⁴² Die Betriebsprüfungstelle.

⁶⁴³ Die "Steuerfahndung". Comprobación e Investigación Tributaria están separadas y son claramente diferentes.

Multas⁶⁴⁴ (también sin parangón en España), la sección de Recursos⁶⁴⁵, que tampoco encuentra parangón por estos lares.

B. La mediación en los procedimientos tributarios en Alemania.

La juridificación de la Administración tributaria alemana y el adecuado funcionamiento de la Sección de Recursos es quizá la razón de que la generalizada preocupación por los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario no haya calado excesivamente en Alemania. Y es que, en realidad, lo que se denominan sistemas alternativos de solución de conflictos, y, especialmente, la mediación, está funcionando en Alemania, con naturalidad y eficiencia, desde hace un par de décadas.

En concreto, prácticas de mediación están presentes ya en el procedimiento de inspección que concluye con un diálogo final, *Slussbesprechung*, que no es sino una medida que intenta evitar la confrontación en la fase final del procedimiento de Inspección.

Efectivamente, el § 201 AO (Ordenanza Tributaria) prevé que tras la finalización de la actuación inspectora se celebrará una entrevista final entre el contribuyente, con su asesor o abogado, en su caso, y el jefe del Inspector actuario y que en el marco de la misma se discutirán todos los aspectos controvertidos. Aunque no se diga expresamente, es evidente que la finalidad de esta entrevista final es que las partes lleguen a un acuerdo sobre los puntos conflictivos, actuando el Inspector Jefe como auténtico mediador.

Pero donde más evidentes son las prácticas de mediación es en los sistemas de revisión, administrativa y jurisdiccional, de los actos administrativos en materia tributaria.

C. La mediación dentro del sistema de recursos administrativos contra actos de la Administración tributaria alemana.

El recurso por excelencia frente a los actos de la Administración tributaria alemana es el recurso de reposición, regulado en los parágrafos 347-367 de la Ordenanza Tributaria, que funciona en base a un procedimiento simplificado, que entró en vigor el 1 de enero de 1996.

Frente a cualquier liquidación de la Administración tributaria alemana es siempre posible el recurso de reposición, en el plazo de un mes, ante la Sección de Liquidación, que es extraordinariamente flexible y sin especiales formalidades habla directamente

⁶⁴⁴ Die StraBu, o Straf- und Bussgeldstelle.

⁶⁴⁵ Die Rechtsbehelfstelle, al mismo nivel que las secciones de Comprobación, Investigación o Liquidación y cuyos funcionarios también pertenecen al grupo B, pero con muy buena formación jurídica especializada y bajo la dirección de un jurista tributarista del grupo A.

con el contribuyente, escuchándole y/o intentando convencerlo, de manera que suele cerrar la mayoría de los casos en menos de un mes.

Este es el aspecto más destacable en el sistema alemán, y 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. En los dos últimos casos la sección de liquidación hace una nueva liquidación que ya no se discute por el contribuyente.

Si el contribuyente mantiene su recurso, la sección que tomó la decisión, normalmente la de liquidación, envía el caso directamente a la Sección de Recursos, al mismo nivel jerárquico que las demás secciones de la Administración tributaria, independiente de las mismas, y cuya función es exclusivamente el conocimiento y resolución de los recursos.

Esta sección trabaja también de un modo muy informal y rápido, discutiendo con el contribuyente, personalmente o por teléfono, y resolviendo alrededor del 80% de los casos recibidos: en parte reconociendo el derecho del contribuyente, en parte convenciéndolo de que no tiene razón, y en parte encontrando una solución intermedia.

En definitiva, la Sección de Recursos cumple un importante papel de mediación entre la Sección de Liquidación y el contribuyente, con la finalidad de resolver la cuestión alcanzando un acuerdo con el mismo. La base legal para alcanzar estos acuerdos con el contribuyente se halla en el § 364 a AO⁶⁴⁶, introducido por la Grenzpendlergesetz, de 24 de junio de 1994, que establece, con efectos desde 1 de enero de 1996, la obligación de la Administración, cuando el ciudadano lo solicite, de discutir la cuestión recurrida con el interesado antes de resolver el recurso, lo que también puede hacer de oficio, con la clara finalidad, en ambos casos, de intentar llegar a un acuerdo, evitando el conflicto.

Sólo cuando el contribuyente no está satisfecho tras la actuación de la Sección de Recursos se produce una decisión formal y razonada de esta sobre el recurso, que se notifica al contribuyente, que puede recurrir ante los tribunales financieros en el plazo de un mes⁶⁴⁷. Estos son totalmente independientes de la Administración tributaria, pues están integrados en el Poder Judicial⁶⁴⁸.

⁶⁴⁶ § 364^a AO Erörterung des Sach- und Rechtsstands: Discusión sobre las circunstancias de hecho y de Derecho. Vid. TIPKE, K./LANG, J.: *Steuerrecht*, Ed. Otto Schmidt, Köln, 2002, p. 737.

⁶⁴⁷ De 3.5 millones de recursos ante la Administración tributaria (recordemos que en Alemania el sistema generalizado es de liquidación por parte de la Administración del Impuesto sobre la Renta y del

El recurso ante la Sección de recursos es un pre-requisito para acudir ante los Tribunales Financieros⁶⁴⁹.

D. La mediación dentro del sistema de recursos jurisdiccionales contra actos de la Administración tributaria alemana.

El dato más importante a destacar en el control jurisdiccional de la actuación de la Administración tributaria alemana es la existencia de los Tribunales Financieros, que constituyen una línea judicial especializada, constituida por los Tribunales Financieros (Finanzgerichte) y su nivel superior de revisión, que es el Tribunal Financiero Federal⁶⁵⁰.

Una vez recurrido un asunto ante el Tribunal Financiero, este continúa bajo la responsabilidad del funcionario de la Sección de Recursos que lo ha llevado, que sigue conversando con el contribuyente, de un modo informal, de manera que también en esta fase cabe que el contribuyente retire el recurso, que la Administración le dé la razón, o que ambos lleguen a una fórmula de compromiso.

Si esto no sucede rápidamente, por el Juez financiero se fija una cita del contribuyente y de la Administración en su presencia y con su participación en la discusión, lo que permite a la Administración y al contribuyente ver en qué sentido podría considerar el asunto el Tribunal, lo que facilita el acuerdo. Esta cita es antes de la audiencia pública, que se trata de evitar con la misma, y a ella acude el propio funcionario de la sección de recursos que ha llevado el caso y que representa a la Administración, y el contribuyente que puede acudir acompañado de su abogado, asesor fiscal, etc. Se trata del Erörterungstermin, introducido en el parágrafo 79 de la FGO (Finanzgerichtordnung, Ley de los Tribunales Financieros) en 1992, que ordena al presidente o al ponente que tomen las medidas adecuadas para resolver el conflicto mediante negociación verbal antes del juicio oral y que es uno de los rasgos más característicos, y positivos, del sistema alemán de solución de conflictos tributarios.

Impuesto sobre sociedades) en el año 2003 sólo 77.000 llegaron a los tribunales. Incluso en estos la decisión es muy corta, analizando exclusivamente los puntos controvertidos. Vid. Tipke/Kruse: Kommentar zur AO, actualización 112, de abril de 2007, marginal 12.

⁶⁴⁸ Su origen son los tribunales económico administrativos alemanes que inspiraron los españoles.

⁶⁴⁹ Parágrafo 44 de la Ley de los Tribunales Financieros.

⁶⁵⁰ El Tribunal Supremo Federal es el Bundesfinanzhof. Hasta 1968 los tribunales financieros pertenecían a la Administración y estaban cubiertos con funcionarios de la Administración Tributaria (juristas del “servicio superior” de la Administración, es decir del máximo nivel dentro de los funcionarios). En 1968 estos tribunales fueron transformados en tribunales especializados dentro del poder judicial, pero continuaron siendo cubiertos del mismo modo, siendo normal que se integren en los mismos, tras algunos años de experiencia y sin ningún requisito específico, los “inspectores de Hacienda” juristas. Para la audiencia pública se componen de 5 jueces, de los cuales 2 son ciudadanos elegidos y no jueces profesionales.

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. La reunión es muy informal y rápida. En ella las partes empiezan exponiendo su posición y el juez analiza personalmente las pruebas y los documentos pertinentes.

Cuando se alcanza un acuerdo, el propio juez redacta el acta y la Administración tributaria adopta la decisión acordada. Cuando no se llega a un acuerdo se convoca el juicio oral y público ante el Tribunal, que emite la correspondiente sentencia, que no está sujeta a recurso, salvo que así lo decida el Tribunal Financiero que ha conocido el caso, dependiendo de si existe o no jurisprudencia consolidada sobre la cuestión.

E. La mediación formal en el Derecho tributario alemán.

A la vista de lo que se acaba de señalar, no cabe duda del importantísimo papel que en la aplicación del Derecho tributario alemán desempeñan la mediación y la conciliación, en el más estricto de sus sentidos, en cuanto eficaz sistema de solución de conflictos, mediante la intervención de un tercero que ayuda a las partes a encontrar fórmulas de compromiso⁶⁵¹. Se trata, sin embargo, de una mediación que, aunque sólidamente anclada en la Ley y en la práctica habitual de los Tribunales Financieros, no está *expressis verbis* caracterizada como tal.

Por otra parte, también en Alemania se plantean alternativas para mejorar el sistema de solución de conflictos, y, en consecuencia, siguiendo las tendencias internacionales, se analizan por la doctrina las posibilidades de los denominados sistemas alternativos de solución de conflictos, y, especialmente, de la mediación⁶⁵². Como ventaja fundamental de la mediación se destaca por la doctrina alemana la disposición del procedimiento por el mediador, lo que otorga mucha mayor libertad que la que tiene el juez, sujeto a las correspondientes normas procesales.

La doctrina diferencia diversos tipos de mediación. El primero es el de mediación cercana al juzgado, que supone que ya abierto el proceso judicial se produce, fuera del mismo, pero ofrecido por el juez que conoce el caso, y llevado por un mediador, que puede ser un juez ajeno al caso, un procedimiento de mediación. Esta mediación tiene diversos inconvenientes, cual es su coste, además de que puede despertar la impresión de que una vez que el asunto está en el juzgado este lo que intenta es quitárselo de en medio.

⁶⁵¹ Vid. Seer, R., en Tipke/Kruse, *Kommentar zur Abgabenordnung*, octubre 2011.

⁶⁵² Vid. C. Hölzer/ H. Schnüttgen, W. Bornheim "Die Mediation im Steuerrecht nach dem Referentenentwurf zum Mediationsgesetz" *DStR* 2010, 2538. p. 2540-2541. Aquí se analizan las posibilidades de los asesores fiscales, abogados y funcionarios de la Administración tributaria como mediadores en el seno del propio procedimiento tributario. Vid., también, Paul, S., "Mediation – Ein Thema für Finanzgerichte?", *DStR* 2008, 1111, p.1.

Otra alternativa es la mediación integrada en el juzgado, que supone que el propio juez que conoce el asunto, en el mismo proceso, introduce elementos y técnicas de mediación para intentar que las partes se entiendan y lleguen a un acuerdo. En realidad esto es lo que hacen con naturalidad los jueces financieros alemanes en la reunión para la discusión que celebran con las partes al comienzo del proceso.

Por último, se diferencia la mediación interna en el juzgado que supone la actuación como mediador de un juez, especializado en técnicas de mediación, que no es el competente para conocer el asunto, pero que forma parte del servicio que a estos efectos ofrece la organización judicial. Se trata de algo así como de tener un cuerpo de jueces mediadores, que están a disposición de las partes del proceso, a iniciativa del juez ponente del caso, en los asuntos que no son de su competencia, como jueces en su juzgado.

En este contexto se ha suscitado un amplio e importante debate doctrinal sobre las posibilidades de la mediación en el ámbito de la solución de conflictos tributarios en Alemania. Supuestos que se citan como posibles objetos de mediación son los relativos a la duración de la amortización, estimaciones indirectas, valoraciones, apreciación de la prueba y actuación discrecional, siendo opinión generalizada que mediante la mediación no se pueden resolver cuestiones jurídicas de un modo diferente al previsto por la ley.

Sin embargo, no se plantea la posibilidad de mediación en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos ni en el seno de los procedimientos de revisión administrativa, pues tanto en unos como en otros el funcionario competente dispone de medios suficientes, como se acaba de ver, para llegar a acuerdos que resuelvan el problema. La cultura organizativa está también orientada a evitar litigios innecesarios, lo que hace innecesaria la intervención de un tercero neutral para acercar a las partes, porque ese tercero es, en último extremo, el funcionario de la Oficina de Recursos, que no necesita mediar entre nadie, porque ya dispone de las competencias propias para resolver directamente el problema con el contribuyente.

Por ello, las posibilidades de la mediación se han analizado en el entorno de la actuación de los tribunales financieros⁶⁵³, posibilidad que ya fue discutida en 2006, como objeto específico del debate en el encuentro de presidentes de estos tribunales que tuvo lugar en Hamburgo, concluyéndose que la mediación en el ámbito de los tribunales financieros no es necesaria, pues el § 79 FGO de la Finanzgerichtsordnung,

⁶⁵³ Una decidida y contundente defensa de la mediación cercana a los tribunales financieros se encuentra en Haunhorst, S. DStZ 2004, 868, "Gerichtsnaher Mediation in finanzgerichtliche Verfahren. Chance oder Schnickschnack. Sobre las posibilidades y límites de la mediación, vid. Kratzsch, A./Nolte, V., INF 2007, 235, 237 "Praktikabilität und Grenzen der Mediation im Steuerrechtlichen Verfahren". Estos autores destacan las posibilidades de los asesores fiscales como mediadores. Vid., también, Steinhauß, D., "Der Güterichter im Finanzgerichtsprozess", SteuK 2013, 160.

que regula el Erörterungstermin ofrece suficientes posibilidades de resolver los conflictos con el acuerdo de los interesados.

El debate sobre esta cuestión se acentuó con ocasión de la discusión parlamentaria de la Ley para el fomento de la mediación y otros procedimientos extrajudiciales de solución de conflictos, “Gesetz zur Förderung der Mediation und anderer Verfahren der außergerichtlichen Konfliktbeilegung“, de 21 de julio de 2012, que, tras una larga deliberación, en contra de lo inicialmente previsto, extiende sus efectos al ámbito de actuación de los tribunales financieros y prevé, con carácter general, la existencia de jueces con formación específica en técnicas de mediación.

Se trata de que los jueces encargados de la mediación, que han de ser diferentes de los competentes para conocer judicialmente del asunto, con la utilización de las técnicas adecuadas, llamen a las partes al ejercicio de su autonomía y responsabilidad para estar dispuestos a encontrar la solución de sus controversias con la Administración financiera. Así, el § 278. 5 ZPO (Ley de Enjuiciamiento Civil), tras la citada reforma dispone: “El Juzgado puede reenviar a las partes a un juez no competente para decidir del asunto, pero competente para ayudarles a llegar a un acuerdo o intentar fórmulas de compromiso, que podrá utilizar todos los métodos de solución de conflictos, incluida la mediación”. Este proceso forma parte del proceso judicial normal y, por tanto, no conlleva costes adicionales.

En aplicación de esta ley, muchos tribunales financieros, desde 1.1.2013 han establecido ya dos Güterichter (mediadores) (Köln, Düsseldorf, Münster, Niedersachsen, Schleswig-Holstein, Hamburg, Saarland, Thüringen y Niedersachsen).

El § 278. 5 ZPO no define propiamente el “Güterichter” (el juez conciliador), de manera que hay que interpretar su función a la vista de los rasgos que se le atribuyen. Fundamental es que no tenga la función de decidir el asunto y que disponga de conocimientos especializados en técnicas alternativas de solución de conflictos. No puede actuar en su propio juzgado y sólo actúa si es voluntariamente aceptado por las partes. Como ventajas frente a la actuación de los jueces financieros en el Erörterungstermin se señalan la transparencia⁶⁵⁴, y la mayor libertad de las partes, dada la carencia de potestad de decisión de este juez.

Su función, en consecuencia, no es exactamente jurisdiccional, porque no puede formar parte de los órganos competentes para la decisión del proceso, y está sujeto al deber de secreto, de manera que no puede transmitir información conocida en el curso de su actuación ni siquiera al juzgado competente para el caso. Pero continúa siendo juez, y sujeto al grueso de las obligaciones que a estos caracterizan.

⁶⁵⁴ Vid., Steinhauß, D., ob. cit., p. 160.

En este sistema, las partes no tienen derecho ni a la mediación ni a un juez determinado para la misma. La remisión por el juez financiero competente al juez conciliador es posible en cualquier estadio del proceso, no tiene que estar motivada y no es recurrible. Pero sólo va a ser efectiva si la aceptan las partes.

La remisión no supone, en principio, la paralización del proceso y no afecta a los plazos, que no se amplían por la misma. Por último, como no podía ser de otro modo, también en estos casos, la tributación sigue sometida a los principios de legalidad y de igualdad.

BIBLIOGRAFIA

DUNCAN BENTLEY: *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, 2007.

ESPEJO POYATO, I.: "Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario", en *Quincena Fiscal*, núm.10, 2014.

ESPEJO, I./ THURONYI, V.: *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, *Tax Law Note*, Diciembre 2013, Fondo Monetario Internacional.

HAUNHORST, S.: "Gerichtsnaher Mediation in finanzgerichtliche Verfahren. Chance oder Schnickschnack", *DStZ* 2004, 868.

KRATZSCH, A./NOLTE, V.: "Praktikabilität und Grenzen der Mediation im Steuerrechtlichen Verfahren" *INF* 2007, 235, 237.

HÖLZER, C./ SCHNÜTTGEN, H./ BORNHEIM W.: "Die Mediation im Steuerrecht nach dem Referentenentwurf zum Mediationsgesetz" *DStR* 2010, 2538.

LANGE, F. H.: "Auswärtige Sitzungen der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs" *DStZ*, 1998, num 9, pp. 349 y ss.

LOBENHOFER, M/GARCÍA FRÍAS, A.: "Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania. La aplicación en la práctica de los acuerdos sobre hechos", *Quincena Fiscal Aranzadi* num.5/2004 *BIB* 2004\249.

PAUL, S.: "Mediation – Ein Thema für Finanzgerichte?", *DStR* 2008, 1111.

SEER, R., en TIPKE/KRUSE, *Kommentar zur Abgabenordnung*, octubre 2011.

STEINHAUFF, D.: "Der Güterichter im Finanzgerichtsprozess", *SteuK* 2013, 160.

TIPKE, K./LANG, J.: *Steuerrecht*, Ed. Otto Schmidt, Köln, 2002, y 2013.

WASSERMEYER, F.: *Rechtsschutz des Steuerbürgers*, *Deutsche Steuer Zeitung*, n. 7, Abril, 1985.

CAPÍTULO IV - Teoría general del derecho privado en materia de Institutos de resolución alternativa de conflictos en España

1. LA MEDIACIÓN EN DERECHO PRIVADO.

1.1. Las partes intervinientes en la mediación tributaria. La figura del mediador. (Immaculada Barral Viñals)

A. Introducción.

La mediación en el ámbito del derecho privado es un medio de solución de controversias en el que las partes intentan alcanzar por sí mismas un acuerdo con la intervención de un mediador (art 1 LMACM⁶⁵⁵ y art. 1 LMADP)⁶⁵⁶, que será vinculante para ambas (art. 6 LMADP, art. 23.3 2ª prop LMACM), lo que redundará en su eficacia. Sin embargo, aquello que identifica la mediación como procedimiento de resolución de conflictos es la intervención del mediador, ya que se trata de un proceso autocompositivo en el que las partes, con ayuda del mediador, llegan a una solución del conflicto. De esta manera, en toda definición de mediación se parte del mediador como un tercero que interviene para procurar que las partes alcancen por sí mismas un acuerdo (arts. 3.a Directiva 2008/52/CE, art. 1 LMACM, art. 1 LMADP) y cuya actuación ofrece más garantías de llegar a obtenerlo, por su especial competencia para ello. Esta noción es la que recoge la Ley cuando el mediador se define como un tercero, imparcial, neutral y competente (EDM, 17 y art. 3,b D 52/2008), criterio acogido igualmente por la legislación estatal y sujeto al deber de confidencialidad en su forma de actuar.

Vamos a referirnos en primer lugar a esos cuatro elementos, para pasar luego a la regulación legal de las partes mediadas y, finalmente, con el ejemplo del sistema arbitral de consumo y de los llamados “defensores del cliente”, aportaremos algunas pautas de cómo el régimen “clásico” de la mediación debería malearse atendiendo a su aplicación en el contexto de la administración tributaria.

B. El mediador: tercero, imparcial y neutral.

La figura del mediador fue analizada en profundidad por Grupo jurídico del Libro

⁶⁵⁵ Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles (LMACM).

⁶⁵⁶ Ley 15/2009, de 22 Julio, del Parlamento de Cataluña, sobre la mediación en el ámbito del derecho privado, DOGC n. 5432, de 30 de julio de 2009 (LMADP). Además, la mediación en se define legalmente como un ADR voluntaria (art. 5 LMADP). Cfr. E. LAUROBA, “Introducción: La apuesta del legislador catalán: de la mediación familiar a la mediación en el ámbito privado”; en LAUROBA, Mª.E.; BARRAL, I.; VIOLA, I. (Dirs.); TARABAL, J.; ESTEVE, G. (Coords.), *Materials jurídics del llibre Blanc de la Mediació a Catalunya*. Barcelona: Departament de Justícia i Centre d’Estudis Jurídics i Formació Especialitzada, 2011, p. 21 ss., por lo tanto, la participación en estos procesos no puede ser impuesta, aunque sí incentivada mediante las cláusulas de sumisión a la mediación: Cfr. GINEBRA, ME.- TARABAL, J., “La obligatoriedad de la mediación derivada de la voluntad de las partes: las cláusulas de mediación”, *Indret*, 4/2013.

Blanco de la mediación, en el que participamos activamente⁶⁵⁷, y de cuyas conclusiones generales partiremos; sin embargo, la posterior aprobación de la LMACM hace que la mejor manera de dibujar la figura del mediador sea leer ambos textos en paralelo.

En primer lugar, debemos destacar la dicotomía mediador/entidad de mediación sobre la que el art. 5 LMACM estructura su régimen. El mediador es la persona física que realiza directamente la mediación y que puede ofrecer sus servicios como profesional independiente; a su vez, las instituciones de mediación son entidades públicas o privadas, españolas o extranjeras, o corporaciones de derecho público, entre cuyos fines se encuentre el de desarrollar la mediación, que no median directamente pero gestionan la prestación de servicios de mediación⁶⁵⁸ que se reserva a las personas físicas⁶⁵⁹: por tanto, cabe afirmar que el mediador no puede ser una persona jurídica. Cuestión distinta es que se admita y parezca deseable en algunos conflictos que exista más de un mediador –persona física– que da lugar a un proceso de comediación, exigiéndose la coordinación entre ellos (art. 18 LMACM)⁶⁶⁰.

A partir de esta determinación básica del mediador, las leyes suelen preocuparse por destacar los caracteres esenciales de su actuación: alteridad al conflicto, imparcialidad y neutralidad, a la vez que los requisitos de formación que determinan su competencia, para acabar con los perfiles de su actividad, dividida en derechos y obligaciones, entre los que cabe destacar el de confidencialidad. Vamos a ver estos tres aspectos por separado.

a. La “alteridad” del conflicto.

Como ya hemos anticipado, el mediador interviene para facilitar la solución de un conflicto ajeno, por lo que el mediador es tercero en relación al conflicto: Es lo que llamamos alteridad y que determina la independencia del mediador⁶⁶¹: precisamente porque es tercero puede ser capaz de ayudar a que surja el acuerdo entre las partes.

⁶⁵⁷LAUROBA, M.E, BARRAL, I., TARABAL, J., VIOLA, I., “La construcción construcción institucional y jurídica de la mediación”, en P. CASANOVAS, E. LAUROBA, J. MAGRE, dirs, *Libro Blanco de la mediación en Cataluña*, pág. 827 ss., Barcelona, Huygens, 2010 (<http://www.llibreblancmediacio.com/>)

⁶⁵⁸ Para la posibilidad del ejercicio “libre” de la profesión fuera de una entidad de mediación y para la necesidad de que la entidad de mediación tenga personalidad jurídica, cfr. MARTÍNEZ VÁZQUEZ DE CASTRO, E., Comentario al art. 5, en GARCÍA VILLALUENGA, L.- ROGEL VIDE, C., dirs., *Mediación en asuntos civiles y mercantiles. Comentarios a la ley 5/2012*, Madrid, Reus. 2012, pág. 73 ss.

⁶⁵⁹ Ya antes de la Ley estatal, SOLÉ RESINA, J.- YSÁS SOLANES, M. “Comentari a la Llei 1/2001, de 15 de març, de mediació familiar de Catalunya (núm. 3355, de 26.03.2001), *La Notaría*, núm. 6, junio, pp. 19 a 47.

⁶⁶⁰ Sobre este tema, ver por todos, MARTÍN CASALS, M., “La comediació com a model”. En LAUROBA, M^a.E.; BARRAL, I.; VIOLA, I. (Dirs.); TARABAL, J.; ESTEVE, G. (Coords.), *Materials jurídics del llibre Blanc de la Mediació a Catalunya*. Barcelona: Departament de Justícia i Centre d’Estudis Jurídics i Formació Especialitzada, 2011, pag. 181 ss.

⁶⁶¹ LAUROBA et alii, « La construcción... », *op. loc. cit.*, pág. 839.

La cuestión de la alteridad es vital en el análisis de la mediación de la administración tributaria que no es tercero sino parte; pero, aún en este supuesto, y analizando al práctica en el ámbito de las reclamaciones de derecho privado, existen mecanismos de resolución que, aún cuestionando la alteridad, permiten solucionar el conflicto. No son mediación, pero a veces participan de sus principios y pueden ser útiles, como veremos en el epígrafe 8 al analizar los llamados defensores del cliente.

b. La imparcialidad.

La imparcialidad es una nota común a la mayoría de técnicas de resolución de conflictos en que interviene un tercero⁶⁶² y consiste en mantener un equilibrio o equidistancia entre las posiciones de las partes. Así, la labor del mediador no ha de apoyar el interés o los puntos de vista de ninguna de las partes en conflicto, ni actuar en perjuicio de sus posiciones y constituye un deber para el mediador (art. 7 LMACM; 30.a LMADP). Por ello, el ordenamiento suele determinar mecanismos preventivos como la obligación de revelar aquellas circunstancias personales y profesionales que puedan afectar a la imparcialidad en un proceso concreto, por la especial relación con una de las partes; potenciar la información a los mediados sobre las condiciones personales y profesionales de la persona mediadora (ex art. 13.5,a LMACM, art. 2.1 Código de conducta europeo para mediadores⁶⁶³), así como articular sistemas de renuncia y recusación.

Son situaciones que afectan a la imparcialidad, la existencia de conflicto de intereses, de vínculos de parentesco, amistad íntima o enemistad manifiesta con alguno de los mediados, o haber anteriormente intervenido profesionalmente en defensa de los intereses de una de las partes frente a la otra. En este sentido, la Ley estatal impone la obligación de revelar tales circunstancias (art. 12.5 LMACM) y la posibilidad de que las partes puedan confirmar su designación aun conociendo tales causas, pero el mecanismo queda limitado porque es deber del mediador asegurarse de que tales causas no afecten a su imparcialidad⁶⁶⁴, deber que genera responsabilidad. En cambio, la Ley catalana obliga a declinar la designación (art. 6. 3 a 5 LMADP) lo que supone una mayor rigidez en el tratamiento de las causas de imparcialidad. En el supuesto de que la persona mediadora desatienda su deber de declinar la designación, las partes han de poder recusar su nombramiento (art. 6.5 LMADP).

Otro aspecto interesante de la imparcialidad -que huye de las concretas circunstancias del caso-, es cómo garantizarla a partir de las características del nombramiento del

⁶⁶² Así, se aplica también a los árbitros y a los que realizan la llamada evaluación neutral previa. LAUROBA et alii, « La construcción... », *op. loc. cit.*, p. 841.

⁶⁶³ Código de conducta europeo para mediadores, accesible en <http://www.ec.europa.eu> (última consulta 23 de Noviembre de 2014).

⁶⁶⁴ Sobre este límite y la disposición de las partes sobre la imparcialidad cfr. GARCÍA VILLALUENGA, Comentario al art. 7, en GARCÍA VILLALUENGA, I.- ROGEL VIDE, C., dirs., *Mediación en asuntos civiles y mercantiles. Comentarios a la ley 5/2012*, Madrid, Reus. 2012, pág. 109 ss.

mediador. En este sentido, y para los temas de consumo, el art. 6b y d Directiva de 2013/11/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de mayo de 2013, relativa a la resolución alternativa de litigios en materia de consumo y por la que se modifica el Reglamento (CE) n o 2006/2004 y la Directiva 2009/22/CE –en adelante DADR– destacan tres normas de funcionamiento que pretenden garantizar la imparcialidad y que son: que los mediadores sean nombrados para un mandato de duración suficiente para garantizar la independencia de sus actos, que no puedan ser relevadas de sus tareas sin causa justificada, y que reciban su retribución de un modo que no guarde relación con el resultado del procedimiento. Estos tres extremos configuran un estatuto sólido para el mediador que garantiza que actuará de forma independiente y que, por tanto, su actuación será imparcial. El mantenimiento de este carácter es esencial cuando actúa en el proceso la Administración pública. En este sentido, puede ser muy interesante acudir al derecho comparado, así, en Francia, el Mediador de la República dibuja una institución que recibe las reclamaciones de los ciudadanos frente a la actuación de la administración. La alteridad no se cumple en este caso, ya que se trata de un órgano dependiente de la propia administración –una de las partes–, pero su Ley reguladora le dota de independencia e imparcialidad, destacando que no puede recibir ninguna instrucción de ninguna autoridad y dotándole igualmente de cierta inmunidad. Se elige por un periodo de seis años sin que quepan prórrogas ni destituciones. Este estatuto especial es el que permite hablar de independencia e imparcialidad, a pesar de que no exista alteridad. La asimilación se realiza aquí desde un punto de vista de funcionamiento, ya que las cautelas sobre su estatuto jurídico pretenden generar una forma de funcionar que suponga imparcialidad⁶⁶⁵.

c. *La neutralidad.*

La neutralidad es un principio de la actuación del mediador que es exclusivo de esta ADR, a diferencia de la imparcialidad, como ya hemos visto. Como segundo elemento, la neutralidad no se refiere a las relaciones del mediador con los intereses en conflicto, sino a sus facultades en relación con el resultado del proceso de mediación⁶⁶⁶.

La LMACM es muy clara en la distinción de estos dos elementos ya que dedica dos preceptos a definir ambos principios (“informadores de la mediación”, apunta la EM IV-3), contribuyendo a separar su significado. La neutralidad se plasma en el art. 8: cuando indica que *“Las actuaciones de mediación se desarrollarán de forma que permitan a las partes en conflicto alcanzar por sí mismas un acuerdo de mediación...”*

⁶⁶⁵ BARRAL, I., LAUROBA, M.E, MARÍN, A., MARTÍ, C., TAMARIT, J MA, VIDAL, A., VIOLA, I, “El concepto jurídico de mediación”, en CASANOVAS, P., DÍAZ, L., MAGRE, J, POBLET, M, Eds., *Materiales del Libro Blanco de la mediación en Catalunya*, Barcelona, Generalitat de Catalunya, 2009, pág. 177 ss.

⁶⁶⁶ Cfr., LAUROBA et alii, “La construcción...”, *op. loc. cit.*, pág. 842. Un primer intento de diferenciación se encuentra en la Recomendación R (98) 1 del Consejo de Ministros a los estados miembros sobre la mediación familiar, de 21 de enero de 1998. Según el Consejo, el mediador es imparcial en sus relaciones con las partes y neutral con respecto al resultado del proceso de mediación.

La idea básica es que son las partes las que hallan la solución al conflicto –como también expresa el art. 1 LMADP-. Más clara es la redacción de la LMADP, que impide al mediador “*imponer ninguna solución ni ninguna medida concreta*” (art. 6.2). Estas afirmaciones destacan el carácter auto compositivo de la mediación en la que el mediador busca el acercamiento de las partes y facilitar el acuerdo pero no toma ninguna decisión sobre cómo debe resolverse el conflicto.

La neutralidad toma un perfil diferente cuando es una administración pública la que ofrece el servicio y, por tanto, actúa como facilitadora de la mediación y no como parte, aspecto que ya hemos tratado. En el caso que ahora abordamos, la finalidad propia del servicio organizado puede interferir en la percepción de los mediados acerca de la neutralidad de su actuación, pero, a la vez, el recurso a la administración objetiva el proceso de mediación por la actuación en interés general que se supone a los órganos públicos. Trataremos de esta cuestión en el epígrafe 7, al analizar el modelo de la mediación dentro del sistema arbitral de consumo y la bondad de sus instrumentos en el ámbito de la mediación tributaria.

Esta configuración estricta de la neutralidad, contiene una clara preferencia por la llamada mediación facilitativa frente a la llamada evaluativa. Este segundo tipo de mediación proviene del ámbito anglosajón donde se habla de “*evaluative mediation*”, la diferencia entre ambas es que si la mediación es facilitativa, el mediador conduce el proceso y ayuda a las partes a gestionar el conflicto, pero sin pronunciarse ni ofrecer propuestas de solución, mientras en la evaluativa, puede ofrecer algún tipo de indicación que las partes son libres de aceptar o no. En esta línea, pero dando un paso más, han proliferado órganos exclusivamente evaluativos –los ombudsmen o defensores- a los que nos referiremos en el epígrafe 8, pues son una alternativa que funciona en entornos altamente tecnificados –productos bancarios- y podrían ser adaptables al ámbito tributario.

C. El deber de confidencialidad.

La confidencialidad se ha erigido en un principio básico de la mediación que se predica tanto de la actuación del mediador como de las partes. Se entiende que contribuye a garantizar la franqueza y la sinceridad de las partes durante el proceso, como ya destaca el Libro Verde de la UE (apartado 3.2.2.1)⁶⁶⁷. Como indica Viola⁶⁶⁸, la finalidad principal es generar la confianza necesaria para favorecer que las partes expresen sus

⁶⁶⁷ El Libro Verde sobre las modalidades alternativas de solución de conflictos en el ámbito del derecho civil y mercantil, COM (2002) 196 final consideran esencial que la información intercambiada en el procedimiento, oralmente o por escrito e incluso, a veces, los resultados del procedimiento, sean confidenciales. “la confidencialidad parece ser la condición sine qua non para el buen funcionamiento de las ADR”.

⁶⁶⁸ VIOLA DEMESTRE, I., “La confidencialidad en el procedimiento de mediación”, en LAUROBA-BARRAL-VIOLA, *Materiales jurídicos...*, op. cit., pág. 165 a 179; esp. 165 y 166.

intereses y necesidades y puedan alcanzar la solución más razonada, mejor ajustada y más conveniente a las circunstancias que concurren por sí mismas –eje de la mediación- sin temor a que los documentos o las informaciones expresadas o aportadas a lo largo del proceso sean utilizadas en su contra en un juicio posterior o, eventualmente, en un arbitraje.⁶⁶⁹ Además, se concibe también como un deber legal amparado en la categoría genérica del secreto profesional; con todo, la confidencialidad como principio de la mediación es una categoría más amplia ya que se impone a los intervinientes en el proceso, en la forma que luego indicaremos, mientras que el secreto profesional reproduce esta obligación en el marco del ejercicio de concretas profesiones.

Podemos distinguir un contenido positivo de la confidencialidad, que consiste en mantener reserva sobre los hechos conocidos en las sesiones de mediación, o de toda la información que se trate en mediación; y otro contenido negativo, que se basa en no divulgar o no revelar o utilizar ningún dato, hecho, documento que se conozca relativo al objeto de la mediación, ni después de la mediación, haya o no acuerdo⁶⁷⁰. En consecuencia, las partes no pueden solicitar que la persona mediadora sea llamada a declarar como perito o como testigo de cualquier procedimiento judicial relacionado con el objeto de la mediación practicada y, correlativamente, el mediador tiene que renunciar a intervenir como testigo o perito a propuesta de cualesquiera de las partes en todo tipo de litigio que afecte al objeto de la mediación (art. 371 LEC, arts, 416, 417 LECrim). Por ello, el deber de confidencialidad también puede ser considerado como un privilegio para el mediador.

El deber de confidencialidad forma parte del estatuto del mediador, pero también obliga a las partes, tal como indica el art. 9.1 LMACM. Pero esta delimitación subjetiva del deber de confidencialidad no tiene en cuenta que pueden existir otras personas que tengan acceso a la información. Teniendo en cuenta este aspecto, el art. 7.1 LMADP predica la confidencialidad de “los otros técnicos” que participen en el proceso, pero vincula este deber al secreto profesional. En este sentido, a pesar de la bondad de ampliar la delimitación subjetiva de la confidencialidad, debemos indicar que vincularla en el caso de terceros al secreto profesional hace pensar solo en aquellas profesiones exista una obligación de secreto; en cambio, los potenciales concededores de información derivada de la mediación –no quizás en las sesiones de mediación, pero sí en la gestión del expediente- pueden caer fuera de esta última obligación. Por ello, debemos interpretar que el deber de confidencialidad, en los términos que se dirá, afecta a cualquier persona que tenga acceso a información sobre

⁶⁶⁹ Cfr. ORTUÑO, P., “El Proyecto de Directiva Europea sobre la mediación”, apartado VI, letra d), consultado, en enero de 2014, en http://cgae.iurislíne.net/jmf/recursos/pdf/4_foro_jornadas_2.pdf.

⁶⁷⁰ LAUROBA et alii, “La construcción...”, *op. loc.cit.*, p. 843 ss.

el proceso⁶⁷¹, en la línea de lo que prevé el art. 41.2 RDSAC⁶⁷², que predica el deber de los que participan en el proceso: mediadores, partes y los que presten servicio en las Juntas arbitrales de consumo.

En cuanto al ámbito objetivo, el art. 7.3 LMAMP habla de “informaciones que quieran mantenerse reservadas”, mientras el art. 9.1 LMACM habla de “documentación” y de “procedimiento”. En ambos casos, se trata de mantener confidenciales todos los aspectos de procedimiento, tanto el contenido de las sesiones de mediación como la documentación exhibida. Por último, como indica nuevamente Viola, la confidencialidad puede incluso afectar a la existencia de conflicto entre las partes, de forma que ellas no quieran que trascienda esta información, y por ello ni tan siquiera el hecho de que se ha iniciado un procedimiento de mediación, en clara contraposición con el principio de publicidad de los procesos judiciales⁶⁷³.

Con todo, el deber de confidencialidad tiene excepciones: en cualquier caso, y en uso del poder dispositivo de las partes sobre el proceso de mediación, ambas pueden ponerse de acuerdo en que determinado información no es confidencial (art. 9.3,a LMACM y art. 7.4.a LMADP), renunciando al privilegio que supone este principio. A partir de aquí, la LMACM (art. 9) considera que el principal efecto de la confidencialidad es su relación con el proceso judicial o arbitral ulterior –ex art. 9.2, 2a prop- si no se alcanza el acuerdo, de forma que sólo contempla como excepción, que la información sea reclamada por un órgano judicial (art. 9.3.b). En cambio, la LMADP contempla también la confidencialidad fuera de un proceso de resolución posterior, y añade como excepción que el mediador tenga conocimiento de información que comporta una amenaza para la vida o la integridad física o psíquica de una persona (art. 7.4.b) LMADP), que va acompañada de la obligación del mediador de informar a las autoridades competentes de los datos que puedan revelar la existencia de la mencionada amenaza o también de hechos delictivos perseguibles de oficio (así, art. 132-5 CConsumo). En tercer lugar, y como novedad de la LMADP, se excepciona también la información que se utiliza en el procedimiento de diálogo público, dentro del ámbito comunitario (art. 7.4 c), como forma propia de gestionar este tipo de conflictos.

También debe indicarse que la homologación de acuerdos de mediación por jueces, o la formulación de un acuerdo de mediación en documento público para facilitar su ejecución (art. 23 LMACM) son supuestos que excepcionan la confidencialidad.

⁶⁷¹ Esta fue la conclusión mayoritaria de los diversos Equipos de trabajo del Libro Blanco de la Mediación, en las respuestas al cuestionario remitido por el Grupo Jurídico, LAUROBA et alii, “La contrucción...”, *op. loc.cit.*, pág. 843.

⁶⁷² Real Decreto 231/2008, de 15 de febrero, por el que se regula el sistema arbitral de consumo.

⁶⁷³ Esta privacidad de la existencia misma del conflicto tiene una gran relevancia en el ámbito empresarial y comercial. La empresa intenta evitar a toda costa que la competencia tenga conocimiento de su situación conflictiva.

Finalmente, el art. 7.4 LMADCP indica la información obtenida en el transcurso de la mediación que no es personalizada y que se utiliza para finalidades estadísticas, de formación o de investigación: en este caso, la información confidencial se trata según el principio de tratamiento de los datos personales que se permite cuando el sujeto no es identificable. Debe indicarse, a mayor abundamiento, que toda la información que sea susceptible de ser considerada como dato personal quedará sometida al régimen jurídico de la LOPD.

Con todo, el hecho de que medie la administración tributaria, como parte de la administración pública, plantea el problema de hasta dónde debe cumplirse el deber de confidencialidad, estando la administración sometida al principio de transparencia, lo que modula ciertamente el alcance de aquél principio, al menos en lo que se refiere a la existencia del proceso de mediación y al expediente generado. Con todo este tema no será abordada aquí remitiéndonos al capítulo sobre mediación en la administración pública de este mismo trabajo⁶⁷⁴.

D. La “competencia”: la formación del mediador.

Otra de las características básicas del mediador es que debe ser “competente” (art. 3b D 52/2008), por lo que la función de mediar se atribuye a expertos –así, expresamente en el art.132-1 Código de Consumo de Cataluña, Ley 22/2010-. Por ello existe una formación en mediación preceptiva para ejercer esta función. La Ley parte de la idea de que numerosos colectivos profesionales pueden desempeñar la mediación, por (EdM III,2)⁶⁷⁵, en una clara voluntad de interdisciplinariedad que justifica la opción por una formación específica e integral sobre mediación, como venía señalando la doctrina⁶⁷⁶. Así, el art. 11.2 LMACM exige formación universitaria o formación profesional superior, que actúa como requisito, a la que acompaña de una formación específica, que deben impartirse en instituciones acreditadas. La DF 8, contiene algunas precisiones sobre esta formación específica que han sido objeto de desarrollo reglamentario. En efecto, después de un iter legislativo largo, el Capítulo II del Decreto 980/2013⁶⁷⁷ establece la formación básica, a realizar en uno o varios cursos, de 100

⁶⁷⁴ Tornos Mas, J., “La mediación en las relaciones sujetas a derecho administrativo”, cap. IV-1, epígrafe IV

⁶⁷⁵ Se abandona así la línea de una formación universitaria específica en mediación o bien la creación de un colegio profesional que reúna a todos los profesionales del ámbito, cuestión que había sido polémica antes de la entrada en vigor de la ley, Cfr. LÓPEZ SAN LUIS, R., “Reflexiones sobre la formación de los mediadores familiares en la Comunidad autónoma de Andalucía”, en GARCIA VILLALUENGA, L., TOMILLO URBINA, J., VÁZQUEZ DE CASTRO, E., dirs., *Mediación, arbitraje y resolución extrajudicial de conflictos en el siglo XXI*, T.II, *Mediación*, Madrid, Reus, 2012, p. 166

⁶⁷⁶ Cfr., por todos, GARCIA VILLALUENGA, L., “La mediación y formación del mediador: ¿dos caras de la misma moneda?”, en GARCIA VILLALUENGA, L., TOMILLO URBINA, J., VÁZQUEZ DE CASTRO, E., dirs., *Mediación...*, op. cit., pág. 79 ss., destacando los resultados de un estudio empírico sobre la formación de mediadores en los servicios de mediación familiar.

⁶⁷⁷ Real Decreto 980/2013, de 13 de diciembre, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles.

horas⁶⁷⁸, que deben contener teoría y práctica⁶⁷⁹, esta última al menos en un 35 %, y que debe comprender el marco jurídico, los aspectos psicológicos, de ética de la mediación, de procesos y de técnicas de comunicación, negociación y de resolución de conflictos (arts. 4 y 5). A continuación desarrolla la llamada formación continuada, que exige la puesta al día de los mediadores y que se prevé en 20 horas de formación cada 5 años (art. 6)⁶⁸⁰. Además, esta formación deberá impartirse en centros públicos o privados habilitados para ello o autorizados por la Administración Pública⁶⁸¹.

En estas coordenadas, se llega a la conclusión -pensando en el uso de la mediación en el contexto de la Agencia tributaria- que para estos tipos de intervención de un tercero se necesita que esté formado en la materia en la que va a intervenir, de forma que los programas de formación deberían tener una parte de derecho tributario ya que la especificidad de los conflictos exige una formación superior en esa materia.

Cuestión distinta de la formación es el registro de los mediadores a efectos de que su actividad pueda relacionarse con procesos de mediación organizados desde la Administración o bien a efectos de publicidad. Así, existe un ejercicio privado y un ejercicio público de la actividad de mediación y sólo para éste último es necesario el registro⁶⁸². El RD 890/2013 (Cp.III), desarrolla las previsiones de la DF 8 LMACM que ya indicaba la posibilidad de desarrollar un registro de mediadores, que no es obligatoria excepto para los llamados mediadores concursales (art. 8) cuya actuación y régimen plantea especificidades acusadas. Así, el registro lo es a efectos de publicidad y puede tener un claro elemento de confianza frente a las partes y pero no es un requisito legal. Este registro se coordinará con los ya existentes en las diferentes comunidades autónomas.

La formación redundante en otro aspecto que es la calidad de la mediación (art. 4 D 52/2008), aspecto esencial para el buen funcionamiento del sistema que controla

⁶⁷⁸ Los ejemplos de Derecho Comparado son diversos, pero, en general y siguiendo el modelo de los EEUU, es más corta: en América la formación básica es de 40 horas, cfr. PRESS, Sh., "Formación de mediadores y cualificación-Tribunales del Estado de Florida", en LAUROBA, BARRAL. VIOLA, *Materiales, op. Cit.*, pág. 195 ss.

⁶⁷⁹ Sobre la dificultad de articular un sistema de prácticas eficiente en la actualidad en los cursos de formación de mediadores, cfr. BELLOSO MARTÍN, N., "La formación en mediación: algunas perplejidades de los formadores en mediación y diversas inquietudes de los alumnos que forman en mediación", GARCIA VILLALUENGA, L., TOMILLO URBINA, J., VÁZQUEZ DE CASTRO, E., dirs., *Mediación...*, *op. cit.*, pág. 145.

⁶⁸⁰ En Catalunya, el Reglamento de la ley de mediación [Decreto 135/2012, de 23 de octubre] y la Orden por la que se regulan los contenidos básicos y el procedimiento de homologación de la formación específica en materia de mediación en el ámbito del derecho privado [Jus 428/2012, de 18 de diciembre], establecen una formación más larga aunque sólo rige para los mediadores que deseen inscribirse en el Registro de mediadores.

⁶⁸¹ El reconocimiento de la formación de los mediadores que ya han realizado formación de estructura en la DA 1ª, siguiendo el principio de validar la formación previa y permitir completar los aspectos ahora exigibles, si no se tenían.

⁶⁸² Lauroba et alii, *op. loc.cit*, p. 853.

tanto el acceso al ejercicio de la profesión como la formación continuada, e índice que actúa a favor de la calidad. Pareja con la calidad está la autorregulación de la profesión que es capaz de adecuar en cada momento las exigencias del ejercicio profesional, añadiendo a la competencia estrictamente considerada, la ética (art. 12 LMACM). Con esta voluntad nace el Código europeo de buenas prácticas, que actúa como uno de los ejes del fomento de la mediación.

E. La actividad del mediador. Su responsabilidad.

La actividad del mediador aparece informada por los principios de imparcialidad neutralidad y confidencialidad ya vistos, que dan lugar a concretos deberes y obligaciones. Así, la imparcialidad se entiende como un deber, que se extiende a actuaciones más concretas como la obligación de revelar circunstancias que puedan afectarla, aspecto que ya hemos tratado y al que nos remitimos; y en la misma línea, la confidencialidad obliga al mediador a guardar secreto o a excepcionar la confidencialidad, según también hemos tratado.

Por otra parte, derivan de la neutralidad dos deberes específicos en la forma de conducir la mediación: la necesidad de una conducta activa y la necesidad de facilitar la información y el asesoramiento suficiente (art. 13.1 LMACM). La conducta activa significa implicación en el proceso, que no cuestiona, sin embargo, el principio de neutralidad, ya que lo que destaca este deber es la necesidad de que el mediador facilite verdaderamente que se llegue a un acuerdo en lugar de comportarse pasivamente. Por lo que se refiere a la información, adquiere importancia sobre todo en el caso de que las partes mediadas estén en un claro contexto de asimetría, como veremos en el epígrafe 8, donde se proporcionan algunas herramientas para minimizar esta situación. A estos deberes debe unirse el de comunicar de forma equilibrada con las partes y facilitar la exposición de sus posiciones (art 21.3 LMACM). La LMACM detalla una serie de obligaciones del mediador a lo largo del proceso que en este trabajo, y a cuyas conclusiones nos remitimos, así, la obligación: la obligación de custodia del expediente (art. 21.1, 2ª prop).

Finalmente debe hacerse mención a los derechos del mediador, que son básicamente dos: el derecho a renunciar a la mediación y el derecho a cobrar los honorarios. Respecto del derecho a renunciar que asiste al mediador (art. 13.3.1 LMACM), en los términos del art. 22.2 del mismo texto legal, y tal y como se expresa el precepto, la renuncia es la expresión de la voluntad del mediador de abandonar el proceso, de forma que no parece que exija una causa motivada; con todo, entendemos con Rogel⁶⁸³, que la renuncia no fundada en una concreta causa puede dar lugar a la responsabilidad el mediador cara a las partes, y que esta posibilidad funciona como

⁶⁸³ ROGEL VIDE, C., Comentario al art. 13, en GARCÍA VILLALUENGA, I.- ROGEL VIDE, C., dirs., *Mediación en asuntos civiles y mercantiles. Comentarios a la ley 5/2012*, Madrid, Reus. 2012, pág. 173 ss.

límite a la libre renuncia. Distinto de la renuncia es la obligación de poner fin a la mediación que establece el art. 14.b., en determinadas circunstancias en las que se entiende que la mediación resulta inútil. En cambio, el art. 22.1 LMADP no considera que finalizar el procedimiento sea una obligación del mediador, sino que es un supuesto de terminación del proceso por posiciones irreconciliables de las partes o cualquier otra justa causa.

Por su parte, el derecho a cobrar los honorarios se relaciona con el coste de la mediación ya que la Ley ha optado por un sistema de financiación por las partes. Así, se prevé que los costes serán asumidos por ellas por mitad y que el mediador y las entidades de mediación tendrán derecho a que se les realice provisión de fondos. Con todo, la opción acerca de quien asume los costes de la mediación no depende de la forma cómo se configure la actividad mediadora.

El incumplimiento de los deberes del mediador es que genera su responsabilidad, tal y como indica el art. 14 LMACM, estableciendo una obligación general de cumplir el encargo de mediar y responsabilizando al mediador de los perjuicios causados por su actuación. La responsabilidad es la consecuencia clara de la competencia del mediador, ya que se trata de un profesional formado específicamente para ello⁶⁸⁴. El precepto no se pronuncia respecto de quien responde el mediador: debemos entender que responderá frente a las partes de forma clara, pero también frente a terceros que puedan intervenir en el proceso (otros técnicos, p.ej.). A pesar de que este artículo no lo diga, la responsabilidad del mediador necesita la concurrencia de culpa, siguiendo el principio general del art. 1902 Cc, ya que la determinación de una responsabilidad objetiva, por excepción al principio, sí que hubiese requerido una mención legal. Por otra parte, un sistema de responsabilidad objetiva supondría convertir la actividad de mediar en una obligación de resultado –que, en caso de no conseguirse genera responsabilidad- es decir, que se llegue a un acuerdo, cuando es evidente que la actuación del mediador facilita el acuerdo pero no lo garantiza.

El contenido normativo de este precepto destaca dos aspectos: el primero, que el mediador es responsable del desarrollo de la mediación y del incumplimiento de sus deberes⁶⁸⁵, y que la institución de mediación lo es por la designación del mediador (tal como indica el art. 29 RD 980/2013) y de sus propias obligaciones; el segundo es la posibilidad del perjudicado de dirigirse contra el mediador o directamente contra la institución que responderá por culpa in eligendo o in vigilando, salvada la posibilidad

⁶⁸⁴ Sobre este tema, GARCIA VILLALUENGA, L., *op. loc.cit.*, p. 67.

⁶⁸⁵ El art. 27RD 980/2013, que desarrolla la obligación de contratar un seguro para los mediadores, al enunciar los conceptos que debe cubrir tal seguro, indica los hechos por los que se responde, y se mencionan los derivados de la infracción e los principios de imparcialidad y confidencialidad, el error profesional o la pérdida o extravío de expedientes y documentos de las partes, además de indicar que no responde por la falta de resultados. Como ya hemos indicado, no se trata de una obligación de resultados.

de reintegrarse de la indemnización pagada frente al mediador causante del daño⁶⁸⁶.

La Ley también obliga al mediador a suscribir un seguro de responsabilidad civil, aunque por el redactado del art.11.3 parece que puede suscribirlo la institución de mediación si es el caso, para cubrir las posibles indemnizaciones. El desarrollo de este seguro se ha realizado reglamentariamente, en cumplimiento de la DF 8.2 LMACM, en el RD 890/2013, que ha variado algo el enfoque de la Ley ya que permite que sea la institución de mediación la que contrate un seguro colectivo para sus mediadores (art. 26.3), lo que desdibuja los dos planos de responsabilidad antes indicados. Sobre la suma asegurada, debe ser proporcional a la entidad de los asuntos en los que intervenga y la existencia del seguro debe ser comunicada a las partes en la sesión informativa (art. 28).

La LMADP incorpora, además, (arts. 19 a 24), un sistema de infracciones/sanciones que se asocia a la mediación pública, cuando la Administración se implica y es responsable del buen funcionamiento de la institución, materia que requiere desarrollarse en una norma con rango de Ley⁶⁸⁷, y que supone el control público de los deberes en este caso, más allá de la responsabilidad del mediador frente a los perjudicados.

F. Los mediados.

La regulación de la mediación se detiene poco en los mediados⁶⁸⁸, ya que su rol está más determinado por el tipo de conflicto o de relación jurídica que los una, que por la existencia de un mediador. El art. 4.1 LMADP menciona, a diferencia de la Ley estatal - en la que se echa en falta-, los requisitos de capacidad y legitimación, aspecto básico para poder vincular efectos al procedimiento de mediación: capacidad plena pero posibilidad de participar de los menores, y necesidad de un interés legítimo.

Sin embargo, no puede desconocerse que las partes son esenciales en el proceso, ya que son ellas las que finalmente llegan a una solución; de ahí que suela erigirse como principio de la mediación el carácter personalísimo de su intervención (art. 8.1 LMADP) lo que viene a indicar que las partes no pueden mediar a través de representante, sino que deben acudir a la mediación personalmente ya que a ellos corresponde superar la situación de conflicto para intentar llegar al acuerdo. También establece el citado precepto que la mediación será por regla presencial, y sólo por excepción permite la *“utilización de medios técnicos que faciliten la comunicación a distancia”*. A pesar de que ambos conceptos se encuentran en una única frase, conviene distinguir entre

⁶⁸⁶ A pesar de las ventajas de esta acción directa quizás resulta contradictoria con la idea de que es el mediador el profesional que debe responder por su actuación (Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de ley de mediación de 2010, p. 63.

⁶⁸⁷ Para una exposición detallada de las infracciones y sanciones cfr. LAUROBA et alii, *“La construcción...”*, *op.loc.cit*, pág. 857 ss.

⁶⁸⁸ Elegimos esta expresión, en contra de la de “partes” de la LMACM ya que, como destaca BLANCO CARRASCO, M, (Comentario al art. 10, en GARCÍA VILLALUENGA, L.- ROGEL VIDE, C., *op. Cit.*, pág. 139) las partes en una mediación son los sujetos enfrentados a un conflicto y el enriador, que deben firmar el acta inicial.

ambas ideas: el carácter personalísimo tiene que ver con la delegación de la posibilidad de mediar o el uso de la representación en este ámbito. La segunda idea indica que si, por las circunstancias, la presencia física de ambos en la misma sala no es posible, podrán utilizarse procedimientos de comunicación a distancia, cosa que no contradice que la mediación tenga carácter personalísimo: por ejemplo, mediante videoconferencia. Esta cuestión abre el amplio abanico que supone en la actualidad el uso de las TIC en la mediación –como ya había realizado antes el art. 51 del RD 231/2008, sobre la mediación de consumo– que aquí no puede ser abordado, pero que pretende facilitar algún tipo de mediaciones, como aquellas centradas en reclamaciones dinerarias especialmente de pequeña cuantía, en aras a la rapidez y los bajos costes⁶⁸⁹.

En segundo lugar, cabe destacar que, precisamente por el carácter autocompositivo de la mediación, y con acierto, el art. 10.1 LMACM consigna el principio de disposición de las partes frente al procedimiento –cuya manifestación acerca de principios básicos de la mediación como la confidencialidad y la imparcialidad, ya hemos visto– ya que ellas pueden organizarlo como tengan por conveniente, respetando los principios legales y la mínima estructura del procedimiento, lo que supone el llamado principio de flexibilidad. Así, y de forma expresa, se prevé su derecho de acabar el procedimiento de mediación (art. 21.1 LMACM). Precisamente esta idea es la que justifica el recurso a fórmulas híbridas como el med-arb⁶⁹⁰, con base en la autonomía de la voluntad.

En tercer lugar, también es vital tener en cuenta que la actitud de las partes también es un elemento esencial en el desarrollo de la mediación y en la consecución del acuerdo. Por ello, se suele exigir que las partes actúen de buena fe⁶⁹¹ (art. 9 LMADP): la Ley catalana es lacónica y se limita a exigir la buena fe en las relaciones de las partes entre sí y con el mediador, como también hace la Ley estatal, mencionando el principio en toda su extensión. Así, podemos distinguir la buena fe en su relación recíproca (art. 10.2 LMACM) y también frente al mediador a quien prestarán *colaboración, apoyo permanente y adecuada deferencia hacia su actividad* (art. 10.3 LMADP). Además de esta vertiente casi ética, que hunde sus raíces en el concepto de lealtad en los tratos, la buena fe de las partes también tiene un componente estrictamente jurídico, ya que entrar en un proceso de mediación implica abandonar, mientras éste dure, la

⁶⁸⁹ La LMACM no habla del carácter personalísimo, y, en cambio, deja entrever su voluntad de desarrollar el uso de la llamada mediación electrónica (arts. 5.2, 22, i DF/): precisamente el RD 980/2013, art. 30 y ss, desarrolla las posibilidades del último precepto indicado, disponiendo las bases para la creación de una plataforma interactiva que más que de mediación es de negociación asistida. Tuvimos ocasión de adentrarnos en este tema en BARRAL, I., “Reclamaciones de consumo y ODRs: procesos automáticos, small claims y plataformas interactivas”, *Revista de Derecho y nuevas tecnologías*, 2014, núm. 34, p. 43 ss.

⁶⁹⁰ VALL RIUS, A., *Sistemas mixtos de gestión colaborativa de conflictos*, LAUROBA, M^a.E.; BARRAL, I.; VIOLA, I., dirs, *Materiales jurídicos, op. Cit.*, pág. 261 ss.

⁶⁹¹ Sobre la importancia del llamado principio de buena fe y la creación de los llamados “otros principios de la mediación”, entre los que aquél se incardina cfr. MARTÍ VALLDELLOU, C., “Los otros principios de la mediación”, en LAUROBA, BARRAL, VIOLA, *Materiales, op. Cit.*, 153 ss. esp. Pág. 155.

posibilidad de usar otros medios de resolución de conflictos, especialmente los tribunales, ya que no se podrán presentar acciones y, si la otra parte las interpone, queda franco el recurso a la declinatoria (art. 10.2, 2ª y 3ª prop LMACM).

G. La AP como organizadora de sistemas de mediación: algunas cuestiones desde la experiencia del Sistema arbitral de consumo.

El RD 231/2008 regula el “sistema arbitral de consumo” que configura un sistema de resolución de los conflictos de consumo institucional, público y general⁶⁹², ofertado por las instituciones públicas bajo la forma de Juntas Arbitrales de consumo (ex art. 5) que ha generado en la práctica un sistema en distintos niveles: nacional, autonómico, provincial o municipal, que pone en marcha la mediación (arts. 5 a 7). Eso significa que el sistema arbitral de consumo está estructurado como un servicio público de mediación y arbitraje organizado por la administración pública, que puede actuar con equidistancia en los conflictos entre privados, es decir, entre empresarios y consumidores, en el marco del art. 51 CE que, insta a la protección de los consumidores por “procedimientos eficaces” que salvaguarden su salud, seguridad y la defensa de sus derechos. La fórmula elegida ha sido la de combinar fases sucesivas de proceso de mediación y arbitraje, de forma que si no se llega a un acuerdo en la fase de mediación, se abre la segunda fase de arbitraje

El SAC articula un procedimiento voluntario (art. 24.1 RD 231/2008, art. 132.2.1 CCCat) para ambas partes, que sólo puede iniciar el consumidor⁶⁹³, es decir, quien ostente la categoría legal de consumidor (art. 3 TRLGDCU), por lo que la mediación en consumo está abierta a cualquier reclamación entre quienes ostenten legalmente las categorías de consumidor y empresario⁶⁹⁴. Los mediados en el SAC son ciertamente partes en las

692 El art. 2.2,d de la Ley 5/2012, de 6 de julio de la mediación en asuntos civiles y mercantiles indica claramente que este tipo de ADR está excluida del campo de aplicación de este texto. Sin embargo, hay elementos que empañan la rotundidad del planteamiento: Por un lado, existe una previsión legal de mediación en consumo (RD 231/2008), que, sin embargo no está regulada a nivel de principios, eficacia o formación de mediadores y que encaja perfectamente en la definición de mediación de la Ley 5/2012 (art. 1). Por otro lado, la mediación en consumo comprende relaciones de carácter civil en las que una duplicidad de regulaciones para la mediación sería contraproducente. Por poner sólo algunos ejemplos: seguros, mediación residencial y mediación en conflictos bancarios. Por ello, una regulación de la mediación en consumo separada de la mediación en general puede producir vacíos legislativos que perjudiquen la consideración de la mediación como un todo.

693 Sin embargo, el marco legal permite a las empresas que se adhieran al sistema público de mediación y arbitraje antes de un conflicto específico y para todos aquellos que los consumidores puedan presentar en el futuro. En consecuencia, las empresas se adhieren con carácter previo, y de forma voluntaria, y el acuerdo para iniciar un proceso de mediación se define una vez que un consumidor presenta una reclamación contra una empresa (art. 24 RD 231/2008) o cuando la empresa acepta el sistema por un conflicto en concreto

694 Sin embargo, a pesar de que el sistema que diseña la ley española sea general, en la práctica funciona como un sistema de sectores especializados, tuvimos ocasión en BARRAL VIÑALS, I., “Consumer complaints and alternative dispute resolution: harmonization of the European ADR system”, Kenny, M.-Devenney, J., *The transformation of european private law: Harmonisation, Consolidation, Codification or Chaos?*, Cambridge University Press / UK, 2013, p. 295 ss

que concurre una desigualdad, por lo que el mecanismo se adapta a esta especificidad, como a continuación veremos.

a. Mediando en situaciones de asimetría de poder: el principio de transparencia.

El capítulo 5 del Libro Blanco de mediación se dedicó a las prácticas mediadoras en materia de consumo, que se realizó bajo mi dirección⁶⁹⁵. En el análisis de la mediación dentro del SAC que realizamos, se hizo evidente que el empresario está en una situación de preeminencia en el momento de hacer el contrato o de desarrollar la relación de consumo, ya que el consumidor es un no experto. Por lo tanto, se crea una primera desigualdad en el poder de negociación que el marco legal intenta solventar ya que las normas tuitivas de derecho de consumo rompen los postulados clásicos de la contratación entre privados basados en que las dos partes de la relación están en pie de igualdad y son absolutamente libres para decidir los términos de la relación de consumo. Además, se añaden dos desigualdades más: la económica, puesto que la parte reclamante no dispone de los mismos medios económicos que la otra parte, y el emocional, pues para la persona consumidora el conflicto a menudo tiene un cariz personal y a veces le resulta difícil distanciarse de las emociones. Para la parte reclamada, el conflicto solo considerarse como un aspecto del trabajo o del negocio; y a priori suele o no afectarlo o afectarlo menos emocionalmente. No obstante, esta desigualdad entre las partes es menos acentuada o incluso desaparece cuando los reclamados son empresarios autónomos o profesionales (microempresas). En este sentido, la desigualdad aumenta con el tamaño de la empresa.

El análisis del funcionamiento del sistema demostró algunas consecuencias de las citadas asimetrías, algunas se han intentado corregir en la práctica – la desigualdad en la información-, otras se agudizan por el funcionamiento del sistema –desigualdad económica-. En efecto, empezando por este segundo aspecto, la desigualdad económica no se tiene en cuenta en el SAC, ya que funciona de forma gratuita para las dos partes. Es una elección legal, pero que cuestiona hasta qué punto el sistema es injusto si, además, está centrado en la resolución de reclamaciones contra grandes empresas que externalizan los procesos de reclamación a coste coste cero⁶⁹⁶. Aunque es un tema de calado en el ámbito de las reclamaciones de consumo, es evidente que este problema no se presenta en las reclamaciones contra la administración tributaria, pues es ella misma la que los crea.

En cambio, el marco normativo sí que se preocupa por la desigualdad nacida de la falta de conocimientos sobre el objeto de la reclamación que beneficia a la empresa. En este sentido, el Libro Blanco ya ilustró una serie de prácticas llevadas a cabo durante el

⁶⁹⁵ BARRAL, I., SUQUET, J., “La mediación en el ámbito del consumo”, en CASANOVAS, MAGRE, LAUROBA, dirs, *Libro blanco...*, op. cit., pág. 301 ss.

⁶⁹⁶ BARRAL VIÑALS, I., “Consumer complaints..”, *op.loc.cit.*,

proceso de mediación, o incluso antes. Así, el principio de transparencia pretende garantizar que el consumidor tendrá, en el momento de iniciar cualquier procedimiento mediante el cual pueda resolverse su conflicto, la información necesaria sobre el marco legal que el ampara. La información previa sobre el procedimiento de mediación es esencial por razón del desequilibrio inherente en las relaciones de consumo y su previsión legal es consecuencia del hecho que los derechos de los consumidores son irrenunciables (art. 10 TRLGCU), de forma que la validez de un acuerdo de mediación tiene que pasar por este elemento y también afecta la posible ejecución. En este sentido, el art. 8 DADR plantea la transparencia en dos ámbitos: en la información de los derechos de los consumidores y en relación al desarrollo de la propia actividad de mediación.

La cuestión práctica es quien da esa información a las partes, ya que no podrá ser el propio mediador quien informe al consumidor a riesgo de comprometer su neutralidad por lo que parece claro que la persona que informa de los derechos a las partes no puede ser la misma que luego va a mediar entre ellos. Por este mismo hecho, debemos entender que el principio de transparencia se cumple antes de entrar propiamente en el proceso de mediación, incluso mediante herramientas como páginas web, folletos o de cualquier otra forma que resulte útil y rápida. Otro aspecto básico es la información sobre el propio proceso de mediación ya que el desconocimiento de aquello que se puede esperar de una mediación repercute en la neutralidad.

De lo expuesto puede deducirse de forma clara que en las actuaciones tendentes a la resolución de conflictos donde se dé un supuesto de asimetría, una de las claves para restablecer el equilibrio es proporcionar información sobre el marco legal aplicable al conflicto, de forma que la parte débil, que puede desconocerlo, acuda al proceso de resolución con los elementos de juicio necesarios.

b. La percepción de neutralidad cuando media la Administración pública.

La elección de un sistema de resolución de conflictos público, es decir, proporcionado mayoritariamente por la administración pública, también comporta algún riesgo en su funcionamiento que contradice la idea básica de que la AP es capaz de aparecer como realmente independiente en el conflicto y, por tanto, imparcial. En efecto, el capítulo de consumo del LBM también arrojó datos muy interesantes sobre la percepción de las partes acerca de un sistema organizado desde la administración. Así, se perciben por parte de los mediados una posible “no neutralidad” que conduce a un resultado práctico preocupante: larga duración de la mediación y disminución de las posibilidades de acuerdo. En efecto, el consumidor, al inicio del proceso de mediación, tiene una percepción de una *no neutralidad favorable* de los servicios de mediación institucional, como servicio público dedicado de forma finalista a su protección. Esta percepción de no neutralidad favorable está ligada a la cuestión de las expectativas

altas puesto que piensan que obtendrán aquello que solicitan en la reclamación. Este hecho provoca que, a menudo, estén poco, o nada, dispuestos a ceder en su petición.

En la situación contraria se ubica el empresario que a menudo se presenta ante la Administración con una gran desconfianza. Acostumbra a pensar que los mediadores no son totalmente neutrales o que tiene que colaborar para solucionar el conflicto para evitar el poder sancionador y coactivo que puede utilizar toda Administración Pública. Así, podemos decir que, en el caso del empresario, estamos hablando de una *no neutralidad desfavorable* que se traduce en una desconfianza hacia el propio mecanismo de mediación que dificulta la voluntad de participar activamente en el proceso y que, por lo tanto, repercute directamente en la duración excesiva del procedimiento.

La superación de estas cuestiones pasa por entender que, aunque el sistema esté organizado por una entidad pública, la mediación en concreto puede ser llevada a cabo por un mediador neutral. Así, la tarea de mera facilitación del mediador que lleva a cabo el proceso es la garantía de que la mediación, con independencia de quien lo organice, es, efectivamente, conducida por un mediador neutral que deja que las partes lleguen a un acuerdo, favoreciéndolo. Como solución general, es evidente que la mejor manera de evitar que se produzca esta falsa representación del sistema es ofrecer a los ciudadanos más información sobre el proceso de mediación y sus características.

H. Otras experiencias a tener en cuenta: los “defensores del cliente” y los sistemas de resolución evaluativos.

En el ámbito privado -en concreto, en materia de seguros y de productos financieros- se han desarrollado mecanismos de resolución de conflictos diferentes a la mediación como los llamados defensores del cliente⁶⁹⁷. Tales órganos nacen de la iniciativa de las empresas siguiendo el modelo sueco que, desde los años 70 crea ombudsmen en el ámbito de los derechos de los consumidores tomando prestada la idea del defensor del pueblo como instancia independiente encargada de canalizar las quejas de los ciudadanos frente a la administración, especialmente en sectores de estructura monopolística u oligopolística, para garantizar el derecho a reclamar del

⁶⁹⁷ Debemos distinguir los defensores de los llamados servicios de atención al cliente de las empresas; en este segundo caso claramente falta el carácter de tercero; incluso cuando la ley les obliga a tener este tipo de estructura, como las entidades de crédito o las empresas de telecomunicaciones, por poner algún ejemplo. En efecto, se trata de instancias internas de las compañías que se presentan como interlocutores del cliente en el momento de la reclamación y actúa como una oficina de gestión especializada que tramita y resuelve las reclamaciones de los clientes; por ello, suponen el cauce para identificar la posición de las empresas en el conflicto y no son una primera instancia de su resolución. Si la empresa accede a la petición se acabará el conflicto por acuerdo entre las partes, por ello no son terceros ni pueden ser considerados ADR.

consumidor⁶⁹⁸.

Desde la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, se recoge esta práctica aunque se reconocen dos tipos distintos de defensores, los defensores internos y los externos (art. 29.2). Los primeros actúan en el ámbito de una única empresa o grupo de empresas y, en estos casos, falta la nota esencial de alteridad: el defensor no es tercero, ya que no sólo está nombrado por ella, sino que forma parte de la organización de una de las partes en conflicto, la empresa. Que no pueda ser considerado como tercero no obsta a que por su prestigio personal, por el conocimiento de la materia o por la efectividad del servicio, sus resoluciones puedan, efectivamente, poner fin a un conflicto. Por ello, entran claramente en el ámbito de los mecanismos de mejora de la calidad de las empresas. Por otra parte, y a pesar de que la figura se prevé como potestativa, se regula por los reglamentos internos de la empresa, por lo que la independencia está más que cuestionada.

Más interesantes, a nuestros efectos, son los llamados defensores “externos” que siguen el modelo de algunas figuras de derecho comparado, especialmente el *Ombudsman of financial products* creado en Gran Bretaña en 1986 por 17 entidades bancarias. En este sentido, la externalidad proviene del hecho de que existe un único defensor para un grupo de empresas y, si realmente reúne a las principales del sector – como el caso inglés– supone la creación de un órgano de solución de conflictos altamente especializado que es capaz de marcar las buenas prácticas de ese sector. Entendemos que, en este caso, el hecho de no depender de una empresa en concreto le da notas de alteridad suficientes como para ser considerado un tercero en el conflicto. Por otro lado, y hasta ahora, hemos hablado de la mediación como un sistema de resolución de conflictos en los que el tercero se adjudica el rol de facilitador. Sin embargo, al examinar el modo de funcionamiento de los defensores del cliente, se observa que son órganos evaluativos⁶⁹⁹. En efecto, a diferencia del mediador, los defensores actúan como órganos que recaban la información sobre el conflicto a las partes y emiten una opinión en forma de resolución, por ello, podría ser considerado como un sistema consultivo donde el tercero imparcial sugiere una solución, sin imponerla a las partes. A esta idea parece referirse el art. 39.2 L 44/2002 “deberá atender y resolver los tipos de reclamaciones que se sometan a su decisión”.

⁶⁹⁸ Los defensores de los clientes bancarios son una realidad hace años; el primero fue creado por propia iniciativa por el Banco de Bilbao en 1986, de la misma forma que existen en el ámbito de las compañías de seguros, bajo la denominación de “defensor del asegurado”, cuya primera manifestación es el defensor de MAPFRE mutualidad, creado en 1994. Cfr. MARIMON DURAN, R., “La nueva regulación de los órganos de defensa del cliente bancario. La experiencia del servicio de reclamaciones del banco de España”, en CUÑAT EDO, V., dir., *Protección de particulares frente a malas prácticas bancarias*, Estudios de Derecho judicial, núm. 55, Madrid, Consejo General del poder judicial, 2005, pág.215 ss.

⁶⁹⁹ En efecto, entre el arbitraje como método heterocompositivo y formal, y la mediación, que es un método autocompositivo e informal, existen otras fórmulas intermedias, que adoptan rasgos de estos dos modelos. Cfr. CASANOVAS, P.- POBLET, M., Esquema general de de los conceptos y ámbitos de la justicia relacional”, en CASANOVAS, P., DÍAZ, L., MAGRE, J, POBLET, eds., *Materiales...*, op. Cit., pág. 215ss.

En esta segunda parte está su diferencia con el árbitro, ya que no se trata de un procedimiento adjudicativo como el arbitraje, que determina quién tiene la razón y qué debe hacerse, sino que su opinión supone un dictamen; tampoco sus decisiones tienen carácter ejecutivo. La Ley 44/2002, tomando el funcionamiento que la mayoría de defensores tenían en la práctica, establece que las opiniones del defensor toman la forma de dictamen, por lo que se trata de una propuesta de solución, y sólo es vinculante para una de las partes: la empresa. A este esquema es reconducible, en última instancia, el llamado Consejo para la defensa del contribuyente, creado por art. 34.2 L58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y desarrollado por el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, que también es objeto de estudio en este trabajo. En definitiva, en reclamaciones de alto contenido técnico, en los que un conocimiento adecuado del marco jurídico es esencial, y en entornos donde actúa la administración pública, acudir a métodos autocompositivos y evaluativos como los desatacados puede ser una buena opción ya que -a excepción de la neutralidad- los principios de la mediación pueden ser ampliamente utilizados.

I. A modo de conclusión.

Trasladar los principios que contiene la mediación en el ámbito privado al ámbito tributario puede no ser una tarea fácil, aunque parece del todo necesario hallar instrumentos que hagan disminuir la litigación judicial en este ámbito, con lo que la experiencia en el ámbito del derecho privado puede ser útil, especialmente en algunos aspectos que hemos tratado, perfilando los problemas que la alteridad, la imparcialidad y la neutralidad pueden presentar cuando la mediación se realiza en contextos altamente tecnificados y donde interviene la Administración pública. Así, se plantean tres cuestiones básicas:

- i. En relación al mediador, su calidad de “tercero” respecto del conflicto y formas donde no existe esta “alteridad” pero que permiten soluciones acordadas del conflicto: la administración tributaria nunca será tercero en relación a la aplicación de los tributos, pero la experiencia de los defensores de los clientes internos, pueden aportar elementos determinantes de cómo neutralizar la falta de independencia mediante la adecuada gestión de la imparcialidad (duración del nombramiento, independencia de criterio...) que ya ha sido estudiada ampliamente en el ámbito de la mediación.
- iii. La cuestión de la neutralidad del mediador ligada a la organización de sistemas de mediación institucional llevada a cabo como un servicio público o desde la organización de una de las partes, ofrece matices interesantes. Así, y en relación a los mediados, los contextos de asimetría que generan problemas a

la hora de llegar a un acuerdo, por lo que el principio de transparencia, dando información al sujeto pasivo del tributo acerca del marco legal que le asiste, así como acerca del propio proceso de resolución de conflicto usado, y la labor desempeñada por el órgano encargado, pueden ayudar a disminuir esta asimetría. Por otra parte, debe corregirse las perspectivas de no neutralidad que este tipo de organización pueden comportar tanto a favor como en contra de las partes.

- iv. La mediación como método facilitativo, exige la neutralidad del mediador, pero en contextos altamente tecnificados, el uso de otras ADR que respondan a esquemas evaluativos pueden ser muy interesantes, y pueden utilizar el estatuto del mediador en muchos de sus aspectos, excluida la neutralidad.
- v. En materia de formación –la categoría de profesionales expertos-, y en régimen de responsabilidad, los estudios en referidos al mediador también pueden ser esencialmente útiles.

Bibliografía

BARRAL, I., “Reclamaciones de consumo y ODRs: procesos automáticos, small claims y plataformas interactivas”, *Revista de Derecho y nuevas tecnologías*, 2014, núm. 34, p. 43 ss.

BARRAL VIÑALS, I., “Consumer complaints and alternative dispute resolution: harmonization of the European ADR system”, Kenny, M.-Devenney, J., *The transformation of european private law: Harmonisation, Consolidation, Codification or Chaos?*, Cambridge University Press / UK, 2013, p. 295 ss.

BARRAL, I., LAUROBA, M.E, MARÍN, A., MARTÍ, C., TAMARIT, J MA, VIDAL, A., VIOLA, I, “El concepto jurídico de mediación”, en CASANOVAS, P., DÍAZ, L., MAGRE, J, POBLET, M, Eds., *Materiales del Libro Blanco de la mediación en Catalunya*, Barcelona, Generalitat de Catalunya, 2009, pág. 177 ss.

BARRAL, I., SUQUET, J., “La mediación en el ámbito del consumo”, en CASANOVAS, MAGRE, LAUROBA, dirs, *Libro blanco...*, op. cit., pág. 301 ss.

BELLOSO MARTÍN, N., “La formación en mediación: algunas perplejidades de los formadores en mediación y diversas inquietudes de los alumnos que forman en mediación”, GARCIA VILLALUENGA, L., TOMILLOA URBINA, J., VÁZQUEZ DE CASTRO, E., dirs., *Mediación, arbitraje y resolución extrajudicial de conflictos en el siglo XXI*, T.II, *Mediación*, Madrid, Reus, 2012, pág. 145.

BLANCO CARRASCO, M, Comentario al art. 10, en GARCÍA VILLALUENGA, L.- ROGEL VIDE, C., *Mediación en asuntos civiles y mercantiles. Comentarios a la Ley 5/2012*, Madrid, Reus. 2012, pág. 139.

CASANOVAS, P.- POBLET, M., Esquema general de de los conceptos y ámbitos de la justicia relacional", en CASANOVAS, P., DÍAZ, L., MAGRE, J, POBLET, eds., *Materiales del Libro Blanco de la mediación en Catalunya*, Barcelona, Generalitat de Catalunya, 2009, pág. 21ss.

GARCÍA VILLALUENGA, Comentario al art. 7, en GARCÍA VILLALUENGA, I.- ROGEL VIDE, C., dirs., *Mediación en asuntos civiles y mercantiles. Comentarios a la Ley 5/2012*, Madrid, Reus. 2012, pág. 109 ss.

GARCIA VILLALUENGA, L., "La mediación y formación del mediador: ¿dos caras de la misma moneda?", en GARCIA VILLALUENGA, L., TOMILLO URBINA, J., VÁZQUEZ DE CASTRO, E., dirs., *Mediación, arbitraje y resolución extrajudicial de conflictos en el siglo XXI*, T.II, *Mediación*, Madrid, Reus, 2012, p. 79 ss.

GINEBRA, ME.- TARABAL, J., "La obligatoriedad de la mediación derivada de la voluntad de las partes: las cláusulas de mediación", *Indret*, 4/2013.

LAUROBA, M.E., "Introducción: La apuesta del legislador catalán: de la mediación familiar a la mediación en el ámbito privado"; en LAUROBA, M^a.E.; BARRAL, I.; VIOLA, I. (Dirs.); TARABAL, J.; ESTEVE, G. (Coords.), *Materials jurídics del llibre Blanc de la Mediació a Catalunya*. Barcelona, Departament de Justícia i Centre d'Estudis Jurídics i Formació Especialitzada, 2011, p. 21 ss.

LAUROBA. M.E, BARRAL, I., TARABAL, J., VIOLA, I., "La construcción construcción institucional y jurídica de la mediación", en P. CASANOVAS, E. LAUROBA, J. MAGRE, dirs, *Libro Blanco de la mediación en Cataluña*, pág. 827 ss., Barcelona, Huygens, 2010 (<http://www.llibreblanmediacio.com/>)

LÓPEZ SAN LUIS, R., "Reflexiones sobre la formación de los mediadores familiares en la Comunidad autónoma de Andalucía", en GARCIA VILLALUENGA, L., TOMILLO URBINA, J., VÁZQUEZ DE CASTRO, E., dirs., *Mediación, arbitraje y resolución extrajudicial de conflictos en el siglo XXI*, T.II, *Mediación*, Madrid, Reus, 2012, p. 166 ss.

MARIMON DURAN, R., "La nueva regulación de los órganos de defensa del cliente bancario. La experiencia del servicio de reclamaciones del banco de España", en CUÑAT EDO, V., dir., *Protección de particulares frente a malas prácticas bancarias*, Estudios de Derecho judicial, núm. 55, Madrid, Consejo General del poder judicial, 2005, pág.215 ss.

MARTÍ VALLDELLOU, C., "Los otros principios de la mediación", LAUROBA, M^a.E.;

BARRAL, I.; VIOLA, I. (Dir.); TARABAL, J.; ESTEVE, G. (Coords.), *Materiales jurídicos del Libro Blanco de la Mediación en Catalunya*. Barcelona: Departament de Justícia i Centre d'Estudis Jurídics i Formació Especialitzada, 2011, en 153 ss.

MARTÍN CASALS, M., "La comediación com a model". En LAUROBA, M^a.E.; BARRAL, I.; VIOLA, I. (Dir.); TARABAL, J.; ESTEVE, G. (Coords.), *Materiales jurídicos del Libro Blanco de la Mediación en Catalunya*. Vol. 2. Barcelona: Departament de Justícia i Centre d'Estudis Jurídics i Formació Especialitzada, 2011, pag. 181 ss.

MARTÍNEZ VÁZQUEZ DE CASTRO, E., Comentario al art. 5, en GARCÍA VILLALUENGA, I.-ROGEL VIDE, C., dir., *Mediación en asuntos civiles y mercantiles. Comentarios a la Ley 5/2012*, Madrid, Reus. 2012, pág. 73 ss.

ORTUÑO, P., "El Proyecto de Directiva Europea sobre la mediación", apartado VI, letra d), consultado, en enero de 2014, en http://cgae.iuriline.net/jmf/recursos/pdf/4_foro_jornadas_2.pdf

PRESS, Sh., "Formación de mediadores y cualificación-Tribunales del Estado de Florida", en LAUROBA, M^a.E.; BARRAL, I.; VIOLA, I. (Dir.); TARABAL, J.; ESTEVE, G. (Coords.), *Materiales jurídicos del Libro Blanco de la Mediación en Catalunya*. Barcelona, Departament de Justícia i Centre d'Estudis Jurídics i Formació Especialitzada, 2011, pág. 195 ss.

ROGEL VIDE, C., Comentario al art. 13, en GARCÍA VILLALUENGA, I.-ROGEL VIDE, C., dir., *Mediación en asuntos civiles y mercantiles. Comentarios a la Ley 5/2012*, Madrid, Reus. 2012, pág. 173 ss.

SOLÉ RESINA, J., YSÁS SOLANES, M. "Comentari a la Llei 1/2001, de 15 de març, de mediació familiar de Catalunya (núm. 3355, de 26.03.2001), *La Notaría*, núm. 6, junio, pp. 19 a 47.

VALL RIUS, A., "Sistemas mixtos de gestión colaborativa de conflictos", en LAUROBA, M^a.E.; BARRAL, I.; VIOLA, I. (Dir.); TARABAL, J.; ESTEVE, G. (Coords.), *Materiales jurídicos del Libro Blanco de la Mediación en Catalunya*. Barcelona, Departament de Justícia i Centre d'Estudis Jurídics i Formació Especialitzada, 2011, pág. 261 ss.

VILLAGRASA ALCAIDE, C., (Coord.), *La mediación. Alternativa multidisciplinària a la resolució de conflictes*, Barcelona: Pòrtic, 2004.

VIOLA DEMESTRE, I., "La confidencialidad en el procedimiento de mediación", en LAUROBA, M^a.E.; BARRAL, I.; VIOLA, I. (Dir.); TARABAL, J.; ESTEVE, G. (Coords.), *Materiales jurídicos del Libro Blanco de la Mediación en Catalunya*. Barcelona, Departament de Justícia i Centre d'Estudis Jurídics i Formació Especialitzada, 2011, pág. 165 a 179.

1.2. El iter procedimental de la mediación. (Elena Lauroba⁷⁰⁰)

A. Introducción.

Nos corresponde analizar el procedimiento de mediación -en principio el procedimiento *standard*-, con el soporte de las diversas normativas existentes a nivel europeo, estatal y autonómico. Somos conscientes de que el análisis de dichas normativas ha de contribuir a procurar información y opciones útiles para una ulterior propuesta/discusión respecto de un procedimiento de mediación en el ámbito tributario⁷⁰¹ -u otras vías para la resolución alternativa de conflictos-. En ese ámbito, no obstante, la intervención de una administración pública comporta una asimetría estructural que obligará en la práctica a cautelas y prescripciones específicas. Nosotros centraremos, de acuerdo con el encargo recibido, en las experiencias de presente en el derecho privado aunque sin olvidar ese propósito finalista de futuro. Probablemente el procedimiento para designar el mediador -entendido como alguien imparcial y neutral- sea la cuestión más compleja y haremos una mención puntual, sin perjuicio de lo tratado al estudiar el estatuto del mediador.

Por tanto, aquí manejamos, con el fin de bosquejar posibles procedimientos así como índices eficaces, la Directiva 2008/52/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2008, sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles, así como la Ley 5/2012, de mediación en asuntos civiles y mercantiles -en adelante LMACM-⁷⁰² (específicamente los artículos 16-24), que la traspuso⁷⁰³. Por el contrario, el Reglamento que la desarrolla⁷⁰⁴ -en adelante RLMACM-, no nos resulta de utilidad, pues se ciñe a determinados aspectos, en concreto formación, registro,

⁷⁰⁰ e.lauroba@ub.edu. El presente trabajo forma parte de la 2014 SGR 22 y supone la continuación de las tareas del Grupo Jurídico del Libro Blanco de la Mediación en Cataluña.

⁷⁰¹ Una presentación de opciones de resolución no jurisdiccionales en el ámbito tributario, en ANDRES, Eva, "Acuerdos y otras técnicas transaccionales en el ordenamiento tributario nacional y en derecho tributario comparado. Una propuesta sobre mediación y Agencia Tributaria de Cataluña", en LAUROBA, Elena-BARRAL, Immaculada -VIOLA, Isabel, *Materiales Jurídicos del Libro Blanco de la mediación en Catalunya*, Generalitat de Catalunya, 2011, pp. 341 ss., que nos ha resultado especialmente útil.

⁷⁰² BOE núm.162, de 7.julio.2012.

⁷⁰³ Es esa búsqueda y presentación, más allá de las regulaciones estrictas, de una estructura concreta, la que nos permite servirnos de esta ley, sin que sea un obstáculo el saber que, como establece el art. 2 ["Ámbito de aplicación"] quedan excluidos en todo caso del ámbito de aplicación, "2.b) la mediación con las Administraciones públicas". Para precisiones a esta exclusión, habida cuenta que el art. 1.2 Directiva 2008/52/CE mencionaba "los asuntos fiscales, aduaneros o administrativos ni a la responsabilidad del Estado por actos u omisiones en el ejercicio de su autoridad soberana (*acta iure imperii*)", vid. MERINO ORTIZ, Cristina- LASHERAS HERRERO, Pilar, "Comentario al art. 2". En CASTILLEJO MANZANARES, "Raquel (dir.), *Comentario a la-Ley 5/2012, de Mediación en asuntos civiles y mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p.42. Y en relación a la exclusión del ámbito del consumo, que limitaríamos también a la mediación mediante servicios institucionales, vid. BARRAL VIÑALS, Immaculada, "La mediación de consumo: determinación del marco normativo y diseño de la mediación institucional ", en Esteban de la Rosa, F. (coord.), *La protección del consumidor en dos espacios de integración: Europa y América*, Tirant Lo Blanch, 2014, en prensa.

⁷⁰⁴ RD 980/2013, de 13 de diciembre, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles. BOE n. 310, de 27.diciembre.2013.

seguros de responsabilidad civil...). Únicamente incorpora, en el capítulo V, “El procedimiento simplificado de mediación por medios electrónicos”, que puede resultarnos útil –por ejemplo para dilucidar la duración-, aunque de manera colateral. La regulación catalana resulta especialmente útil para el análisis, ya que Cataluña ha sido pionera en la implantación de la mediación y tiene a día de hoy una tradición consolidada⁷⁰⁵. Por ello atendemos recurrentemente al Capítulo III [Desarrollo de la mediación: arts.10-19] Ley 15/2009, de 22 de julio, de Mediación en el ámbito del Derecho privado -en adelante LMDP⁷⁰⁶- y a su desarrollo reglamentario (Decreto 135/2012, de 23 de octubre, por el cual se aprueba el Reglamento de la Ley 15/2009... -en adelante RLMDP-)⁷⁰⁷; también a normas sectoriales que estimamos útiles, como el Decreto 171/2009, de 3 de noviembre de 2009, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de conciliación, mediación y arbitraje ante el Consejo Superior de la Cooperación -en adelante RPCMACoop⁷⁰⁸ o el -reciente- Decreto catalán 98/2014, de 8 de julio, sobre el procedimiento de mediación en las relaciones de consumo -en adelante DPMRC-⁷⁰⁹. Por último, en ocasiones se citan otras leyes autonómicas recientes (Cantabria, Aragón...)

B. Un “procedimiento estructurado” y un “procedimiento flexible”.

Los análisis sobre el procedimiento de mediación suelen comenzar preguntándose si en puridad es preciso que exista dicho procedimiento. Como apunta SOLETO, “la maravilla de la mediación, lo que aporta a la resolución tradicional de los conflictos en la sociedad, es precisamente esa capacidad de adaptación de su estructura a las necesidades y voluntad de los participantes en cada caso” y concluye: “Por eso podríamos responder que no, que no existe un proceso de mediación, y que la mediación se adapta al medio”⁷¹⁰. Es verdad que en la práctica, la capacidad de modular el procedimiento atendiendo al objeto del conflicto, es notable. Ciertamente, la Directiva 2008/52/CE califica la mediación de “procedimiento estructurado”, pero es una estructuración que está al servicio de las partes. Lo avala el *Considerando 13*: “La mediación a que se refiere la presente Directiva debe ser un procedimiento voluntario,

⁷⁰⁵ www.llibreblancmediacio.com. Vid. Asimismo BALANZO SOLA, Iago de, “La (re)instauració de la mediació a Catalunya durant la darrera dècada del s.XX”, en CASANOVAS, Pompeu- DIAZ, Leonardo-MAGRE, Jaume- POBLET, Marta (eds.), *Materials del Llibre Blanc de la Mediació a Catalunya*, Generalitat de Catalunya CEJFE, 2009, y LAUROBA, Elena, “La apuesta del legislador catalán: de la mediación familiar a la mediación en el ámbito del Derecho privado”, en LAUROBA -E. BARRAL, I. -VIOLA, I., *Materiales Jurídicos del Libro Blanco de la mediación en Catalunya*, Generalitat de Catalunya, 2011, pp.21-31.

⁷⁰⁶ DOGC, núm. 5432, de 30.julio.2009.

⁷⁰⁷ DOGC núm. 6240, de 25.octubre.2012.

⁷⁰⁸ DOGC núm. 5499 de 05.noviembre.2009. Vid. al respecto VIDAL-FOLCH, M^a Pau-SALTOR, Elisabet-RECASENS, Francina-CHACON, Cristina-MARTINEZ, Elena, “Los procedimientos de mediación en las empresas cooperativas”, en LAUROBA -E. BARRAL, I. -VIOLA, I., *Materiales Jurídicos del Libro Blanco de la mediación en Catalunya*, Generalitat de Catalunya, 2011, pp.69-82.

⁷⁰⁹ DOGC núm. 6661, de 10.julio.2014.

⁷¹⁰ SOLETO MUÑOZ, Helena, “El proceso de mediación”, en SOLETO MUÑOZ, Helena (dir.), *Mediación y resolución de conflictos: técnicas y ámbitos*, Ed.Tecnos, Madrid, 2011, p.225.

en el sentido de que las partes se responsabilizan de él y pueden organizarlo como lo deseen y darlo por terminado en cualquier momento”. Por ello, cabe que el mediador convenga con las partes y sus abogados aspectos relativos al procedimiento (significativamente la duración o los mecanismos de rotación). Y es que resulta no controvertido que “para que la mediación sea eficaz tiene que darse la posibilidad de que las técnicas, herramientas e instrumentos, incluso los plazos que se acuerden, sean los adecuados a cada conflicto y a cada individuo. No puede, por tanto, existir una única estructura con elementos rígidos e inalterables, porque no existe una única solución para todos los conflictos, aunque sean de similar naturaleza”⁷¹¹. Es una presentación perfecta del principio de flexibilidad.

Este criterio se plasma con claridad en el art. 10.1 LMACM⁷¹²:

“Sin perjuicio del respeto a los principios establecidos en esta Ley, la mediación se organizará del modo que las partes tengan por conveniente”.

Previamente, el IV.5 Preámbulo ya lo ha clarificado: “Es un procedimiento sencillo y flexible que permite que sean los sujetos implicados en la mediación los que determinen libremente sus fases fundamentales”⁷¹³. Se corresponde con las afirmaciones iniciales, de la singularidad de cada procedimiento, aunque cabe reconocer que otros autores estiman que “sin caer tampoco en el antiformalismo total, tratándose más bien de una suavización o adaptación de la intensidad de las formas propias del proceso jurisdiccional”⁷¹⁴. En el fondo lo que pretende resaltar el precepto es, indirectamente, ese respeto en todo caso a los principios y la voluntad de un proceso sencillo.

La proclamada libertad organizativa contrasta con la minuciosa regulación -en ocasiones vocacionalmente exhaustiva- de los procedimientos en las diferentes

⁷¹¹ Como apunta GUTIERREZ SANZ, M^a Rosa, “El procedimiento de mediación: transposición de la Directiva 2008/52/CE por la Ley 5/2012 de 6 de julio, de mediación en los asuntos civiles y mercantiles”, en HUALDE, Teresa (dir.) -MESTROT, Michèle (coord.), *La mediación en asuntos civiles y mercantiles. La transposición de la Directiva 2008/52 en Francia y en España*, La Ley, Madrid, 2013, p. 224. Vid también TULA, A. “Mediación sin regulación previa”, <http://mediacionycrisis.blogspot.com.es/2009/03/mediacion-sin-regulacion-previa.html>

⁷¹² Vid. VARELA GOMEZ, Bernardino J., “Comentario al art. 10”, en CASTILLEJO MANZANARES, “Raquel (dir.), *Comentario a la-Ley 5/2012, de Mediación en asuntos civiles y mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p.133. Vid. también en general GOMEZ AMIGO, Luis, “Estudio del procedimiento de mediación en asuntos civiles y mercantiles”, *Revista General de Derecho procesal (Iustel)*, n.31, 2013, pp.1-28.

⁷¹³ Y añade el Preámbulo “La norma se limita a establecer aquellos requisitos imprescindibles para dar validez al acuerdo que las partes puedan alcanzar, siempre bajo la premisa de que alcanzar un acuerdo no es algo obligatorio...”. Lo reproducimos, porque es un aspecto clave de la filosofía de la regulación. De ahí la clara afirmación de Luis GOMEZ AMIGO, en LOPEZ SIMÓ, Francisco -GARAU SOBRINO, Federico (coords.), *Mediación en materia civil y mercantil. Análisis de la normativa de la UE y española (Directiva 2008/52/CE, Ley 5/2012 y RD 980/2013)* Tirant lo Blanch, 2014, p.246: “puede decirse que la Ley de mediación contiene la regulación legal (no dispositiva) necesaria para que el Estado asuma el resultado de la mediación y pueda otorgarse fuerza ejecutiva al acuerdo de mediación”.

⁷¹⁴ VARELA, “Comentario al art. 10”, *op.cit.*, p.133.

normativas cotejadas. Ello obedece a que las normas se centran en las mediaciones “públicas” o “institucionales”, esto es, mediaciones impulsadas y gestionadas desde administraciones o entidades públicas. En buena medida, suplieron la falta de normativa estatal hasta el 2012⁷¹⁵.

Hay que tener presente que el interés de las CCAA por regular los procedimientos de mediación obedecía a dos objetivos:

- i. La necesidad de evitar heterodoxias que pusieran en entredicho las utilidades de la figura. Puesto que se trataba de una figura de conocimiento e implantación incipiente, era preciso idear un marco de actuación localizable con facilidad y cognoscible por los actores implicados. Se incrementaba la confianza.

El interés en facilitar la cuantificación del coste del procedimiento, con especial atención a los honorarios de los mediadores e, incluso, del cómputo *in totum* de las políticas de fomento a la mediación en cada territorio. Si se presenta un formato de, por ejemplo, un máximo de 5 sesiones de 100 minutos, cuantificables a 70 euros la sesión para el mediador, las imprevisiones decrecen. Por todo ello, el análisis de las soluciones normativas, pese a la “ordenada pero imaginativa gestión de la mediación mercantil”, resulta indispensable. Y sabiendo de antemano que en ellas “esta libertad de formas es más ilusoria que real, ya que junto con dicho servicio [de mediación] se proporcionará a las partes también el propio procedimiento”⁷¹⁶.

C. Un bosquejo de procedimiento-tipo.

El análisis parte, como itinerario-guía, de un proceso que se desarrollaría mediante los siguientes pasos, deducidos de las regulaciones mencionadas, con mayor o menor desarrollo.

- i. Sesión informativa
- ii. Sesión inicial
 - * se garantiza el conocimiento del procedimiento y sus principios
 - * se identifican los aspectos del conflicto
- iii. Sesiones intermedias, de desarrollo de la gestión del conflicto y de búsqueda de opciones/soluciones

⁷¹⁵ Para una relación de las leyes de mediación autonómicas, http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/Mediacion/Normativa_y_jurisprudencia/Leyes_Autonomicas. Una comparación que se pretende exhaustiva, en DUPLA, Teresa (coord.), *El régimen jurídico de la mediación familiar en España. Análisis de la normativa autonómica.*, Andavira editora, 2012.

⁷¹⁶ VARELA, “Comentario al art. 10”, *op.cit.*, p.135.

- iv. Sesión final: termina con la adopción de los acuerdos, si se obtienen

Esta presentación se corresponde con otra ordenación *general* -en terminología no jurídica-, que también puede resultar útil: a) análisis del conflicto; b) búsqueda de intereses; c) generación de opciones; d) exploración de las opciones; e) consecución de acuerdos⁷¹⁷.

D. La ordenación del procedimiento gestionado por las Administraciones públicas.

Como hemos apuntado, la práctica totalidad de las Leyes autonómicas regulan el procedimiento de mediación. Específicamente, la LMDP se centra en aspectos *nucleares* determinantes, que permiten garantizar un correcto desarrollo: (1). La sesión informativa previa con la correlativa designación del mediador, art.11; (2) Los límites del procedimiento: inicio, reunión inicial, duración y final: arts. 12, 15, 17, 18 y 19; (3) Una previsión de determinados aspectos económicos (art. 27). Corresponde al RLMDP (2012) una pormenorizada regulación. Se dedica el Cap.V a una presentación del procedimiento y el Cap.VI al “Desarrollo del procedimiento de mediación”, con un despliegue que queremos reproducir:

- i. Art. 32: Participación en el procedimiento de mediación
- ii. Art. 33 Convocatoria de las partes a la reunión inicial
- iii. Art. 34. Número y duración de las sesiones y del procedimiento de mediación
- iv. Art. 35 Reunión inicial.
- v. Art. 36 Sesión final
- vi. Art. 37 Finalización anticipada de la mediación
- vii. Art. 38. Los acuerdos de mediación y sus efectos

Vamos a abordarlos de manera individual.

E. La sesión informativa previa.

a. Su configuración.

⁷¹⁷ SOLETO MUÑOZ, en *Mediación y resolución de conflictos...*, *op.cit.*, p.230. Lo sitúa en el epígrafe “Plan de mediación”, que es sumamente ilustrativo. Vid también MARQUES CEBOLA, Cátia, *La mediación*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-..., 2013, *op.cit.*, pp.201-219.

La sesión constitutiva se introdujo por primera vez en la Ley catalana y hoy es un paso habitual/común en la mayoría de los procedimientos de mediación que se desarrollan normativamente. De hecho, se ha consolidado como una medida de fomento de la mediación, dado que su función es facilitar el conocimiento de la institución a las partes en conflicto. Se estima -incontrovertidamente- que una presentación *in genere* de la mediación, en que se expliquen sus ventajas -mayor celeridad, menores costes, nivel satisfactivo superior- ha de contribuir a la expansión de su uso.

Ex art.11.1 LMDP, “En la sesión informativa previa, las personas son asesoradas sobre el valor, ventajas, principios y características de la mediación. En función de este conocimiento y del caso concreto, deciden si optan o no por la mediación”. Por tanto, como hemos anticipado, se persigue que los sujetos adquieran elementos de juicio para decidir, sobre la base de este conocimiento y atendiendo a su caso concreto, si optan o no por someter su conflicto a mediación.

La LMDP se limita a enunciar la finalidad de las sesiones informativas (art. 11) y a recalcar que son totalmente compatibles con el principio de voluntariedad, incluso cuándo el juez obliga las partes a asistir (vid. § 11 Preámbulo)⁸⁵. De hecho, creemos poder afirmar que parte de su éxito radica en que, soslayado el escollo del principio de voluntariedad -presupuesto de toda la institución-, la sesión informativa es un buen instrumento a disposición de los jueces para inducir a las partes a que recurran a la mediación.

La Ley no contempla cómo han de llevarse a cabo o si han de ser particulares (sólo para las personas implicadas en un determinado conflicto) o generales (para personas implicadas en diferentes conflictos y, en este caso, de igual o diferente tipo). El RLMDP no introduce menciones relevantes⁷¹⁸. En la práctica, en Cataluña las realizan personal del centro de mediación y también personal adscrito a los Servicios de Orientación Jurídica o Mediadora (SOJ/SOM)⁷¹⁹. Vale la pena destacarlo, porque en la presentación de la Ley estatal, esa bifurcación de responsabilidades no existe, de modo que parece presentarse la sesión informativa como la primera actuación del mediador.

Hemos apuntado ya una diferencia entre la construcción autonómica -que es adoptada en otras autonomías- y la regulación estatal. De hecho, la primera diferencia reseñable es que el art. 17 LMACM [*Información y sesiones informativas*] sí presta atención detallada a dicha sesión

⁷¹⁸ Como último dato relevante, el art. 11.3 LMDP menciona que deben conocer con anticipación las tarifas de mediación, y aceptarlas. Por su ubicación sistemática parece que en esta sesión, pero no resulta a todas luces evidente.

⁷¹⁹ Article 26.1 RLMDP: *Sessions informatives* El Centre de Mediació de Dret Privat de Catalunya ofereix sessions infor- matives gratuïtes sobre mediació en els supòsits derivats per l'autoritat judicial, pels serveis socials, pels cossos de seguretat o per altres serveis d'atenció al ciutadà, o bé a petició de les mateixes parts. 26.2 En la sessió s'informa les parts sobre el valor, els avantatges, els principis i les característiques de la mediació, així com, si s'escau, de la conveniència de rebre assessorament jurídic o d'altre tipus.”. El inciso final es, a nuestro juicio, el elemento más interesante.

- i. Recibida la solicitud y salvo pacto en contrario de las partes, el mediador o la institución de mediación citará a las partes para la celebración de la sesión informativa. En caso de inasistencia injustificada de cualquiera de las partes a la sesión informativa se entenderá que desisten de la mediación solicitada. La información de qué parte o partes no asistieron a la sesión no será confidencial. En esa sesión el mediador informará a las partes de las posibles causas que puedan afectar a su imparcialidad, de su profesión, formación y experiencia; así como de las características de la mediación, su coste, la organización del procedimiento y las consecuencias jurídicas del acuerdo que se pudiera alcanzar, así como del plazo para firmar el acta de la sesión constitutiva.
- ii. Las instituciones de mediación podrán organizar sesiones informativas abiertas para aquellas personas que pudieran estar interesadas en acudir a este sistema de resolución de controversias, que en ningún caso sustituirán a la información prevista en el apartado 1.

De la presentación, nos parece especialmente relevante la exclusión de la confidencialidad respecto de los no asistentes. Esta puntualización ha sido criticada, pero nos parece muy pertinente (significativamente en el ámbito de la mediación intrajudicial). Es también aplaudible la detallada presentación del contenido, aunque obedece a la importancia que el legislador estatal atribuye a esta sesión. De hecho, al amparo de la literalidad del precepto, se ha hecho notar que en puridad el procedimiento se inicia no con la sesión inicial, sino en el momento en que se solicita la mediación, que da lugar a la designación de mediador y que por tanto, ya la sesión informativa sería mediación *stricto sensu*. Se reconoce, no obstante, que sólo una vez firmada el acta constitutiva por las partes y el mediador “se puede decir que el proceso se ha formalizado”⁷²⁰. Además, en el ámbito estatal debe hacerla el propio mediador

Esta es una posición que no compartimos, pero que cuenta con algunos adeptos, significativamente expertos procesalistas. Como acabamos de apuntar, ese criterio contrasta con la LMDP -y otras Leyes autonómicas-, en que la información la proporciona el personal del centro o institución facilitadora de mediación. Probablemente la perspectiva diferente tiene que ver con esa concepción netamente institucional de la figura de las primeras normativas. Pero nos parece un índice importante a valorar.

⁷²⁰ GOMEZ AMIGO, *op.cit.*, p.249

En la LMACM, al anudarse la sesión informativa a la persona del mediador de todo el proceso, resulta conveniente -y pragmático- que éste explique también sus condiciones profesionales, ya que pueden tener relevancia para su aceptación por las partes: “profesión, formación y experiencia y las posibles causas que pueden afectar a su imparcialidad”⁷²¹ -vid. art. 13.2 LMACM⁷²²- También el mediador ha de informarles de los aspectos temporales relevantes, en primer lugar, de la necesidad de firmar el acta de la sesión constitutiva en los 15 días naturales siguientes desde la solicitud de iniciar el procedimiento (art. 4)

b. Las sesiones informativas abiertas.

La LMACM menciona las sesiones informativas abiertas. Para el legislador estatal sólo importa mencionar que no son sustitutivas de las individuales, sino un mecanismo de difusión complementario. En relación a una materia como la difusión y fomento de la mediación tributaria pueden ser especialmente satisfactorias, -incluso desde una perspectiva estratégica- porque las partes “débiles”, los ciudadanos, aprenden y aprehenden el significado de este procedimiento, junto con otras personas que se encuentran en una situación similar -esto es, en un conflicto con la administración en materia de tributos que indudablemente les inquieta-. Se ha señalado que cuando los tribunales remiten a una sesión informativa se refieren a esta modalidad, “porque en este caso no hay un procedimiento de negociación iniciado (art. 414.1 y 443.3 LEC)”⁷²³. Para garantizar el éxito, es conveniente que, como tal recurso informativo, sea de carácter gratuito.

F. La elección/ designación del mediador. Especial referencia a la recusación en el procedimiento.

a. La designación del mediador.

En general, las normas sobre mediación se refieren a la designación del mediador de manera lacónica. En las mediaciones gestionadas por una administración pública, suele corresponder al organismo responsable de la gestión y fomento de la mediación. Así, ex art. 21 LMDP, entre las funciones del Centro de Mediación en el derecho privado - en adelante CMDP-, está “h) Designar a la persona mediadora a propuesta de las partes o cuando la mediación es instada por la autoridad judicial” (advírtase que la LMDP distingue entre “propuesta” y “designación”). Si las partes hacen la propuesta de común acuerdo, han de ceñirse a los mediadores inscritos en el Registro general del CMDP. Si prefieren que la elección corresponda a un tercero (el Centro) o no llegan a un acuerdo, , tienen que aceptar la designación del CMDPC (art. 11.2 LMDP). En el

⁷²¹ GOMEZ AMIGO, *op.cit.*, p.256.

⁷²² Al respecto, vid. ORTUÑO MUÑOZ, Pascual, “Comentario al art. 13”, en CASTILLEJO, *op.cit.*, pp.157-169.

⁷²³ GOMEZ AMIGO, *op.cit.*, p.258.

ámbito de la LMDP, la designación del mediador constituye, por lo tanto, una función básica del CMDPC. Adviértase, no obstante -y es un dato relevante- que esa libertad electiva de las partes se circunscribe a los mediadores registrados en el centro.

En el ámbito cooperativo, el Consejo Superior de la Cooperación es el encargado de designar, a propuesta de las partes, al mediador “entre una lista constituida tanto por personal funcionario del grupo A, subgrupo A1, adscrito al departamento competente en materia de cooperativas como por personas de reconocido prestigio profesional en el ámbito cooperativo” (art. 13 RPCMACoop). Asimismo, en relación a la mediación en el ámbito de consumo, el art.18 DPMRCon [Designació de la persona mediadora] establece que “18.1 L’entitat acreditada ha de nomenar la persona mediadora entre les adscrites a la seva organització” y que dicho nombramiento “s’ha de notificar a les parts interessades juntament amb l’acord d’inici del procediment de mediació en el termini màxim de dos mesos comptats des de la presentació de la sol·licitud” (art. 18.2). En todos los casos, por tanto, hay una criba previa por parte de la administración responsable, como garantía última de la solvencia del profesional mediador responsable.

Podemos recordar que en relación a una futura/hipotética propuesta de procedimiento de mediación tributaria, se abogaba por unos mediadores “seleccionados de forma pública y objetiva, cualificados en derecho tributario que, en todo caso, deberán poseer formación en mediación”⁷²⁴. Integrarían un “Cuerpo de mediadores de la Generalitat de Catalunya”⁷²⁵. Para su mejor conformación se recomendaba “la posibilidad de que la Agencia Tributaria firme convenios con otros organismos como el Departamento de Justicia de la Generalitat de Catalunya y también con los Colegios de Abogados de Cataluña”⁷²⁶. A partir de esta propuesta, y teniendo presente las opciones mencionadas *supra* podemos afirmar, en primer lugar, que en una mediación en conflictos tributarios no nos parece adecuado -al menos en este momento de implantación- la posibilidad de escoger mediadores absolutamente ajenos a unos parámetros objetivos de identificación (esto es, mediadores privados *stricto sensu*). La exigencia de superación de pruebas *ad hoc* podría ser un filtro adecuado para ingresar en un listado/registro de mediadores elegibles (ese “Cuerpo”, aunque como categoría acaso sea una tipificación demasiado ambiciosa en este momento). Permitiría integrar a expertos de la propia administración -que superen la selección- y expertos ajenos: en definitiva, la opción existente en este momento en el ámbito de las cooperativas. Fijados los designables, creemos que el mejor mecanismo es la propuesta conjunta entre las partes, que daría lugar acto seguido a la designación formal por parte de la Agencia. En caso de que no fuera posible la designación conjunta (frecuentemente, por desconocimiento de la persona idónea), cabe -desde el

⁷²⁴ ANDRES, “Acuerdos y otras técnicas transaccionales...”, *op.cit.*, p. 372.

⁷²⁵ ANDRES; *Ibidem*. Proponía que para acceder al mismo se debieran superar unas pruebas teóricas y prácticas y un curso selectivo de formación en mediación exigido en la convocatoria pública pertinente.

⁷²⁶ ANDRES, *Ibidem*.

momento en que se ha aceptado la mediación- una elección “protocolizada” por parte de la Administración, acaso ligada a algún mecanismo [cognoscible] de cooptación entre los mediadores, para superar cualquier desconfianza. Esto es, algún procedimiento en que el contribuyente parte del conflicto no se sienta *amenazado* por la discrecionalidad.

Por último, debemos advertir que aquí no contemplamos la posibilidad de comediación. Esta modalidad, que el art. 18 LMACM recoge, resulta sin duda apropiada para mediaciones privadas en que, por ejemplo, las partes en conflicto pertenecen a dos países diferentes y también nos consta que ha sido adoptada por algunos países en relación al derecho de familia (para superar sesgos de género), pero ya que en última instancia tenemos *in mente* un hipotético proceso de mediación tributaria, no nos parece una opción necesaria/adecuada para ese ámbito⁷²⁷.

b. Declinación y recusación.

La LMDP obliga al mediador a declinar la designación si observa conflicto de intereses - contestaría el principio de imparcialidad-, o en caso de parentesco o amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las partes (art. 6.3)⁷²⁸. También prevé que las partes puedan recusar ese nombramiento (art. 6.5)

G. El inicio de la mediación.

a. La sesión inicial.

El mediador tiene que convocar las partes a una primera reunión, que se conoce como la reunión inicial, o en terminología del art. 19 LMACM, “sesión constitutiva”, evidentemente no confundible con la “sesión informativa previa”. Aunque formalmente, de las dos legislaciones se advierte la autonomía conceptual de ambas sesiones, pueden por ejemplo, celebrarse una a continuación de otra⁷²⁹. En el derecho catalán, incluso, es parece obvia (sin por ello forzar el sistema).

Veamos cómo la contemplan las normas catalana y la estatal.

Artículo 15 LMDP. *Reunión inicial.*

⁷²⁷ Sobre la figura, MARTIN CASALS, Miquel, “La comediación como modelo”, en LAUROBA -E. BARRAL, I. -VIOLA, I., *Materiales Jurídicos del Libro Blanco de la mediación en Catalunya*, Generalitat de Catalunya, 2011, pp.181-194. También TORRANO TARDIO, Cristina, “Comentario al art. 18”, en CASTILLEJO MANZANARES, *op.cit.*, pp.201-205.

⁷²⁸ En el mismo sentido lo constata el art. 132-2 Codi de Consum de Catalunya: “**3.** De acuerdo con el principio de imparcialidad, la persona mediadora tiene el deber de ser imparcial y, en consecuencia, debe ayudar a los participantes a alcanzar los acuerdos pertinentes sin imponer ninguna solución ni medida concretas. Si en un momento determinado existe un conflicto de intereses entre las partes y la persona mediadora, esta debe declinar la intervención” (el subrayado es nuestro)

⁷²⁹ GOMEZ AMIGO, *op.cit.*, p.270; SOLETO MUÑOZ, *op.cit.*, pág. 228.

- i. La persona mediadora debe convocar a las partes a una primera reunión en que debe explicarles el procedimiento, los principios y el alcance de la mediación. Especialmente, debe informarlas del derecho de cualquiera de ellas a dar por acabada la mediación.
- ii. En la primera reunión, la persona mediadora y las partes deben acordar las cuestiones que tienen que examinarse y deben planificar el desarrollo de las sesiones que pueden ser necesarias.
- iii. La persona mediadora debe informar a las partes de la conveniencia de recibir asesoramiento jurídico durante la mediación y de la necesidad de la intervención de un abogado o abogada designado libremente para redactar el convenio o el documento jurídico adecuado, sobre la base del resultado de la mediación. En los casos en que sea procedente, el abogado o abogada puede ser el que corresponda según el turno de oficio, a solicitud de las personas interesadas.
- iv. En función de las circunstancias del caso, la persona mediadora puede informar a las partes de la conveniencia de recibir un asesoramiento específico diferente del jurídico.

Asimismo, de nuevo con un cierto detalle, el art. 19 LMACM establece:

- i. El procedimiento de mediación comenzará mediante una sesión constitutiva en la que las partes expresarán su deseo de desarrollar la mediación y dejarán constancia de los siguientes aspectos:
- ii. La identificación de las partes.
- iii. La designación del mediador y, en su caso, de la institución de mediación o la aceptación del designado por una de las partes.
- iv. El objeto del conflicto que se somete al procedimiento de mediación.
- v. El programa de actuaciones y duración máxima prevista para el desarrollo del procedimiento, sin perjuicio de su posible modificación.

- vi. La información del coste de la mediación o las bases para su determinación, con indicación separada de los honorarios del mediador y de otros posibles gastos.
- vii. La declaración de aceptación voluntaria por las partes de la mediación y de que asumen las obligaciones de ella derivadas.
- viii. El lugar de celebración y la lengua del procedimiento.
- ix. De la sesión constitutiva se levantará un acta en la que consten estos aspectos, que será firmada tanto por las partes como por el mediador o mediadores. En otro caso, dicha acta declarará que la mediación se ha intentado sin efecto.⁷³⁰

A partir de las normas citadas obtenemos las informaciones relevantes siguientes:

1-. En la LMDP, la palabra “reunión” designa el encuentro personal de las partes y el mediador (arts. 8.1 y 15). Las partes han de asistir a las reuniones personalmente sin que se puedan valer de representantes salvo situaciones excepcionales (art. 8)⁸⁶. En sede de mediación este criterio -que se eleva a la condición de principio en algunas Leyes autonómicas- se ha discutido mucho, porque finalmente va ligado a los conflictos familiares/relacionales. Por tanto, en la LMACM no se menciona de manera específica, y se admite la representación, aunque la praxis demuestra la utilidad de la concurrencia de las partes, acompañadas, si lo estiman necesario, de sus abogados⁷³¹.

2-. Hay una repetición parcial de los contenidos de la sesión informativa, ya que la sesión inicial tiene una vertiente informativa. Ello obedece, entre otros motivos a que la primera, en la conceptualización autonómica (pues en la estatal parece ineludible), no siempre tiene lugar o la proporciona el Centro de Mediación y no necesariamente el mediador designado. También obedece a la convicción del legislador de la necesidad de asentar plenamente los conceptos, todavía novedosos para los posibles usuarios. De hecho, en alguna norma autonómica encontramos una concatenación entre ambos conceptos (así, art. 37 Ley 1/2011, de 28 de marzo, de la mediación de la CA de

⁷³⁰ Como otro ejemplo, Art. 16 Ley de mediación familiar Aragon 2009: Reunión inicial.

1. El mediador familiar convocará a las partes a una primera reunión en la que les explicará, de manera comprensible, el procedimiento, los principios y los efectos de la mediación familiar, así como el coste o gratuidad del servicio. // 2. En la reunión inicial, el mediador familiar y las partes deberán acordar las cuestiones que tienen que examinarse y planificar el desarrollo de las sesiones que puedan ser necesarias.// 3. De la reunión inicial se expedirá un acta, en la cual se expresará el lugar y la fecha de inicio, la identificación de las partes y del mediador familiar y los datos más relevantes relacionados con el proceso de mediación.// 4. El acta será firmada por las partes y el mediador familiar, entregándose un ejemplar a cada una de ellas. Cuando la mediación se haya iniciado por indicación de la Autoridad Judicial, el mediador familiar le hará llegar a ésta una copia del acta inicial de la intervención en el plazo máximo de cinco días hábiles

⁷³¹ Dicho esto, nos atreveríamos a apuntar que, como aspecto pedagógico, podría ser útil para el diseño de un procedimiento en el ámbito tributario...

Cantabria, con la rúbrica *Reunión inicial e información*). Específicamente se recalca que las partes deben ser informadas en su derecho a dar por acabado el procedimiento en cualquier momento en virtud del principio de voluntariedad (15.1).

3-. Además, la LMDP impone al mediador el deber “informar a las partes de la conveniencia de recibir asesoramiento jurídico durante la mediación y de la necesidad de la intervención de un abogado o abogada designado libremente para redactar el convenio o el documento jurídico adecuado, sobre la base del resultado de la mediación” (art. 15.3). Eventualmente, el mediador puede también informarlas de “la conveniencia de recibir un asesoramiento específico diferente del jurídico” (art. 15.4).

4-. La reunión inicial cumple asimismo una función planificadora, ya que en ella “la persona mediadora y las partes deben acordar las cuestiones que tienen que examinarse y deben planificar el desarrollo de las sesiones que pueden ser necesaria” (art. 15.2). La LMACM precisa que determinen la duración máxima del proceso. Es verdad que abre la puerta a una posible modificación ulterior, pero obliga a un cierto ejercicio de anticipación que nos parece deseable en términos de eficiencia -y fundamentalmente en conflictos no exclusivamente relacionales, como los del ámbito de la familia-.

5-. Por último, apuntar que existe la obligación de redactar un Acta de la sesión inicial, considerada de tal importancia que la Ley la regula específicamente. De ahí que le dediquemos un apartado específico.

b. El acta de la sesión de inicio.

El acta de inicio es el documento de formalización de la reunión inicial. Se concibe con un contenido tasado. Ex art. 16.1 LMDP; “debe hacerse constar la fecha, la voluntariedad de la participación de las partes y la aceptación de los deberes de confidencialidad”. Con respecto a la voluntariedad y a la confidencialidad, su constancia garantiza que el mediador ha cumplido con el deber de informar las partes (art. 15.1 LMDP) -lo que es importante en términos de hipotética demanda de responsabilidades-. Asimismo, en dicha acta “se tienen que establecer el objeto y el alcance de la mediación y una previsión del número de sesiones” (art. 16.1 LMDP). Debe estar firmada por las partes, las cuales deben recibir cada una copia/un ejemplar. (art. 16.2 LMDP); en algún texto se precisa que el mediador conserva el acta original⁷³². En esencia, es importante que conste por escrito el conocimiento de los principios que

⁷³² Artículo 38 Ley 1/2011, de 28 de marzo, de mediación de Cantabria. Acta inicial de la reunión. “1. De la reunión inicial de la mediación se levantará un acta donde se identificará el objeto de la mediación y se hará constar, al menos, la fecha, los componentes que participan, la responsabilidad de cada persona mediadora participante, que será idéntica, la voluntariedad de la participación de las partes, la aceptación de las obligaciones de confidencialidad establecidas en esta Ley y en la normativa vigente a este respecto.// 2. La persona mediadora libraré un ejemplar firmado a cada una de las partes, conservando el original”

presiden el procedimiento, como garantía de que cada parte actúa -se involucra- si se nos permite la licencia “con un consentimiento informado”. Sirve para delimitar la hipotética responsabilidad del mediador (que tanto ha preocupado al legislador estatal, si atendemos a la regulación del seguro de responsabilidad civil en el RLMACM).

H. La duración del procedimiento de mediación.

a. Una pluralidad de propuestas.

La duración del procedimiento es, probablemente, una de las decisiones fundamentales a determinar. Es interesante señalar el criterio diferente que adopta la LMACN en relación a las normas autonómicas, una diferencia que creemos que se apoya, en última instancia, en que la Ley estatal está pensando en mediación civil y mercantil -prevalentemente patrimonial- en tanto que las otras tienen como referente fundamental -confeso o inconfeso- la mediación familiar. Incluso la LMDP pese a su apertura a ámbitos no familiares, y la mención específica a conflictos civiles dispositivos, acaba focalizando su interés en los componentes relacionales.

Basta cotejar el art. 20 LMACM con el art. 17 LMDP,

Artículo 20. Duración del procedimiento.

La duración del procedimiento de mediación será lo más breve posible y sus actuaciones se concentrarán en el mínimo número de sesiones

Artículo 17 Ley 15/2009. *Duración de la mediación.*

1. La duración de la mediación depende de la naturaleza y complejidad del conflicto, pero no puede exceder de los sesenta días hábiles, contados desde el día de la reunión inicial. Mediante una petición motivada de la persona mediadora y de las partes, el órgano o la entidad competente puede prorrogar su duración hasta un máximo de treinta días hábiles más, en consideración a la complejidad del conflicto o al número de personas implicadas.

2. Debe establecerse reglamentariamente el número máximo de sesiones de la mediación. Este número máximo debe respetarse tanto si la mediación acaba con acuerdo como si no.

Hasta la Ley estatal, todas las leyes de mediación han fijado la duración máxima del procedimiento. Se trata, en general, de plazos caracterizados por su brevedad -por esa voluntad de dar una solución extrajudicial rápida a las controversias (vid. 2º Considerando Directiva 2008/52/CE). Ahora bien, y como presupuesto lógico, la duración de un proceso concreto ha de depender del grado de complejidad del conflicto -y que subyace en la escueta presentación estatal-. La complejidad, incluso si

sólo aparente, es un aspecto que el legislador ha de tomar necesariamente en consideración, y por ello ha de posibilitar, también, que las partes prorroguen los plazos inicialmente propuestos o que incrementen el número de sesiones. De hecho, es conveniente una declaración en ese sentido, que visibiliza la voluntad de empoderar a las partes respecto de su propio proceso-. Ciertamente, en la sesión inicial atendiendo a las características del conflicto se determina la duración del procedimiento y se incorporara al acta inicial⁷³³, pero no es una fijación rígida, porque contestaría esa deseada flexibilidad. Dicho esto, tampoco ha de permitir dilaciones perjudiciales, que serían contestables en base a la infracción de la buena fe, entendida como principio que ha de presidir todo el procedimiento.

Frente a la fijación mediante el recurso a los días hábiles (60 y, si procede prórroga, 30 más), la mayoría de las leyes autonómicas optan por un cómputo en meses, y preferentemente establecen un máximo de tres meses (art. 13 LMF Galicia; art. 17 LMF Madrid; art. 18 LMF Valencia) prorrogables otros tres (art. 13 LMF Galicia, art. 17 LMF Madrid), o bien dos (art. 18 LMF Valencia) o incluso uno. El art. 23 LMF del País Vasco, por el contrario, fija 4 meses -nos llama la atención y hemos de mencionarlo porque justamente el País Vasco es otro territorio donde a día de hoy proliferan experiencias en mediación provechosas-.

Existe una tendencia en las leyes más recientes a no limitar el tiempo de la prórroga⁷³⁴. En el ámbito cooperativo, el art. 14.3 RPCMACoop establece un período de dos meses que las partes pueden prorrogar, de mutuo acuerdo, hasta un máximo de un mes más⁷³⁵. Esta es una mención interesante porque demuestra que servirse de los meses como período de cómputo no supone contestar la técnica legislativa propiamente catalana.

Dicho esto, como dos últimas referencias a períodos temporales, queremos recordar que el plazo de suspensión del proceso judicial para acudir a mediación no puede superar los sesenta días (art. 19.4 LEC) y es, ex art. 134 LEC, improrrogable. Ahora bien, como acertadamente se ha recordado, "el cómputo de los plazos procesales civiles se realiza en días hábiles procesales que excluyen de este cómputo los sábados,

⁷³³ Esta era una propuesta que apuntamos en el libro Blanco de la Mediación, Aunque ninguna de las normas jurídicas analizadas prevé esta posibilidad, la voluntariedad de la mediación y la flexibilidad que define el procedimiento aconsejan tenerla presente, cuando menos en el ámbito de la mediación privada.

⁷³⁴ VAZQUEZ DE CASTRO, Eduardo, "Art. 20. Duración del procedimiento", en GARCIA VILLALUENGA, Leticia-ROGEL VIDE, Carlos (dirs.), FERNANDEZ CANALES, Carmen (coord.), *Mediación en asuntos civiles y mercantiles. Comentarios a la LMACM*, Ed. Reus, Madrid, 2012, p.243.

⁷³⁵ Vale la pena identificar las diferencias entre esta prórroga y la prevista por la LMDP. La prórroga del art. 14.3 no se formula en términos de petición motivada. De ésta se deriva la segunda: el mutuo acuerdo de las partes es suficiente para prorrogar. En relación con el *dies a quo*, como el procedimiento previsto por el RPCMACoop no prevé la "reunión inicial", los dos meses empiezan a contar "desde la notificación en las partes de la designación del mediador".

domingos y festivos, así como el mes de agosto (arts. 133 y 130 LEC)”⁷³⁶. Ergo, el lapso se incrementa de manera no desdeñable.

Asimismo, el art. 8.e) Directiva 2013/11/UE, relativa a resolución alternativa de litigios en materia de consumo, establece: “el resultado del procedimiento de resolución alternativa se dé a conocer en un plazo de noventa días naturales contados desde la fecha en que la entidad de resolución alternativa haya recibido el expediente completo de reclamación...”. Se ha apuntado que la LMADM, pese a estar expresamente vedada a litigios en materia de consumo (art. 2.2.d) Ley-⁷³⁷, debiera acomodarse a este plazo de 90 días -prorrogable-, para estar en plena sintonía con los avances que se plantean desde la normativa comunitaria en materia de resolución extrajudicial de conflictos en derecho privado⁷³⁸.

b. Número de sesiones y duración de cada sesión.

Con respecto al número de sesiones que las partes tendrán que prever a la reunión inicial (art. 16.1), la LMADM remite a un ulterior desarrollo reglamentario el establecimiento de un máximo que se tendrá que respetar “tanto si la mediación acaba con acuerdo como si no” (art. 17.2). En concreto, el art. 34 establece un máximo de seis sesiones en las mediaciones en que participen hasta cuatro partes, si bien se permite, con carácter excepcional, que el centro autorice, si lo solicitan conjuntamente partes y mediador, un incremento de sesiones (y parece que apoyado implícitamente en un número de partes superior...)

Asimismo, se fija que cada sesión ha de tener una duración máxima de 90 minutos. En el reglamento de desarrollo de la Ley del 2001 –estrictamente de mediación familiar-, ya se había establecido de manera explícita una duración máxima de 90 minutos por sesión - ya hemos apuntado que estos criterios se fundamentan en la necesidad de acotar el procedimiento de la mediación *pública*-. Esta duración fue aplaudida por algunos autores porque estimaban que una sesión mayor “podía ser agotadora y ardua para todos los participantes y, en consecuencia, contraproducente por los objetivos de la mediación. Una hora y media es un lapso adecuado para mantener la atención”⁷³⁹. El art. 34.3 RLMDP mantiene esos 90 minutos. Sin embargo, hemos de precisar que en la investigación del Libro Blanco de la mediación en Cataluña, se elaboró un cuestionario que respondieron los mediadores habilitados del Centro de Mediación (esto es, quienes constaban en su registro). Al preguntárseles por las mediaciones que realizaban con carácter privado se constató que la media de las sesiones privadas que

⁷³⁶ VAZQUEZ de CASTRO, *op.cit.*, pág. 241.

⁷³⁷ Una exclusión que puede leerse desde otra óptica, ciñéndola a la mediación institucional.

⁷³⁸ MARTIN DIZ, Fernando, “Mediación en derecho privado: nuevas perspectivas prácticas”, *Revista General de Derecho procesal*, 2014, n.33, p.

⁷³⁹, VILLAGRASA ALCAIDE, C.; VALL RIUS, A. (2002). “Comentarios al desarrollo reglamentario de la Ley 1/2001, de 15 de marzo, de mediación familiar de Cataluña”, *La Ley*, t. 6, pp. 1728-1733.

realizaban era 1 hora y 58 minutos, es decir, dos horas (en términos de regulación: 118' = 120'). A raíz de esa información, se propuso que el futuro reglamento estableciera que “cada sesión tiene que tener una duración máxima de 120 minutos”⁷⁴⁰, propuesta que está claro, a día de hoy que no tuvo éxito, pero que debe tenerse presente.

Frente a esta cuantificación/concreción, la normativa estatal, desde el primer proyecto, ha optado por recurrir a una mención al menor número de sesiones. En su momento esta redacción nos pareció poco afortunada, porque ciertamente el mediador, como mejor gestor del procedimiento, tiene que procurar que lleguen a acuerdos con la máxima celeridad, y en el menor número de sesiones, pero él también es también quien calibra si la fijación de determinados lapsos, o la multiplicación de encuentros -dentro de los límites- puede ser la mejor estrategia para que las partes gestionen su conflicto de manera adecuada. Sin embargo, quizás tiene un componente pedagógico no desdeñable para según qué tipo de conflictos.

I. Desarrollo del procedimiento de mediación.

El art. 21 LMACM atribuye al mediador la función de gestionar el procedimiento, y dirigirlo, pues debe convocar a las partes con la necesaria antelación y dirigir las sesiones. Es aquí donde, por ejemplo, ha de decidir si todas serán conjuntas, o si incorpora encuentros individuales con las partes, o incluso precisar si se decidirá sobre la marcha. Esta facultad, en relación a la exportación del procedimiento a ámbitos como el tributario, será especialmente útil si el mediador es realmente un profesional ajeno al funcionamiento del proceso... Quizás aquí se visibilicen las ventajas de la Ley estatal, que a partir del aséptico establecimiento del menor número de sesiones posible, lo deja al leal saber y entender del conductor/mediador.

Asimismo, el art. 34.2 RLMP puntualiza:

“En atención a las circunstancias concretas del caso y a la voluntad de los participantes, la persona mediadora puede realizar sesiones individuales o conjuntas con todas o algunas de las personas o partes implicadas, pero en todo caso alguna de las sesiones ha de ser conjunta con todas las partes implicadas”.

J. El final del procedimiento de mediación.

a. Las causas.

Las causas de finalización del procedimiento son diversas. Obviamente, el final óptimo es el que se produce con la consecución de acuerdos satisfactorios entre las partes que

⁷⁴⁰ LAUROBA, M^a Elena-BARRAL, Immaculada-TARABAL, Jaume-VIOLA, Isabel, “La construcción institucional y jurídica de la mediación”, *Libro Blanco de la Mediación...*, op.cit., p.870.

den solución al conflicto; pero también el desistimiento de las partes, que puede producirse en cualquier momento (arts. 5.2 LMDP, 14.4 RPCMACoop), la decisión unilateral del mediador (arts. 14. b LMDP, 14.4 RPCMACoop, -también en cualquier momento-). Además, el procedimiento se puede alargar hasta la sesión final de la mediación sin que se haya alcanzado acuerdo alguno. En este caso, la mediación ha de finalizar por transcurso del período máximo previsto (14.4 RPCMACoop).

La LMDP no incorpora ningún precepto específico con una relación de las causas: presta atención al acta final (art. 18, vid. *infra*). Por el contrario, el RLMDP -tras regular la sesión final (art. 36)- contempla expresamente los supuestos de “Finalización anticipada de la mediación” (art. 37), en concreto el desistimiento voluntario de las partes (art. 37.1), y la finalización anticipada por iniciativa del mediador, “en cualquier momento, por cualquier causa previa o sobrevenida que haga incompatible la continuación del procedimiento con las prescripciones de la Ley 15/2009 ...; en caso de que aprecie falta de colaboración de las partes o cuando considere que el procedimiento deviene inútil para la finalidad perseguida, atendidas las cuestiones sujetas a mediación”. Debe hacerse notar que en estos casos, aunque con carácter excepcional, el Centro puede nombrar un nuevo mediador si estima que de las circunstancias del caso y de la voluntad manifestada por las partes, puede ser útil proseguir la mediación (art. 37.3).

La LMACM, a diferencia de la catalana, sí dedica un precepto a la “Terminación del procedimiento” (art. 22). Posiblemente sistematiza los contenidos de manera más compacta, lo que puede facilitar la inteligencia del proceso. Del precepto el aspecto más remarcable (sobre todo si se piensa en una normativa posterior) es, a nuestro juicio, la atención a la documentación manejada durante el procedimiento. Ex art. 22.1.2:

“Con la terminación del procedimiento se devolverán a cada parte los documentos que hubiere aportado. Con los documentos que no hubieren de devolverse a las partes, se formará un expediente que deberá conservar y custodiar el mediador o, en su caso, la institución de mediación, una vez terminado el procedimiento, por un plazo de cuatro meses”.

Se ha hecho notar, no obstante, que no existe una concreción en relación a esos documentos susceptibles de ser conservados por el mediador, lo que conlleva que quien decida cuáles conserva en depósito y cuales devuelve sea el propio mediador⁷⁴¹. Ciertamente, se le atribuye un margen de discrecionalidad no desdeñable, pero no nos parece que ésta sea una materia a concretar normativamente con mayor detalle. La

⁷⁴¹ SANDE MAYO, M^a Jesús, “Comentario al art. 22”; en CASTILLEJO MANZANARES, “Raquel (dir.), *Comentario a la-Ley 5/2012, de Mediación en asuntos civiles y mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p.229.

tría forma parte del buen hacer del mediador. Además, confiarle la custodia en ningún caso debilita la confidencialidad/sigilo del procedimiento.

b. El acta final de mediación.

Establece el art. 18.1 LMDP que “de la sesión final de la mediación se ha de extender un acta, en la que han de constar exclusivamente y de manera clara y concisa los acuerdos adoptados”. La acotación -exclusiva- a los acuerdos va ligada a la voluntad de excluir cualquier crónica del proceso, cualquier información añadida, que contestaría la confidencialidad (lo explicita el art. 36.1 RLMDP, “en ningún caso puede contener referencias a hechos, manifestaciones o escritos surgidos durante el procedimiento”). Incluso en el supuesto en que no se consigan acuerdos, se ha de extender un acta en que se hace constar únicamente este hecho (arts. 18.2 LMDP; art. 36.1 *in fine* RLMDP; 14.5 RPCMACoop). Hay que destacar que el DPMRC la denomina “acta de acuerdo” (art. 27), en que se identifica a las partes, su domicilio, el lugar y fecha en que se suscribe y las obligaciones que cada parte asume. Deben firmar el acta las partes y el mediador. Las partes tienen que recibir un ejemplar que, si procede, trasladan a los abogados respectivos (arts. 18.3 LMDP, y 14.5 RPCMACoop).

c. ¿Es adecuada la fijación de un período de reflexión antes de la firma del acuerdo, o incluso con posterioridad?.

Por último, queremos atender a una cuestión que se ha debatido entre los estudiosos. Se cuestiona si, justo antes de plasmar los acuerdos en un documento final, y con el fin de garantizar un mayor cumplimiento de los mismos, si sería conveniente la fijación de un periodo de reflexión, de modo que las partes, antes de la firma -o incluso después de la firma del acuerdo-, pudieran volverse atrás. En definitiva, en términos técnicos, si es pertinente la fijación de un plazo revocatorio del acuerdo⁷⁴². Vale la pena mencionarlo, porque es una cuestión que aparece periódicamente, quizás por esa obsesión por garantizar la libre adopción de acuerdos por las partes.

K. El procedimiento electrónico: simplificado o no.

El art. 24 LMACM regula las *Actuaciones desarrolladas por medios electrónicos*.

- i. Las partes podrán acordar que todas o alguna de las actuaciones de mediación, incluida la sesión constitutiva y las sucesivas que estimen conveniente, se lleven a cabo por medios electrónicos, por videoconferencia u otro medio análogo de transmisión de la voz o la imagen, siempre que quede garantizada la identidad de

⁷⁴² LAUROBA-BARRAL-TARABAL-VIOLA, “La construcción institucional y jurídica de la mediación”, *Libro Blanco de la Mediación...*, *op.cit.*, p.871.

los intervinientes y el respeto a los principios de la mediación previstos en esta Ley.

- ii. La mediación que consista en una reclamación de cantidad que no exceda de 600 euros se desarrollará preferentemente por medios electrónicos, salvo que el empleo de éstos no sea posible para alguna de las partes.

El empleo de los ODR, esto es, de mecanismos de resolución de conflictos gestionados on-line es una consecuencia de la eclosión de la sociedad de la información, y de implantación inexorable en los próximos años⁷⁴³. La UE los contempla como modalidad privilegiada para la resolución de conflictos generados en transacciones transfronterizas con partes contratadas muy alejadas geográficamente -puede ser la vía para superar las suspicacias respecto de adquisiciones por parte de los consumidores de productos de otros países-. Hay que mencionar las recientes Directiva 2013/11/UE, del Parlamento europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativa a la resolución alternativa de litigios en materia de consumo y por la que se modifica el Reglamento (CE) núm. 2006/2004 y la Directiva 2009/22/CE y el Reglamento (UE) núm. 524/2013, del Parlamento europeo y del Consejo -de la misma fecha-, ⁷⁴⁴ sobre resolución de conflictos en línea en materia de consumo y por el que se modifica el Reglamento (CE) núm. 2006/2004 y la Directiva 2009/22/CE.

Los ODR son, sin lugar a dudas, un fenómeno nuevo y dado que apenas cuentan con 10 años de implantación, es difícil una presentación compacta. A día de hoy, todavía se discute si consisten únicamente en la ejecución de los procesos de ADR o si, por el contrario, la utilización de componentes tecnológicos determina la configuración de los procedimientos de un modo tal que se constituyen en sistema de solución de conflictos diferente⁷⁴⁵. En la denominación ODR tienen cabida desde los que recurren a la negociación automática -con propuesta de solución generada a partir de la

⁷⁴³ Sobre la figura, BARRAL VIÑALS, Immaculada, "Hacia la mediación electrónica (a propósito de la mediación electrónica institucional en derecho de consumo)", en LAUROBA -E. BARRAL, I. -VIOLA, I., *Materiales Jurídicos del Libro Blanco de la mediación en Catalunya*, Generalitat de Catalunya, 2011, pp.275-286; ID, "Reclamaciones de consumo y ODR: Procesos automáticos, *small claims* y plataformas interactivas", *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, n.34, pp.43-65. Vid. asimismo SUQUET CAPDEVILA, Josep, "La mediación electrónica como método de resolución de controversias entre empresarios y consumidores", en LAUROBA, E.-ORTUÑO, P. *Mediación es justicia. El impacto de la LMACM, de mediación civil y mercantil*, Ed. Huygens, Barcelona, 2014, pp.307-314 y en la misma obra, GONZALEZ CAMPO, Francisco de Asis, "Mediación electrónica y proceso: régimen jurídico y oportunidades a la vista de la ley 18/2011 y ley 5/2012", pp.315-322. También SANZ, Milagros, "El uso de los medios electrónicos en la mediación", en SOLETO MUÑOZ, Helena (dir.), *Mediación y resolución de conflictos: técnicas y ámbitos*, Ed. Tecnos, Madrid, 2011, pp.437-450 y la obra monográfica de VAZQUEZ de CASTRO, E. (dir) - FERNÁNDEZ CANALES, C., *Estudios sobre justicia online. Incluye referencias al RD 980/2013, por el que se desarrollan determinados aspectos de la LMACM*, Editorial Comares, Granada, 2013.

⁷⁴⁴ El reglamento, en vigor desde el 18 de julio del 2013, no es aplicable hasta el 9 de enero de 2016.

⁷⁴⁵ SANZ, "El uso de medios electrónicos...", *op.cit.*, p. 439.

evaluación de una serie de datos introducidos en programas informáticos- a los que se fundan en el recurso a e-mails, videoconferencias etc. Obviamente, para que su empleo sea satisfactorio, el mediador deberá también estar formado en el dominio de las técnicas. Aunque pueden hacer difícil la constatación de aspectos de la comunicación útiles (esa lectura del lenguaje no verbal propia de la mediación F2F [*face-to-face*]), pueden ser útiles en supuestos de alto nivel de conflicto, como ya se ha demostrado en el ámbito de los conflictos del derecho de familia⁷⁴⁶

Pero acaso el procedimiento más interesante sea el *Procedimiento simplificado de mediación por medios electrónicos para reclamaciones de cantidad*, que introduce la DF 7ª Ley 5/2011 y ha desarrollado en Cap.V RLMACM (arts.30-38), pese a que no aporta novedades destacables en relación al funcionamiento de los ODR. Es un procedimiento circunscrito a la “reclamación de cantidad que no exceda de 600 euros” o a “otro interés cuya cuantía no supere esa cantidad”. Se utiliza preferentemente en esos casos salvo que las partes “acuerden un procedimiento distinto y siempre que las pretensiones de las partes no se refieran a argumentos de confrontación de derecho”. Aquí importa la acreditación de las partes (art. 32) y el empleo de unos formularios o impresos electrónicos formalizados (art. 33). Se genera un expediente (art. 34), y se inicia el procedimiento (art. 36.1). Se especifica -en la sección segunda, con el título de “Normas de tramitación”-, que “El empleo de medios electrónicos en el procedimiento simplificado de mediación, incluida, en su caso, la sesión informativa, permitirá una adecuada comunicación entre las partes y el mediador, sea separada o conjuntamente, posibilitando el diálogo y el acercamiento de posturas”. Queremos destacar este aspecto, porque muestra que es un proceso *on-line*, pero no automático. Ahora bien, debe tenerse siempre presente ese acotado objeto de la controversia, que se deduce del art. 38: “El formulario de contestación permitirá aceptar la cantidad reclamada, rechazarla o formular una contrapropuesta, en cuyo caso se especificará también su posición respecto a la pretensión presentada”.

Por último, debemos mencionar aquí el DPMRC. Nos parece especialmente destacable la presentación del art. 21 [Forma de la mediación]: “La persona mediadora ha de escoger el medio más adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias de cada caso, para realizar el procedimiento de mediación”. Acto seguido se atiende a la “Mediación presencial” (art. 22) y a la “Mediación por medios telemáticos” (art. 23). Por tanto, el mediador, como presupuesto, ha de pronunciarse por la vía que, a su juicio, se ajusta mejor a la problemática de las partes.

Bibliografía

⁷⁴⁶ LAUROBA, Elena, “Familias con alto nivel de conflictividad: régimen de guarda y protección del interés de los menores”, Sepin, Familia y Sucesiones, 2 sem, nº.103, p.22.

Andres, Eva, “Acuerdos y otras técnicas transaccionales en el ordenamiento tributario nacional y en derecho tributario comparado. Una propuesta sobre mediación y Agencia Tributaria de Cataluña”, en LAUROBA -E. BARRAL, I. -VIOLA, I., *Materiales Jurídicos del Libro Blanco de la mediación en Catalunya*, Generalitat de Catalunya, 2011, pp.341-378.

Barral Viñals, Immaculada, “Hacia la mediación electrónica (a propósito de la mediación electrónica institucional en derecho de consumo)”, en Lauroba -E. Barral, I. -Viola, I., *Materiales Jurídicos del Libro Blanco de la mediación en Catalunya*, Generalitat de Catalunya, 2011, pp.275-286.

Barral Viñals, I., “La mediación de consumo: determinación del marco normativo y diseño de la mediación institucional “, en Esteban de la Rosa, F. (coord.), *La protección del consumidor en dos espacios de integración: Europa y América*, Tirant Lo Blanch, 2014.

Barral Viñals, I., “Reclamaciones de consumo y ODR: Procesos automáticos, *small claims* y plataformas interactivas”, *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, n.34, pp.43-65

Dupla, Teresa (coord.), *El régimen jurídico de la mediación familiar en España. Análisis de la normativa autonómica.*, Andavira editora, 2012.

Fernandez Carron, Clara, “La Directiva de Mediación y su trasposición al derecho español”, en OlivA Santos, Andrés de- Calderon Cuadrado, M^ª Pía (dirs.), *La armonización del Derecho procesal tras el Tratado de Lisboa*, Thomson Reuters Aranzadi, 2012, pp.325-397.

Gomez Amigo, Luis, “Estudio del procedimiento de mediación en asuntos civiles y mercantiles”, *Revista General de Derecho procesal (Iustel)*, n.31, 2013, pp.1-28.

Gomez Amigo, Luis, en Lopez Simó, Francisco -Garau Sobrino, Federico (coords.), *Mediación en materia civil y mercantil. Análisis de la normativa de la UE y española (Directiva 2008/52/CE, Ley 5/2012 y RD 980/2013)* Tirant lo Blanch, 2014.

Gonzalez Campo, Francisco de Asis, “Mediación electrónica y proceso: régimen jurídico y oportunidades a la vista de la Ley 18/2011 y Ley 5/2012”, LAUROBA, E.-Ortuño, P. *Mediación es justicia. El impacto de la LMACM, de mediación civil y mercantil*, Ed. Huygens, Barcelona, 2014, pp.315-322.

Gutierrez Sanz, M^ª Rosa, “El procedimiento de mediación: transposición de la Directiva 2008/52/CE por la Ley 5/2012 de 6 de julio, de mediación en los asuntos civiles y mercantiles”, en HUALDE, Teresa (dir.) -MESTROT, Michèle (coord.), *La mediación en asuntos civiles y mercantiles. La transposición de la Directiva 2008/52 en Francia y en España*, La Ley, Madrid, 2013, pp. 189-237.

Lauroba, E.-Ortuño, P. *Mediación es justicia. El impacto de la LMACM, de mediación civil y mercantil*, Ed. Huygens, Barcelona, 2014.

Lauroba, "Familias con alto nivel de conflictividad: régimen de guarda y protección del interés de los menores", Sepin, Familia y Sucesiones, 2 sem, nº.103, pp.15-23.

Marques Cebola, Cátia, *La mediación*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-..., 2013.

Martin Diz, Fernando *La mediación: sistema complementario de Administración de Justicia*, Consejo General del Poder Judicial, 2010.

Cristina Merino Ortiz-Pilar Lasheras Herrero, "Comentario al art.2", en Castillejo Manzanares, "Raquel (dir.), *Comentario a la-Ley 5/2012, de Mediación en asuntos civiles y mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp.31-43.

Munne Catarina, F.-Vidal Teixido, A., *La mediación. Resolución pacífica de conflictos. Régimen jurídico y eficacia procesal*, Ed. La Ley, Madrid, 2013.

Ortega Giménez, Alfonso - Cobas Cobiella, M^a Elena (coords.), *Mediación en el ámbito civil, familiar, penal e hipotecario. Cuestiones de actualidad*, Economist & Jurist, Difusión Jurídica, 2013.

Sande Mayo, M^a Jesús, "Comentario al art. 22"; en Castillejo Manzanares, "Raquel (dir.), *Comentario a la-Ley 5/2012, de Mediación en asuntos civiles y mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp.223-231.

Sanz, Milagros, "El uso de los medios electrónicos en la mediación", en Soleto Muñoz, Helena (dir.), *Mediación y resolución de conflictos: técnicas y ámbitos*, Ed.Tecnos, Madrid, 2011, pp.437-450.

Soleto Muñoz, Helena, "El proceso de mediación", en Soleto Muñoz, Helena (dir.), *Mediación y resolución de conflictos: técnicas y ámbitos*, Ed.Tecnos, Madrid, 2011.

Suquet Capdevila, Josep, "La mediación electrónica como método de resolución de controversias entre empresarios y consumidores", en Lauroba, E.-Ortuño, P. *Mediación es justicia. El impacto de la LMACM, de mediación civil y mercantil*, Ed. Huygens, Barcelona, 2014, pp.307-314

Tula, A. "Mediación sin regulación previa",

<http://mediacionycrisis.blogspot.com.es/2009/03/mediacion-sin-regulacion-previa.html>

Varela Gomez, Bernardino J., "Comentario al art. 10", en Castillejo Manzanares, "Raquel (dir.), *Comentario a la-Ley 5/2012, de Mediación en asuntos civiles y mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp.123-149.

Vazquez de Castro, E. (dir)- Fernández Canales, C., *Estudios sobre justicia online. Incluye referencias al RD 980/2013, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 5/2012*, Editorial Comares, Granada, 2013.

Vidal-Folch, M^a Pau-Saltor, Elisabet- Recasens, Francina- Chacon, Cristina-Martinez, Elena, “Los procedimientos de mediación en las empresas cooperativas”, en Lauroba - E. Barral, I. -Viola, I., *Materiales Jurídicos del Libro Blanco de la mediación en Catalunya*, Generalitat de Catalunya, 2011, pp.69-82.

Villagrasa Alcaide, C.; Vall Rius, A. (2002). “Comentarios al desarrollo reglamentario de la Ley 1/2001, de 15 de marzo, de mediación familiar de Cataluña”, *La Ley*, T. 6, pp. 1728-1733.

1.3. La eficacia de los acuerdos de mediación. (Isabel Viola Demestre ⁷⁴⁷)

A. Introducción.

La mediación, procedimiento autocompositivo de gestión de controversias, favorece que las partes inmersas en un conflicto pueden alcanzar unos acuerdos satisfactorios para todas ellas, con la intervención de una tercera persona, el mediador, que no decide ni impone una solución sino que vela por crear el espacio de comunicación que propicie los pactos, preservando los principios fundamentales que lo informan, esto es, imparcialidad, neutralidad, voluntariedad, confidencialidad, buena fe y carácter personalísimo. En virtud del principio de autonomía privada, recogido en el artículo 1.255 del Código Civil Español (en adelante, CCE), las partes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público, acuerdos que, además, son Ley entre partes. Téngase en cuenta, además, el principio de libertad civil consagrado en el artículo 111-6 Código Civil De Cataluña (en adelante, CCCAT).

Una vez iniciado el procedimiento de mediación, las partes pueden (o no) llegar a acuerdos que pongan fin al conflicto existente entre ellas⁷⁴⁸, acuerdos, en su caso, de muy diversa índole, cuyo contenido varía en función de distintos aspectos, sean objetivos (según la materia de la controversia) que subjetivos (principalmente, los intereses y necesidades concretos de cada una de las partes del conflicto⁷⁴⁹), que pueden consistir desde el reconocimiento de una mala conducta a la manifestación de una disculpa por el daño causado⁷⁵⁰, pasando por obligaciones de dar, de hacer o de no hacer alguna cosa. De la concurrencia de oferta y aceptación o de las declaraciones

⁷⁴⁷ Este texto tiene su punto de partida en la investigación que la autora llevó a cabo para la elaboración del Libro Blanco de la Mediación en Cataluña y que sigue desarrollando en el Grupo de investigación consolidado por la Generalitat de Cataluña, "Grup Dret civil català UB-UAB", SGRC 2014, cuya responsable principal es la Dra. Esther Arroyo Amayuelas y en el Proyecto del Ministerio de Economía y Competitividad Derecho (Juri), "Online Dispute resolutions y Consumidores", DER2012-39492-C02-02, cuya investigadora principal es la Dra. Immaculada Barral Viñals.

⁷⁴⁸ La mediación puede terminar sin que las partes hayan llegado a acuerdo alguno, por lo que la controversia pervivirá. En este caso, no debería interpretarse que la mediación ha fracasado puesto que el procedimiento puede comportar una modificación positiva de la relación existente entre las partes. Este es el comentario manifestado, en distintos foros, por algunas juezas de Barcelona, en cuyos tribunales la mediación es un recurso habitual. En concreto, destacan el hecho de que, en algunos casos, pese a que la mediación no terminó en acuerdo, sin embargo, las partes, en su mayor parte, cónyuges (pues la ley 1/2001, derogada por la 15/2009, se circunscribía principalmente a la mediación familiar, y más concretamente, a los procesos matrimoniales) prosiguen el procedimiento judicial con otra actitud, más receptiva y de menos confrontación, pues la tensión entre las partes ha sido rebajada gracias a la labor mediadora.

⁷⁴⁹ Posiblemente los acuerdos también puedan ser distintos según quien sea el mediador, la confianza que infunda en las partes y, en consecuencia, la voluntad de éstas de expresar su visión de la situación, emociones, sentimientos, en algunos casos, así como los intereses y necesidades, en general para alcanzar los acuerdos que puedan suponer la terminación del conflicto.

⁷⁵⁰ En ocasiones, una de las partes tiene como objetivo, únicamente, que la otra reconozca que no actuó correctamente en un determinado momento y que le pida perdón por ello. Éste puede ser el único resultado de la mediación, que pone fin al conflicto que pudiera existir entre ellas.

de voluntad expresadas por las partes, se podría decir que nacen negocios jurídicos, de toda clase, según cuál sea la materia objeto del conflicto que la mediación resuelve, pudiéndose considerar incluso como un contrato, como así lo recoge de forma expresa el artículo 15⁷⁵¹ del decreto 171/2009, de 3 de noviembre⁷⁵², por el que se aprueba el reglamento de los procedimientos de conciliación, mediación y arbitraje ante el consejo superior de la cooperación en cataluña. En el ámbito civil y mercantil, el acuerdo resultante de la mediación tiene carácter vinculante, así establecido en el artículo 23 de la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles (en adelante, Imacm), de naturaleza contractual, pues contra lo convenido en el acuerdo de mediación solo podrá ejercitarse la acción de nulidad⁷⁵³.

Los acuerdos adoptados por el contribuyente y la administración tributaria son también vinculantes⁷⁵⁴. Por lo que a la ineficacia se refiere, la doctrina especializada en la materia ha dictaminado que el contenido del acuerdo firmado por las partes tan solo podrá ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que concurriendo vicios del consentimiento pueda proceder el recurso correspondiente en vía contencioso-administrativa⁷⁵⁵, en la línea que se ha establecido en el sistema tributario italiano⁷⁵⁶.

⁷⁵¹ “Los acuerdos conseguidos en el acto de mediación vinculan a las partes y tienen la eficacia jurídica de los contratos”.

⁷⁵² DOGC núm. 5499, 5 de noviembre de 2009.

⁷⁵³ En el caso de un eventual acuerdo en el ámbito del derecho público, en particular, en el ámbito tributario, la nulidad de pleno derecho tan solo tendrá lugar en el caso de que concurran vicios o infracciones que las normas administrativas establezcan expresamente. Todo ello con base en la regla de la presunción de validez de los actos de la Administración sujetos al Derecho administrativo de tal modo que el perjudicado que desee lograr su ineficacia debe impugnarlo a través del recurso pertinente. Acerca del régimen jurídico aplicable a la invalidez e ineficacia de los acuerdos procedimentales, véase DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales en el derecho administrativo*, Tirant lo Blanch, Monografías, Valencia, 2000, p. 525 y ss.

⁷⁵⁴ La mediación entre la Administración y el contribuyente se está instaurando en otros ordenamientos jurídicos, como en Italia, donde la mediación no solo se ha extendido en el ámbito del derecho privado de acuerdo con la Directiva 2008/52/UE, del Parlamento y del Consejo, de 21 de mayo, sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles, sino que también está siendo desarrollada en el ámbito tributario, en particular, para resolver asuntos de pequeña cuantía que, en la práctica, representan el 80 por ciento del volumen del trabajo de los tribunales tributarios. Al respecto, véase, ANDRÉS AUCEJO, E. “Reclamo e mediazione tributaria nel diritto tributario italiano. ¿Para cuándo en España?”, en *Quincena Fiscal Aranzadi*, Octubre I – 2014, p.138.

⁷⁵⁵ ANDRÉS AUCEJO, E.: *Acuerdos y técnicas transaccionales en el ordenamiento tributario nacional y en derecho tributario comparado. Una propuesta sobre mediación y Agencia Tributaria de Cataluña* en LAUROBA LACASA, M^a E.; BARRAL VIÑALS, I. y VIOLA DEMESTRE, I. (eds.) *Materiales jurídicos del Libro Blanco de la Mediación en Cataluña*, Generalitat de Catalunya, Departament de Justícia, Centre d’Estudis Jurídics i Formació Especialitzada, Barcelona, 2011, p. 373 y 374.

⁷⁵⁶ Los efectos derivados del concordato tributario italiano (*accertamento con adesione*) son: imposibilidad de impugnación del acuerdo alcanzado, ni por el sujeto pasivo ni tampoco por la administración, que no podrá modificar el acuerdo mediante un nuevo procedimiento de comprobación e investigación, salvo que haya conocimiento de nuevos elementos que conduzcan a la determinación de una mayor renta superior al 50 por 100 de la renta comprobada y acordada y no inferior a 50

En el ámbito del derecho privado, la ineficacia de los acuerdos, desde el punto de vista estructural, puede venir determinada, por la concurrencia de los requisitos formales de existencia del negocio jurídico en cuestión, de la que nos ocupamos a continuación.

B. Principio de libertad de forma de los acuerdos.

Estos acuerdos, con base en el principio de libertad de forma de los negocios jurídicos en el ámbito del derecho privado que rige nuestro ordenamiento jurídico⁷⁵⁷, podemos decir que, en general, serán eficaces, cualquiera que sea su forma de celebración, siempre que concurren las condiciones esenciales para su validez y existencia.

Para que se forme el negocio jurídico y se puedan producir los efectos propios del mismo, se requiere que se den requisitos de distinto carácter. Si concurren los requisitos esenciales del tipo negocial que se trate, tanto en su aspecto subjetivo (capacidad para emitir la declaración de voluntad), como en su vertiente objetiva, o en su caso, concurriendo consentimiento, objeto y causa, el negocio jurídico ya se ha formado y, por tanto, será válido⁷⁵⁸ y eficaz⁷⁵⁹. Por consiguiente, podríamos decir que los acuerdos adoptados tras la mediación, cualquiera que sea su forma, son válidos y eficaces.

Si, como regla general, los acuerdos celebrados entre dos o más partes no requieren de unas formalidades específicas (con las matizaciones que realizaremos más adelante) tampoco debería exigirse formalidad alguna a los acuerdos obtenidos entre las partes en el marco de un procedimiento de mediación, pues el mediador ni quita ni pone nada en los acuerdos, tan sólo favorece que las partes los generen, preservando, eso sí, la voluntariedad en pactarlos así como la imparcialidad y la neutralidad respecto de ellas.

millones de liras y cuando el acuerdo atañe a liquidaciones parciales o, por último, si afecta a rentas derivadas de la participación en sociedades transparentes o de la comunidad conyugal gestionada en forma societaria. Al respecto, véase, ANDRÉS AUCEJO, E., *Reclamo e mediazione tributaria nel diritto tributario italiano. ¿Para cuándo en España?*, cit., p.75 y 76.

⁷⁵⁷ El principio de libertad de forma no está consagrado en ningún precepto concreto pero es así considerado pues la ley establece los negocios solemnes como excepción; cuanto menos, se puede interpretar de lo previsto en el artículo 1.278 del Código civil, para los contratos.

⁷⁵⁸ El Libro Verde de las modalidades alternativas de solución de conflictos en el ámbito del derecho civil y mercantil, Bruselas, 19.04.2002, COM (2002) 196 final, consideró el acuerdo entre las partes, de un lado, como la etapa esencial y, de otro lado, como una fase delicada del procedimiento, hasta el punto de entender conveniente garantizar que el acuerdo celebrado fuese un verdadero acuerdo. "Si el acuerdo final no reflejase la voluntad real de las partes, el compromiso efectivo que las partes están dispuestas a aceptar con todo lo que eso implica de renuncia con relación a sus expectativas anteriores, la ADR no habría logrado sus objetivos fundamentales, es decir, la verdadera solución del conflicto y la consiguiente pacificación social. En tal caso, habrá que temer nuevos problemas, como la impugnación jurídica de la validez del acuerdo, el cuestionamiento de la responsabilidad del tercero por "arrancarle" a una de las partes un compromiso no equitativo, etc. (...) Conviene hacer todo lo posible para garantizar la validez de los consentimientos. Parecería oportuno conceder un plazo de reflexión antes de la firma o introducir un plazo de retractación después de ésta". Véase el apartado 3.2.2.2, intitulado Validez del consentimiento, del Libro verde, anteriormente citado.

⁷⁵⁹ En los supuestos de impugnación, el negocio dejará de producir efectos.

Este principio de libertad de forma de los negocios jurídicos no es, sin embargo, absoluto pues sabido es, también, que determinados negocios jurídicos requieren de la concurrencia de ciertos requisitos de forma, esto es, formalidades, para que produzcan los efectos previstos. Por tanto, y teniendo en cuenta el ámbito de incidencia de la mediación según la Ley 15/2009, de 22 de julio, de mediación en el ámbito del derecho privado, algunos de los pactos aprobados por las partes en el procedimiento de mediación que se corresponden con un tipo de negocio jurídico solemne, requerirán de la formalidad necesaria para que el negocio jurídico produzca efectos. Será, pues, requisito imprescindible el cumplimiento de alguna formalidad (forma “ad solemnitatem”). En estos negocios jurídicos solemnes, la forma de documentar los acuerdos de mediación constituye la esencia del tipo negocial, siendo por tanto imprescindible la concurrencia de las formalidades. En caso de que no se cumplan, estaremos ante un negocio jurídico nulo o, según como se interprete, inexistente.

a. Negocios jurídicos solemnes.

La forma tiene un alcance distinto según cuál sea el negocio jurídico de que se trate. Así, la forma se considera necesaria en los negocios del derecho de familia⁷⁶⁰, para los negocios mortis-causa⁷⁶¹ o, también, con algunos matices, para la creación o transmisión de algunos derechos reales⁷⁶² y, en general, en los negocios jurídicos a título gratuito⁷⁶³.

⁷⁶⁰ El derecho civil exige una forma específica para los negocios del Derecho de familia (matrimonio, reconocimiento de hijo, adopción, emancipación, habilitación de edad).

⁷⁶¹ Para los negocios “mortis causa”, como la donación mortis causa, el testamento y los pactos sucesorios contenidos en el Libro Cuarto del Código civil de Cataluña, también se requiere unos requisitos formales legalmente establecidos.

⁷⁶² A título de ejemplo y sin ánimo de exhaustividad, en los negocios de adquisición o transmisión de la propiedad y los demás derechos sobre bienes, se requiere la exigencia general de la tradición (art. 609 CCE; art. 531-1 CCCat), así como en la donación (art. 632 y 633 CCE; art. 531-12 CCCat); el censo (art. 565-4 CCCat); censo enfitéutico (art. 1.628 CCE – escritura pública) y la hipoteca (art. 1.875 CCE y art. 145 LH). En el ámbito del derecho de las obligaciones, el principio de libertad de forma del artículo 1.255 CCE viene excepcionado en algunos supuestos, justificada por la naturaleza peculiar de dicho contrato (capitulaciones matrimoniales, art. 1321 y 1324 CCE; contratos para la creación de las personas jurídicas, sociedades civiles (art. 1669 y 1670 CCE) y mercantiles. En el mismo sentido, en los contratos con trascendencia real (censo enfitéutico – art. 1628 CCE); hipoteca (art. 1875 y 1862 CCE y art. 145 LH); la hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento (art. 3 de la ley 16 de diciembre de 1954), hipoteca naval, con la inscripción obligatoria de buques (art. 147 RRM) y aeronaves (art. 179 RRM).

⁷⁶³ La existencia de la forma, como requisito esencial para la validez del contrato o de la declaración de voluntad, cobra un cierto carácter de generalidad respecto de los negocios “*intervivos*” de naturaleza gratuita; ya que, al ser hechos “sin ninguna premio”, se imponen ciertas precauciones, para que la nobleza o bondad de corazón” que los determinan “no se vean en ciertos propósitos o manifestaciones que no revelen, de manera auténtica, la voluntad de donar (S. 3 de mayo de 1963) y sobre todo, por la peligrosidad de tales negocios para quien los haga (empobrece su patrimonio sin correlativa compensación económica), para los herederos legitimarios y para los acreedores. Ello justifica la exigencia de una forma para la validez de la donación (art. 632, 633 CC) o la condonación expresa (art. 1.187 CC). En este sentido se pronuncia, DE CASTRO, F.: El negocio jurídico, Cicitas, Madrid, 1985.

Si el negocio es *ad solemnitatem*, la forma es requisito, que se exige junto con los demás esenciales del negocio: si falta, el negocio será nulo o ineficaz⁷⁶⁴.

Trasladando este régimen jurídico general de los negocios jurídicos formales o solemnes a los acuerdos de mediación y en el contexto de la Ley 15/2009, de 22 de julio de mediación en el ámbito del derecho privado (LMADP), o de la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles, el resultado vendría a ser el mismo. Los acuerdos derivados del procedimiento de mediación que se corresponden con negocios jurídicos formales requieren de la concurrencia de determinadas formalidades para su existencia y eficacia, so pena de ser considerados como nulos si dichas formalidades no se cumplen. A lo sumo, el acuerdo adoptado por las partes en mediación quedaría como una mera declaración de intenciones entre ellas.

Pongamos por caso dos ejemplos concretos, que pueden ser objeto de mediación en la Ley 15/2009, de 22 julio, LMADP y que requieren de algunas formalidades para que los acuerdos resultantes de la mediación produzcan unos determinados efectos: 1. El convenio regulador; 2. La transmisión mortis causa de la empresa familiar.

b. El convenio regulador.

Según se desprende del artículo 2.1 apartado a) LMADP pueden ser objeto de mediación “las materias reguladas por el código civil de cataluña que en situaciones de nulidad matrimonial, separación o divorcio deban ser acordadas en el correspondiente convenio regulador”.

Para que los acuerdos resultantes de la mediación, que se corresponden con el contenido del convenio regulador fijado en el artículo 233-2 código civil de catalunya (en adelante cccat) o 90 CCE, produzcan efectos procesales deberán ser homologados judicialmente, de conformidad con el artículo 777, punto 2, de la Ley de enjuiciamiento civil (en adelante, lec), que establece que dichos acuerdos tendrán el carácter de propuesta de convenio regulador⁷⁶⁵.

De la lectura de este precepto se desprende, pues, que la propuesta del convenio regulador y el acta final de mediación son documentos distintos. El primero es considerado como un negocio jurídico familiar, con un contenido concreto fijado en el en el artículo 233-2 código civil de catalunya o artículo 90 CCE; el segundo, el acta final

⁷⁶⁴ DE CASTRO, ob. cit., *ibídem*.

⁷⁶⁵ El artículo 777.2 LEC reza del siguiente modo: “Al escrito por el que se promueva el procedimiento deberá acompañarse la certificación de la inscripción del matrimonio y, en su caso, las de inscripción de nacimiento de los hijos en el Registro Civil, así como **la propuesta de convenio regulador** conforme a lo establecido en la legislación civil y el documento o documentos en que el cónyuge o cónyuges funden su derecho, **incluyendo, en su caso, el acuerdo final alcanzado en el procedimiento de mediación familiar**. Si algún hecho relevante no pudiera ser probado mediante documentos, en el mismo escrito se propondrá la prueba de que los cónyuges quieran valerse para acreditarlo”.

de mediación se configura, en el artículo de la ley citado, como mero documento probatorio de los acuerdos pactados en mediación.

El acuerdo de las partes respecto de los efectos principales derivados de la separación o el divorcio es un negocio jurídico de familia⁷⁶⁶ que para que tenga efectos procesales precisa, como *conditio iuris* de su eficacia, de la homologación judicial. La ausencia de homologación no supone que el negocio jurídico celebrado sea inválido ni ineficaz⁷⁶⁷. Por tanto, la homologación judicial es un requisito formal que debe cumplirse respecto del convenio regulador si se persiguen los efectos procesales que derivan de dicha homologación.

c. *La transmisión mortis causa de la empresa familiar*

El segundo de los ejemplos, los conflictos en la empresa familiar⁷⁶⁸, constituye otro de los supuestos también recogidos por la Ley 15/2009 catalana, como susceptibles de mediación (artículo. 2.1, apartado r) LMADP)⁷⁶⁹ y en la Ley 5/2012, de mediación en asuntos civiles y mercantiles, de ámbito estatal.

Los acuerdos adoptados en mediación entre los miembros de una familia empresaria pueden ser de distinto tipo: morales, con eficacia interpartes o con eficacia frente a

⁷⁶⁶ Acerca de la eficacia del convenio regulador no homologado, véase la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 1997, según la cual “[...] Debe, por ello, distinguirse tres supuestos: en primer lugar, el convenio, en principio y en abstracto, es un negocio jurídico de derecho de familia; en segundo lugar, el convenio regulador aprobado judicialmente queda integrado en la resolución judicial, con toda la eficacia procesal que ello conlleva; en tercer lugar, el convenio que no ha llegado a ser aprobado judicialmente, tiene la eficacia correspondiente a todo negocio jurídico, tanto más si contiene una parte ajena al contenido mínimo que prevé el artículo 90 del CC”. STS, 22.04.1997 (Ar. 1997/3251).

⁷⁶⁷ STS de 22 de abril de 1997 cit. En su Fundamento de Derecho Tercero, párrafo primero, se establece que: “El convenio [de fecha...] no es el convenio regulador que contempla el artículo 90 del Código civil y al que se refieren los artículos 81 y 86: le falta la aprobación judicial, “*conditio iuris*” de su eficacia. Es un negocio jurídico de derecho de familia (...)”. Más adelante, en el último párrafo de este mismo Fundamento de Derecho Tercero, se concluye que: “Este acuerdo [séptimo] es válido y eficaz como tal acuerdo, como negocio jurídico bilateral aceptado, firmado y reconocido por ambas partes. No hay obstáculo a su validez como negocio jurídico, en el que concurrió el consentimiento, el objeto y la causa y no hay ningún motivo de invalidez. No hay tampoco para su eficacia, pues si carece de aprobación judicial, ello le ha impedido ser incorporado al proceso y producir eficacia procesal, pero no la pierde como negocio jurídico”).

⁷⁶⁸ Consideramos que la mediación puede ser un procedimiento idóneo para favorecer la pervivencia de la empresa en manos de la familia que la fundó; en general, para la gestión ordinaria de los conflictos que van surgiendo entre los miembros de la familia empresaria, pero, también, y de modo particular, en la gestión del conflicto principal al que suele enfrentarse este tipo de organización cual es el tema de la sucesión. El mediador, como un miembro más de un equipo multidisciplinar en el que pueden intervenir economistas, abogados, consultores y notarios, puede ser la persona que se ocupa de conocer los intereses y necesidades de los distintos miembros de la familia empresaria para permitir que se alcancen acuerdos satisfactorios para sus respectivos intereses, en la elaboración de un protocolo familiar, a medida de cada familia.

⁷⁶⁹ La Ley 15/2009, tras citar los supuestos concretos que pueden ser objeto de mediación, en sus artículos 2.1. y 2.2., en sus respectivos apartados s) y e), abre la puerta de la mediación a cualquier tipo de conflicto del ámbito, de la persona y familia, (artículo 2.1.s.) y del derecho privado (artículo 2.2.e.) en el cual las partes deban mantener relaciones personales en el futuro.

terceros. Según el tipo de acuerdos, del tipo negocial al que pertenezcan, será o no necesario que, además, de los pactos, se lleven a cabo determinadas formalidades. Así por ejemplo, si en el marco de la planificación de la sucesión del negocio familiar y como consecuencia de la mediación, se acuerda que las acciones de la empresa se asignarán mortis causa a unas concretas personas con unos porcentajes determinados, ese acuerdo, por si solo, no produce efectos mortis causa; es conveniente que, pongamos por caso, el fundador y progenitor, titular de las acciones de la empresa, otorgue el correspondiente negocio jurídico de atribución mortis causa, que es solemne. El mero acuerdo resultante de la mediación no es un testamento, pues adolece de las formalidades legalmente exigidos para su otorgamiento⁷⁷⁰. En este caso, los miembros de la familia empresaria también tienen a su disposición la posibilidad de celebrar pactos sucesorios, una de las novedades del libro cuarto cccat, introducida, precisamente, para prever la transmisión de la empresa familiar. En este caso, los pactos sucesorios pueden ser adoptados en un procedimiento de mediación, reflejado en el protocolo familiar, que posteriormente deberá reunir las formalidades legales precisas, en concreto, la escritura pública.

En suma, la transmisión mortis causa de la titularidad del negocio familiar deberá realizarse mediante el negocio *ad hoc*, testamento o pactos sucesorios, que requieren de unos requisitos formales concretos que deberán cumplirse para su eficacia.

C. El acta final de mediación.

En otro orden de cosas, consideramos oportuno referirnos al artículo 18 LMADP en el cual se dispone el deber⁷⁷¹ de levantar acta de la sesión de mediación, en la que deberán constar, exclusivamente, y de forma clara y concisa los acuerdos alcanzados o

⁷⁷⁰ Creemos que la sucesión mortis causa de una persona es otro de los ámbitos en los cuales la mediación puede desplegar toda su eficacia. Se trata de conflictos entre miembros de una misma familia, con vínculos de parentesco, que si no se quieren deteriorar, conviene gestionar de forma positiva. También aquí, habrá que estar a lo dispuesto por la ley, en cuanto a formalidades del negocio jurídico se refiere.

Supongamos que existe un conflicto entre varios hermanos respecto de la partición de la herencia de su progenitor. Según se desprende del artículo 464-4 CCCat “1. Los herederos pueden hacer la partición de común acuerdo, del modo que crean conveniente, incluso prescindiendo de las disposiciones particionales establecidas por el causante” Para tal finalidad, las partes pueden recurrir a un procedimiento de mediación. Del procedimiento de mediación resultan unos acuerdos que bien podrían constituir el negocio jurídico particional, que en caso de concurrir el consentimiento, el objeto y la causa del negocio, y siempre que dichos acuerdos no fuesen contrarios a la ley, a la moral ni al orden público, serían válidos y eficaces, pues no es necesaria forma alguna.

En caso de que para resolver el conflicto uno de los hermanos acuerde aportar dinero, realizar una donación, deberán cumplirse los requisitos del Libro cuarto del Código civil de Cataluña, si bien la partición será un negocio jurídico aformal, que podrá acogerse en documento privado.

⁷⁷¹ La expresión “deben” (han de, en catalán) es una expresión común; por ejemplo, en el Libro quinto del CCCat que, respecto de determinadas formalidades, no se interpreta en el sentido de constitución del derecho o de eficacia del negocio jurídico, salvo en aquellos negocios jurídicos solemnes. En la misma línea, entendemos, que el acta final de mediación constituye un deber del mediador, así como que la ley persigue que los acuerdos adoptados en mediación tengan su reflejo por escrito, pensamos, a los efectos meramente probatorios, de la existencia de los mismos.

en caso de que el acuerdo no haya sido posible, en ella deberá hacerse constar este hecho.

En consonancia con lo que acabamos de exponer, entendemos que, de acuerdo con el principio de libertad de forma, los acuerdos pactados por las partes en un proceso de mediación y plasmados en el acta final de mediación producen efectos jurídicos cualquiera que sea su forma de celebración, en los mismos términos mencionados. Ahora bien, en determinadas materias o ámbitos del derecho privado, la eficacia de los acuerdos se fundamenta en la concurrencia de un requisito formal legalmente establecido, que deberá cumplirse para que nazca y produzca los efectos previstos (sap barcelona, de 21 de febrero de 2007, fundamento de derecho segundo, párrafo séptimo)⁷⁷². Por consiguiente, además del acta final de mediación, la parte o partes deberán cumplir con la formalidad que la Ley exige para la eficacia del negocio jurídico de que se trate.

Es de destacar, además, el distinto tratamiento que recibe el acta final y el consabido acuerdo de mediación en la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles. El acta final de mediación constituye el documento mediante el cual las partes y el mediador ponen fin al procedimiento en su día iniciado, que puede terminar en un acuerdo o no, es decir, que finalice también porque ha transcurrido el plazo máximo acordado por las partes para la duración del procedimiento, por cuanto que el mediador aprecie de manera justificada que las posiciones de las partes son irreconciliables o concurra otra causa que determine su conclusión (art. 22. 1 y 3 lmacm). El acta deberá reflejar los acuerdos alcanzados de forma clara y comprensible (art. 22.3, pár. 1 lmacm), firmada por las partes y el mediador (art. 22.3. Pár. 2 lmacm). Por su parte, el acuerdo de mediación, regulado en el artículo 23 lmacm, se configura como un negocio jurídico en el que tan solo intervienen las partes, de ahí que sean ellas, o sus representantes, las que lo firman, que podrá versar sobre una parte o sobre la totalidad de las materias sometidas a mediación. La Ley exige que en dicho acuerdo deberán concurrir los siguientes requisitos: identidad y domicilio de las partes, fecha y lugar en el que se suscribe, las obligaciones que cada parte asume y que el procedimiento de mediación seguido se ajusta a las previsiones de esta Ley, con indicación del mediador o mediadores que han intervenido o, en su caso, la institución de mediación. Pese a que el mediador no interviene en este acuerdo, se le reserva un ejemplar para que lo conserve (art. 23 LMACM).

⁷⁷² SAP Barcelona, de 21 de febrero de 2007, fundamento de Derecho segundo, párrafo séptimo. “También el acuerdo puede referirse a una gran variedad de negocios jurídicos posteriores que no se perfeccionan con el acuerdo de mediación, sino que deberán ser objeto de puntual contratación o concertación posterior, incluso con la intervención de terceros o las actuaciones en entidades mercantiles, con personalidad jurídica diferenciada”. SAP Barcelona, sección 12, 21.02.2007 (JUR/2007/204550)

D. El carácter ejecutivo de los acuerdos resultantes del procedimiento de mediación.

Si una vez alcanzados los acuerdos, las partes cumplen sin más, podría decirse que dicho conflicto se habrá resuelto. Sin embargo, si alguna de ellas incumple alguno o todos los acuerdos adoptados, ¿qué puede hacer la otra parte para conseguir que aquélla cumpla? ¿a quién puede dirigirse? Con toda probabilidad, contactará de nuevo con el mediador para comunicarle la situación. Sin embargo, el mediador no podrá dar respuesta a este nuevo conflicto surgido, si lo que quiere la parte o partes es que la otra cumpla con la prestación a la que se obligó. ¿podría considerarse esta situación como un nuevo conflicto y, por tanto, susceptible de iniciar un nuevo procedimiento de mediación relativo al cumplimiento de los acuerdos de la anterior? Eso podría suceder si todas las partes están conformes con ello. Pero en el caso de que una de ellas no lo desee y pretenda que, sencillamente, se cumplan los pactos adoptados, el mediador no tiene la competencia necesaria legalmente reconocida para obligar a las partes a cumplir con lo acordado.

Para ello, será imprescindible que las partes acudan al juez. En virtud del artículo 117.3 de la Constitución Española (CE) y del artículo 2 de la Ley orgánica del poder judicial (LOPJ) la ejecución forzosa es una actividad de carácter puramente jurisdiccional. Literalmente, el precepto de la lopj proclama el principio de exclusividad jurisdiccional de la ejecución al decir que “el ejercicio de la potestad jurisdiccional juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales determinados en las Leyes y en los tratados internacionales”⁷⁷³. La justificación de tal exclusividad cabría encontrarla en el hecho de que la ejecución supone una injerencia en la esfera del deudor de la prestación y, por tanto, el monopolio del ejercicio de la coacción por el estado cobra especial relevancia en la ejecución. Lo mismo sucede con otras de las formas tradicionalmente denominadas de resolución alternativa de conflictos como es el arbitraje: si bien el estado reconoce eficacia a la autonomía de la voluntad de las partes en materias disponibles y permite que las partes defieran la solución de su controversia al arbitraje, la ejecución forzosa o coactiva en todo caso se sustrae de dicha disponibilidad (artículo 44 de la Ley de Arbitraje).

Es, pues, la autoridad judicial la única competente para hacer cumplir los acuerdos adoptados en el ámbito del derecho privado, esto es, en el ámbito civil y mercantil

⁷⁷³ El tenor literal del artículo 2 LOPJ se refiere a la ejecución de lo juzgado. En los acuerdos resultantes de la mediación, como en cualquier negociación en que no haya existido juicio alguno, podría entenderse que los pactos que las partes alcanzan con la finalidad de poner fin a un conflicto podrían llegar a ser ejecutados por una vía distinta de la judicial.

(excepción en el ámbito del derecho administrativo⁷⁷⁴). Con tal finalidad se regula el procedimiento de la ejecución, recogido en los artículos 517 y siguientes de la LEC.

Para que la acción ejecutiva pueda instarse es preciso que concurren dos presupuestos: por un lado, el incumplimiento del obligado, y por otro, que dicha acción se funde en un título que lleve aparejada ejecución; o lo que es lo mismo, es requisito indispensable que los acuerdos adoptados en mediación hayan sido recogidos en un documento que tenga el carácter de ejecutivo, que en el ámbito civil y mercantil se encuentran detallados en el artículo 517 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC)⁷⁷⁵.

En el caso de que los acuerdos de mediación no hayan sido recogidos en alguno de los documentos o resoluciones indicadas en el artículo 517 LEC, la única vía posible es la de recurrir al procedimiento judicial correspondiente por razón de la materia objeto del conflicto el cual terminará en una sentencia judicial de condena (por incumplimiento), que una vez firme deviene título ejecutivo y, por tanto, de ejecución forzosa.

En cambio, si los acuerdos alcanzados a través de la mediación tienen el carácter de ejecutivo, el procedimiento que persigue el cumplimiento de los mismos se obtendría mediante el ejercicio de la acción ejecutiva, sin necesidad de recurrir al proceso judicial declarativo previo⁷⁷⁶.

⁷⁷⁴ En este sentido y respecto de la ejecución de resoluciones, véase los artículos 93 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

⁷⁷⁵ La relevancia de la forma de los acuerdos resultantes de la mediación a los efectos de su ejecución se desprende de la Directiva 2008/52/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de mayo de 2008, sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles (DOUE 24 de mayo de 2008), en cuyo artículo 6, apartado 2, se dispone que el contenido del acuerdo podrá adquirir carácter ejecutivo en virtud de sentencia, resolución o acto auténtico del órgano jurisdiccional u otra autoridad competente de conformidad con la legislación del Estado miembro en el que se formule la solicitud.

⁷⁷⁶ La justificación de la ejecutividad del título viene de la mano de sus caracteres principales: indiscutibilidad e imposición de un deber.

En cuanto al primero, la indiscutibilidad del título se basa en el hecho de que tanto los sujetos, acreedor y deudor, como el contenido de la obligación, dimanen de actos que le dotan de una cierta fehaciencia. Si bien es cierto que puede apreciarse diferencias del procedimiento de ejecución entre los títulos jurisdiccionales (derivados de la intervención judicial o arbitral) de los extrajurisdiccionales en atención a la mayor posibilidad de oposición en los segundos que en los primeros, en el caso de los títulos ejecutivos extrajurisdiccionales se parte de la idea de que quien expresa su voluntad de quedar obligado, en documento público o en actos mercantiles en masa (artículo 517.2 núm. 6 y 7 LEC), de los que nos ocuparemos más adelante, lo hace porque se ha comprometido a cumplir con una prestación, porque la debe. La obligación a que se refiere el título ejecutivo no es, pues, dudosa, o más exactamente, aparece no supeditada a una declaración previa acerca de su existencia, validez y exigibilidad. Sin embargo, la doctrina procesal considera que la posición del deudor ante una sentencia judicial o un laudo arbitral firmes no es la misma que ante un título no jurisdiccional, es decir, no judicial o arbitral. Se entiende que el título judicial viene precedido de una fase declarativa que concluye con una sentencia firme que deja zanjada, definitivamente, la cuestión controvertida o dudosa. En consecuencia, el procedimiento de ejecución de los títulos extrajudiciales, los no jurisdiccionales, prevé

Veamos, pues, a continuación, cuáles son los títulos ejecutivos reconocidos actualmente en nuestro ordenamiento jurídico en que pudieran fundarse los acuerdos resultantes de la mediación en el ámbito del derecho privado prevista en la Ley 15/2009 LMADP y de conformidad con el artículo 517 lec, teniendo presente que son “*numerus clausus*” y que los trataremos en función de su consideración como jurisdiccionales (derivados de la intervención judicial o arbitral) y no jurisdiccionales.

E. Títulos ejecutivos jurisdiccionales.

a. Sentencia judicial.

El título ejecutivo por antonomasia es la sentencia firme de condena (artículo 517.2. 1º LEC). Se considera que mediante esta sentencia firme no sólo se condena a una determinada prestación sino que la controversia que sobre la misma pudiera existir queda zanjada. Por su parte, las sentencias declarativas y las constitutivas dan lugar a la ejecución prevista en los artículos 521 y 522 LEC. Este título parece ser el más apropiado para dotar de carácter ejecutivo a los acuerdos resultantes de la mediación cuando exista un proceso judicial iniciado⁷⁷⁷ o también cuando el conflicto deba resolverse mediante una resolución judicial, como sería el caso del divorcio, en el que la modificación del estado civil por razón de matrimonio requiere de una sentencia que lo decreta. En este caso, los acuerdos resultantes de la mediación se incluyen en el convenio regulador y, respecto de los hijos, si los hubiere, en el plan de parentalidad que acompañarán la demanda de mutuo acuerdo, que serán, si procede, homologados por la autoridad judicial. Si este no es el caso, esto es, si el juicio no ha comenzado ni se trata de materias respecto de las cuales se precisa una resolución judicial para su modificación, las partes con toda probabilidad no iniciarán uno para alcanzar dicha homologación, máxime cuando el ordenamiento jurídico no prevé un procedimiento

mayores posibilidades de oposición del deudor, tanto por hechos anteriores a la formación del título como por hechos concurrentes y posteriores, puesto que, se entiende que la indiscutibilidad es de menor grado al estar basado en una apariencia.

Por lo que al segundo de los caracteres del título ejecutivo se refiere, esto es, la imposición de un deber, la doctrina procesalista conviene en que es preciso que el título ejecutivo refleje una obligación, determinada o determinable, de cualquier contenido posible, contemplado en el artículo 1.088 CC: de dar, de hacer o de no hacer alguna cosa.

⁷⁷⁷ Si la mediación se concibe como un procedimiento, principalmente, para disminuir el colapso de asuntos en los juzgados, es, en cierto modo, una incongruencia que los acuerdos obtenidos en mediación tengan que ser llevados a la autoridad judicial para que los homologue. De ahí que, sería más acertado o conveniente que la autoridad judicial interviniera en aquellos acuerdos en los que el pleito ya está iniciado o se deben preservar los intereses de personas que requieren de una mayor protección, como los menores de edad o los incapacitados, como de hecho, así sucede en los procesos de familia. De todos modos, pensamos que la mediación es un procedimiento idóneo para la gestión y resolución de conflictos donde se persigue preservar la relación de las partes afectadas por él, no sólo como medio alternativo al juicio o para descongestionar el colapso en los juzgados y tribunales.

específico de homologación de dichos acuerdos, aunque podría llevarse a cabo a través de un procedimiento de jurisdicción voluntaria⁷⁷⁸.

b. Laudo arbitral.

El punto 2, del apartado 2 del artículo 517 LEC también incluye el laudo arbitral como título ejecutivo. En principio, parecería un poco extraño recurrir al arbitraje, configurado como medio heterocompositivo de resolución de conflictos, por tanto, como el procedimiento a través del cual el árbitro decide la solución de la controversia de que se trate, a favor de una u otra de las partes inmersas en la misma, para obtener la homologación de los acuerdos adoptados en mediación⁷⁷⁹. Sin embargo, y para el caso de que el procedimiento arbitral ya se haya iniciado, la Ley 60/2003, de arbitraje, prevé, en su artículo 36 el laudo por acuerdo de las partes, según el cual, “si durante las actuaciones arbitrales las partes llegan a un acuerdo que ponga fin total o parcialmente a la controversia, los árbitros darán por terminadas las actuaciones con respecto a los puntos acordados y, si ambas partes lo solicitan y los árbitros no aprecian motivo para oponerse, harán constar ese acuerdo en forma de laudo en los términos convenidos por las partes. El laudo se dictará con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente y tendrá la misma eficacia que cualquier otro laudo dictado sobre el fondo del litigio”⁷⁸⁰. En esta misma línea, se prevé para el ámbito del sistema arbitral de consumo⁷⁸¹. Este supuesto se asemejaría a la homologación judicial de la transacción o de los acuerdos alcanzados durante el proceso judicial, del que nos ocupamos a continuación.

⁷⁷⁸ Al no ser una cuestión contradictoria, podría pensarse que esta homologación de la transacción extrajudicial se llevara a cabo mediante un procedimiento de jurisdicción voluntaria, de los regulados en los artículos 1.811 y ss. de la LEC de 1881. Sin embargo, la LEC 1881 no prevé un procedimiento específico a tal efecto, ni tampoco se prevé esta homologación de la transacción en el proyecto de ley de jurisdicción voluntaria de octubre de 2006 (BOE 31.10.2006).

⁷⁷⁹ La homologación “arbitral” podría cobrar sentido en aquellos procedimientos en los que la mediación es una fase previa al arbitraje, como así sucede en el ámbito del consumo. En caso de que las partes alcanzaran un acuerdo en las sesiones de mediación celebradas en la sede del Tribunal arbitral y que precisen de su homologación, bien pudiera ser la persona designada a tal efecto, con la formación jurídica requerida, del Tribunal Arbitral, por ejemplo, en el que se ha presentado la correspondiente petición, la que emitiera la resolución oportuna de homologación, una vez comprobados los requisitos necesarios a tal efecto, esto es, capacidad de las partes, que el consentimiento ha sido prestado libremente así como que dichos acuerdos no sean contrarios a la ley, en los términos del artículo 1.255 CC.

⁷⁸⁰ En consonancia con el artículo 36 de la Ley de Arbitraje, lo dispone el artículo 38 del Reglamento de la Corte de Arbitraje y Mediación de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Valencia. Véase en http://www.camaravalencia.com/servicios/docs/arbitraje/reglamento_corte.pdf

⁷⁸¹ Artículo 48.2 del Real Decreto 231/2008, de 15 de febrero, por el que se regula el Sistema Arbitral de Consumo. Es de destacar que el sistema arbitral de consumo ya prevé una fase de mediación, previa a la sustanciación del procedimiento arbitral. En consecuencia, el acuerdo de las partes que pongan fin al conflicto parece que debería haberse alcanzado en dicho procedimiento de mediación. Sin embargo, nada impide que los pactos no se alcanzaran en mediación y sí, posteriormente, antes de que el árbitro dictase el laudo pronunciándose respecto de las pretensiones de las partes.

i. Los acuerdos de mediación elevados a escritura pública de conformidad con la Ley de mediación en asuntos civiles y mercantiles.

Este título ejecutivo constituye una de las novedades más significativas introducidas por la Ley 5/2012, de 6 de julio de mediación en asuntos civiles y mercantiles al incluir el acuerdo de mediación elevado a escritura pública, en el apartado 2, del artículo 517 LEC, junto al laudo arbitral. Con esta inclusión, la Ley parece haberle otorgado a este acuerdo resultante del proceso de mediación, cuando es elevado a escritura pública por ambas partes, una asimilación a los títulos jurisdiccionales, aunque se trata claramente de una ficción legal⁷⁸², que ha sido objeto de un amplio debate crítico por la doctrina procesalista al considerar que no se trata de una controversia resuelta por un tercero sino del acuerdo de las partes en un proceso de mediación por lo que los conceptos de firmeza, etc., propios de los títulos jurisdiccionales no se cumplen en el acuerdo de mediación en escritura pública⁷⁸³. También se interpreta en el sentido de admitir que la escritura pública también puede incluir la ejecución de prestaciones no dinerarias, al margen del artículo 520 de la LEC.

De los distintos documentos públicos, e incluso notariales (las escrituras públicas, las pólizas intervenidas, las actas, y, en general, todo documento que autorice el notario, bien sea original, en certificado, copia o testimonio)⁷⁸⁴, la LEC sólo reconoce fuerza ejecutiva a la escritura pública, es decir, aquellas cuyo contenido propio son las declaraciones de voluntad, los actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento, los contratos y los negocios jurídicos de todas clases (artículo 144, párrafo 2º del reglamento notarial)⁷⁸⁵, en consonancia también con lo establecido en el artículo 17 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del notariado, redactado conforme a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal⁷⁸⁶.

La escritura pública posibilita que cualquiera que sea la materia objeto de conflicto pueda quedar reflejada en la misma, garantizando los requisitos de capacidad de las partes, del consentimiento prestado por las mismas así como asegurando la legalidad

⁷⁸² Véase PARDO IRANZO, V., *La ejecución del acuerdo de mediación*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, p. 37.

⁷⁸³ Por todos, DE LA OLIVA SANTOS, A., “Mediación y Justicia: síntomas patológicos” en *Otrosí*, núm. 8, oct-nov., 2011, p. 12 y 13.

⁷⁸⁴ Artículo 144 del Reglamento Notarial, redactado conforme al real Decreto 45/2007, de 19 de enero.

⁷⁸⁵ Esta escritura pública debe reunir los requisitos establecidos por el citado artículo 517.2. 4º LEC, es decir, que sea primera copia; o si es segunda que esté dada en virtud de mandamiento judicial y con citación de la persona a quien deba perjudicar, o de su causante, o que se expida de todas las partes. La justificación de esta norma se halla en evitar la duplicidad de ejecuciones de un mismo título, situación que podría producirse si se permitiera la indefinida obtención de escrituras públicas.

⁷⁸⁶ “Es primera copia el traslado de la escritura matriz que tiene derecho a obtener por primera vez cada uno de los otorgantes. A los efectos del [artículo 517.2.4 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil](#), se considerará título ejecutivo aquella copia que el interesado solicite que se expida con tal carácter. Expedida dicha copia el Notario insertará mediante nota en la matriz su fecha de expedición e interesado que la solicitó”.

de los pactos⁷⁸⁷, en los términos del artículo 1.255 CCE, mediante la labor realizada por el notario autorizante⁷⁸⁸ mediante una formalización a la que se aplicarán los aranceles correspondientes a los “documentos sin cuantía” previstos en el número 1 del anexo del real decreto 1426/1989, de 17 de noviembre, por el que se aprueba el arancel de los notarios (disposición adicional tercera LMACM).

3.1.4. Homologación judicial de las transacciones y acuerdos alcanzados en el proceso

Las partes también pueden recurrir a la homologación judicial de los acuerdos alcanzados, de conformidad con el punto número 3, de apartado 2 del artículo 517 LEC, para que estos revistan el carácter de título ejecutivo, posibilidad ésta que se ha visto reforzada por la LMACM cuando prevé en su artículo 25. 4 que cuando el acuerdo se hubiere alcanzado en una mediación desarrollada después de iniciar el proceso judicial. Y ello en estricta consonancia con el artículo 1.816 del código civil (cc), relativo a la transacción judicial. La transacción, en el código civil, se configura como un contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones⁷⁸⁹, ponen fin a la controversia suscitada entre ellas, se haya iniciado o no el proceso judicial.

Según cuál sea la materia objeto del conflicto, bien pudiera considerarse que los acuerdos alcanzados por las partes, con la intervención de un mediador, constituyen un contrato de transacción⁷⁹⁰. Pues bien, esta transacción tiene para las partes la autoridad de la cosa juzgada, es decir, que no puede volver a tratarse esta misma cuestión, existiendo identidad de partes y de objeto de conflicto, en un procedimiento

⁷⁸⁷ El artículo 24 de la ley 4/2005, de 24 de mayo, del Servicio Social Especializado en mediación familiar de Castilla-La Mancha dispone que “Las partes pueden compelerse recíprocamente a elevar a escritura pública los acuerdos alcanzados en el procedimiento de mediación familiar y documentados en el acta final”.

⁷⁸⁸ La elevación a escritura pública de los acuerdos resultantes de la mediación supone otorgar el carácter de título ejecutivo a dichos acuerdos, con lo que se evita acudir a la autoridad judicial para obtener dicho carácter, uno de los objetivos que se desprenden de la mediación, en cuanto que medio para tratar de favorecer la disminución de los procedimientos judiciales. Al respecto, véanse las Recomendaciones del Consejo de Europa, principalmente, R (86) 12 relativa a medidas de prevención y reducción del trabajo en juzgados y tribunales, adoptada por el Comité de Ministros del Consejo de Europa el 16 de septiembre de 1986. En ella ya se indicó la constatación del aumento de las disputas y que en algunos países dicha tendencia iba en aumento, convencidos, sin embargo, del interés en limitar el número de temas no judiciales gestionados por los jueces así como reducir el exceso de trabajo de los tribunales con la finalidad de mejorar la administración de justicia, fomentando, allí donde corresponda un acuerdo amistoso. En esta misma línea, el “Libro Verde” antes citado.

⁷⁸⁹ Según la jurisprudencia (sentencia del Tribunal Supremo, 20 de diciembre de 2000), “no constituye requisito esencial de la transacción la entrega recíproca de prestaciones, ya que en ocasiones el deseo de poner término a un litigio, soslayar discusiones y no extraer del olvido hechos y actos ya ocurridos, mueve a los contratantes a la aceptación de acuerdos sin iguales alcances y paridad de condiciones (...) pueden ser sacrificios de orden moral y no han de tener necesariamente contenido económico”.

⁷⁹⁰ Por ejemplo, en el ámbito del Derecho de familia, más que de obligaciones, contenido propio de los contratos, se habla de derechos-deberes, por lo que el contrato de transacción no suele reconocerse como tal. En caso de ruptura matrimonial, los cónyuges regulan los efectos de la misma a través de acuerdos, recogidos en el convenio regulador, con una naturaleza jurídica particular, y no poco discutida por la doctrina.

judicial posterior, pues ya no existiría controversia, que habría quedado resuelta a través de la transacción. En consecuencia, si una de ellas presentara una demanda judicial sobre el mismo objeto de conflicto, la otra parte podría oponer la excepción de transacción terminada, de acuerdo con lo que dispone el artículo 1.816 cc. Sin embargo, el mismo artículo 1.816 cc señala que la vía de apremio tan sólo procederá si se trata de una transacción judicial. La transacción será judicial siempre que la autoridad judicial emita una resolución (auto) en la que se recojan los acuerdos adoptados por las partes, por ellas mismas o como resultado de un proceso de mediación, de acuerdo con las formalidades legales pertinentes⁷⁹¹.

Por otra parte, consideramos oportuno destacar que no todos los acuerdos resultantes de la mediación constituyen obligaciones, propias de los contratos, sino más bien se trata de la concreción de los deberes derivados de una determinada relación, por ejemplo, familiar. Este sería el caso, por ejemplo, de los acuerdos de mediación que se derivan de las relaciones paternofiliales. En ellas, la potestad parental de la que los progenitores son titulares se concretan en un conjunto de facultades de actuación que se les atribuyen en interés del menor⁷⁹².

La homologación judicial de la transacción o de los acuerdos adoptados una vez iniciado el proceso constituye, pues, una de las formas de documentar los acuerdos de mediación con eficacia ejecutiva⁷⁹³.

3.2. Títulos ejecutivos no jurisdiccionales.

La acción ejecutiva también puede fundarse en los títulos previstos en los números 4º a 7º del artículo 517.2 LEC, pues esta Ley entiende que los títulos extrajudiciales son “genuinos títulos ejecutivos, esto es, instrumentos que, por poseer ciertas características permiten al derecho considerarlos fundamento razonable de la certeza de una deuda” (exposición de motivos, LEC 2000).

El ordenamiento jurídico permite el acceso al proceso de ejecución para actuar una responsabilidad que no ha sido declarada o decidida por una resolución judicial precedente; permite pasar directamente a la ejecución de aquello sobre cuya existencia no ha recaído previamente una decisión jurisdiccional, lo que justifica unos requisitos y una tramitación distintos del proceso de ejecución ordinario (necesidad de

⁷⁹¹ En el caso de que la parte actora desistiera del procedimiento, aunque se hiciera constar que el motivo es que las partes han llegado a un acuerdo, no nos hallaríamos ante una transacción judicial al no haberse aportado dichos acuerdos al procedimiento judicial y, por tanto, dichos acuerdos no serían ejecutivos. En el mismo sentido si existe renuncia, allanamiento o caducidad.

⁷⁹² Por otra parte, en el ámbito familiar, pueden surgir compromisos que pueden ser también difícilmente coercibles, como puede suceder, por ejemplo, con el deber de fidelidad de los cónyuges.

⁷⁹³ Teniendo presente que el impulso de la mediación se justifica en la voluntad de descongestionar el colapso existente en los juzgados y tribunales, esta forma de obtener el carácter ejecutivo de la mediación puede considerarse como poco adecuada a los efectos que se persiguen con ella. A ello cabría añadir, además, que la función del juez podría considerarse que debería quedar circunscrita a salvaguardar los intereses de aquellas personas que merecen una especial protección, como pueden ser menores y discapacitados, en los términos previstos en el artículo 19 LMADP. De todos modos, el auto judicial que pone fin al pleito iniciado, a la vez que homologa los acuerdos, adoptados en mediación y aportado al procedimiento, parecería ser el medio natural de tratar de poner fin a la controversia de modo definitivo y en previsión de un eventual incumplimiento.

requerimiento previo, causa de oposición, por ejemplo). Estos títulos ejecutivos no jurisdiccionales se encuentran relacionados en el artículo 517.2, 4º, 5º, 6º, 7º y 8º LEC y son la escritura pública, ya comentada, y las pólizas de contratos mercantiles, los títulos al portador o nominativos, legítimamente emitidos, así como los certificados no caducados por las entidades encargadas de los registros contables y el auto de cuantía máxima en seguro obligatorio.

En el ámbito estrictamente mercantil, las pólizas⁷⁹⁴ de contratos mercantiles, los títulos al portador o nominativos, legítimamente emitidos, así como los certificados no caducados por las entidades encargadas de los registros contables con los requisitos exigidos en los artículo 517, apartado 2, números 5, 6 y 7, respectivamente, de la LEC⁷⁹⁵. En el número 8, también es título ejecutivo “el auto que establezca la cantidad máxima reclamable en concepto de indemnización, dictado en casos de rebeldía del acusado o de sentencia absolutoria o sobreseimiento en procesos penales incoados por hechos cubiertos por el seguro obligatorio de responsabilidad civil derivada del uso y circulación de vehículos de motor”⁷⁹⁶.

3.3. La cláusula de cierre del artículo 517.2 LEC.

Por último, el artículo 517, apartado 2, número 9, LEC reconoce como título ejecutivo aquellas resoluciones judiciales y documentos que, por disposición de ésta u otra Ley, lleven aparejada ejecución. Este último apartado del artículo 517. 2 LEC es una cláusula residual o de cierre, una suerte de “cajón de sastre” de los títulos ejecutivos, que requiere que todo título ejecutivo lo sea por indicación expresa de la Ley. Las peculiares consecuencias de la ejecución, en cuanto que permiten la injerencia en el patrimonio del sujeto deudor, exigen que sólo pueda ser el legislador quien establezca

⁷⁹⁴ Al respecto, véase CADARSO PALAU, Juan: “Nueva regulación de escritura y pólizas como títulos ejecutivos”, en *Actualidad jurídica Uría&Menéndez*, núm. 16, 2007, p. 92..

⁷⁹⁵ Consideramos relevante destacar una diferencia notable entre la ejecución de los títulos jurisdiccionales de los no jurisdiccionales contenida en el artículo 520 LEC. Según este precepto los títulos no jurisdiccionales sólo pueden tener un contenido económico, o lo que es lo mismo, dinerario. Además, este artículo fija unos mínimos: sólo podrá despacharse ejecución por cantidad determinada que exceda de 300 euros: 1º, en dinero en efectivo; 2º, en moneda extranjera convertible y 3º en cosa o especie computable en dinero.

En caso de ser literalmente así, nos cuestionamos la posibilidad de obtener el carácter ejecutivo del documento no jurisdiccional que recoja los acuerdos resultantes de la mediación cuando las prestaciones consistan en un dar cosa distinta de dinero, en un hacer o un no hacer alguna cosa ante la dificultad de apreciar el valor económico de algunas de los compromisos alcanzados por las partes de un determinado conflicto, por ejemplo, en el ámbito familiar. Y en consecuencia, si la ejecución no dineraria (artículo 699 y siguientes LEC), la ejecución de las obligaciones de hacer o no hacer alguna cosa (artículo 708 y siguientes LEC), sólo procede cuando el título ejecutivo sea jurisdiccional, judicial o arbitral, en ese caso, quedan excluidos un número no poco despreciable de acuerdos en ámbitos donde la resolución del conflicto no se circunscribe, precisamente, en la obligación de entregar una cantidad de dinero (aunque las obligaciones puedan ser su correspondiente consideración económica). Y con ello, se estará restringiendo la eficacia ejecutiva de los acuerdos resultantes de la mediación, limitándola a los títulos ejecutivos jurisdiccionales.

⁷⁹⁶ Estos títulos son, posiblemente, los que menos parecen ajustarse a los conflictos que pudieran ser resueltos por mediación según la Ley 15/2009 LMADP.

qué títulos pueden llevar aparejada tales consecuencias, excluyendo, por tanto, la voluntad de las partes; sólo la Ley, partiendo de determinados casos que nacen de la convención, sanciona su ejecutividad. La legislación puede ser tanto nacional como la que proviene de la unión europea⁷⁹⁷.

En consonancia con este apartado, cabría la posibilidad de otorgar carácter ejecutivo a otro documento expedido por un órgano jurisdiccional o autoridad competente, no previsto en la LEC pero sí, en cambio, en otra disposición legal.

Bibliografía

Alonso-Cuevillas Sayrol, J.: *Instituciones del nuevo proceso civil: comentarios sistemáticos a la Ley 1/2000*, Economist&Jurist, Barcelona, 2000.

Andrés Aucejo, E.: “Acuerdos y técnicas transaccionales en el ordenamiento tributario nacional y en Derecho tributario comparado. Una propuesta sobre mediación y Agencia Tributaria de Cataluña” en Lauroba Lacasa, M^a E.; Barral Viñals, I. y Viola Demestre, I. (eds.) *Materiales jurídicos del libro blanco de la mediación en cataluña*, generalitat de catalunya, departament de justícia, centre d’estudis jurídics i formació especialitzada, barcelona, 2011.

Andrés Aucejo, E. “Reclamo e mediazione tributaria nel diritto tributario italiano. ¿Para cuándo en España?”, en *Quincena Fiscal Aranzadi*, octubre i – 2014

Cadarso Palau, J.: “Nueva regulación de escritura y pólizas como títulos ejecutivos”, en *actualidad jurídica Uría&Menéndez*, núm. 16, 2007, p. 91-94.

Castillejos Manzanares, R.: “La ejecución forzosa en la Ley 1/2000: los títulos ejecutivos”, *la Ley: revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, t1, 2002, p. 1914 – 1920.

De Castro y Bravo, F.: *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985.

De la Oliva Santos, A., “Mediación y justicia: síntomas patológicos” en *otrosí*, núm. 8, oct-nov., 2011.

⁷⁹⁷ A título de ejemplo, el Reglamento (CE) No 44/2001 del Consejo de 22 de diciembre de 2000, relativo a la competencia judicial, el reconocimiento y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil (DOUE 16.01.2001), el Reglamento (CE) N° 2201/2003 del Consejo de 27 de noviembre de 2003 relativo a la competencia, el reconocimiento y la ejecución de resoluciones judiciales en materia matrimonial y de responsabilidad parental, por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 1347/2000 o el Reglamento 805/2004, de 21 de abril, por el que se establece un título ejecutivo europeo para créditos no impugnados.

Palma del Teso, Á.: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo*, Tirant lo blanch, monografías, Valencia, 2000,

Flores Prada, I., *El procedimiento de apremio en la ejecución*, Tirant, monografías, Valencia, 2005.

Fugardo Estivill, J. M.: “La fuerza ejecutiva de los documentos públicos autorizados o intervenidos por notario y su naturaleza de “título ejecutivo Europeo”, en *La Notaría*, núm. 7-8, jul.-agosto, p. 19-79.

Garberí llobregat, J. (2003), *El proceso de ejecución forzosa en la nueva Ley de enjuiciamiento civil: comentarios y jurisprudencia libro III (“de la ejecución forzosa”) de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil*. Editorial Bosch, Barcelona.

Garcimartín Alférez, F. J.: “El título ejecutivo europeo”, en *anales de la Academia matritense del notariado*, tomo XLVII, p. 135-162.

Pardo Iranzo, V., *La ejecución del acuerdo de mediación*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014

Pérez Daudí, V.: “La nulidad del convenio arbitral incluido en los contratos de adhesión”, en *Rvista Jurídica de Catalunya*, núm. 4, 2007, p.77 – 105.

Ramos méndez, f., *Guía para una transición ordenada a la LEC*. J.M. Bosch, Barcelona, 2000.

Suárez Robledano, J. M. Coord., *Ley de Enjuiciamiento civil 1/2000, textos legales, comentarios, jurisprudencia y formularios*. Dijusa, Madrid, 2003.

Xiol Ríos, J.A., *de Enjuiciamiento. Comentarios y jurisprudencia. Ley 1/2000, de 7 de enero* sepin Editorial Jurídica, Madrid, 2008.

CAPÍTULO V - Institutos de resolución alternativa de conflictos en derecho administrativo en España.

1. La mediación en las relaciones sujetas a derecho administrativo. (Joaquín Tornos Más)

A. Introducción.

El presente estudio, que se enmarca dentro de una obra colectiva que tiene como objeto el estudio y propuestas en materia de “*Alternative Dispute Resolution* en derecho tributario comparado”, pretende analizar el estudio de una técnica concreta dentro de los mecanismos de resolución alternativa de conflictos (o *Alternative Dispute Resolution*, ADR): la mediación. Centrado de este modo nuestro objeto de estudio, el mismo se limita al examen de la viabilidad de esta técnica cuando el conflicto a resolver está regulado por normas de derecho administrativo, ya que al menos una de las partes del conflicto es una Administración que actúa sujeta al derecho administrativo.

Con esta finalidad trataremos en primer lugar de precisar el significado jurídico de la mediación, para a continuación analizar si esta institución puede utilizarse para resolver conflictos en los que está presente la Administración y, por último, avanzaremos algunas ideas sobre la idoneidad de este procedimiento en relación a otros mecanismos de resolución alternativa de conflictos.

También es necesario señalar que nuestra aproximación a la figura de la mediación se limita a su posible funcionalidad como se pretende recurrir a la misma para que actúe como un mecanismo de resolución de conflictos alternativo a la resolución en sede judicial. De esta forma debe quedar claro que nos interesa una finalidad limitada de la técnica de la mediación, que no incluye lo que de forma más amplia se incluye en el concepto de gestión colaborativa de conflictos.

En efecto, los estudios sobre la mediación suelen referirse de forma general a esta técnica como un instrumento útil para gestionar las discrepancias que surgen en las relaciones sociales desde el diálogo, el reconocimiento mutuo de las partes y la búsqueda del consenso (así, por ejemplo, resolver los conflictos que puedan surgir entre los alumnos de una escuela o entre los facultativos de un hospital). Aquí la mediación desarrolla fundamentalmente una función terapéutica, preventiva o restauradora de relaciones. Se trata de imponer una cultura de la negociación, de la implicación de las partes en la solución de los conflictos que pueden surgir en sus relaciones particulares.

No es ésta la finalidad de la mediación que nos interesa. Nuestro interés se centra en la técnica de la mediación como procedimiento para la posible resolución de los

conflictos que pueden enfrentar a la Administración y a los ciudadanos, cuando esta relación está regida por el derecho administrativo.

La razón de su interés es la constatación de la insuficiencia de las garantías hoy existentes para resolver estos conflictos. Los mecanismos existentes son el recurso administrativo (en sus diversas formas, y con las especialidades propias en materia tributaria) y el posterior recurso en sede judicial. Formalmente ambas vías ofrecen unos cauces bien articulados para que el ciudadano, que entiende lesionados sus derechos o intereses legítimos por la actuación o por la inactividad de la Administración, pueda plantear sus pretensiones y obtener la satisfacción a las mismas si están amparadas en una norma legal. Pero también es ampliamente conocido que la garantía real no siempre existe. Los recursos administrativos ante la propia Administración activa no siempre se resuelven, muy raramente se estiman, y aquellos que se interponen ante órganos separados de la Administración activa (caso de los recursos en materia tributaria ante los TEAR o TEAC) se resuelven con unos retrasos exagerados.

La vía judicial, por su parte, es lenta y cara. La imposición de tasas y la condena en costas en razón del vencimiento objetivo ha limitado el acceso real a esta vía. De este modo muchos conflictos quedan de hecho sin tutela judicial real, a pesar del mandato del artículo 24 de la Constitución.

No es necesario insistir en esta realidad. La propia Exposición de Motivos de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1998 reconoció esta situación cuando afirmó que "el control de la legalidad de las actividades administrativas se puede y debe ejercer asimismo por otras vías complementarias de la judicial, que sería necesario perfeccionar para evitar la proliferación de recursos innecesarios y para ofrecer fórmulas poco costosas y rápidas de resolución de numerosos conflictos".

En este mismo sentido se ha manifestado de forma reiterada el Consejo de Europa, reclamando la necesidad de introducir y aplicar fórmulas alternativas a la judicial para la resolución de conflictos. Así, en la Recomendación R (81) 7 de 14 de mayo y R (86)12. De particular interés en nuestro caso es la Recomendación R (2001) 9 de 5 de septiembre en la que se aboga por extender las vías alternativas a la solución judicial a los conflictos entre autoridades administrativas y los ciudadanos. En su expositivo número 5 se hace referencia a la constatación de que en muchos Estados el gran número de asuntos que se acumulan ante los Tribunales que resuelven asuntos administrativos impide que los resuelvan en un tiempo razonable, vulnerándose así lo dispuesto en el artículo 6.1 de la Convención Europea de Derechos Humanos. La Directiva 2008/52/CE del parlamento y del Consejo sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles también vincula la necesidad de implantar vías alternativas a la necesidad de hacer realidad el acceso de los ciudadanos europeos

a la justicia. Finalmente en el mismo sentido cabe también citar la resolución del Parlamento Europeo de 13 septiembre 2011 sobre la aplicación de la directiva antes citada.

La mediación, pues, nos interesa como una de las vías alternativas a la resolución de los conflictos que enfrentan a la Administración y los ciudadanos. Ya no se trata de hacer efectivo el derecho a la tutela judicial, sino el derecho no reconocido constitucionalmente, pero de igual valor material, como es el derecho a la tutela de los derechos e intereses legítimos. Si la tutela judicial debe a ser el último recurso irrenunciable, previamente deben establecerse otras vías que permitan tutelar efectivamente los derechos e intereses, aunque sea fuera de la vía judicial. Aquí debemos situar la reflexión sobre la mediación.

Por tanto, nos interesa centrar nuestra reflexión en el estudio en la institución de la mediación caracterizada por los siguientes elementos:

- i. Trata de resolver conflictos provocados por una actuación o inactividad administrativa previa, normalmente la emisión de un acto dotado de fuerza ejecutiva.
- ii. El conflicto está sujeto a unas reglas propias del derecho administrativo.
- iii. Las partes en conflicto están en posición desigual. La Administración actúa amparada por los privilegios de autotutela declarativa y ejecutiva de sus decisiones pero a su vez está vinculada positivamente al derecho administrativo y no dispone libremente de su capacidad de pacto.

B. Mediación y otras formas alternativas de resolución de conflictos. Los principios generales de la mediación.

a. ¿Qué debe entenderse por mediación?

El interés por la mediación en el ámbito del derecho administrativo exige precisar en primer lugar qué entendemos por mediación. Importancia de la precisión conceptual (¿de qué hablamos cuando hablamos de mediación?) que se acrecienta en este trabajo que se engloba dentro de una Tratado general sobre técnicas de ADR. Con esta finalidad nos remitimos a la construcción doctrinal de esta institución en su configuración normativa, que encontraremos en las normas de derecho privado, ya que las normas generales de derecho público no se han ocupado de esta institución.

Doctrinalmente no remitimos en primer lugar al trabajo de Barral/Lauroba y otros en el que con el fin de identificar qué debe entenderse por mediación se ofrece una primera definición clásica, según la cual la mediación es “un proceso de resolución o

gestió de conflictes – tenint present aquesta precisio- on intervé un tercer el qual que assisteix les parts en nom de la superació de l'esmentat conflicte, mitjançant acords que construeixen elles mateixes”

En sentido parecido, Alastruey califica la mediación como método cuya finalidad es buscar la solución efectiva a determinados litigios y cuyo procedimiento es el diálogo dirigido. Es un procedimiento autocompositivo en el que las partes no delegan en un tercero (árbitro, juez) la solución de su conflicto. En la mediación el interesado es dueño y señor de su situación, de sus intereses y de las posibles soluciones o alternativas para la superación del mismo.

Normativamente la Ley 5/2012 de mediación en asuntos civiles y mercantiles, en su artículo primero, establece que “ se entiende por mediación aquel medio de solución de controversias, cualquiera que sea su denominación, en que dos o más partes intentan voluntariamente alcanzar por sí mismas un acuerdo con la intervención de un mediador”.

La Ley catalana 15/2009 de mediación en el ámbito del derecho privado, en su artículo primero, afirma que” a los efectos de la presente Ley, se entiende por mediación el procedimiento no jurisdiccional de carácter voluntario y confidencial que se dirige a facilitar la comunicación entre las personas, para que gestionen por ellas mismas una solución a los conflictos que las afectan, con la asistencia de una persona mediadora que actúa de modo imparcial y neutral”. Citamos, por último, el Decreto catalán 279/2006 de mediación escolar cuyo artículo 18 establece que la mediación es un “método de resolución de conflictos mediante la intervención de una tercera persona, con formación específica imparcial, con el objeto de ayudar a las partes a obtener por sí mismas un acuerdo satisfactorio”.

b. Los principios básicos de la mediación.

De este conjunto de definiciones pueden extraerse una serie de principios que deben concurrir en todo caso para que se pueda reconocer la existencia de la figura de la mediación. Veamos cuáles son estos principios.

- i. La mediación es un procedimiento, un método que tiene como objetivo la resolución de un conflicto. El acuerdo, en su caso, es el resultado, pero la mediación puede finalizar también sin acuerdo.
- ii. La mediación es una fórmula de auto composición para resolver controversias cuando el conflicto jurídico afecta a derechos subjetivos de carácter disponible.
- iii. La mediación requiere voluntariedad. La mediación es voluntaria para las partes. Puede pactarse la sujeción a una mediación

como trámite previo y en este caso será obligatoria de forma previa al proceso arbitral o judicial. Las partes pueden desvincularse en cualquier momento del procedimiento de mediación. Se puede imponer, en su caso, el asistir a una reunión informativa, pero no el acudir a la mediación.

- iv. La mediación debe respetar la igualdad de las partes. Las partes deben intervenir con plena igualdad de oportunidades en el procedimiento de mediación.
- v. El mediador debe ser imparcial. Si la mediación es institucional el órgano mediador no puede estar vinculado con la Administración que participa en el proceso negociador.
- vi. Neutralidad. El mediador no debe interferir en las negociaciones de las partes. El resultado de la mediación debe ser fruto de la colaboración de las partes. El punto de vista del mediador no debe condicionar el contenido de los acuerdos.
- vii. Confidencialidad. El mediador y las partes no podrán revelar la información que hubieran podido obtener en el seno del procedimiento de mediación.
- viii. Vinculación. El acuerdo al que se llegue vincula las partes. El acuerdo tiene la eficacia del contrato. Puede elevarse a escritura pública, adquiriendo la fuerza del título ejecutivo.
- ix. Economía procesal. El procedimiento de mediación debe ser ágil y no demorarse más de un tiempo razonable, que puede fijarse con carácter general en tres meses.

c. El procedimiento.

Como hemos señalado anteriormente la mediación es un procedimiento que basado en la autocomposición trata de alcanzar un acuerdo que resuelva un conflicto.

Las normas generales que regula la mediación establecen, por tanto, el contenido básico de este cauce procedimental. Así el título IV de la Ley estatal 5/2012, el capítulo III de la Ley catalana 15/2009 o el capítulo IV del reglamento de la Ley anterior, Decreto 135/2012 de 23 octubre.

Sintetizando lo dispuesto estas normas pueden identificarse los siguientes elementos esenciales de todo procedimiento de mediación: sesión informativa, designación del mediador, inicio de la mediación, reunión inicial, acta inicial, acta final y, en caso de acuerdo, formalización y comunicación del resultado.

d. La distinción de figuras afines

Una vez hemos relacionado los elementos que permiten identificar la institución de la mediación, procede también precisar las notas que nos permiten diferenciar la mediación de otros medios alternativos de resolución de conflictos, en particular la conciliación y el arbitraje.

En el caso de la conciliación estamos ante un método también de auto composición en el que las partes resuelven el conflicto de forma acordada con la intervención de un tercero que propone la solución al conflicto.

En el caso del arbitraje estamos ante una fórmula de heterocomposición. Las partes remite la solución de su conflicto a un tercero (árbitro o colegio arbitral) que no forma parte del poder judicial y cuya resolución, el laudo, les vincula.

C. La mediación en las relaciones regidas por el derecho administrativo.

Una vez hemos identificado los elementos sustantivos informales que configuran la institución de la mediación, como mecanismo alternativo a la vía judicial para la resolución de conflictos, procede ya entrar a examinar si esta institución(construida básicamente para la resolución de conflictos de derecho privado) puede ser aplicable a la resolución de conflictos regidos por el derecho administrativo.

Con carácter previo, no obstante, continuaremos con nuestra tarea de precisión conceptual para determinar en qué casos podemos hablar jurídicamente de mediación, ahora respecto de las relaciones sujetas a derecho administrativo.

Nuestro interés se centra en el posible uso de la mediación en las relaciones sujetas al derecho administrativo. Por tanto, no se trata del recurso a esta institución en toda relación jurídica en que esté presente la Administración, sino, sólo de aquellas en las que la Administración actúa sujeta al derecho administrativo.

Así, por ejemplo, nos interesa el posible recurso a la mediación para solventar los conflictos que puedan surgir en la relaciones de la Administración con sus empleados públicos funcionarios, relaciones sujetas al derecho administrativo, pero no en el caso de la relaciones de la Administración con su personal laboral, relaciones sujetas al derecho laboral.

En ocasiones al referirse a la mediación en el derecho público se utiliza este término en un sentido muy amplio y poco riguroso jurídicamente. Se identifica mediación con todo procedimiento de actuación administrativa en el que la Administración renuncia parcialmente a su poder de imperio o trata de buscar el acuerdo con las personas interesadas en el contenido de la decisión administrativa. En estos casos mediación es sinónimo de acuerdo, de actuación paccionada con la que trata de evitarse un conflicto, más que solucionar un conflicto ya constituido con ocasión de una decisión

administrativa ya formalizada. Mediación se identifica con procedimiento tendente a una finalización convencional.

Así, hay quien identifican mediación con la finalización convencional de un procedimiento a la que se refiere genéricamente el artículo 88 de la ley 30/1992, o más en concreto el artículo 8 del Real Decreto 429/1993 de 26 de marzo en materia de responsabilidad administrativa, según el cual “en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, el órgano competente, podrá con el interesado la terminación convencional del procedimiento mediante acuerdo indemnizatorio”.

En estos casos el ordenamiento administrativo trata de acordar el contenido del acto con el administrado, o los administrados directamente afectados, lo que obviamente supondrá que pueda evitarse un posible litigio si se llega al acuerdo. Pero estos supuestos son limitados, ya que el margen de negociación queda reducido a la esfera de la discrecionalidad. También puede admitirse la negociación en aquellos supuestos en los que lo que se reconoce al administrado se compensa con la reducción del coste de tramitar un procedimiento o soportar un posible pleito. Así, por ejemplo, cuando se negocia la cuantía de una indemnización, o se acuerda reducir la multa si se acepta su imposición y se abona su cuantía. Son estos supuestos legalmente regulados en los que el contenido del posible acuerdo está predeterminado y en los que no interviene un mediador.

Pero en todo caso es evidente que no estamos ante supuestos de mediación. No existe un tercero que impulse un acuerdo. No se resuelve un conflicto ya existente, se trata de evitar un posible conflicto, la tramitación de un procedimiento ejecutivo o determinar la cuantía de una indemnización, pero sin discutir la existencia de la responsabilidad administrativa. Y la Administración tiene un margen de negociación muy estrecho. La posición de las dos partes, Administración y administrado, es muy diversa.

En otras ocasiones el concepto de mediación se trata de identificar con el incremento de la democracia en la toma de decisiones administrativas. Así, se identifica la ya clásica teoría de la participación de los administrados en la Administración con la noción de mediación. El hecho de abrir el procedimiento a los administrados para configurar de común acuerdo el contenido de la decisión final administrativa, sería una forma de “mediación” y de evitar conflictos ulteriores. Así, por ejemplo, el caso de la participación en la toma de decisiones en materia urbanística, en particular en el planeamiento.

En estos casos la finalidad que persigue el ordenamiento al establecer un cauce de participación de los ciudadanos en la toma de decisiones de la Administración no es primordialmente tratar de evitar litigios ulteriores sino la definición del interés general

aunque es cierto que indirectamente también pueden evitarse futuros litigios con soluciones acordadas. Un interés general que no se puede preestablecer en la norma, sino a través de un procedimiento acordado. Por ello, en estos supuestos no estamos ante una auténtica mediación. Administración mantiene su posición preeminente en la toma de la decisión, pero busca conocer la opinión de los sujetos implicados para definir con la máxima información posible cuál es el interés general.

Cuestión diversa es la posibilidad de acudir a verdaderos procedimientos de mediación cuando surge, por ejemplo, un conflicto en aplicación de una norma urbanística. Si la aplicación de un plan urbanístico genera un conflicto con los vecinos afectados, o si una operación de realojo suscita enfrentamientos con la Administración que debe llevarla a cabo, se puede plantear, en principio, el recurso la técnica de la mediación. Se podrá acudir a la figura de un mediador para que trate de impulsar el acuerdo de las partes enfrentadas para adoptar el acto concreto porque se aplica el plan o se lleva a cabo el realojo. Puede acudirse en estos casos a la búsqueda de un tercero que actúe como mediador. Por ejemplo, el Defensor del Pueblo o las instituciones similares del ámbito autonómico o local.

En todo caso, en estos últimos supuestos sí que existe un conflicto y la solución del mismo trata de alcanzarse por una vía distinta a la judicial.

c. Un tercer supuesto en el que nos aparece la mediación en el ámbito de la relaciones sujetas al derecho administrativo es la previsión legal establecida en el artículo 107 de la Ley 30/1992. Según este precepto, las leyes pueden sustituir el recurso de alzada o el de reposición por el procedimiento de mediación.

En estos casos el conflicto existe y la Ley 30/1992 “habilita”, o tal vez mejor incita, a que otras leyes pueden sustituir las vías administrativas previas de los recursos de alzada o reposición por un procedimiento de autocomposición como el de mediación (el mismo precepto también se refiere a la conciliación o el arbitraje). De esta forma la Ley administrativa se remite a una institución que está regulada en normas de derecho privado, de modo que integra este cauce previsto para solucionar conflictos interprivatos en la posible solución de conflictos que enfrentan a la Administración con los ciudadanos.

La realidad nos demuestra, sin embargo, que hasta el presente lo que el artículo 107 de la Ley 30/1992 previo con carácter general y abstracto, no se ha desarrollado. No existen leyes que hayan establecido la sustitución de los recursos administrativos por procedimientos de mediación.

d. Por último hay que hacer referencia a la distinción entre la mediación previa a la vía judicial, y la llamada mediación intrajudicial. Esta última no deja de ser en sí misma contradictoria con el sentido general de la mediación, como vía alternativa al conflicto

judicial. De hecho, en este caso al tratar de derivar la resolución judicial a una mediación externa, lo que se busca es una forma alternativa a las ya existentes para poner fin a un recurso judicial en sede contencioso administrativa (sentencia, allanamiento, desistimiento). En todo caso puede hablarse de una variante de la mediación caracterizada por desarrollarse dentro de un procedimiento judicial en curso y por ser impulsada por el juez o tribunal que debe resolver el litigio. Volveremos más adelante sobre las singularidades de esta mediación intrajudicial.

D. La mediación en las relaciones sujetas al derecho administrativo. Límites generales a la aplicación de esta técnica en la resolución de conflictos en los que es parte la Administración. La mediación intrajudicial.

En las páginas anteriores hemos tratado de precisar el concepto jurídico de la mediación, institución construida desde el derecho privado para la solución autocompositiva de conflictos entre sujetos privados, y hemos hecho referencia a los intentos genéricos de llevar esta técnica al interior de relaciones entre la Administración y los ciudadanos, sujetas al derecho administrativo.

Procede entrar ya en lo que constituye el núcleo central de este trabajo: analizar la viabilidad de la mediación para la solución de conflictos en los que es parte de la Administración. Con esta finalidad dividiremos este apartado en dos partes. En la primera analizaremos los problemas que plantea el recurso la técnica de la mediación cuando una de las partes en conflicto es la Administración. En la segunda parte examinaremos los problemas de la llamada mediación intrajudicial.

a. La mediación en los conflictos en que es parte la Administración: problemas generales.

a. La mediación, como hemos expuesto anteriormente, es un procedimiento de resolución de conflictos no judicial caracterizado por estar basado en la auto composición, ser voluntario para las partes que están en posición de igualdad y contar con un mediador imparcial y que actúa de forma neutra tratando de favorecer el acuerdo. El procedimiento debe garantizar la confidencialidad de los acuerdos trámite interno así como una tramitación fundada en la economía procedimental. El acuerdo final, en caso de alcanzarse, vincula a las partes.

Pues bien, debemos analizar ahora si estos principios pueden mantenerse en su integridad o en su mayoría cuando una de las partes del procedimiento de la mediación es una Administración pública que sometida al derecho administrativo.

El derecho administrativo es el ordenamiento aplicable cuando la Administración actúa para la satisfacción del interés público desde una posición especial respecto a los ciudadanos o entidades privadas con las que se relaciona. Para el ejercicio de estas actividades la Administración ejerce las potestades que le atribuye el ordenamiento.

Para llevar a cabo estas potestades (que implican a la vez poderes y deberes de actuación) la Administración goza de una posición singular, caracterizada por su auto tutela declarativa y ejecutiva. Los actos de la Administración se presumen válidos y la propia Administración puede imponer su ejecución ante la resistencia de los particulares.

Esta posición de poder tiene como contrapartida una estricta sujeción al ordenamiento jurídico, una vinculación positiva de la Administración respecto al sistema jurídico. La Administración sólo puede actuar en el marco de la norma habilitante, debe perseguir el fin público que diseña la norma y debe motivar el contenido de su decisión. Este marco general de referencia no puede olvidarse cuando nos planteamos el posible recurso de la Administración a una técnica de resolución de conflictos de matriz privada y basada en la igualdad de las partes.

El conflicto que podría ser objeto de mediación se producirá, en su caso, cuando la Administración actúe ejercicio de su potestad. El acto de aplicación de la norma creará la relación jurídico administrativa, y esta relación puede ser conflictiva. En este momento ¿podrá la Administración resolver sobre cómo revisar el ejercicio de su potestad a través de una mediación? Pongamos un ejemplo. En el ejercicio de su potestad tributaria la Administración dicta un acto de liquidación de un determinado tributo. Surge en este momento una relación jurídica regida por el derecho administrativo que puede ser conflictiva. El sujeto particular grabado por la liquidación puede impugnar el acto administrativo en sede administrativa y judicial. Pero ¿podría buscarse una solución alternativa a la vía judicial a través de la mediación?

Una primera objeción al recurso a la mediación para la resolución de conflictos sujetos al derecho administrativo reside precisamente en esta singular posición de la Administración, que impide aplicar de forma acrítica este instituto jurídico tal y como ha sido concebido y regulado para resolver conflictos entre sujetos privados.

La Exposición de Motivos de la Ley 5/2012 de mediación en asuntos civiles y mercantiles afirma que “el segundo eje de la mediación se encuentra en la deslegalización o pérdida del papel central de la Ley en beneficio de un principio dispositivo que rige también en la relaciones que son objeto del conflicto”. Los sujetos privados, habilitados por este principio dispositivo pueden pactar todo aquello que no sea contrario la Ley y esté dentro del ámbito de sus derechos disponibles. Por ello, puede buscar el acuerdo a través de un mediador sin otro límite que el del carácter disponible del derecho sobre el que se negocia.

Pues bien, lo que afirma la Exposición de Motivos citada no es aplicable a la Administración. En la actividad de la Administración no puede perderse el papel central de la Ley o de la norma en beneficio de una libertad de pacto para alcanzar una solución parcial con la que resolver un determinado conflicto.

El recurso a fórmulas autocompositivas de los conflictos tiene, por tanto, un primer gran límite cuando una de las partes es un Administración. La vinculación positiva de la Administración a la norma que otorga las potestades, reduce de manera muy importante la capacidad de modular su aplicación para lograr una solución acordada de un concreto conflicto. La norma no puede perder su papel central en aras de lograr una solución del conflicto, contra legem, lo que tampoco cabría en el ámbito privado, pero cuando actúa la Administración tampoco es posible en principio un acuerdo praeter legem, lo que sí sería posible la relaciones inter privados.

b. Otra manifestación derivada de la presencia de la Administración son los límites formales que se imponen a la posibilidad de cerrar el procedimiento de mediación mediante un acuerdo. El acuerdo final que podría poner fin al conflicto supone, de hecho, una transacción. Entendida la transacción como “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”.

Pues bien, la legislación general en materia administrativa exige que para poder transigir el órgano que quiere cerrar el acuerdo cuente con una autorización del órgano competente para permitir transigir.

Por tanto, no todo órgano administrativo tiene la competencia para poner fin a la mediación a través del acuerdo transaccional.

Además, de este requisito formal, el Consejo de Estado se ha encargado de establecer unos límites sustantivos generales a la posibilidad de transigir por parte de la Administración. Así, en el Dictamen 41876/96 ha establecido tres requisitos fundamentales: que la relación jurídica sea incierta o se tenga por tal; que existe la intención de sustituirla por otra cierta y determinada, y que se dé una recíproca concesión para ambas partes. ¿Cuándo podrá afirmarse que la aplicación concreta de una norma da lugar a una relación jurídica incierta? El simple hecho de que el acto administrativo sea susceptible de impugnación (todos lo son) no significa que la relación jurídica sea incierta.

c. Otro problema. La mediación debe respetar el principio de confidencialidad. Según el artículo nueve de la Ley 5/2012 “el procedimiento de mediación y la documentación utilizada en el mismo es confidencial”. Las partes no podrán revelar la información que hubieran podido obtener derivada del procedimiento. Según el apartado segundo del mismo artículo 9 “ la confidencialidad de la mediación y de su contenido impide que los mediadores o las personas que participen en el procedimiento de mediación estén obligados a declarar o aportar documentación en un procedimiento judicial o en un arbitraje sobre la información y documentación derivada de un procedimiento de mediación o relacionada con el mismo, excepto a) Cuando las partes de manera expresa y por escrito les dispensen del deber de confidencialidad. b) Cuando, mediante

resolución judicial motivada, sea solicitada por los jueces del orden jurisdiccional penal”.

Con este principio se pretende favorecer el acceso a la negociación, ya que lo que en la misma se aporte o manifieste con la finalidad de llegar a un acuerdo no tendrá consecuencias si finalmente no se alcanza el acuerdo y se decide plantear la resolución del conflicto en sede judicial.

El problema es que esta libertad opaca de manifestaciones dentro del procedimiento de mediación choca frontalmente con el principio de transparencia que se impone a toda actuación administrativa. La reciente Ley 19/2013 de 9 de diciembre de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno obliga a la Administración a dar cuenta de todas sus actuaciones. Si bien el acceso al expediente durante su tramitación está limitado a los interesados (artículo 35, a de la Ley 30/1992), y podría entenderse que el interesado es sólo la parte que participa en la mediación, el acceso a los archivos y registros una vez el expediente ha finalizado es un derecho de todos los ciudadanos (artículos 35,h y 37 de la Ley 30/1992 y también en la actualidad artículo 12 de la Ley 19/2013 de transparencia). Entre las excepciones a este derecho la Ley no incluye los expedientes de mediación. Por tanto, todas las actuaciones que queden recogidas en el procedimiento de mediación, las actas que pueda formalizar el mediador, los documentos aportados y no devueltos , así como el acta final, atendiendo al hecho de que en la mediación participa una Administración, pueden considerarse como elementos de un procedimiento administrativo sujeto a los principios de transparencia .

d. El recurso a la mediación depende en última instancia de la voluntad de las partes. Uno de los principios de la mediación es la voluntariedad. Por tanto, para que las partes decidan acudir a la mediación deben entender que este procedimiento alternativo a la vía judicial les ofrece ventajas significativas. Estas ventajas pueden vincularse a la solución final del conflicto (se participa en la configuración de la decisión final, se ofrecen renuncias a cambio de compensaciones que puedan tener mayor relevancia personal, se modula el rigor de la norma de aplicación que se adapta al caso concreto), y también al procedimiento para llegar al acuerdo (más rápido, menos costoso).

Desde esta perspectiva lo cierto es que la posición del ciudadano y de la Administración ante el posible recurso a la mediación es muy diversa. El ciudadano puede encontrar fácilmente argumentos sustantivos informales a favor de la mediación. La Administración, por el contrario, no se ve perjudicada en principio por el costo ni por la lentitud del procedimiento judicial. Si puede ser sensible la Administración a la mediación desde la perspectiva de una mayor rapidez en procesos de recaudación, o para pacificar conflictos generales especialmente complejos. Pero en

todo caso la cultura administrativa es la de la sujeción estricta lo dispuesto en la norma, así como como a la presunción de validez del acto que adopta aplicando el precepto normativo de referencia.

Ello no significa que la Administración no entre nunca en procesos negociados cuando surge un conflicto. A la Administración también le interesa evitar litigios, obtener el pago de cantidades que puedan quedar demoradas y con cierta inseguridad sobre el resultado final si no se pacta. Pero en último término sino de una clara ventaja en el acuerdo, se entiende que la norma ampara su decisión, no acudirá a la mediación y remitirá al ciudadano a la reclamación judicial... "si no está de acuerdo, que recurra". Esto lo que ofrece el sistema jurídico como garantía ante la actividad administrativa. Las cifras sobre el colapso judicial o el hecho de que determinados asuntos de escasa cuantía no justifiquen los costos de la vía judicial, es algo que en términos generales no preocupa directamente a la Administración que no deja de sentirse cómoda en este escenario.

e. En cierto modo y como corolario de lo que acabamos de exponer nos encontramos con el tradicional rechazo a las formas generales sobre mediación, al recurso a esta institución en el ámbito de las relaciones sujetas al derecho administrativo. La mediación ha nacido y se ha desarrollado en el seno de las relaciones civiles y mercantiles, y las normas que han configurado el procedimiento de mediación han ignorado su aplicación a las relaciones de derecho administrativo. Así, la Directiva 2008/52/CE establece en su artículo 1.2 que no se aplicará en particular "a los asuntos fiscales, aduaneros administrativos ni a la responsabilidad del Estado por actos u omisiones en el ejercicio de su autoridad soberana". La Ley estatal 5/2012 por su parte establece en su artículo 2,2 que queda excluida del ámbito de aplicación de la Ley "la mediación con las Administraciones públicas.

Es cierto que lentamente van surgiendo voces y textos a favor de extender la mediación a la resolución de conflictos en los que sea parte la Administración. Así, la Recomendación ya citada REC (2001) 9 del Consejo de Europa, dirigida a los Estados miembros, en la que ampliando lo dispuesto en sus recomendaciones anteriores R (81) 7 y R (86) 12, constata el colapso de la vía judicial y el hecho de que no siempre esta vía será la más apropiada para resolver conflictos en los que es parte la Administración. Por ello, recomienda extender el recurso a medios alternativos para la solución de este tipo de conflictos.

Esta Recomendación, no obstante, se refiere en general a todo tipo de medios alternativos a la solución judicial: conciliación, mediación, arbitraje y acuerdos negociados, sin especificar las diferencias entre conciliación e intermediación. Por otra parte acota el ámbito material, de forma ejemplificativa, a los asuntos relativos a actos administrativos singulares, contratos, responsabilidad civil y reclamaciones de cantidad.

Por el momento, en el ordenamiento interno no contamos con normas sectoriales que impulsen la mediación en la resolución de conflictos con la Administración.

f. Por último, es de interés traer a colación el trabajo de BONDY/MERCANHLY junto con DOYLE y VAN REID “Mediation and judicial Review: an empirical research study”, en el que se lleva a cabo un estudio empírico sobre las ventajas y los límites de la aplicación de la mediación en la relaciones de derecho público. Para ello se examinaron los casos en los que se acude a la mediación para resolver este tipo de conflictos, se llevan a cabo entrevistas a los abogados y personas implicadas en la solución de esta conflictividad.

El estudio, que no puede olvidarse se lleva a cabo en el marco de los principios propios del sistema anglosajón de derecho público, parte del reconocimiento de la diferencia de la conflictividad en la relaciones entre la Administración y los ciudadanos respecto de la relaciones privadas, pero no niega el posible uso de técnicas alternativas como la mediación. Concepto de mediación, por otra parte, que se utiliza de forma amplia, como todo proceso de solución basado en la auto composición.

En todo caso, de forma sintética, las principales objeciones que en el trabajo citado se formulan al recurso a la mediación en el derecho público, y que nos parece de interés incorporar en nuestra reflexión, son las siguientes:

1. En su actuación la Administración está sujeta a un marco legal obligatorio. Si este marco establece una solución reglada, no hay margen para la negociación.
2. Si se acude a la mediación no se crea un precedente, no se crea una regla general para la solución de ulteriores conflictos idénticos o similares (cuestiones de particular interés en el derecho anglosajón).
3. La confidencialidad propia de la mediación es contradictoria con la transparencia que debe regir toda actuación pública.
4. La Administración debe tratar todos los casos de forma igual en su negociación. No podrá dar aquello que no pueda reconocer ulteriormente en conflictos similares. Por ejemplo, ofrecer cantidades para llegar a un acuerdo que luego no puedan ofrecerse por falta de recursos.
5. Los abogados manifiestan que ellos ya negocian siempre con la Administración antes de plantear el litigio judicial, y no ven las ventajas de introducir en esta negociación un tercero mediador. Por el contrario, reclaman la necesidad de la presencia del abogado para orientar el posicionamiento de su cliente frente a una Administración que actúa desde una posición de supremacía.

Llegados a este punto, y de acuerdo con lo que acabamos de exponer, parece necesario formular la siguiente pregunta ¿existe algún ámbito material, dentro de la relaciones de derecho público, en el que la mediación pueda ser una alternativa eficaz a los métodos heterocompositivos de resolución de los conflictos?.

A nuestro entender si existe este ámbito propicio para la mediación, pero es un ámbito limitado y, además (y sobre esto volveremos en las conclusiones de este trabajo), puede ser ocupado más eficazmente por otras técnicas alternativas a la resolución judicial.

Como hemos destacado en las páginas anteriores la principal objeción al recurso a la mediación en las relaciones sujetas a derecho público es la singularidad de la Administración en tanto sujeto vinculado positivamente a la Ley, y que por tanto carece de libre disposición en el ejercicio de sus potestad.

Además, si la mediación debe finalizar a través de un acuerdo, se plantea el problema formal de que la transacción de estar prevista en una Ley específica y su ejercicio queda sujeto a autorización previa.

No obstante, creemos que es posible llevar a cabo una interpretación flexible de la vinculación positiva de la administración a la norma y en este sentido entender que en determinados supuestos goza de un margen de aplicación que le permite llegar a acuerdos sin situarse fuera del mandato normativo. Siempre que la norma habilite para alcanzar diversas soluciones igualmente correctas, o utilice conceptos jurídicos indeterminados, la administración podrá llegar a acuerdos para concretar la solución final. Por ello entendemos que la mediación debería admitirse también en los supuestos de relaciones singulares en los que la norma exige un proceso de concreción para dictar el acto administrativo que tenga en cuenta las circunstancias concurrentes, siempre que esta decisión no afecta derechos e intereses de terceros.

Así, por ejemplo, en los supuestos de reclamaciones de cantidad planteadas a la Administración, ya sea como consecuencia de una acción de responsabilidad contractual o extra contractual, o en los casos de litigio surgidos en la ejecución de un contrato. También en supuestos en los que debe acordarse la provisión de algún servicio personal, pudiendo negociarse qué tipo de servicio, la duración, lugar de prestación. Así, por ejemplo, en los conflictos en torno a los servicios a prestar según la legislación de dependencia, servicios sanitarios o escolares.

La cuestión formal, la reserva de Ley para poder transaccional, se puede superar entendiendo que la Ley General que admite la mediación ya supone autorizar la transacción o el acuerdo por el que se pone fin al procedimiento de mediación.

Si como hemos dicho tenemos en cuenta que este trabajo se incluye en una obra general sobre los medios alternativos para la resolución de conflictos en el ámbito tributario añadiremos algunas consideraciones finales sobre la posibilidad de la mediación en esta materia tributaria.

El recurso a la mediación podría plantearse en materia tributaria en relación a actos como la liquidación tributaria goma sanciones, providencias de apremio, delegación de

beneficios fiscales o devolución de tributos. En todos estos casos la decisión administrativa puede dar lugar a un conflicto, y éste podría ser susceptible de mediación con el fin de acordar el contenido del acto administrativo dentro del marco de la legalidad. Se puede acudir a la mediación para, por ejemplo, acordar los hechos que da lugar a la liquidación, aguardar la cuantía de la sanción (dentro de los márgenes normativos) y su forma de pago, quizá el alcance de un beneficio fiscal. A la administración deberá exigirse que motive las razones de su acuerdo, su vinculación a fines de interés general. Pero con estos límites y cargas, nada parece que deba impedir de forma radical la posibilidad de introducir técnicas de mediación para resolver conflictos en que esté presente la Administración.

Ciertamente articular un recurso alternativo a la vía judicial es una necesidad urgente, en particular para los conflictos de escasa cuantía económica. Nadie pleitea por la cuantía inferior a 3000 euros. Debe ofrecerse especialmente para estos casos una vía alternativa rápida, gratuita y con garantías de que el órgano o la persona que resolverá el conflicto actúe desde el conocimiento de la materia y la imparcialidad. Además, como ya hemos apuntado, esta fórmula de resolver el conflicto puede también ser rentable para la administración, en la medida en que puede recaudar de forma más rápida y con más garantías.

Pero, aun siendo posible la mediación ¿es la vía más adecuada para resolver este tipo de conflictos?. El acuerdo que ponga fin al conflicto ¿requiere la presencia de un mediador? ¿Aceptará la Administración someterse este tipo de procedimiento? ¿Tienen cabida en la cultura de la actuación de las Administraciones públicas los procedimientos de mediación? Volveremos sobre estas preguntas en el apartado de conclusiones.

B. La mediación intrajudicial.

1. Planteamiento general. Como ya dijimos, la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa 29/1998 reconoció en su Exposición de Motivos que el control de legalidad de las actividades administrativas podría y debería ejercerse por otras vías complementarias a la judicial. No obstante ello, lo cierto es que la propia Ley en su texto articulado introduce muy pocas novedades en esta dirección. De hecho, tan sólo el artículo 77, dentro de la sección dedicada a “ otras formas determinación del procedimiento” diversas de la sentencia, establece lo siguiente: “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 de 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.

2. El intento de conciliación no suspende 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. 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 y lesivo del interés público o de terceros”.

Como se ha dicho, “este precepto, a pesar de lo que se afirma muchas veces, no regula una mediación propiamente dicha, entendida como la intervención de un profesional neutral que se limita a facilitar la racionalización de la solución del conflicto para las propias partes; sino que lo que regula es la conciliación, como intento de aproximación de posiciones que propicia el Juez que conoce el procedimiento principal”. Por tanto, el ordenamiento procesal administrativo sólo contempla la conciliación intraproceso ejercida por el Juez, no la mediación. No obstante, el silencio de la Ley jurisdiccional contencioso administrativa nos permite plantear la siguiente pregunta ¿es posible que las partes acuerden poner fin al procedimiento a través de la mediación?

A nuestro entender ello no es posible a falta de una reforma de la Ley jurisdiccional contencioso administrativa, ya que en dicha Ley están establecidas y tasadas las formas de finalizar el proceso contencioso administrativo. Cuestión diversa es que las partes acuerden abrir un proceso de negociación y solicitar la suspensión del procedimiento. Esta negociación podrá llevarse a cabo a través de un procedimiento de mediación al margen del proceso contencioso administrativo. Si en este procedimiento se llegara a un acuerdo, las partes podrían dar por finalizado el proceso contencioso administrativo. Para ello el recurrente o la Administración podrán desistir del recurso, artículo 74 de la LJCA, si bien el Juez o Tribunal deberá aceptar el desistimiento.

Ahora bien, esta negociación entre las partes mientras se mantiene la suspensión del proceso no creemos que se lleve a cabo a través de un verdadero procedimiento de mediación. Lo habitual en estos casos es que los representantes legales de ambas partes traten de aproximar las respectivas posturas a la luz del derecho aplicable, buscando la finalización del proceso negociado. Pero difícilmente (personalmente no conozco ningún caso) se va a plantear el recurso a una mediación con la finalidad de que se designe a un mediador con el fin de que las partes enfrentadas, el recurrente la Administración autora del acto que genera el conflicto, negocien un acuerdo que permita desistir del recurso. Esta mediación, por otra parte, se enfrentaría a todos los problemas antes examinados, ya que no se trata de una mediación intrajudicial que tenga un amparo especial en la Ley procesal contencioso administrativa, sino una

mediación ordinaria que se tramita durante la suspensión del proceso contencioso administrativo.

2. Una propuesta surgida del Consejo General del Poder Judicial. La mediación intrajudicial, como hemos visto, no tiene cobertura normativa. La conciliación intrajudicial, que sí la tiene, ha sido un fracaso. No obstante, hay que reconocer el interés por avanzar en la implantación de estos medios alternativos intra judiciales y, en particular, la mediación.

En este sentido hay que recordar de nuevo la recomendación del Consejo de Europa Rec (2001) 9 que en la línea de anteriores recomendaciones, insta a los Estados miembros a considerar vías alternativas a la resolución judicial de los asuntos, antes o durante el proceso judicial, cuando se trate de conflictos que enfrenten a la Administración y a los ciudadanos. En el apéndice de la Recomendación, al referirse a la conciliación y mediación, se dice que estas vías alternativas pueden ser iniciadas por las partes implicadas, por el juez, o por una norma que así lo impone.

Esta recomendación parece haber tenido su influencia en el seno del Consejo General del Poder Judicial, que ha elaborado un “Protocolo de actuación para la implantación de un proyecto de mediación en la jurisdicción contencioso administrativa”. Como consecuencia del mismo se han elaborado unas bases de actuación para llevar a cabo la mediación en el proceso contencioso administrativo, bases que fueron redactadas por el Sr. Gerardo Carballo Martínez (Asesor del Defensor del Pueblo de España) y por la Sra. María Concepción García Vicario, Presidenta de la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Castilla y León con sede en Burgos.

Este documento posee un singular interés ya que establece de forma articulada un modelo normativo para implantar la mediación intrajudicial. Los elementos más destacados este protocolo son los siguientes:

a. Se define la mediación intrajudicial

b. **Ámbito de aplicación.** La mediación podrá ser aplicada en asuntos que se diriman en sede judicial en cualquier momento de la primera instancia de los recursos o de la ejecución de sentencia. Se excluyen los procedimientos para la protección de los derechos fundamentales. El acuerdo de mediación sólo podrá ser homologado siempre que lo acordado no fuera contrario al ordenamiento jurídico ni lesivo del interés público o de terceros.

c. El ámbito material se precisa en los apartados I y J. Con carácter general en el apartado I se establece que “la mediación será aplicable: a. En los supuestos en que el ordenamiento permite la transacción. b. En los supuestos en que el ordenamiento jurídico admita la terminación convencional del procedimiento administrativo, artículo

88 de la Ley 30/1992. c. En los supuestos para los cuales el ordenamiento jurídico prevea procedimientos compositivos impugnatorios y sustitutivos de la vía de recurso administrativo al amparo del artículo 107,2 de la Ley 30/1992. d. Respecto al ejercicio de potestades discrecionales de la Administración. e. En la fijación de hechos controvertidos en las potestades regladas o que son presupuesto de aplicación de normas jurídicas”.

Estos criterios generales se concretan en el apartado siguiente enumerando los conflictos materiales que podrán ser objeto de mediación. “a. La fijación de la cuantía de indemnizaciones, justiprecios, compensaciones o rescates. b. Determinación de las reglas sobre las prestaciones en las relaciones bilaterales. c. Legislación urbanística, medio ambiente y ordenación del territorio así como la concreción de magnitudes, parámetros y estándares en la aplicación de dicha legislación. d. Actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas. e. La inactividad de la Administración, la vía de hecho y el silencio administrativo. f. Las ejecuciones de medidas en la potestad disciplinaria y sancionadora de la Administración. g. Ejecución de sentencias. h. Las demás que se establezcan en normas legales o sean acordadas por el Juez competente. i. Función pública, mobbing o acoso laboral.”

Esta relación incluye supuestos jurídicamente diversos. Así, algunos se refieren a tipos de conflictos (fijación de la cuantía, justiprecio, compensaciones, otros a la normativa aplicable urbanismo, medio ambiente y ordenación del territorio), otros a la forma de actuación administrativa (inactividad, vía de hecho, silencio, ejecución de sanciones) y por último se incluye el procedimiento de ejecución de sentencias.

Esta segunda relación, amplia y carente de coherencia, creemos que posee menor relevancia que lo dispuesto en el apartado anterior. En la letra I, al precisar el ámbito formal de la mediación, queremos que se fije el verdadero alcance de lo que puede ser objeto de mediación. En todo caso, nos importa destacar este ámbito de la mediación extrajudicial viene a coincidir con el que podría reconocerse a la mediación ordinaria.

d. La mediación se llevará a cabo por profesionales designados por instituciones de mediación, entidades públicas o privadas o corporaciones públicas. No pueden actuar como mediadores los secretarios judiciales. La intervención del “Magistrados, Juez, Secretario Judicial, o en su caso, el Fiscal como mediadores administrativos, únicamente podrá realizarse cuando no actúen de forma simultánea con el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales o procesales y no tengan participación directa, mediante o inmediata en las actuaciones procesales correspondientes al litigio sobre cuyo objeto se realiza la mediación”, letra F, 6.

e. El procedimiento de mediación deberá iniciarse a instancia del Juez competente, de común acuerdo entre las partes o a petición de una de ellas (en este punto se hace referencia a que ello será así “sin perjuicio de las facultades del Juez para que en

cualquier momento del proceso pueda ejercer una función mediadora de carácter informal”, lo que abre una vía alternativa imprecisa y que parece más bien referirse a la conciliación intra judicial).

Formalmente se inicia mediante una sesión constitutiva en la que las partes expresarán su deseo de desarrollar la mediación y se designará el mediador. El acuerdo de mediación deberá ser autorizado por autoridad competente cuando afecte directamente a bienes y derechos de la hacienda pública. El apartado 2 de la letra L contiene no obstante algunas excepciones a esta necesidad de autorización.

f. En principio el acuerdo de proceder a una mediación suspende el curso de las actuaciones por un plazo no superior a 60 días a contar desde la fecha de notificación de este acuerdo. La suspensión de actuaciones no será acordada en el procedimiento abreviado si la mediación puede realizarse en el tiempo que media entre la admisión de la demanda y la celebración de vista, tal como prevé el artículo 783 de la LJCA. El procedimiento finaliza mediante el acta final de constancia de acuerdo o no acuerdo.

g. Si las partes llegan 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). El acta final reflejará los acuerdos de forma clara y comprensible. Dicho auto judicial se ejecutará de acuerdo con lo previsto en el artículo 103 y siguientes de la LJCA.

El contenido del acuerdo de mediación también puede consistir en poner fin al pleito a través de cualquiera de los medios posibles de terminar el proceso distintos de la sentencia (renuncia, desistimiento, satisfacción extra procesal), o bien aunque esto no lo reconoce expresamente el Protocolo, también podría consistir en acordar el contenido de la sentencia (por ejemplo, una estimación parcial).

Lo regulado en este Protocolo permitiría dar cobertura normativa a la mediación intrajudicial, lo que supondría de hecho una ampliación de los supuestos de “otros medios de terminación del procedimiento” que se recogen en la sección 9 del capítulo primero del Título IV de la LJCA.

Sin embargo, no creemos que esta mediación intra judicial tenga éxito y que sea una alternativa eficaz a la tramitación ordinaria de los recursos contenciosos administrativos. Una vez el pleito está formalizado lo dirigen las representaciones letradas de las partes enfrentadas, y éstas no tendrán especial interés en abrir una incierta fase de mediación intrajudicial en la que un mediador externo tratará de buscar el acuerdo de las partes, el recurrente y la Administración recurrida.

En los litigios en que es parte la Administración el marco normativo de obligado cumplimiento es muy importante. La parte recurrente carece de los conocimientos necesarios sobre este marco y, por tanto, sobre el margen de su negociación. El mediador deberá ser un experto en derecho y a su vez conocedor de la materia objeto de conflicto, capaz de orientar a las partes en la búsqueda de su acuerdo.

La previsible complejidad de los temas en las negociaciones puede comportar que se demore la tramitación del recurso. Por todo ello, creemos que los letrados responsables de la tramitación del recurso aconsejarán no recurrir a esta mediación.

La conciliación intrajudicial, en la que el Juez dirige el proceso para llegar a un acuerdo, creemos que puede ser más efectiva, pero lo cierto es que hasta ahora ha fracasado, tal y como ya hemos comentado. Razón de más para desconfiar de la mediación intrajudicial.

Conclusiones

El presente trabajo, que forma parte de una obra colectiva sobre las fórmulas de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria, tiene como objeto analizar el instituto jurídico de la mediación como fórmula de resolución de conflictos sujetos al derecho administrativo.

Con esta finalidad hemos tratado de precisar el concepto de mediación y su directa relación con la solución de conflictos sujetos al derecho administrativo. Por ello, partimos del concepto de mediación creado desde la doctrina y normativa privada para determinar su aplicabilidad cuando una de las partes es la Administración, que actúa sujeta derecho administrativo.

Para nosotros la mediación es un medio alternativo de resolución de conflictos por el que dos o más partes intentan voluntariamente alcanzar por sí mismas un acuerdo con la intervención de un mediador que actúa como tercero independiente.

Por otro lado hemos tratado también de acotar lo que entendemos por conflicto, razón de ser de la mediación como alternativa a su solución judicial. En este sentido entendemos que la mediación no puede identificarse con todo procedimiento paccionado de actuación administrativa. Es cierto que la Administración trata cada vez más de acordar muchas de sus actuaciones (elaboración de normas, planes e incluso de actos generales o singulares), y que el principio de buena Administración y la nueva comprensión del procedimiento administrativo como cauce de integración de intereses diversos, refuerzan este modo de actuar, y también es cierto que de este modo se pueden evitar conflictos. El plan acordado evita litigios ulteriores y se aplica con mayor eficacia.

Pero en estos casos no existe un conflicto ya constituido, es decir, la oposición de dos partes, administrado y Administración, como consecuencia de una actuación administrativa ya formalizada (una liquidación, una inspección...). Un conflicto que, en principio, debe resolverse a través de la impugnación de la actividad administrativa mediante el recurso administrativo o jurisdiccional.

Estos supuestos son los que plantean el posible recurso a la mediación como alternativa a la solución judicial. Y desde esta perspectiva la mediación se concibe como un mecanismo para evitar el colapso judicial, más que como un mecanismo general de buena Administración.

Por otro lado la mediación difiere de la participación en el procedimiento administrativo o de la finalización convencional de un procedimiento. En estos casos normalmente se lleva a cabo una negociación directa entre la Administración y los sujetos afectados, manteniendo la Administración su posición preeminente, aunque abierta a escuchar los intereses de los sujetos afectados.

La mediación supone, por contra, que las partes enfrentadas tratan de llegar a un acuerdo con la intervención de un mediador.

Este acuerdo, sujeto a los principios y reglas de la mediación, puede plantearse cuando el conflicto ya está identificado. Ya no es una mediación preventiva, sino la mediación como vía de solución del conflicto existente. Este supuesto es el que nos ha interesado examinar.

Pues bien, la conclusión a la que llegamos, es que esta mediación es difícilmente aplicable cuando una de las partes es la Administración, dada la sujeción de la misma al principio de legalidad, que la vincula positivamente al ordenamiento jurídico. La Administración ejerce potestades, no es un sujeto que actúa libremente en las relaciones sociales con el único límite de no incurrir en una prohibición. Por tanto, debe actuar según lo que la norma le habilita a hacer y tratando de perseguir en todo caso fines de interés general (que no pueden ceder ante el interés de llegar a un acuerdo concreto que evite un conflicto singular).

También hay que reconocer un hecho. Hoy no existe una cultura favorable a la mediación. La figura del mediador se ve como algo extraño dentro de un cauce formalizado de resolución de conflictos basado en reglas de derecho administrativo (el recurso administrativo). Los representantes legales de las partes enfrentadas conocen los límites legales de la mediación y desconfían de la utilidad de un mediador.

Las dificultades de la mediación son aún mayores si se plantea como mediación intrajudicial. El protocolo aprobado por el Consejo General del Poder Judicial trata de impulsar esta técnica, pero como hemos expuesto son muchos los inconvenientes para

que pueda devenir una fórmula eficaz de resolución alternativa del proceso. Por ello creemos que las vías de autocomposición del conflicto en que es parte la Administración tienen poco recorrido. Por el contrario, creemos que debería ponerse el acento en el recurso a las fórmulas de heterocomposición del conflicto no judiciales, el arbitraje y los recursos administrativos ante órganos independientes y especializados, recursos que deberían ser obligatorios antes de la vía judicial. En este caso más que pensar en crear nuevos órganos se podría tratar de potenciar y reforzar los existentes, dotándolos de medios suficientes para la resolución en breves plazos de tiempo de los conflictos que se les planteen. Me refiero obviamente a los TEAR, TEARC o a los órganos previstos en el artículo 137 de la LBRL para los entes locales.

Ciertamente no podemos desconocer los descorazonadores datos de la lentitud en el funcionamiento de los TEAR y TEARC, a los que antes se ha hecho referencia. Pero no por ello debemos renunciar a esta vía del recurso previo ante órganos administrativos especializados e independientes. Esta también es una vía alternativa al recurso judicial, aunque sea una vía que se sustancia ante un órgano administrativo. Lo que procede es dotar de medios personales y de recursos a estos órganos, para que puedan llevar a cabo su importante función dentro de plazos razonables y con garantías de calidad. El ciudadano debe ver en estas vías previas un mecanismo eficaz ante el que plantear su reclamación. Posteriormente podrá acudir a la vía judicial, pero al menos se habrá habilitado una vía previa gratuita dentro de la que se obtendrá una primera respuesta fundada a la reclamación planteada. Un número significativo de recursos puede ser estimado, y los desestimados irán acompañados de una motivación suficiente que dará respuesta fundada a la pretensión y que en muchos casos puede disuadir de plantear un recurso judicial. De este modo se logrará cumplir con la obligación pública de permitir un reexamen imparcial de la propia decisión a instancia del recurrente, y se logrará descongestionar a los Tribunales

2. El consenso en el delito fiscal. (Cristóbal Martell Pérez-Alcalde)

A. Introducción.

La convergencia en el proceso penal entre acusación y defensa que da lugar a sentencia sin celebración de Juicio Oral conoce de histórico cauce procesal vehiculado a través de la figura de la conformidad. Ya en el viejo tipo procedimental del sumario quedaba contemplada la posibilidad de que el acusado, a través de su representación procesal y en el trámite de calificación, prestare su “conformidad absoluta” con la acusación más grave (art. 655 Lecrim.). También en el postrero momento del Juicio Oral podía el procesado confesarse reo del delito según la calificación más grave y civilmente responsable por la cantidad mayor que se hubiese petitionado (arts. 689 y 694 Lecrim.).

Es, sin embargo, modernamente y bajo la influencia de la Recomendación nº R (87)18 del Comité de Ministros a los Estados Miembros sobre la simplificación de la justicia penal, adoptado por el Comité de Ministros del Consejo de Europa de 21 de mayo de 1975, cuando el legislador español, afrontando la obsesión acerca del colapso y lentitud de la justicia penal, decide potenciar mecanismos de acuerdo entre la defensa y la acusación. Se abren así en el marco del llamado tipo procedimental abreviado introducido por Ley Orgánica 7/88 de 28 de diciembre (objeto de específicos retoques en la materia por Ley 38/2002 de 24 de octubre y Ley 13/2009 de 3 de noviembre) tres momentos específicos en los cuales acusación y defensa pueden converger, a saber, en el transcurso mismo de la tramitación de las diligencias instructoras (actual art. 779.5º Lecrim.), en el escrito de calificación de la defensa (art. 784.3º Lecrim.) momento que contempla incluso la posibilidad de un “nuevo” escrito calificación a firmar conjuntamente por partes acusadoras y acusadas, y hasta en el trámite de cuestiones previas del Juicio Oral en que cabrá conformar con la inicial acusación o con otro “que se presentara en ese acto” (art. 787.1º Lecrim.).

Ese marco legal fue saludado con entusiasmo por la doctrina científica afirmando que el sistema “evoca, de algún modo, al *plea bargaining*. Sin llegar a reclamar la vigencia de estas transacciones penales entre Ministerio Fiscal y la defensa, un tanto extrañas al derecho europeo occidental, lo que sí parece conveniente es que debe estimularse el diálogo y la aproximación entre el Ministerio Fiscal y la defensa a fin de que puedan obtenerse soluciones que, protegiendo el interés público y la reparación de la víctima, eviten la celebración de juicios orales innecesarios”⁷⁹⁸.

La Circular 1/1989 de la Fiscalía General del Estado se refirió expresamente a “la introducción del principio del consenso” y aunque destacando, cierto es, su principal marco de operatividad en la criminalidad leve, reclamaba “zonas de consenso (...) que

⁷⁹⁸ VICENTE GIMENO SENDRA en “El nuevo proceso penal. Estudios sobre la Ley Orgánica 7/1988”, Tirant lo Blanc, Valencia 1989, pág. 93.

contribuyan a la no estigmatización de quién por la ocasionalidad de su delito y la propia aceptación de su responsabilidad está revelando ya una actitud resocializadora”. Instaba así la Circular a un “notable cambio en los modos de actuación del Ministerio Público que por imperativo de la obligación impuesta en el art. 781 de procurar la simplificación del procedimiento, deberá promover esas soluciones facilitadoras de la sentencia, no ciertamente apartándose de la legalidad, pero sí utilizando todos los márgenes de arbitrio legal para llegar a situaciones de consenso con el acusado y su defensa (...) lo que obliga a facilitar los contactos con la defensa en la fase de calificación, para poder llegar a un acuerdo de conformidad”.

Por su parte, la Memoria de la Fiscalía de 1989 (Pág. 349 a 356) focalizaba en el marco del instituto de la conformidad, la compatibilidad y tensión de los principios de legalidad y oportunidad, destacando y llamando a ponderar a los Fiscales la valoración de las posibilidades de éxito de la acción y el margen de arbitrio en la concreta determinación de la penal.

En efecto, es obvio, y hasta superfluo recordarlo, que el principio de legalidad que configura tanto el sistema de configuración de los delitos como su persecución (principio de legalidad sustantiva y procesal) impiden asimilar esa vocación de consejo a un sistema de “plea bargaining” norteamericano en que, sin llegar a juicio, los acusados se declaran culpables a cambio de recibir concesiones por parte de la acusación con acuerdos en la más pura aplicación del principio de oportunidad, decidiendo la acusación pública si, cuándo, cómo y por qué cargos acusar a un sujeto y hasta dejar de acusar por determinados cargos. Los límites infranqueables que a ese sistema impone el principio de legalidad penal se ven alzaprimados en el ámbito del delito de defraudación tributaria en atención a la estructura de Ley penal en blanco que tiene el delito fiscal en tanto produce el Código Penal reenvío a la normativa tributaria como necesario complemento del supuesto de hecho típico, lo que conduce a una doble limitación fruto del aludido principio de legalidad, por ostentar también sector el Ordenamiento Tributario naturaleza de “ius cogens” del que, ítem más, se predica indisponibilidad del crédito tributario (art. 18 LGT) y prohibición de transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda (art. 7.3 Ley General Presupuestaria).

B. El consenso en el ámbito del delito fiscal. La reparación del daño.

Consciente de los encorsetamientos que impone la doble limitación de los principios de legalidad penal y tributario según quedó expresado, no es menos cierto que la proteica y multiforme realidad económica conduce a una riqueza interpretativa de la norma tributaria, a su vez cambiante, que no puede quedar “extramuros” a ese “desiderátum” de diálogo, zona de consenso y anhelada agilización. La riqueza argumentativa es significadamente relevante en el ámbito tributario. La ambivalencia

hermenéutica aflora y fluye naturalmente en la discusión de los operadores jurídicos. Baste recordar el sin número de disposiciones interpretativas y aclaratorias que presenta el sector fiscal. La complicación de la normativa tributaria constituye una evidencia y, sensible a esa textura, incluso la Ley General Tributaria configura infracciones sin responsabilidad y sanción cuando “el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma”. Recuérdese también los márgenes valorativos que supone el régimen de estimación indirecta.

Resulta así cicatero el negar un campo al diálogo y a la búsqueda del consenso interpretativo, máxime cuando es la sanción penal (última ratio del sistema) la consecuencia a que puede abocar la discrepancia. El proceso penal y la construcción del edificio probatorio que le es propio vienen conformados bajo el principio de contradicción que habilita a la defensa a la utilización de medios probatorios periciales de descargo que desarrollen tesis argumentativas del hecho y del derecho frente a las tesis de la Agencia Tributaria y de sus peritos pertenecientes a los Equipos de Delito Fiscal. Bajo la estricta consideración de ser el Derecho Penal la intervención mas brutal que puede tener el Estado en la vida de un hombre, debe potenciarse que de esa tensión dialéctica entre opiniones periciales de cargo y de descargo fluyan síntesis de consenso y acuerdo.

Sin embargo, en demasiadas ocasiones se impone la rigidez interpretativa. Y al consenso se llega más por allanamiento del contribuyente que por el deseado diálogo a que aludía la Circular de la Fiscalía General del Estado que citábamos.

El imputado por delito fiscal sufre la doble presión que supone verse sometido al ejercicio de la acusación pública y particular por la Abogacía del Estado en representación de la Hacienda Pública y a la incertidumbre de un resultado final que puede ser devastador, incógnita que intentará resolver llegando a un acuerdo. Se trata de un marco lamentablemente análogo al que describen los críticos al sistema

norteamericano de la “plea bargaining”, que destacan como se asienta la máxima en el acusado del “when in doubt cop him out”⁷⁹⁹.

Y esa dolorosa e inexorable realidad que pasa por “comprar” seguridad y despejar incertidumbres da lugar a una conformidad que tiene dos efectos perversos, a saber, la generación de una jurisprudencia penal de sentencias condenatorias por conformidad que contemplan supuestos de hecho jurídico tributarios con tesis muy discutibles en lo sustantivo y la sangrante desigualdad que supone que sólo aquellos que tienen medios económicos para afrontar cuotas y multas millonarias acceden a ese “mercado de la seguridad” por cuanto que la incógnita de la incertidumbre del Juicio Oral se despeja mediante pago, a fin de reclamar la aplicación de la atenuante genérica de reparación del daño prevista en el art. 21.5º del Código Penal, circunstancia modificativa que conduce a una penalidad hasta inferior en dos grados, asegurándose así el acusado una pena inferior a dos años, lo que supone la posibilidad de acceder a la suspensión de la ejecución de la pena de prisión impuesta en Sentencia (no cumplimiento de la pena privativa de libertad) con arreglo a lo dispuesto en el art. 81 del Código Penal. El acusado, en definitiva, renuncia a su defensa, ingresa la cuota que se dice eludida y “negocia” la aplicación de la métrica penal favorable de la circunstancia modificativa a fin de evitar su ingreso en prisión. En efecto, la praxis demuestra que los supuestos de conformidad, en demasiadas ocasiones, no suponen soluciones de consenso y entendimiento en torno a la interpretación del hecho o el derecho aplicable, sino pura y simplemente una dejación a la articulación de pruebas de descargo, al derecho de defensa mismo, y pago de las cuotas reclamadas en búsqueda de la aludida rebaja en la penalidad.

Sin embargo ese objetivo no siempre es posible. No resulta especialmente inhabitual que en una dinámica continuada en el tiempo y en el marco de la actividad societaria pueda el contribuyente ser sometido a acusación en un mismo proceso por hasta 10 delitos fiscales. Recuérdese que el delito contra la Hacienda Pública ex. art. 305 CP se

⁷⁹⁹ ALSCHULER, ALBERT W, “The Defense Attorney’s Role in Plea Bargaining”, Yale L.J, Vol. 84, 1975, pág. 1206

estructura y segmenta bajo dos elementos normativos, a saber, tributo y ejercicio. Esa estructura típica conduce a la proscripción de la figura de métrica penal beneficiosa del delito continuado ex. art. 74 del Código Penal y no es extraño imaginar que en una dinámica elusora continuada prolongada en el tiempo, la acusación pueda referirse, como decíamos, a 10 delitos contra la Hacienda Pública, 5 por el Impuesto de Sociedades y 5 por el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a los últimos 5 ejercicios no prescritos. En ese escenario, una atenuante de reparación del daño muy cualificada daría lugar a una penalidad conjunta de 30 meses de privación de libertad, es decir, en márgenes que harían imposible la suspensión de la ejecución de la pena de prisión ó de 5 años de privación de libertad de estar ante el subtipo agravado del art. 305 bis CP.

C. La reforma del delito fiscal introducida por Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre.

En línea con potenciar instrumentos de “vuelta al derecho” y soluciones consensuadas a través de la reparación del daño, la Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, introduce en el Código Penal un nuevo tipo atenuado en el art. 305.6 CP que cobija elementos propios de las atenuantes genéricas previstas en los art. 21, 4º y 5º del Código Penal de confesión a las autoridades y de reparación del daño. Así, se faculta a Jueces y Tribunales a imponer potestativamente la pena inferior en uno o dos grados al obligado tributario o al autor siempre que antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado se satisfaga la deuda tributaria y se reconozca judicialmente los hechos. Idéntico tratamiento atenuatorio tendrán también a los partícipes 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.

Sin duda, la aludida novedad se inscribe en una política criminal premial que potencia la reparación y la colaboración y, en último extremo, habrá de potenciar el consenso. Nos explicamos: En tanto que el precepto sólo faculta a la aludida atenuación, que no es de imposición imperativa (“podrán imponer”) conduce necesariamente a que quién

quiera “volver al derecho”, razonablemente, habrá de hacerlo tras diálogo de convergencia de intereses con Ministerio Fiscal y Abogacía del Estado a los fines de que estos en su pretensión punitiva ajusten su petición de condena a la indicada atenuación penalógica. Mal se entiende tomar una iniciativa de reparación y confesión y quedar al albur de la aplicación potestativa, no imperativa, de la penalidad atenuada.

La atenuación no está, sin embargo, exenta de dificultades interpretativas. El primer inciso referido al obligado tributario o al autor del delito precisa el pago y la confesión para el beneficio de la rebaja de la pena el pago. Sin embargo, la referencia al “autor” conduce a la duda interpretativa de si bajo esta expresión legal se contempla o no al cooperador necesario o si éste encuentra su régimen atenuatorio en el segundo inciso conectado a conductas de colaboración en la investigación. En efecto, para nuestro Código Penal el cooperador necesario es un partícipe que se considera autor (art.28 b CP) a efectos de penalidad por la especial relevancia de su participación en el hecho ejecutado por el autor. Sin embargo, aunque sea considerado autor, en rigor, es un partícipe que interviene en un hecho ajeno junto al autor. Item mas, no está conectado con la obligación tributaria y la primera modalidad atenuatoria parece vinculada al pago que, ciertamente, a él no compete. Parece así estar el cooperador necesario encuadrado en la segunda categoría y su atenuación producirse si ajusta su conducta post delictiva a las modalidades de colaboración con la Justicia que expresa el precepto.

Sin embargo, no debe olvidarse que, como tal cooperador necesario, su responsabilidad civil (la cuota defraudada) es, según entendimiento jurisprudencial, de solidaridad con el autor. Recuérdese que el art. 116 del Código Penal referido a las personas civilmente responsables ex delicto sólo distingue entre las categorías de autor y cómplice, lo que da lugar a que se entienda al cooperador necesario en la primera de ellas. Esa dual situación del cooperador necesario de estar contemplado en los “premiados” con atenuación por colaborar sin pago, mas ser solidario en el pago con el autor y siendo una previsión legal que conduce naturalmente a la negociación con las acusaciones para atar la máxima atenuación posible prevista en ese numeral sexto, aboca, sin duda, a diálogos de consenso enfilados a la conformidad de búsqueda

de la consideración como cómplice, que goza patrimonialmente del régimen de la subsidiariedad en la responsabilidad civil ex delicto.

El primer supuesto atenuatorio exige, como dijimos, satisfacción de “la deuda tributaria”, concepto que abarca en el ámbito tributario, como es sabido, cuota, intereses, recargos y sanciones. Sin embargo en el ámbito penal debe constreñirse su alcance y no contemplar recargos y sanciones por elemental consideración al “ne bis in ídem” en tanto la conducta infractora penal ya será merecedora de pena privativa y pena multa.

Aquél primer supuesto atenuatorio referido al obligado tributario y al autor precisa que se “reconozca judicialmente los hechos” objeto de imputación, lo que apunta una vez más a su carácter preambular a la búsqueda del consenso y la conformidad.

Por último, a nuestro entender, nada impide que transcurrido el lapso temporal de dos meses a que se refiere el aludido 305.6 CP, el imputado repare el daño y confiese con los efectos de las circunstancias modificativas genéricas de los artículos 21.4 CP (por analogía al producirse la confesión tras dirigirse contra él el procedimiento) y 21.5 CP de reparación del daño que permanece como posibilidad hábil hasta la celebración del acto de Juicio Oral.

CAPÍTULO VI - La vía Contencioso Administrativa: Mecanismos de resolución alternativa de conflictos. Algunos tópicos en Derecho Tributario comparado.

1. EL MODELO DE JURISDICCIÓN TRIBUTARIA EN COLOMBIA, EE.UU., FRANCIA, ITALIA, GRAN BRETAÑA Y ALEMANIA.

1.1. Modelo de jurisdicción tributaria en Colombia. (Fabio Londoño Gutiérrez)

Sumario: *cuestión previa, la jurisdicción constitucional y contencioso- administrativa en materia tributaria,*

De los medios de control, bibliografía.

Resumen

Este artículo de colaboración, en primer lugar y de manera previa, destaca la eficacia de la figura del silencio administrativo positivo en materia del recurso ordinario en sede administrativa en materia tributaria y la opción legal de prescindir del recurso en vía administrativa para acudir de manera directa al control jurisdiccional, cuando los hechos y pruebas se encuentran documentados de manera suficiente en el expediente. En segundo lugar describe la estructura de la jurisdicción contencioso administrativa en Colombia, los medios de control permitidos para acceder a ella y de manera breve los aspectos a destacar del proceso ordinario mismo.

Palabras claves

Silencio administrativo positivo, recurso ordinario, medios de control, actos administrativos generales y particulares.

Abstract

First and previously, these collaboration chapter, show the figure denominated positive administrative silent and its efficacy in Colombia, and the option to no present the ordinary resource in administrative way, and to go in affidavit before administrative judge, if facts and evidence were show before taxes authority. Second, show a description of colombian administrative justice, the ways to go before judges and some aspects of the ordinary process.

Key words

Positive administrative silent, ordinary resource, ways to go before judges, general administrative acts and particular administrative acts.

A. Cuestión previa.

Antes de esbozar el modelo de jurisdicción tributaria colombiano, destaco dos figuras que han colaborado muchísimo en la solución de controversias entre particulares y el

estado en materia tributaria, que se dan en sede administrativa en la etapa de discusión de los actos liquidatorios y sancionatorios y del recurso extraordinario de revocatoria directa. Una de ellas es el silencio administrativo positivo y, la otra la opción de prescindir del recurso en vía administrativa y acudir de manera directa ante la jurisdicción contencioso administrativa.

En nuestro procedimiento tributario en materia de determinación oficial⁸⁰⁰ de los tributos del orden nacional, departamental y municipal⁸⁰¹, previos algunos actos de trámite - obligatorios unos y opcionales otros - los actos definitivos tributarios son de dos clases: actos liquidatorios, llamados liquidaciones oficiales, que son las de aforo, de revisión y de corrección aritmética; y resoluciones que imponen sanciones. A su vez, estos actos se preparan y se profieren en dos etapas de la vía administrativa, la etapa de fiscalización e investigación y la etapa de liquidación e imposición de sanciones. Y viene una tercera etapa que es la llamada de discusión de los actos administrativos definitivos⁸⁰². A las divisiones de gestión jurídica o de gestión de recursos en el nivel central les corresponde conocer de los recursos ordinarios y el de revocatoria directa contra los actos definitivos liquidatorios y las resoluciones que imponen sanciones⁸⁰³.

Contra todos los actos administrativos definitivos (liquidaciones oficiales y resoluciones sancionatorias) *“y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados”*⁸⁰⁴ y proferidos por la administración tributaria procede el recurso de reconsideración⁸⁰⁵, con el que, una vez resuelto mediante acto administrativo confirmatorio, modificatorio o revocatorio del acto definitivo, se agota la vía administrativa. A dicho acto se le denomina resolución del recurso de reconsideración y debe notificarse personalmente dentro del año siguiente a la fecha de su interposición en debida forma⁸⁰⁶, so pena que opere el silencio administrativo positivo, es decir, que *“se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará”*⁸⁰⁷. La figura del silencio

⁸⁰⁰ Ver Corte Constitucional Colombiana Sentencia C-1201/2003.

⁸⁰¹ Artículos 555 al 869 del E. T. (314 artículos), más los decretos reglamentarios y la legislación local departamental y municipal.

⁸⁰² Adicionalmente, y sin que constituyan etapas de determinación de los tributos, se presentan los procedimientos de devoluciones y compensaciones y de cobro coactivo, en las que se generan discusiones y reclamaciones por parte de los contribuyentes frente a las actuaciones administrativas respectivas, los que generan una gran cantidad de controversias que terminan en acciones contencioso administrativas en un muy alto porcentaje. Artículos 720 a 741 del ET.

⁸⁰³ Artículo 721 ET.

⁸⁰⁴ Artículo 720 ET.

⁸⁰⁵ Conforme al artículo 722 del ET. el recurso de reconsideración debe formularse por escrito, exponer los motivos de inconformidad, interponerse directamente por el contribuyente o su representante legal o apoderado acreditando la personería correspondiente.

⁸⁰⁶ Excepto en el caso de que se practique inspección tributaria que suspende el término para fallar mientras dure la inspección si la pidió el recurrente o por tres (3) meses si fue decretada de oficio. (Art. 733 ET.).

⁸⁰⁷ ANGEL DE LA TORRE, Alfonso, y MÚNERA CABAS, Alberto., dicen que “La declaración de oficio del silencio positivo, es obligación perentoria de los funcionarios, y la reincidencia en su incumplimiento es

administrativo positivo ha sido muy provechosa en Colombia y en Bolivia⁸⁰⁸, pues se tiene certeza jurídica sobre la fecha de terminación de la vía administrativa, no se sitúa al contribuyente frente a actos presuntos por silencio administrativo negativo y, los funcionarios velan por fallar los recursos en tiempo para no incurrir en faltas disciplinarias, además porque pierden la competencia para decidir por vencimiento del factor temporal.

Cuando la investigación y la actuación administrativa se realiza bajo el procedimiento de liquidación oficial de revisión que tiene una amplia cobertura en materia de la auditoria tributaria sobre declaraciones presentadas, y considerando que al momento de formular la propuesta oficial de modificación de la liquidación y declaración privada (denominado requerimiento especial), la administración ya ha acumulado el acervo probatorio necesario y el contribuyente tiene la oportunidad de objetar los presuntos rechazos y presentar las pruebas pertinentes, si la administración tributaria practica la liquidación oficial de revisión, la Ley prevé, sólo en este evento, que siendo requisito de procedibilidad de la acción contencioso-administrativa el agotar la vía administrativa, el contribuyente puede a su elección prescindir del recurso, consagrando una especie de acción contenciosa *per-saltum*, para el caso del procedimiento llamado “liquidación oficial de revisión⁸⁰⁹” siempre y cuando se haya dado plena respuesta al “requerimiento especial⁸¹⁰”. En este caso, es viable acudir directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa con las pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho, omitiendo por autorización legal el trámite del

causal de destitución, según la voces del artículo 679, mandatos estos que no se cumplen ni por los funcionario en cuanto a la declaratoria del silencio administrativo positivo, ni por el respectivo superior en cuanto a destitución por reincidencia”, en *Procedimiento Administrativo Tributario Colombiano (Obligaciones y derechos)*, ICDT, Bogotá, 2005.

⁸⁰⁸ El procedimiento Boliviano contempla el silencio administrativo positivo en el recurso de alzada que se surte ante la Agencia de Impugnación Tributaria del nivel central que funciona en La Paz.

⁸⁰⁹ Acto liquidatorio definitivo que se practica sobre las declaraciones tributarias presentadas. Es el resultado de la comprobación, o fiscalización en el argot jurídico colombiano.

⁸¹⁰ Acto de trámite obligatorio, que debe notificarse al obligado antes de practicarle la liquidación oficial de revisión, y que incluye la propuesta oficial de modificación de las declaraciones presentadas. Artículos 720 a 741 ET. La Corte Constitucional Colombiana sobre este punto ha expuesto: “4. Dentro del proceso administrativo de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones, *antes* de la adopción de la decisión administrativa final, el contribuyente o responsable directo del pago del tributo ha tenido la ocasión de oponerse, pues se le ha dado la oportunidad de conocer el contenido del proyecto de declaración oficial o de resolución sanción y las razones por la cuales se piensa adoptar esa decisión administrativa, y también facultad de aducir pruebas. Posteriormente, una vez proferidos, los actos administrativos de determinación de obligaciones fiscales o las resoluciones que imponen sanciones pueden ser discutidos ante la misma Administración. A este respecto, el artículo 720 del Estatuto Tributario prescribe que contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que impongan sanciones procede de manera general el recurso de reconsideración, que debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto. Y en caso de que el contribuyente no interponga oportunamente los recursos por la vía gubernativa, el artículo 736 del Estatuto Tributario le permite solicitar la revocatoria directa dentro de los dos años contados a partir de la ejecutoria del correspondiente acto administrativo. Agotada la vía gubernativa, tales actos administrativos pueden ser demandados ante la jurisdicción contencioso administrativo”, Sentencia C-1201/03, M.P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

recurso. Ya son muchos los casos en que los contribuyentes han preferido esta vía, pues estiman que ganarán tiempo y ven inoficioso el trámite del recurso ante la muy reiterada actitud y actuación de las divisiones de gestión jurídicas de confirmar las liquidaciones oficiales que llegan a su conocimiento, circunstancia dada en buena parte por la obligatoria sujeción de los funcionarios a la doctrina oficial de la autoridad tributaria nacional.

B. La jurisdicción constitucional y contencioso- administrativa en materia tributaria.

Nuestra constitución política, que garantiza el libre acceso a la administración de justicia, divide la rama judicial en tres jurisdicciones diferenciadas⁸¹¹: la ordinaria, la contencioso- administrativa y la constitucional, aunque autoriza la jurisdicción especial de los pueblos indígenas y la opción legar de crear jueces de paz para resolver en equidad conflictos individuales y comunitarios.

A la corte constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la constitución y entre sus funciones está la de *“decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación”*⁸¹². Se consagra por tanto una acción pública de inconstitucionalidad que puede ejercer cualquier ciudadano y que por referirse a todas las leyes incluye las de naturaleza tributaria. De manera usual contra la gran mayoría de las reformas tributarias se ejercitan esta acción, para la cual el requisito más exigente es indicar las normas constitucionales violadas y exponer el concepto de su violación. En adición, la corte constitucional también conoce de las demandas de inconstitucionalidad de los decretos con fuerza de Ley dictados por el Gobierno en estados de excepción como la emergencia económica y social, bajo las cuales puede decretar tributos o modificar los existentes, y sobre la exequibilidad de tratados internacionales y las leyes que los aprueben, entrando de este grupo para nuestros fines los convenios de doble imposición y convenios de intercambio de información tributaria celebrados con otros países. Otra acción constitucional posible en materia tributaria es la acción de tutela⁸¹³ por la violación de derechos fundamentales y que se ha propuesto sin mucho éxito contra sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa en materia tributaria por vías de hecho.

Por otra parte, ya ha sido tradicional en Colombia, desde la constitución política de 1.886 y ahora con la de 1.991, tener una jurisdicción especializada para conocer de toda clase de controversias entre el estado y los particulares que se denomina jurisdicción contencioso-administrativa. Dicha jurisdicción conoce de las demandas de inconstitucionalidad contra decretos proferidos por el Gobierno nacional cuyo

⁸¹¹ Constitución Política Colombiana artículos 228 a 248.

⁸¹² Constitución Política Colombiana artículo 241.

⁸¹³ Constitución Política Colombiana artículo 86.

conocimiento no corresponde a la corte constitucional, de las demandas de nulidad contra actos administrativos de carácter general dictados en todos los niveles de Gobierno, es decir nacional, departamental y municipal, de demandas electorales, de conflictos contractuales, laborales, de responsabilidad civil o de responsabilidad por fallas en el servicio y de las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho en materia tributaria por impuestos, tasas, contribuciones, sanciones y multas, entre otras⁸¹⁴.

La jurisdicción contencioso-administrativa está estructurada en tres niveles, a saber: el consejo de estado que desempeña las funciones de Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo y actúa como cuerpo supremo consultivo del Gobierno en asuntos de administración⁸¹⁵, se compone de tres salas, la sala plena, la sala de consulta y servicio civil y la sala de lo contencioso-administrativo, la que a su vez se divide en cinco secciones, y dentro de éstas la sección cuarta integrada por cuatro magistrados es a la que corresponde conocer de todas las controversias de naturaleza tributaria, es decir, que es una sala especializada en tributación; los tribunales administrativos, que han sido creados en las respectivas jurisdicciones departamentales, son en su mayoría promiscuos en cuanto se componen de salas de decisión que conocen de toda clase de procesos, con excepción del Tribunal de Cundinamarca con jurisdicción sobre el distrito capital de Bogotá, que tiene secciones especializadas, entre ellas la sección cuarta especializada en tributación; y los jueces administrativos creados en cada circuito o municipio de acuerdo a las necesidades establecidas por el consejo superior de la judicatura, entidad administrativa de la rama judicial.

Estos tres niveles tienen competencias específicas de única instancia y de primera instancia, y el consejo de estado conoce de la segunda instancia sobre las apelaciones ante las sentencias y autos apelables proferidos por los tribunales administrativos y éstos a su vez conocen de la segunda instancia de las sentencias y autos apelables de los jueces administrativos.

C. De los medios de control.

El nuevo código colombiano de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo (en adelante CPACA), expedido en el año 2011, que entró en vigor a mediados del año 2012, asumió el concepto de medios de control "... entendiendo por tal la regulación de las llamadas acciones, recursos o vías judiciales para el control de la

⁸¹⁴ Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, de Colombia, artículo 104. "... *La jurisdicción de lo contencioso-administrativo está instituida para conocer, además de lo dispuesto en la Constitución Política y en leyes especiales, de las controversias y litigios originados en actos, contratos, hechos, omisiones y operaciones, sujetos al derecho administrativo en los que estén involucradas las entidades públicas, o los particulares cuando ejerzan funciones administrativas...*"

⁸¹⁵ Constitución Política Colombiana artículos 236 y 237.

actividad administrativa”⁸¹⁶, pues la decisión apuntó a que era mejor no instituir acciones sino pretensiones que permitieran un mejor actuar de los administrados y un mayor margen de movilidad de los jueces en el direccionamiento del proceso, sin mayores ataduras como las que conlleva el concepto mismo de “acción”⁸¹⁷.

Los medios de control, que aplican en materia tributaria, se clasifican de la siguiente manera:

1. Pretensión pública de nulidad por inconstitucionalidad⁸¹⁸ de los decretos de carácter general dictados por el Gobierno Nacional, cuyo control no corresponda a la corte constitucional por infracción directa de la constitución. La puede ejercitar cualquier ciudadano y la competencia es del consejo de estado. Esta norma contempla la facultad para el consejo de estado de no limitarse sólo a los cargos formulados en la demanda, pudiendo pronunciarse sobre otras normas que conforman unidad normativa con las demandadas por inconstitucionales. Los efectos de la sentencia son *erga omnes*.
2. Pretensión pública de nulidad⁸¹⁹, que puede ejercer cualquier persona por sí o por medio de su representante, sobre actos administrativos de carácter general⁸²⁰ cuando resultan violatorios de las normas superiores a los que deben sujetarse, es decir, a la constitución, a la Ley, a decretos reglamentarios y demás de la jerarquía normativa administrativa. Esta norma contempla las causas de nulidad que pueden invocarse contra toda clase de actos administrativos de carácter general, a saber: a) cuando hayan sido expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse; b) sin competencia del funcionario o cuerpo colegiado que los haya producido; c) si han sido proferidos en forma irregular, caso que se da por violación directa al debido proceso de manera general; d) mediante falsa motivación, usual al establecer la conexión entre hechos y norma jurídica; e) con violación del derecho de audiencia y defensa; y e) con desviación de poder, desviación de las atribuciones propias de quién lo profirió. Dentro de los actos administrativos generales se incluyen los actos de los cuerpos de representación locales como son las ordenanzas de las asambleas departamentales y los acuerdos de los concejos municipales o distritales que se tienen como entes administrativos, los conceptos, producto de las consultas tributarias, las circulares de

⁸¹⁶ ARBOLEDA PERDOMO, Enrique José, *Comentarios al Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011*, Editorial Legis, Bogotá, 2011, pág. 134

⁸¹⁷ Ver GALINDO VÁCHA, Juan Carlos, *Derecho Procesal Administrativo, Tomo I*, Temis, Pontificia Universidad Javeriana, 3ª Ed., Bogotá, 2013, págs... 145 a 225; GARZÓN MARTÍNEZ, Juan Carlos, *El nuevo proceso contencioso administrativo, sistema escrito-sistema oral, debates procesales (Ley 1437 de enero 18 de 2011)*, Ediciones Doctrina y Ley, Bogotá, 2014, págs... 232 a 250.

⁸¹⁸ CPACA artículo 135.

⁸¹⁹ CPACA artículo 137.

⁸²⁰ Incluye los decretos reglamentarios en todos los niveles nacionales y locales, las ordenanzas de las Asambleas Departamentales, los Acuerdos de los Concejos Municipales y Distritales, resoluciones, circulares, ordenes administrativas, conceptos sobre consultas tributarias y demás actos que sean contentivos de decisiones administrativas de carácter general.

servicio y los actos de certificación y registro. De este medio de control conoce el consejo de estado sobre los actos administrativos generales expedidos en el nivel nacional, los tribunales administrativos en el nivel departamental, y los jueces administrativos en el nivel municipal. Excepcionalmente, y si la demanda no persigue o la sentencia no genera un restablecimiento automático de un derecho subjetivo a favor del demandante o de un tercero, podrán demandarse por este medio la nulidad de actos administrativos de contenido particular y concreto. Este medio de control es de intensiva utilización en materia tributaria por los contribuyentes colombianos, quiénes de manera permanente demandan los decretos reglamentarios cuando exceden la potestad reglamentaria por ir más allá de la Ley o pretender imponer requisitos o limitaciones no contemplados en la misma y se demandan los “conceptos” proferidos por las consultas tributarias en cuanto las interpretaciones doctrinales van más allá del contenido legal, queriendo incluso legislar vía conceptos, cuando la reserva de Ley en tributos en Colombia es perfecta, sólo atribuida al legislador. Los efectos de la sentencia de nulidad son *erga omnes*.

3. Control inmediato de legalidad⁸²¹ por el consejo de estado y de los tribunales y jueces administrativos de decretos legislativos proferidos dentro de los estados de excepción, que se dictan a nivel nacional o local. Recordamos que bajo el estado de excepción de emergencia económica⁸²², podrán decretarse nuevos tributos o modificar los existentes y en ese caso las medidas regirán al término de la siguiente fiscal, excepto que el legislador dentro del año siguiente les otorgue carácter permanente.
4. Control por vía de excepción⁸²³. Lo constituye la facultad que otorga el CPACA al juez administrativo en sus tres niveles, de inaplicar con efectos interpartes los actos administrativos cuando vulneren la constitución política o la Ley, lo que podrá realizar de oficio o a petición de parte, de aplicación en materia tributaria. Así, la Ley consagra las excepciones de inconstitucionalidad y de legalidad contra los actos administrativos que podrán proponerse en la respectiva demanda. Los efectos de la sentencia son *inter partes*.
5. Medio de control denominado nulidad y restablecimiento del derecho⁸²⁴. Este es el precedente tratándose de liquidaciones oficiales que determinan tributos y de resoluciones que imponen sanciones, mediante el cual en las pretensiones se proponen primero que se declare la nulidad de los actos administrativos particulares y concretos, expresos o presuntos, por las causas de nulidad citadas en el punto 2 anterior, y segundo que se restablezca en su derecho al contribuyente u obligado tributario, o que se le repare el daño causado. Se pide la nulidad no sólo del acto liquidatorio o sancionatorio sino también de la resolución que resuelve el recurso ordinario y que modifica o confirma el acto definitivo. “... en estricto sentido regula la acumulación de dos pretensiones, la que persigue la declaratoria de nulidad del acto

⁸²¹ CPACA Artículo 136.

⁸²² Constitución Política Colombiana artículo 215.

⁸²³ CPACA Artículo 148.

⁸²⁴ CPACA Artículo 138.

que se acusa de ilegal y la que busca que se condene a la entidad pública autora del acto anulado a responder por los efectos dañinos de la ilegalidad...⁸²⁵, o a restablecer en su derecho al obligado tributario declarando la pretensión a su favor, como por ejemplo, no pagar suma adicional alguna del mayor valor liquidado, o devolverle alguna suma y declaraciones similares. "... se exige por la Ley la declaración de nulidad del acto para que deje de producir los efectos jurídicos que causan o causaron un perjuicio al demandante, pues de no ser así subsistirían al mismo tiempo un acto administrativo vigente que se presume válido y que produce efectos, y una sentencia que no podría cumplirse"⁸²⁶ se establece un término de caducidad para su ejercicio, consagrando que la demanda deberá interponerse dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que se notifique la resolución que resuelve el recurso, o desde la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión si en ese caso se opta por prescindir del recurso, como se anotó inicialmente. Este medio de control consagra una opción que es difícil que se presente y es la posibilidad que se demande la nulidad de un acto administrativo general y pedirse el restablecimiento del derecho directamente violado por este al particular demandante, o la reparación del daño, demanda que deberá interponerse dentro del término de caducidad señalado. Un aspecto relevante a destacar es que en Colombia para recurrir ante la jurisdicción contencioso administrativa es requisito de procedibilidad la conciliación extrajudicial previa, requisito que no aplica en asuntos tributarios por estar prohibida la conciliación en materia tributaria de manera expresa. Sólo es requisito de procedibilidad haber ejercido los recursos ordinarios y que se hayan decidido en sede administrativa. Los efectos de la sentencia son *inter partes*.

6. Se consagran otros medios de control que de manera especial y excepcional se podrían presentar en materia tributaria como son la reparación directa⁸²⁷ por perjuicios que ocasionen actuaciones administrativas tributarias como un embargo desmedido o un proceso temerario; el de protección de derechos colectivos o la reparación de perjuicios causados a un grupo⁸²⁸; y la llamada acción de cumplimiento de normas con fuerza material de Ley o de actos administrativos⁸²⁹ de consagración constitucional⁸³⁰.

Para terminar, es importante destacar algunos aspectos del proceso ordinario que se cumple ante la jurisdicción contencioso-administrativa colombiana:

1. Es muy novedoso, y se están apenas midiendo sus efectos, el que sea un proceso judicial oral, donde básicamente los documentos escritos son la demanda, su admisión, la contestación de la demanda, las pruebas escritas y los antecedentes

⁸²⁵ Arboleda Perdomo, Enrique José, *Comentarios al Nuevo Código...*, ob. Cit. Pág. 138

⁸²⁶ *Ibidem*.

⁸²⁷ CPACA Artículo 140.

⁸²⁸ CPACA Artículos 144 y 145.

⁸²⁹ CPACA Artículo 146.

⁸³⁰ Constitución Política de Colombia artículo 87.

administrativos que se allegan desde las autoridades tributarias. Así lo había consagrado la Ley estatutaria de la administración de justicia⁸³¹.

2. Las medidas cautelares que se pueden decretar, siendo la más importante la de suspensión provisional de actos administrativos generales y por excepción los particulares y concretos.
3. Dos recursos extraordinarios: el de revisión⁸³² de sentencias ejecutoriadas por diversas causas, entre ellas la de nulidad originada en la sentencia, por ejemplo por falsa motivación y el recurso de unificación de jurisprudencia⁸³³ para asegurar la unidad de la interpretación del derecho y su aplicación uniforme, entre otros fines. El efecto de las sentencias de unificación es que todos pueden pedir su aplicación extensiva⁸³⁴.

Bibliografía

Ángel de la torre, Alfonso y Múnera Cabas, Alberto, *Procedimiento Administrativo Tributario Colombiano (Obligaciones y Derechos)*, ICDT, bogotá, 2005.

Arboleda Perdomo, Enrique José, *Comentarios al nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo contencioso administrativo, Ley 1437 de 2011*, Editorial LEGIS, Bogotá, 2011

Constitución política de la república de Colombia.

Código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo (Ley 1437 de 2011) república de Colombia.

Corte constitucional colombiana sentencia c-1201/03.

Galindo Vácha, Juan Carlos, *Derecho Procesal Administrativo, Tomo I*, TEMIS, Pontificia Universidad Javeriana, 3ª ed., Bogotá, 2013.

Garzón Martínez, Juan Carlos, *El nuevo proceso Contencioso Administrativo, sistema escrito-sistema oral, Debates Procesales (Ley 1437 de enero 18 de 2011)*, Ediciones Doctrina y Ley, Bogotá, 2014.

⁸³¹ Ley 1285 de 2010 República de Colombia. Las leyes estatutarias se consagran para regular los derechos y deberes fundamentales y exigen una mayoría calificada en su aprobación por el Legislador. Artículo 152 C.P.

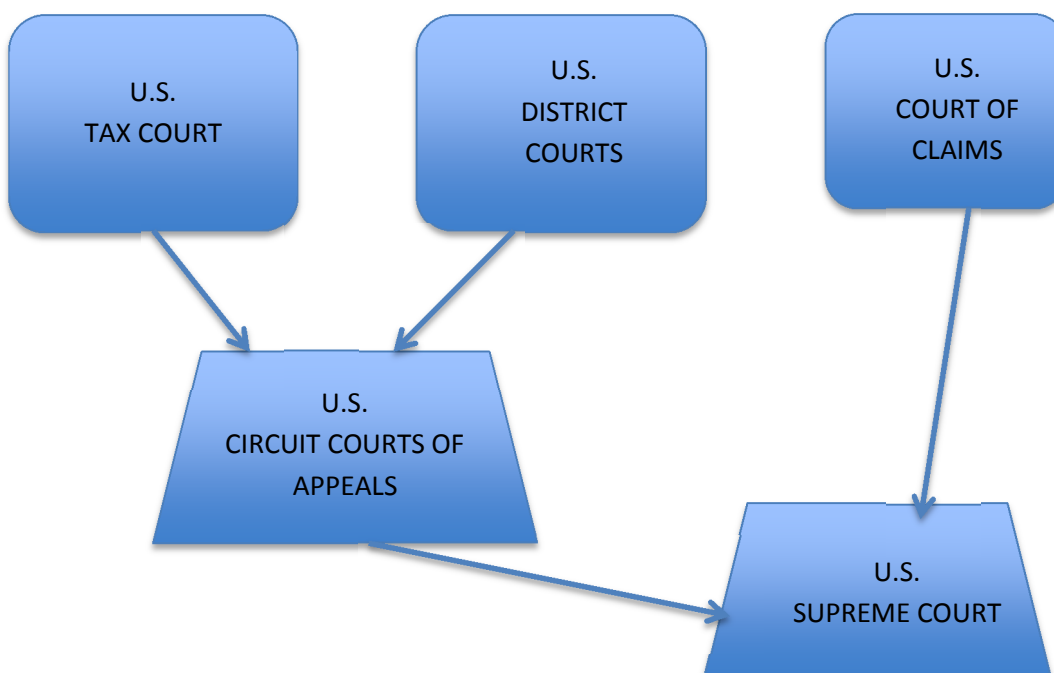
⁸³² CPACA Artículo 248.

⁸³³ CPACA artículo 256.

⁸³⁴ CPACA Artículos 10, 102 y 269 y siguientes.

1.2. La jurisdicción fiscal norteamericana. (Eva Andrés Aucejo)

En EE.UU. existen cinco Tribunales que conocen de materias tributarias dentro de la Jurisdicción tributaria. En este País existe una Jurisdicción específica para la materia tributaria. Dentro de los Tribunales, hay tres de primera instancia y dos Tribunales o Cortes de Apelación. El único Tribunal que conoce única y exclusivamente de material tributaria es la *Tax Court* (en primera instancia).



A. *United States Tax Court.*

a. *Funcionamiento.*

Los casos que entran en la *Tax Court* son juzgados por un sólo juez quien somete al presidente o jefe para su consideración. El presidente puede permitir esta decisión o enviarlo al total de la corte para su revisión⁸³⁵. Después de haber oído un caso, el juez asignado deja constancia de sus investigaciones de los hechos y de su opinión por escrito, y lo envía al juez jefe, quien decide si la corte por entero lo revisa⁸³⁶.

⁸³⁵ GAIL LEVIN RICHMOND, *Federal Tax Research. Sixth edition. University Text Book Series. New York, Foundation Press, 2002, pp. 174, 6 edition.*

⁸³⁶ RAY M. SOMMERFELD, CPA & G. FRED STREULING, CPA. *Tax Research Techniques, 2 edition, published by the American Institute of Certified Public Accountants, 1981, p. 96.*

Cuando se publica la sentencia se indica si ha habido revisión, discordancia de opiniones, etc. En algunas instancias, especialmente en jueces de primera instancia podrán oír las contiendas y emitir dictámenes⁸³⁷.

*b. Composición*⁸³⁸.

La *U.S. Tax Court* está formada por 19 jueces, separados y con independencia del departamento del Tesor. Son nombrados por el presidente de los EE.UU. Para 15 años escogidos generalmente entre profesionales de *Tax Law*. La sede física está en Washington D.C., pero los jueces acostumbran a trasladarse para juzgar pleitos en todo el país.

La *Tax Court* está organizada en divisiones las cuales generalmente consisten en un sólo juez, aunque pueden consistir en más de uno. Además se pueden asignar comisionados para asistir a un juez.

c. Materias.

Conocen sólo de temas tributarios y por tanto, se dice que sus sentencias son muy sofisticadas y de gran valor jurídico. La especialización se concibe como un factor muy importante y de gran valía ya que las sentencias que emite la *Tax Court* son muy perfeccionadas y sofisticadas.

d. Denominación de la Corte.

Esta corte desde su creación en 1970 ha tenido distintas denominaciones:

- i. Hasta 1970: *United States Tax Court*
- ii. Oct. 22-1942 a 1969: *Tax Court of United States*
- iii. 1924 - oct. 21, a 1942: *Board of Tax Appeals*

e. Tipos de sentencias de la Corte.

- i. Sentencias ordinarias (*Regular Opinions*): Se trata de sentencias emitidas *ex novo* por la Corte, novedosas, relativas a cuestiones del código y que todavía no han sido juzgadas por la Corte. Suelen tener mayor valor como fuente del derecho que los memorándum.

⁸³⁷ L LEVIN RICHMOND, *Federal Tax Research*, ob., cit., p. 174.

⁸³⁸ RAY M. SOMMERFELD, CPA & G. FRED STREULING, CPA. *Tax Research Techniques*, ob., cit., 96 y ss. Vid. También C. MARSHALL, KEVIN M. MISIEWICZ, JAMES E. PARKER. *Programmed Guide to Tax Research*, edition I, *College Division South-Western Publishing Co*, 193, Cincinnati, Ohio, pp. 20 y ss.

- ii. Memorándum: cuando se trata de sentencias que son simples variaciones muy puntuales de un tema tributario ya juzgado previamente por la corte y por tanto con pronunciamientos previos.
- iii. *Small Cases Division*: es un tipo de división que existe en la corte para disputas de cuantía menor a 50.000 dólares. En estos casos el “*Summary Opinions*” emitido no puede ser usado como precedente. Además estos casos de pequeña cuantía no pueden ser recurridos ante ninguna corte más. Se acaban aquí las instancias. Hasta 2001 no se publicaban en ningún informe ni en la página web de la *Tax Court*. Están reguladas en la sec. 7463 del IRC.

B. Materias.

The Tax Court Jurisdiction juzga en relación con deficiencias de ingresos (peticiones de deudas no ingresadas), excesos de beneficios, autoempleo, impuesto de donaciones, etc. Pero específicamente se excluyen las reclamaciones para reembolsos. Estas son juzgadas en cualquiera de las otras cortes. A saber: District Court or Court of Claims. En las normas reguladoras no se contempla la posibilidad de que el juez de la *Tax Court* deba iniciar un procedimiento de mediación o conciliación entre las partes.

C. Tribunal Federal de Primera Instancia de los EE.UU (*United States District Court*).

a. Composición.

Este Tribunal Federal está dividido en 12 circuitos judiciales. Además cada uno de estos doce circuitos está dividido en distritos. Al menos se asigna un juez a cada Distrito Federal. Pero dependiendo de las necesidades pueden asignarse dos o más jueces. California tiene dos tribunales cada uno con su propia jurisdicción. Estos tribunales pertenecen a los estados federados y no al estado central.

b. Materias.

Estos tribunales conocen no sólo de materias fiscales sino también conocen de asuntos civiles y penales, constituyendo la mayoría estos últimos. Ello hace que no sea un órgano especializado y por ello se dice que sus sentencias no son tan elaboradas y sofisticadas como las de la *Tax Court*.

*c. Características*⁸³⁹.

⁸³⁹ C. MARSHALL, KEVIN M. MISIEWICZ, JAMES E. PARKER. *Programmed Guide to Tax Research*, edition I, College Division South-Western Publishing Co, 193, Cincinnati, Ohio, p. 24.

En estos tribunales federales de distrito se juzga con un jurado. De ahí radica el hecho de que algunos contribuyentes lo elijan a pesar de tener que pagar antes de recurrir. Es en el único tribunal que se tiene derecho a ser juzgado con jurado.

Los contribuyentes sólo pueden interponer recurso en un juzgado de distrito federal si han pagado la deuda liquidada por el IRS

*d. Publicidad*⁸⁴⁰.

Las actas publicadas por las cortes del distrito federal pueden encontrarse en *federal supplement reportes series*, publicado por *west publishing company*. Aunque algunas decisiones de estas cortes (como las sentencias memorándum) aparentemente nunca se han publicado en una fuente primaria como el *federal supplement* y un investigador debe buscar una fuente secundaria como el United States Tax Cases (CCH) or American Federal Tax Reports (P-H) para el texto de una sentencia de la corte de distrito.

e. Eficacia jurídica.

La eficacia de las sentencias del tribunal federal de primera instancia (U.S. District Court) es la misma que las sentencias de la *U.S. Tax Court*, a pesar de que técnicamente se consideran menos perfeccionadas al no provenir de un órgano especializado en la jurisdicción fiscal. Ambas son fuente del derecho.

D. United States Court of Claims (Tribunal de Reclamaciones).

The U.S. Court of Claims fue creado por el Congreso de los EE.UU. En 1985 para conocer de reclamaciones contra el U.S. Government.

*f. Composición*⁸⁴¹:

Es una corte simple consisten en un juez (juez o presidente) y cuatro jueces asociados, designados por el presidente de U.S. es un tribunal único y se halla en Washington D.C.

La mayoría de las audiencias son realizadas con la ayuda de 15 comisionados quienes reportan sus investigaciones a los jueces.

g. Requisitos.

Son lo mismo que para la corte de distrito. El contribuyente debe haber pagado en metálico la deuda liquidada por el IRS y después interpone el recurso.

⁸⁴⁰ Ibidem, p. 25.

⁸⁴¹ RAY M. SOMMERFELD, CPA & G. FRED STREULING, CPA. *Tax Research Techniques, ob., cit.,* pp. 99 y ss.

h. Materia⁸⁴².

Este tribunal no conoce exclusivamente de temas tributarios, pero sí existe un gran porcentaje de asuntos fiscales en esta corte. Es mayor que en el caso de la Corte Federal del Distrito.

i. *Características.*

El contribuyente debe haber satisfecho la deuda tributaria para poder interponer el recurso. No existe el jurado popular, debido a que hay que pagar antes y no existe la posibilidad de jurado popular es el menos utilizado por los contribuyentes, pero acuden a él cuándo el precedente en pronunciamientos previos le es favorable.

E. *United States Circuit Courts of Appeals.*

Mientras que la mayoría de las contiendas o desacuerdos con el IRS son solucionados en el ámbito administrativo, las que no se llegan a resolver, o bien si el contribuyente prefiere ir directamente a la jurisdicción tributaria, se puede iniciar un proceso jurisdiccional contencioso en cualquiera de estas tres instancias>

- U.S. Tax Court
- U.S. District Court
- U.S. Court of Claims

En el caso de los dos primeros tribunales, (U.S. Tax Court y U.S. District Court) dirigen sus apelaciones al united states circuit Courts of appeals y en alzada ante la Supreme Court

En el caso del U.S. Court of Claims, directamente las apelaciones de este Tribunal las conoce el U.S. Supreme Court.

⁸⁴² GAIL LEVIN RICHMOND, *Federal Tax Research*. Sixth edition, ob., cit., p. 174.

1.3. Revocaciones de actos tributarios en Francia. (J.M.Tovillas)

A. Planteamiento

El análisis del ordenamiento jurídico-tributario francés permite descubrir la existencia de diversos sistemas de resolución de conflictos entre los contribuyentes y la Administración diferentes de la revisión efectuada en base a recursos administrativos o judiciales.

A continuación, se contempla la existencia de la “jurisdiction gracieuse” y de la transacción por los cuales los actos administrativos en materia tributaria pueden ser revocados a favor del contribuyente por los propios órganos de la Administración.

B. “La jurisdiction gracieuse”

La presencia de “la jurisdiction gracieuse” significa para un sector de la doctrina la existencia de un importante elemento de equidad en los procedimientos tributarios. En efecto, esta forma de jurisdicción basada en la “gracia”, el “favor”, permite, aun en ausencia de error alguno cometido y en ausencia de derecho alguno derivado de una disposición legislativa o reglamentaria, obtener la condonación o reducción de las cuotas tributarias legalmente debidas o de los intereses de demora o sanciones tributarias. Para ello, basta alegar las dificultades económicas o indigencia o cualquier otro motivo como la existencia de deudas excesivas en relación con la cuantía del patrimonio.

La regulación de la misma se caracteriza por estar diseñada sin excesivos formalismos y se basa en normas reglamentarias y no legales.

a. La solicitud de condonación graciosa.

El obligado tributario puede solicitar en cualquier momento la condonación (*remise*) o condonación parcial (*modération*) graciosa de los intereses de demora, de las sanciones tributarias impuestas y de las cuotas tributarias derivadas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de los impuestos directos locales (no se admite para las cuotas de impuestos indirectos, las del Impuesto de solidaridad sobre la fortuna o de impuestos sobre registro como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Las cantidades a satisfacer han de ser firmes.

La solicitud ha de ser presentada por el obligado tributario y firmada por el mismo. La Administración valora discrecionalmente la situación y otorga o no una condonación de las cantidades debidas o una reducción de las mismas. El órgano facultado para decidir sobre la cuestión tiene un amplio margen de maniobra sobre la decisión a adoptar. La condonación o reducción puede estar condicionada al pago previo de las

cantidades no condonadas o a la presentación de todas las declaraciones que hubieran dejado de presentarse dentro del plazo reglamentariamente previsto.

En función de la cuantía de las cantidades cuya reducción o condonación es solicitada se establece el sistema de competencia jerárquica:

- i. El Director de los servicios fiscales del departamento de imposición o del Director de ámbito nacional cuando las cuotas, ejercicios o hechos imponibles no superen los 150.000 euros en función del tipo de gravamen del que se trate.
- ii. El ministro encargado del Presupuesto cuando las cuotas, ejercicios o hechos imponibles superen los 150.000 euros.

En el caso de no obtener respuesta a la solicitud en dos meses, se entenderá desestimada la solicitud. En este caso se podrá presentar un recurso administrativo o un recurso judicial por exceso de poder.

Aunque no se trate de un procedimiento de resolución de conflictos tributarios se trata, sin duda, de un sistema que facilita la reducción de la conflictividad entre los ciudadanos y la Administración (escasos formalismos, introducción de la idea de equidad...).

El número de solicitudes gratuitas presentadas en 2012 alcanzó la cifra de 1,183 millones. Esta cifra supone un crecimiento del 8,8% frente a los datos de 2011 y un crecimiento del 22% en tres años (*Le Figaro*, 07-10-2013). Una cifra como ésta ha de completarse con un dato sorprendente: en 2012 se incrementó el número de recursos contenciosos por temas fiscales un 0,69% mientras que el número de solicitudes de revocación se incrementó un 10,43%.

Las causas que son más frecuentemente alegadas por los contribuyentes son las siguientes:

- i. Pérdida imprevisible de ingresos (desempleo)
- ii. Circunstancias excepcionales (defunción del cónyuge, separación, discapacidad) o que han generado unos gastos extraordinarios elevados (enfermedad).
- iii. Desproporción entre la importancia de la deuda tributaria y el nivel de rentas del contribuyente (acumulación de aplazamientos y fraccionamientos o nuevas regularizaciones fruto de comprobaciones tributarias).
- iv. Los principales impuestos respecto de los cuales se solicita una condonación total o parcial son el IRPF y la Taxe d'Habitation (equivalente a nuestro Impuesto sobre Bienes

Inmuebles) y se han explicado estos datos por la crisis económica y por la ausencia de retenciones sobre las rentas del trabajo a cuenta del IRPF francés.

b. La transacción.

Se trata de un procedimiento que concluye con un acuerdo entre el contribuyente y la Administración en relación con la reducción o eliminación de sanciones tributarias que todavía no han adquirido el carácter de firmes.

No es un acto unilateral por parte de la Administración sino que se trata de una convención entre la Administración y el contribuyente mediante la cual aquélla se compromete a conceder una eliminación o reducción de las sanciones tributarias. La eliminación o reducción no se extiende en ningún caso a las cuotas tributarias ni a los intereses de demora.

En contrapartida, una vez se ha concluido la transacción, el contribuyente pierde el derecho a accionar ante la jurisdicción contenciosa la parte de la deuda tributaria que no ha sido eliminado o reducida. Así, las deudas tributarias resultantes de la transacción adquieren la condición de firmes y no son susceptibles de revisión.

Bibliografía

Bouvier, Michel

Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 3ª edición, L.G.D.J., 2000

Grosclaude, Jacques et Marchessou, Philippe, Procédures fiscales, 3ª edición, Dalloz, 2004

Romero Flor, Luis María, "Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho comparado"

Revista Técnica Tributaria, núm.102, julio-septiembre 2013, AEDAF.

Tovillas Morán, José María, "Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia", Documentos IEF, nº25/2002.

Trotabas, Louis et Cotteret, Jean-Marie, Droit fiscal, 8ª edición, Dalloz, 1997

1.4. Voce struttura del processo tributario in Italia. (Andrea Carinci)

A. Gli organi della giurisdizione tributaria.

La riforma del contenzioso tributario, attuata con i decreti legislativi n. 545 e 546 del 31 dicembre 1992, ha introdotto un'autentica "rivoluzione" nell'assetto ordinamentale degli organi della giurisdizione tributaria ed un altrettanto profonda riforma della disciplina del processo tributario⁸⁴³.

Con riferimento agli organi della giurisdizione tributaria, il primo elemento di novità della riforma è rappresentato dal consiglio di presidenza della giustizia tributaria, a vertice dell'ordinamento processuale tributario⁸⁴⁴. Il consiglio si compone di undici membri eletti dai giudici tributari e di quattro membri eletti dal parlamento. È previsto un presidente eletto dal consiglio stesso. Tale organo è dotato di specifiche funzioni relative alla nomina dei giudici tributari, all'organizzazione interna delle commissioni ed al coordinamento con l'attività del ministero dell'economia e delle finanze. Esso svolge l'attività di vigilanza sul funzionamento dell'attività giurisdizionale delle commissioni tributarie.

Le commissioni tributarie costituiscono gli organi della giurisdizione tributaria. Si articolano in commissioni tributarie provinciali, con sede nel capoluogo di ciascuna provincia e con funzione di giudice di prima istanza, ed in commissioni tributarie regionali, con sede in ogni capoluogo di regione, quale giudice di appello. In ossequio all'art. 111 della costituzione è infine previsto, avverso le sentenze della commissione regionale, il ricorso in cassazione per ragioni di solo diritto. Alle controversie tributarie è preposta un'apposita sezione della suprema corte (la quinta).

ad ogni commissione tributaria (provinciale e regionale) è preposto un presidente⁸⁴⁵. Ciascuna commissione, a sua volta, si articola in sezioni, composte da un presidente, un vicepresidente e da non meno di altri quattro giudici. Il collegio giudicante è invece composto di tre membri (presidente, relatore ed un terzo componente).

B. La giurisdizione tributaria: i limiti esterni.

⁸⁴³ In dottrina sul tema, P. Russo, *Manuale di Diritto tributario – Il processo tributario*, Milano, 2013, pag. 4-5; ID., voce *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in Enc. del Dir., 2008, II, pag. 618 ss.; ID., voce *Processo tributario*, in Enc. del Dir., 1987, XXXVI, pag. 770 ss.; F. TESAURO, voce *Processo tributario (II agg.)*, in Dig. disc. priv. sez. comm., 2007, pag. 701 ss.

⁸⁴⁴ Ancora, P. Russo, *Manuale di Diritto tributario – Il processo tributario*, cit., pag. 5; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, Torino, 2011, pag. 345.

⁸⁴⁵ Sempre, P. Russo, *Manuale di Diritto tributario – Il processo tributario*, cit., pag. 5; Cfr. A. URICCHIO, *L'Amministrazione e la giustizia tributaria. L'organizzazione delle Commissioni tributarie*, Padova, 2000, *passim*.

L'art. 2 del d.lgs. N. 546/92 traccia il cd. "limite esterno" delle controversie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie⁸⁴⁶. Ai sensi di detto articolo, come modificato dalla legge 28 dicembre 2001, n. 448, «*appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie...*».

Con tale previsione il legislatore ha inteso valorizzare i caratteri di generalità della giurisdizione tributaria, abbandonando la precedente soluzione, che invece delimitava la giurisdizione delle commissioni tributarie elencando tassativamente i tributi idonei a generare una controversia conoscibile dal giudice tributario⁸⁴⁷. In sostanza, mentre prima della novella del 2001 le controversie tributarie potevano rientrare nella giurisdizione del giudice tributario ovvero di quello ordinario⁸⁴⁸, con applicazione di regimi processuali differenti, a seconda del tributo coinvolto, a seguito della riforma tutte le controversie tributarie sono comprese nella giurisdizione della commissioni tributarie.

Rientrano così nella giurisdizione tributaria le controversie tra contribuente ed ente impositore relative all'*an* ed il *quantum* dell'obbligazione tributaria (compresi gli accessori/interessi), nonché quelle riguardanti le sanzioni amministrative irrogate per la violazione di una norma tributaria⁸⁴⁹. Sono altresì comprese le controversie aventi ad oggetto gli atti della riscossione (coattiva), con la esclusione, però, delle liti relative agli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento⁸⁵⁰. Piuttosto, va evidenziato che la nuova formulazione dei limiti esterni della giurisdizione tributaria è incentrato sulla figura del tributo, di cui tuttavia manca una definizione in seno alla normativa tributaria. Soccorre, a tale riguardo, la giurisprudenza costituzionale, che ha fornito una serie di criteri in base ai quali stabilire se una prestazione possa ascrivere alla categoria delle prestazioni imposte, di cui all'art. 23 cost. E, così, di tributo. Ai sensi della predetta giurisprudenza, si può ritenere una prestazione di carattere tributario se soddisfa determinati criteri quali, la doverosità

⁸⁴⁶ M. BASILAVECCHIA, *Prime considerazioni sulla rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Corr. trib.*, 2002, pag. 4105 ss.; G. M. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, n. 2, 2003, pag. 463 ss.

⁸⁴⁷ Ancora, P. RUSSO, *Manuale di Diritto tributario – Il processo tributario*, cit., pag. 21.

⁸⁴⁸ Ad esempio erano assegnate al giudice ordinario le controversie in materia doganale.

⁸⁴⁹ P. RUSSO, *Manuale di Diritto tributario – Il processo tributario*, cit., pag. 39; Id., voce *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, cit., pag. 618 ss.; Cfr. F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, n. 4, 2007, pag. 1059 ss.; S. MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, pag. 29 ss.; A. LOVISOLO, *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, pag. 1059; C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, pag. 420 ss.; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, n. 3, 2006, pag. 707 ss.

⁸⁵⁰ A norma dell'art. 2, co. 1°, secondo periodo del D.lgs. n. 546 del 1992 «*restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica*».

della prestazione, la mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, e il collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante⁸⁵¹.

In virtù del co. 3 dell'art. 2 del d.lgs. N. 546/1992, «*il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio*». Viene così assegnato al giudice tributario il potere di decidere *incidenter tantum*, ossia senza efficacia di giudicato, le questioni cd. Preliminari e/o pregiudiziali, ossia le questioni che si pongono rispetto al tema del giudizio in un «*vincolo di pregiudizialità-dipendenza tra fattispecie sostanziali, in forza del quale l'effetto della fattispecie pregiudiziale assurge ad elemento costitutivo della fattispecie pregiudicata o dipendente*»⁸⁵². Ciò comporta che il giudice tributario può conoscere anche questioni sottratte alla sua giurisdizione, con l'unico limite della querela di falso e delle questioni concernenti lo stato e la capacità delle persone, rispetto alle quali, ancorché poste in via meramente pregiudiziale, occorre rivolgersi necessariamente al giudice titolato per giurisdizione, ossia quello ordinario.

C. I limiti interni della giurisdizione tributaria: gli atti impugnabili.

Accanto al limite esterno, tradizionalmente si suole individuare un cd. Limite interno della giurisdizione delle commissioni tributarie.

Il processo tributario è un processo a struttura impugnatoria. In quanto tale, nasce come “reazione” del privato alla pretesa della pubblica amministrazione. Ciò implica

⁸⁵¹ In questi termini, Corte Cost. n. 141 del 8 maggio 2009; Corte Cost. n. 238 del 24 luglio 2009; in dottrina, per tutti, P. RUSSO, L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo, in *Rass. trib.*, n. 6, 2009, pag. 1551; Cfr. M. BEGHIN, Corte costituzionale e TIA: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo, in *Corr. trib.*, 2009, pag. 3097 ss.

⁸⁵² Così, P. RUSSO, *Manuale di Diritto tributario – Il processo tributario*, cit., pag. 45; Id. *Questioni preliminari ed incidentali di competenza delle Commissioni tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2002, pag. 1197 ss.; A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, pag. 3 ss. il quale osserva «una lettura affrettata della norma sembrerebbe avallare la conclusione (fatta propria, ad esempio, dall'Agenzia delle entrate) per cui tutte le questioni costituenti il presupposto logico e giuridico di quanto forma oggetto della domanda giudiziale (ossia le cc.dd. questioni pregiudiziali), siano sempre risolte in via incidentale dalla commissione. Con la conseguenza che, se fosse pendente un giudizio autonomo sulla predetta questione pregiudiziale, il giudice non dovrebbe mai sospendere il giudizio dipendente. Secondo questa interpretazione, pertanto, sarebbe così superata la distinzione fra “pregiudizialità interna” e “pregiudizialità esterna” elaborata dalla Cassazione in alcune sue recenti pronunzie (con riguardo alla previsione di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 546/1992) al fine di isolare, all'interno dell'ampia categoria dei rapporti pregiudiziali, quelli per i quali la pendenza dinanzi ad un giudice diverso della causa pregiudiziale imponeva che fosse disposta la sospensione della causa dipendente ai sensi dell'art. 295 c.p.c.»; C. GLENDI, *Sulla travagliata esperienza della sezione tributaria della Corte di cassazione in tema di pregiudizialità fra (e di sospensione necessaria dei) processi tributari*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2001, pag. 1217 ss.; per ultimo, si veda anche, *Circ. dell'Agenzia delle Entrate* 21 marzo 2002, n. 25/E.

l'esistenza di un atto amministrativo notificato al contribuente e se manca l'atto, manca l'oggetto del processo. Del resto, il modello impugnatorio cui si è tradizionalmente ispirato il processo tributario, si fonda «sull'individuazione degli atti impugnabili e, specularmente, nella loro idoneità a divenire definitivi se non impugnati entro un termine perentorio»⁸⁵³. Esso presuppone che da parte dell'amministrazione finanziaria (oppure dell'agente della riscossione ovvero di un ente locale) sia stata avanzata una formale pretesa impositiva o sanzionatoria (avviso di accertamento, di liquidazione, atto di riscossione o atto di irrogazione sanzioni) nei confronti del contribuente, cui quest'ultimo ha l'onere di opporsi avvalendosi dello strumento processuale. Da qui la previsione, quale atto introduttivo del giudizio, del ricorso (art. 18 del d.lgs. N. 546/1992), in luogo della citazione ordinariamente prevista nel giudizio innanzi ai tribunali, che deve essere notificato all'amministrazione finanziaria (ovvero all'ente locale, nel caso di tributi locali), entro 60 giorni dalla notifica dell'atto che s'intende impugnare.

Coerentemente alla struttura impugnatoria del processo tributario, è previsto un elenco di atti impugnabili, all'art. 19 del d.lgs. N. 546/92⁸⁵⁴. Tale elenco, concepito «come limite della giurisdizione delle commissioni tributarie; quale specificazione, segnatamente, delle controversie conoscibili dal giudice tributario, all'interno dell'area di sua giurisdizione delineata dall'art. 2 del medesimo decreto»⁸⁵⁵, identifica le occasioni di accesso alla tutela giudiziale dinanzi alle commissioni tributarie⁸⁵⁶. L'elenco assolve alla funzione di tipizzare l'interesse ad agire che, conseguentemente, non trova autonomo rilievo in seno al processo tributario: altrimenti detto, l'interesse a promuovere un giudizio tributario è integrato di per sé dal solo fatto di essere destinatari di uno degli atti dichiarati impugnabili.

Si delinea, in questo modo, un "limite interno" di selezione delle controversie conoscibili dal giudice tributario all'interno della giurisdizione di cui all'art. 2. In assenza di un atto impugnabile, ancorché in presenza di una controversia tributaria, non è insomma consentito l'accesso alla giurisdizione tributaria (ma neppure ad altro giudice) per difetto di un interesse all'azione. In mancanza di un atto impugnabile, insomma, il ricorso è inammissibile⁸⁵⁷.

⁸⁵³ Così, G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in Riv. dir. trib., I, 2012, pag. 957.

⁸⁵⁴ G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., pag. 957

⁸⁵⁵ Così, A. CARINCI, *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributario*, in Riv. dir. trib., 2010, 10, pag. 617; Cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, pag. 438; L. DEL FEDERICO, *La giurisdizione*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Giurisprudenza sistematica diretta da F. Tesauro, Torino, 1998, pag. 32; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, pag. 29.

⁸⁵⁶ P. RUSSO, *Manuale di Diritto tributario – Il processo tributario*, cit., pag. 29.

⁸⁵⁷ P. RUSSO, *Manuale di Diritto tributario – Il processo tributario*, cit., pag. 121; P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., pag. 1551; F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in Giust.

Secondo un insegnamento oramai consolidato della giurisprudenza, l'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. N. 546/1992, sebbene conservi carattere tassativo, deve essere interpretato estensivamente. In questo modo, si è reso possibile la proposizione del ricorso avverso atti che, al di là del *nomen iuris*, presentavano identità di funzione ed effetti degli atti inclusi nell'elenco⁸⁵⁸. Ciò ha consentito di ritenere impugnabili atti non compresi nell'elenco come l'ingiunzione fiscale ovvero la decisione doganale: atti, in entrambi i casi, che pur non compresi nell'elenco presentano infatti profili di somiglianza funzionale con altri atti invece compresi (rispettivamente il ruolo e l'avviso di accertamento).

In tempi più recenti, l'orientamento della suprema corte di cassazione si è però spinto oltre. In particolare, valorizzando un approccio sostanziale all'interesse all'azione, si è giunti a riconoscere la «*tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinato, si veda della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 cit. Atteso l'indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione di quella notizia, dell'interesse (art. 100 c.p.c.) A chiarire, con pronuncia idonea ad acquistare effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale - oramai, allo stato, esclusiva del giudice tributario - comunque di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico*»⁸⁵⁹.

Senonché, una tale soluzione ha comportato un ulteriore strappo al sistema. Consapevole dei rischi di allargare indistintamente il novero degli atti impugnabili, la corte si è preoccupata di salvaguardare il contribuente che, contando nell'elenco, non si attivasse ad impugnare un atto non compreso ma, secondo il nuovo orientamento, comunque suscettibile di essere impugnato. Ebbene, ne è derivata la soluzione nota come impugnazione facoltativa, ai sensi della quale, «*l'impossibilità di ricondurre, in modo certo ed inequivoco (anche eventualmente al di là del nomen iuris adoperato), l'atto in questione in una delle categorie indicate nell'art. 19, porta ad una prima conclusione: l'atto stesso non può essere ritenuto obbligatoriamente impugnabile, dovendosi escludere, per ovvie ragioni di certezza dei rapporti giuridici e di tutela del diritto di difesa, che possa essere introdotta per via interpretativa (se non negli stretti*

trib., 2007, pag. 10 ss.; G. TABET, Verso la fine della tipicità degli atti impugnabili?, in GT-Riv. giur. trib., 2008, pag. 511; A. CARINCI, Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributario, cit., pag. 617; G. FRANSONI, Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario, in Riv. dir. trib., I, 2012, pag. 979.

⁸⁵⁸ Cfr. Cass. SS.UU., n. 185 del 26 marzo 1999.

⁸⁵⁹ Cass., SS.UU., n. 7388 del 27 marzo 2007.

limiti anzidetti) una decadenza del contribuente dal diritto di contestare una pretesa tributaria, decadenza inevitabilmente conseguente alla omessa impugnazione di uno degli atti tassativamente elencati nella norma in esame (o la cui impugnabilità è prescritta in altra specifica disposizione di legge), ritualmente notificati»⁸⁶⁰. Sennonché, detta soluzione, pur ispirata da comprensibili ragioni di tutela per il contribuente, pone altrettanto evidenti criticità. Come già osservato il processo tributario è un processo impugnatorio incentrato sulla previsione di un onere del contribuente ad impugnare l'atto di pretesa dell'amministrazione finanziaria: in mancanza di impugnazione tempestiva l'atto in questione si definisce. In ciò si esaurisce – come pure osservato – l'interesse all'azione in seno al processo tributario. Ebbene, prevedendo l'impugnazione facoltativa il sistema si contraddice, nella misura in cui si consente di impugnare un atto che, comunque, non si definisce se non impugnato.

Nonostante questa patente contraddizione, tuttavia, l'orientamento della giurisprudenza di cassazione sembra oramai decisamente nel senso di ammettere l'impugnazione facoltativa, quindi non soggetta a decadenza, di ogni atto comunque idoneo a rappresentare una pretesa sufficientemente definita, sebbene non rivestito della forma di taluno degli atti compresi nell'elenco dell'art. 19 (è il caso, ad esempio, dell'interpello disapplicativo)⁸⁶¹.

D. La natura del processo tributario.

La disciplina del processo tributario ha poi tradizionalmente determinato posizioni contrapposte in merito alla ricostruzione della natura dello stesso, nell'alternativa tra un processo a portata eminentemente impugnazione-annullamento ovvero di accertamento-merito⁸⁶². Nel primo, l'elemento qualificante è rappresentato dal fatto che l'oggetto del processo attiene, esclusivamente, ai vizi di legittimità dell'atto

⁸⁶⁰ Così, Cass. n. 17010 del 05 ottobre 2012. Il principio è ribadito, di recente, da Cass. n. 11929 del 28 maggio 2014. In dottrina, G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., pag. 957.

⁸⁶¹ Secondo la giurisprudenza costante della Suprema Corte «la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19» (così, Cass. n. 21045 del 08 ottobre 2007; Cass., SS.UU. n. 10672 del 11 maggio 2009; Cass. n. 27385 del 18 novembre 2008; Cass. n. 4513 del 25 febbraio 2009; Cass. 14373 del 15 giugno 2010; Cass. n. 8033 del 7 aprile 2011; Cass. n. 16100 del 22 luglio 2011; Cass. n. 10987 del 18 maggio 2011).

⁸⁶² In questi termini, G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., pag. 957 secondo cui «convivono ormai da alcuni anni due modelli di processo tributario: un modello impugnatorio (o di annullamento propriamente detto) ed uno dichiarativo (o di accertamento). Il primo modello è quello costruito dal legislatore del 1992 e, prima ancora, da quello del 1972»; Si veda anche, B. BELLÈ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, 2002, Torino, pag. 9. Specificatamente sulla natura del processo tributario, tra gli altri, C. BAFILE, *Considerazioni diverse sulla natura del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1986, pag. 393 ss.

emesso dall'amministrazione finanziaria⁸⁶³; nel secondo, invece, il processo ha ad oggetto il rapporto giuridico d'imposta nel senso che è «*preordinato all'accertamento del regime giuridico dello stesso*»⁸⁶⁴. Tale contrapposizione, che riprende sul piano del processo una altrettanto tradizionale contrapposizione circa la nascita dell'obbligazione tributaria tributaria, si può dire oggi fundamentalmente risolta. Prevala la lettura che riconosce una natura ibrida al processo tributario, in cui entrambi i predetti profili si fondono: la struttura impugnatoria, peraltro evidente nella disciplina del processo dinanzi riportata, e l'oggetto del giudizio, non circoscritto ai soli vizi dell'atto ma in grado di andare a sindacare i termini del rapporto giuridico alla base dello stesso⁸⁶⁵. Si parla, non a caso, di impugnazione-accertamento, di un processo quindi che inizia mediante l'impugnazione dell'atto che rappresenta, tuttavia, solamente il mezzo per investire il giudice dell'accertamento del rapporto⁸⁶⁶. In questa visione, il processo tributario non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia tanto della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio. Il giudice tributario, pertanto, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per ragioni di ordine sostanziale e non meramente formali (nel qual caso può, anzi deve, solo annullare l'atto), è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria per ricondurla, mediante una motivata valutazione sostitutiva, alla corretta misura (ovviamente entro i limiti posti dalle domande di parte)⁸⁶⁷.

Anche al processo tributario, infine, torna applicabile il novellato art. 111 della costituzione recante i principi del giusto processo. In particolare, per ciò che riguarda

⁸⁶³ Sul punto, per tutti, P. RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., pag. 770 ss.; B. BELLÈ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., pag. 9.

⁸⁶⁴ Così, P. RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., pag. 770. Nel senso indicato, A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, cit., pag. 3 ss., secondo cui «*il contenzioso sugli atti di accertamento è volto così a definire presupposti d'imposta e dunque fattispecie imponibili; il contenzioso sugli atti della riscossione è volto ad accertare obbligazioni tributarie ovvero diritti di credito o di rimborso*».

⁸⁶⁵ Su queste posizioni, P. RUSSO, *Manuale di Diritto tributario – Il processo tributario*, cit., pag. 51.

⁸⁶⁶ Così A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, cit., pag. 3 ss., per cui «*il processo davanti alle commissioni, che riguarda sia le situazioni soggettive nella fase di accertamento che quelle nella fase di riscossione, presenta così per la sua evoluzione storica un carattere ibrido: da un lato è un processo impugnativo di atti sul modello del processo amministrativo; dall'altro esso ha progressivamente superato le originarie riserve in favore dell'amministrazione per incidere sul rapporto obbligatorio definendo il presupposto del tributo, e così da un lato salvando la probabile decadenza dell'amministrazione che avesse dovuto riproporre l'atto annullato e dall'altro evitando la totale liberazione del contribuente per l'annullamento dovuto a meri vizi formali dell'atto impugnato. Le formule giurisprudenziali *provocatio ad opponendum* riferita alla funzione processuale dell'atto di accertamento e "impugnazione merito" riferita all'oggetto del giudizio confermano questo ibridismo*».

⁸⁶⁷ *Ex multis* Cass. n. 26157 del 21 novembre 2013; Cass. n. 6918 del 20 marzo 2013; Cass. n. 13034 del 24 luglio 2012.

l'imparzialità e la terzietà del giudice, caratteri questi che debbono connotare anche il giudice tributario⁸⁶⁸.

⁸⁶⁸ Sull'argomento del giusto processo in materia tributaria, si veda, cfr. A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell' "interesse fiscale"?*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2001, pag. 793 ss.; F. GALLO, *Verso un "giusto processo tributario"*, in *Rass. trib.*, n.1, 2003, pag. 11 ss.; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1, 2004, pag. 11 ss.; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1, 2006, pag. 22 ss.

1.5. Vía jurisdiccional para reclamar deudas tributarias en Gran Bretaña. (Carlota Oliver)

El 1 de abril de 2009 entró en vigor un nuevo sistema de recursos en materia tributaria. Se estableció un único Tribunal Fiscal (Tax Chamber) de dos niveles compuesto por: el First-tier Tribunal (un Tribunal de primera instancia) y el Upper Tribunal (un Tribunal superior). Esta nueva estructura reemplazó al antiguo VAT and Duties Tribunal, que se encargaba de las apelaciones de los impuestos indirectos, y también sustituyó a los comisarios generales y especiales, que se ocupaban de las apelaciones respecto a impuestos directos. Además se sustituye el papel del Alto Tribunal (High Court) que solía escuchar las apelaciones de decisiones de los miembros de la Comisión o del VAT and Duties Tribunal por el Upper tribunal.

A. Reclamación de una decisión tomada por el Her Majesty's Revenue and Customs HMRC.

El objetivo del HMRC es resolver la mayoría de reclamaciones a través de acuerdos con el contribuyente. Sin embargo, en algunos casos, incluso después de haber estudiado las razones, es imposible llegar a un acuerdo. Cuando esto ocurre, el HMRC redacta una carta con la explicación del porqué no ha sido posible el acuerdo y abre el procedimiento de revisión interno.

Este sistema de revisión interno se aplica tanto para las decisiones tomadas a cerca de los impuestos directos como los indirectos. Puede ser de oficio o bien a instancia de parte. Esto significa que, en cualquier momento después de enviar una apelación al HMRC, el contribuyente puede pedir al HMRC que revise su decisión. Será entonces un funcionario del HMRC, que no haya estado involucrado previamente en la decisión impugnada, quien lleve a cabo la revisión.

Por lo tanto, si un contribuyente no está de acuerdo con una decisión tomada por el HMRC, debe, en primer lugar, enviar una notificación de apelación al HMRC por escrito para que éste revise de manera interna la decisión que tomó.

Normalmente deberá hacerlo durante los 30 días siguientes a la fecha de la decisión del HMRC. Sin embargo, el HMRC acepta la petición de una revisión pasado el plazo cuando existen razones para justificar el retraso y se demuestra que el contribuyente respondió diligentemente y tan pronto como pudo. No se puede apelar en contra de la decisión que deniega al contribuyente la ampliación del plazo para una revisión interna. Dadas estas circunstancias, puede apelar directamente al First tier tribunal.

La revisión interna suele efectuarse dentro de los 45 días siguientes de la petición a instancia de parte o el inicio de oficio. Después de estos 45 días, el funcionario se pone

en contacto con el contribuyente para informarle sobre la decisión tomada. En el caso de prolongarse la decisión, el HMRC contacta con el contribuyente para informarle sobre la prolongación.

Si el contribuyente sigue sin estar de acuerdo con la decisión del HMRC después de que el proceso de revisión haya finalizado, o si ha decidido no solicitar o aceptar la oferta de una revisión interna, deberá enviar una notificación de apelación ante el Tribunal en el plazo de los 30 días posteriores a la revisión.

Para las decisiones respecto a impuestos directos, es imperativo haber apelado contra el HMRC antes de poder recurrir al First tier Tribunal. Sin embargo, para las de impuestos indirectos no es necesario el procedimiento de revisión interno previo para poder apelar ante el tribunal. Cabe destacar como excepción el caso de las decisiones relacionadas con el embargo de bienes en las que es necesario el paso previo de revisión interna antes de poder recurrir ante el tribunal.

B. El Tribunal de Primero grado (First tier Tribunal)

El First-tier Tribunal está compuesto por seis cámaras: la Cámara de Impuestos; la Cámara Reguladora General; la Cámara de Sanidad, Educación y Atención Social; la Cámara de Inmigración y Asilo; la Cámara Derecho Social y la Cámara de Compensación de pensiones de guerra y de las Fuerzas Armadas.

La mayoría de los casos de impuestos comienzan en la cámara de impuestos (Tax Chamber) que, en términos generales, ha sustituido el trabajo de los Comisarios Generales y una parte sustancial de la función de la Comisión Especial y el Tribunal de IVA.

El First tier tribunal es independiente del HMRC y recibe reclamaciones en contra de decisiones relacionadas con los impuestos (tanto directos como indirectos) tomadas por este último. Estas apelaciones pueden ser de personas físicas o personas jurídicas.

Según las necesidades del caso, las apelaciones en el First-tier Tribunal serán oídas por jueces legalmente cualificados, por expertos jurídicamente no cualificados o bien por una mezcla de ambos. Las audiencias del First-tier Tribunal se celebran en tribunales HM y Tribunales de servicio en todo el Reino Unido.

Será necesario el pago del impuesto controvertido antes de apelar contra la decisión ante el First-tier tribunal. Si el pago del impuesto fuera un problema, el contribuyente debería solicitar al HMRC permiso para proceder con la apelación sin el pago previo del impuesto en cuestión.

Cuando el First tier Tribunal recibe la notificación de apelación, asigna el caso a una de las cuatro categorías siguientes para llevar a cabo el procedimiento más adecuado según la naturaleza del caso:

- i. Casos de papel por defecto: Por lo general, las apelaciones pertenecientes a esta categoría son tratadas a través de comunicaciones escritas, aunque las partes pueden solicitar una audiencia. Suelen ser reclamaciones comunes que, por su naturaleza, pueden seguir unas pautas predeterminadas como es el caso de los recursos en contra de decisiones acerca de sanciones por presentación fuera de plazo.
- ii. Casos básicos: estos casos se resuelven generalmente después de una audiencia con un mínimo intercambio de documentos. Son cuestiones que versan sobre reclamaciones en contra de decisiones de sanciones interpuestas.
- iii. Casos estándar: estos casos suelen ser objeto de una gestión más detallada que los casos anteriores. Podría ser el caso de un escrito de demanda que deberá ser presentado ante el HMRC y será resuelto después de la audiencia;
- iv. Casos complejos: estos son los casos más complicados y también son objeto de gestión detallada. Sólo el Tribunal puede nombrar un caso como "complejo", si considera que encaja en alguno de los supuestos tasados:
 - requiere pruebas complejas o bien una audiencia prolongada
 - comprende un principio o tema complejo o importante que pueda fijar un precedente
 - comprende una gran suma financiera.

La asignación de un caso como complejo tiene una importancia especial, ya que significa que el caso puede ser transferido al Tribunal Superior (Upper tribunal) y que por lo tanto, se aplicará el régimen de costes especial.

También puede pedirse al tribunal que haga una segunda revisión al caso, antes de apelar ante un tribunal superior, para aquellos casos en los que ha habido errores en el procedimiento.

C. Costes.

Generalmente, cada parte paga sus propios costes en los casos que llegan a la cámara de impuestos del Tribunal de Primer grado. Sin embargo, el Tribunal de primer nivel tiene el poder de condenar en costas cuando:

- Hay "costos desperdiciados" en términos generales, los costes incurridos por una de las partes como resultado de cualquier acto u omisión indebida, arbitraria o negligente; o
- Alguna de las partes (cliente, representante o HRMC) actuó irracionalmente en la realización de las actuaciones; o
- Se trata de un caso "complejo", tal como hemos descrito anteriormente. En estas circunstancias, el contribuyente tiene derecho a darse de baja del régimen de costes siempre que lo haga dentro de los 28 días de haber recibido el aviso de que el Tribunal ha asignado de complejo el caso. Si el contribuyente ejercita ese derecho de darse de baja o "opt-out", deja de estar expuesto a las costas de HMRC, pero no podrá recuperar sus propios gastos tampoco.

D. El Tribunal Superior.

El Tribunal Superior se compone de cuatro cámaras: la Cámara de Impuestos y Cancillería; la de Apelaciones Administrativas; la de Inmigración y Asilo y por último, la Cámara de las Tierras.

Pretende, en términos generales, ser la categoría equivalente a la Corte Suprema "High Court". Los magistrados de la Cámara de impuestos y cancillería del Tribunal Superior son jueces del Tribunal Superior especializados en impuestos, caridad y finanzas. El Tribunal Superior guarda constancia creando precedentes vinculantes que deben ser obedecidos por el First-tier Tribunal.

Recibe principalmente apelaciones del First-tier Tribunal, reemplazando así el papel de la División de la Cancillería del Tribunal Superior; los casos descritos como complejos por el First-tier tribunal; y solicitudes de revisión judicial relacionadas con los impuestos.

E. Apelaciones ante el Tribunal Superior.

Es necesaria una apelación ante el First-tier Tribunal para llegar al Tribunal Superior. Apelar ante el tribunal superior ya no es un derecho absoluto como solía ser, ahora, las partes deben pedir primero una autorización al First-tier Tribunal para poder apelar ante el Upper tribunal. En el caso de que el First tier tribunal niegue dicha autorización, entonces el solicitante puede ir directamente al Tribunal Superior para pedir la aprobación de la Corte de Apelaciones.

Sólo se puede apelar en los casos en los que el tribunal haya podido cometer un error a la hora de aplicar la Ley o no haya dado razones justificadas para tomar dicha decisión. No se debatirán cuestiones de hecho sino de derecho.

Las apelaciones del Tribunal Superior se limitan a los casos que plantean 'importantes cuestiones de principios o en la práctica o por alguna otra' razón de peso'.

F. Costes.

El Tribunal Superior sólo condena a costes en los casos siguientes:

- i. En las apelaciones de una decisión de la cámara de impuestos del Tribunal de Primero-grado;
- ii. En proceso que se remita a partir de la Sala Constitucional del Tribunal Primero-grado de Impuestos;
- iii. En los procedimientos de revisión judicial;
- iv. Si se piensa que, o bien el cliente o HMRC o su representante actuaron irracionalmente en traer, defender o la realización de las actuaciones; o
- v. Si hay costos desperdiciados.

Bibliografía

BLAKE, Susan, *A practical approach to effective litigation*, 17th edition, 2014, Oxford

MALCOM, James, *The UK Tax System: An Introduction*, 2009, Spiramus.

SIME, Stuart, *A practical approach to civil procedure*, 17th edition, 2014, Oxford.

Páginas web oficiales

<http://www.hmrc.gov.uk/>

<https://www.gov.uk/>

<https://www.justice.gov.uk/>

Legislación

The Transfer of Tribunal Functions and Revenue and Customs Appeals Order 2009

Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (General Regulatory Chamber) Rules 2009 and come into force on 1st September 2009.

Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules 2009 and come into force on 1st April 2009.

Tribunal Procedure (Upper Tribunal) (Amendment) Rules 2010 and come into force on 6th April 2010.

Tribunal Procedure (Upper Tribunal) (Lands Chamber) Rules 2010 and come into force on 29th November 2010.

Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007.

1.6. Los recursos jurisdiccionales contra actos de la administración tributaria en Alemania. (Isabel Espejo)

El dato fundamental para comprender adecuadamente el sistema alemán de solución de conflictos en materia tributaria estriba en la actitud de la Administración tributaria alemana, caracterizada por la preocupación fundamental por entender las razones del contribuyente y evitar el conflicto.

Ello supone la existencia de un sólido y eficiente sistema de recursos, administrativos y jurisdiccionales.

La regulación del sistema de recursos contra actos de la Administración tributaria alemana se encuentra en los Parágrafos 347-367 de la Ordenanza Tributaria, por lo que se refiere a los recursos administrativos, en los que hay que destacar un procedimiento simplificado, que fue introducido el 1 de enero de 1996, que reconduce la conflictividad tributaria a términos más que razonables.

Cuando el conflicto no se resuelve por la sección que tomó la decisión, ni por la Sección de Recursos (die Rechtsbehelfsstelle, que existe en todas las administraciones de Hacienda, al mismo nivel jerárquico que las demás secciones de la Administración Tributaria, como, por ejemplo, la de Inspección, independiente de las mismas, y cuya función es exclusivamente el conocimiento de los recursos, resolviendo satisfactoriamente alrededor del 80% de los casos que se le presentan), de manera que el contribuyente decide acudir a los tribunales de justicia, es cuando intervienen los Tribunales Financieros. Esto sucede en un porcentaje muy pequeño de casos, así, por ejemplo, según datos del 2003, de 3.5 millones de recursos ante la Administración sólo 77.000 llegaron a los tribunales.

El procedimiento ante los Tribunales Financieros está regulado en la Ley sobre los Tribunales Financieros (Finanzgerichtordnung).

Según el Parágrafo 44 de la Ley de los Tribunales Financieros el recurso administrativo ante la Sección de Recursos es un pre-requisito para acudir ante estos tribunales.

Los Tribunales Financieros constituyen una línea judicial especializada dentro del poder judicial. Es relevante señalar que hasta 1968 estos tribunales formaban parte de la Administración tributaria, de manera que estaban cubiertos por funcionarios de esta, y no por jueces. En concreto por juristas del "servicio superior" (Hoehere Dienst) de la Administración, máximo nivel dentro de los funcionarios.

En 1968 estos tribunales se incluyeron en el poder judicial como tribunales especializados en materia tributaria, aunque continuaron cubriéndose del mismo modo, es decir, por experimentados (en Alemania la experiencia está considerada

como algo positivo) funcionarios procedentes de la Administración tributaria que, en cuanto pasaban a trabajar en estos tribunales, pasaban a ser jueces. Esta es una característica especialmente relevante, que explica el elevado nivel técnico de estos tribunales, lo que permite la actuación informal y ágil de los jueces financieros, revisando la propia documentación de la Inspección y escuchando a administración y contribuyente con una rapidez y agilidad absolutamente asombrosas.

Para la audiencia pública estos tribunales se componen de 5 jueces, de los cuales 2 son ciudadanos elegidos y no jueces profesionales.

Están organizados en dos niveles, el de los Tribunales Financieros (Finanzgerichte), y su nivel superior de revisión, que es el Tribunal Financiero Federal (el Tribunal Supremo Financiero) (Bundesfinanzhof).

Existe una tasa mínima para acudir a los Tribunales Financieros, de 220 euros. Es frecuente que los Tribunales Financieros impongan al perdedor el pago de las costas judiciales. Dado el buen funcionamiento del sistema de recursos administrativos el porcentaje de recursos que ganan los contribuyentes es relativamente bajo, lo que contribuye a disminuir la conflictividad.

Por otra parte, mientras el asunto está ante los tribunales el mismo continúa bajo la responsabilidad del funcionario de la sección de recursos, que continúa discutiendo con el contribuyente, alcanzando a menudo un acuerdo mediante el cual el contribuyente retira el caso de los tribunales.

Cuando no se alcanza el acuerdo directamente entre Administración y contribuyente, está legalmente prevista la convocatoria, directamente por el juez financiero, de una reunión para la discusión entre Administración y contribuyente (Eroerterungstermin), antes de la audiencia pública del caso, en la que los funcionarios de la sección de recursos representan a la Administración, que normalmente son funcionarios del nivel intermedio, es decir, del Gehobene Dienst, (lo que aquí sería un grupo B), muy especializados en los temas que tratan y con muy elevado grado de responsabilidad.

El papel del juez financiero en esta reunión entre Administración y contribuyente, a la que es normal que acuda el asesor fiscal, pero no es frecuente que acuda un abogado, aunque, naturalmente, podría hacerlo, es muy activo, dirigiendo la discusión a modo de conciliador e intentando que las partes lleguen a un acuerdo. La reunión es muy informal y rápida (sobre dos horas es, en principio, el tiempo normalmente considerado en la agenda del Juez). En la reunión el juez analiza personalmente las pruebas y los documentos presentados por ambas partes, y escucha sus razones.

En definitiva, el Juez Financiero cumple un auténtico papel de mediador, o, más propiamente de conciliador, pues penetra decididamente en las peculiaridades

técnicas del caso y deja ver por dónde podrían ir los tiros en caso de llegar a la Audiencia Pública, lo que explica que la necesidad de sistemas alternativos de solución de conflictos tributarios no sea especialmente intensa en Alemania.

Este papel de mediador/conciliador del Juez Financiero encuentra su apoyo en el párrafo 79 de la FGO (Finanzgerichtordnung, Ley de los Tribunales Financieros).

El origen de este precepto se retrotrae a 1992, como consecuencia de la crisis que sufrió el sistema alemán de solución de conflictos tributarios en la década de los ochenta, lo que dio lugar a que en los primeros noventa se tomaran las medidas que han configurado el sistema que, sin aparentes signos de crisis, sigue funcionando bastante eficientemente en la actualidad.

Este precepto, ordena al presidente o al ponente del correspondiente Tribunal Financiero que tomen las medidas necesarias para resolver el conflicto mediante negociación verbal ya antes del juicio oral, invitando a las partes a la discusión de la situación real del conflicto y a la solución acordada del mismo.

Aunque la convocatoria de la reunión de las partes es una decisión discrecional del juez, lo absolutamente normal es que la adopte, pues esta posibilidad de discusión libre, oral, y directa entre Administración y contribuyente, en presencia del Juez, está considerada como la medida más eficiente en el funcionamiento de los tribunales financieros alemanes. En esta reunión se completan los documentos y las explicaciones necesarios. Puede tener lugar en la sede del juzgado, en la Administración de Hacienda, o en cualquier otro lugar, a conveniencia de las partes, pues los jueces financieros son extraordinariamente flexibles.

Cuando se alcanza un acuerdo el juez redacta el acta y la Administración Tributaria adopta la decisión acordada. Cuando no se llega a un acuerdo se convoca el juicio oral y público ante el Tribunal, que emite la correspondiente sentencia.

Esta no está sujeta a recurso salvo que así lo decida el Tribunal, dependiendo de si existe o no jurisprudencia consolidada sobre la cuestión. Cuando el Tribunal que ha dictado la sentencia considera que es conveniente que entre a conocer del asunto el Tribunal Supremo, porque no hay jurisprudencia sobre la cuestión, decidirá que su sentencia es recurrible ante el Tribunal Supremo. En otro caso, el propio Tribunal de instancia decidirá que su sentencia no es recurrible.

Como ya se ha señalado, la mayoría de las sentencias confirman la decisión administrativa.

El tiempo entre la liquidación administrativa que se recurre por el contribuyente y la decisión judicial final puede ser de entre 1 y 3 años dependiendo de si existe o no recurso ante el Tribunal Supremo Financiero.

El adecuado funcionamiento de los recursos administrativos y jurisdiccionales, muy basados en el papel mediador del funcionario de la sección de recursos, primero, y del Juez Financiero, después, no ha sido obstáculo para la introducción en julio de 2012 de la posibilidad de mediación formal en los procesos ante los Tribunales financieros, que, por lo demás, no se han visto alterados en su funcionamiento.

Bibliografía

Graever, Finanzgerichtordnung, 7^o edic. Beck, München, 2010.

Haunhorst, S.: "Gerichtsnaher Mediation in finanzgerichtliche Verfahren. Chance oder Schnickschnack, DStZ 2004, 868.

Kratzsch, A./Nolte, V.: "Praktikabilität und Grenzen der Mediation im Steuerrechtlichen Verfahren" INF 2007, 235, 237.

Hölzer, C./ Schnüttgen, H./ Bornheim W.: "Die Mediation im Steuerrecht nach dem Referentenentwurf zum Mediationsgesetz" DStR 2010, 2538.

LANGE, F. H.: "Auswärtige Sitzungen der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs" DStZ, 1998, num 9, pp. 349 y ss.

Paul, S.: "Mediation – Ein Thema für Finanzgerichte?", DStR 2008, 1111.

Seer, R., en Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung, octubre 2011.

Steinhauff, D.: "Der Güterichter im Finanzgerichtsprozess", SteuK 2013, 160.

Tipke, K./Lang, J.: Steuerrecht, Ed. Otto Schmidt, Köln, 2002, y 2013.

Wassermeyer, F.: Rechtsschutz des Steuerbürgers, Deutsche Steuer Zeitung, n. 7, Abril, 1985.

1.7. Resolución alternativa de conflictos en el ámbito tributario. (Jaime Alonso Cuevillas)

En el año 2013, se registraron en España 191.080 nuevos asuntos en el orden contencioso-administrativo.

En idéntico período se resolvieron un total de 260.103; es decir, el 136,12% de los nuevos asuntos ingresados. Ello no obstante, a 31 de diciembre de 2013, la jurisdicción contencioso-administrativa acumulaba un total de 255.837 asuntos pendientes.

La duración promedio de un asunto contencioso-administrativo en 1ª Instancia fue de 16,3 meses. En 2ª Instancia fue de 13,1 meses y ante el Tribunal Supremo de 15,4 meses.

Aunque no existan datos respecto a cuántos de dichos asuntos se refieren a cuestiones tributarias, es obvio que dicha materia supone un importante volumen del total de los que tramita la jurisdicción contencioso-administrativa. Por ello, el colapso de la jurisdicción contencioso-administrativa podría pues aminorarse reduciendo la litigiosidad tributaria.

A tal efecto, cabe articular distintas medidas de muy diferente naturaleza:

Por un lado, una mayor claridad de las normas tributarias, frecuentemente plagadas de conceptos jurídicos indeterminados, ayudaría, sin duda, a reducir la actual litigiosidad.

Por otra parte, como ha sido reiteradamente denunciado, la Administración Tributaria no siempre se ajusta a la doctrina jurisprudencial consolidada, obligando a los contribuyentes a litigar para hacer valer sus derechos en cuestiones ya resueltas en multitud de asuntos anteriores.

Ejemplo de tal nociva práctica, es el frecuente desfase entre las valoraciones fiscales y el valor de mercado de los bienes inmuebles a efectos del cálculo de determinados tributos, como por ejemplo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, o el de Sucesiones y Donaciones, entre otros. En las liquidaciones de tales impuestos, los ciudadanos, de forma reiterada, se ven obligados a litigar con la Administración a fin de hacer valer la archiconocida realidad de que la valoración a “efectos fiscales” es muy superior al actual valor de mercado de los bienes raíces.

Otro ejemplo de lo anterior es el de las compensaciones operadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sobre bases imponibles negativas a favor de empresas o personas físicas en situación de concurso de acreedores. Dichas compensaciones, no sólo se realizan contraviniendo una jurisprudencia perfectamente asentada, sino que se realizan, incluso, contra legem, habida cuenta de que la propia

Ley Concursal, en su artículo 58, prohíbe, expresamente, tal compensación de créditos y deudas del concursado.

Los anteriores ejemplos ponen de manifiesto un serio problema: la Administración Tributaria funciona, en muchos aspectos, sobre una línea paralela que escapa tanto a la normativa como a la jurisprudencia, provocando que los ciudadanos se vean obligados a litigar, como única solución para poner freno a una autotutela desmedida.

La Ley ya prevé algunos mecanismos para solucionar dicha problemática. Debemos así hacer referencia al mecanismo de acumulación de recursos previsto en el artículo 37.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) que, recordemos, dispone que

“Cuando ante un Juez o Tribunal estuviera pendiente una pluralidad de recursos con idéntico objeto, el órgano jurisdiccional, si no se hubiesen acumulado, deberá tramitar uno o varios con carácter preferente previa audiencia de las partes por plazo común de cinco días, suspendiendo el curso de los demás hasta que se dicte sentencia en los primeros”.

Dicho precepto –consonante con lo dispuesto en sede administrativa en el art. 73 de la Ley 30/1992, o en el art. 230 LGT respecto a las reclamaciones económico-administrativas– podría ofrecer resultados prácticos mucho mejores a los que ahora se obtienen. Desgraciadamente, los Tribunales no han exprimido al máximo las posibilidades ofrecidas por dicho precepto.

Otra norma, vigente, de la que podrían obtenerse mejores resultados prácticos es la contenida en el artículo 404 Código Penal (CP) que, recordemos, dispone que

“A la autoridad o funcionario público que, a sabiendas de su injusticia, dictare una resolución arbitraria en un asunto administrativo se le castigará con la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de siete a diez años”.

En la medida en que, con demasiada frecuencia, la Administración dicta resoluciones incumpliendo de forma reiterada normas vigentes o doctrinas jurisprudenciales consolidadas, dicho tipo penal podría resultar de aplicación, suponiendo, por ende, un freno a tales nocivas prácticas.

Los dos preceptos citados a modo de ejemplo, evidencian que incluso sin necesidad de modificar la legislación vigente, una interpretación más estricta de la legalidad vigente podría contribuir a mejorar el actual estado de cosas.

Pero, sin duda, la medida que más podría ayudar a descolapsar la justicia tributaria, sería la decidida implantación de los métodos de resolución alternativa de conflictos

(RAC), más conocido por sus siglas en inglés (ADR), provenientes de “Alternative Dispute Resolution”, que permitan reducir la carga de trabajo de los tribunales.

Como es sabido, los ADR –mediación, conciliación, arbitraje– son aquellos métodos de resolución de conflictos en los que, con la asistencia de un tercero neutral, se consideran y analizan diversas alternativas hasta resolver, extrajudicialmente, una determinada controversia mediante un acuerdo que se ajuste a las necesidades de las partes enfrentadas.

En el Derecho comparado, varios son los ordenamientos jurídicos que han introducido en su legislación algún mecanismo alternativo de resolución de conflictos en el ámbito tributario (vgr. Francia, Portugal o Brasil, entre otros).

En nuestra legislación, la propia Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa parece apostar por algunos ADR, cuando en el artículo 77 hace referencia a las instituciones de la conciliación y la transacción. Y algunos autores, como SERRANO ANTON (“La resolución de conflictos en el Derecho Internacional Tributario: procedimiento amistoso y arbitraje”, Civitas, 2011), estiman que, de lege data, es posible aplicar los ADR en el ámbito tributario. Sin embargo, la implantación de los ADR en sede tributaria halla varios obstáculos legales.

Así, un ejemplo de tales obstáculos es la indisponibilidad de la obligación tributaria a la que se refieren, de forma expresa, diversos preceptos del ordenamiento jurídico tributario, como, por ejemplo, el artículo 17.5 LGT que, recordemos, dispone que:

“Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

O, el artículo 18 del mismo cuerpo legal que, recordemos, prevé que:

“El crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa”.

O, asimismo, el artículo 7.3 de la Ley General Presupuestaria que, recordemos, establece que:

“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”.

Aplicando los anteriores preceptos, se llega a la conclusión de que, en el campo tributario, la indisponibilidad de la obligación tributaria es un serio obstáculo para dar

entrada al arreglo extrajudicial, o a la posibilidad de que la autonomía de la voluntad de las partes juegue algún papel relevante.

CAPÍTULO VII - La introducción de los ADR en el ordenamiento tributario de Catalunya.

1. Mecanismos de prevención y resolución alternativa de conflictos en el ámbito de los tributos aplicados en Cataluña. Aspectos constitucionales y estatutarios. (Susanna Sartorio)

A. Introducción.

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC), introdujo en nuestro ordenamiento jurídico administrativo las denominadas técnicas convencionales como vía para evitar o resolver los conflictos entre la Administración y los interesados. Se trata, en el primer caso, de los mecanismos establecidos en el artículo 88 de la LRJPAC. En el segundo, de las vías de resolución de conflictos entre la Administración y los ciudadanos alternativas al recurso administrativo que contempla el art. 107.2 de la LRJPAC.

Como es sabido, la entrada en vigor de la Ley 30/1992 dio lugar a un amplio debate sobre la posibilidad de introducir previsiones similares en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos y en los mecanismos de revisión en vía administrativa. El debate se centró no tanto en los límites que representa la disposición adicional quinta de la LRJPAC, sino en la consideración de la aptitud de estos acuerdos para ser aplicados en las relaciones de naturaleza tributaria teniendo en cuenta la incidencia de los principios de legalidad y de indisponibilidad del crédito tributario. En la actualidad, este problema ya no se plantea en términos absolutos, es decir, como una imposibilidad de la implantación de estos mecanismos, todo ello sin perjuicio de que en relación a cada fórmula deba estudiarse su encaje constitucional desde la perspectiva de los principios constitucionales que delimitan en deber de contribuir.

Este debate influyó, sin duda, en el contenido de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así lo demuestran los dos informes emitidos por las dos comisiones que formularon diversas propuestas para la reforma de la anterior LGT. En ambos se apunta la necesidad de incorporar mecanismos para reducir la conflictividad en materia tributaria que se concretan en la reforma de los procedimientos de comprobación e inspección para conseguir que finalicen con un acuerdo entre la Administración y el obligado tributario que va a ser respetado con posterioridad. La LGT incorpora, como reflejo de esta orientación, las actas con acuerdo que representan un primer paso en esta dirección.

El problema que actualmente se plantea se refiere a la suficiencia de este instrumento para dar solución a la elevada conflictividad en materia tributaria. La respuesta, a

nuestro juicio, no puede ser positiva. La situación actual, desde esta perspectiva no puede considerarse satisfactoria y ello tanto a nivel de los tributos aplicados por el Estado como a los aplicados por las Comunidades Autónomas. Por otra parte, las actas con acuerdo se insertan dentro del procedimiento de inspección, razón por la cual queda por transitar, desde la perspectiva de la LGT, la posibilidad que un mecanismo similar se introduzca en los procedimientos de gestión tributaria.

En este contexto, este trabajo tiene por objeto el estudio de la posibilidad que las Comunidades Autónomas, y en este caso, Cataluña de acuerdo con el marco constitucional y estatutario regulador de su poder tributario puedan introducir medidas propias en el ámbito de la aplicación de los tributos y de la revisión en vía administrativa a efectos de reducir la conflictividad en esta materia incrementando la eficacia de la acción administrativa.

De acuerdo con este planteamiento no constituye objeto de este trabajo la determinación de los diversos mecanismos que podrían introducirse en un futuro, partiendo tanto de las aportaciones doctrinales como de las experiencias de derecho comparado y su contrastación con el marco constitucional que delimita el deber de contribuir. El objeto de nuestro estudio se sitúa en una consideración estadio posterior. Esto es, admitidas estas técnicas se trata de ver en qué medida la distribución del poder tributario en nuestro ordenamiento permite incidir en esta materia a las Comunidades Autónomas atendido el reparto de competencias establecido por la Constitución y el resto de normas que integran el bloque de la constitucionalidad.

Partiendo de esta delimitación inicial, en este trabajo nos centraremos en el régimen jurídico que, desde la perspectiva apuntada, resulta aplicable a los recursos tributarios sobre los que en mayor medida se manifiesta el poder tributario de las CCAA en la vertiente procedimental, es decir, en la aplicación de los tributos y la revisión de los actos de aplicación de los tributos. Dichos recursos están constituidos por los tributos propios y los tributos cedidos sobre los cuales las CCAA tienen atribuidas competencias normativas en los aspectos procedimentales.

Como puede advertirse, el tratamiento de las cuestiones planteadas está directamente vinculado al ámbito de aplicación de la Ley General Tributaria a las diversas Administraciones Tributarias, razón por la cual se presta a esta cuestión una atención preferente por ser determinante para el pronunciamiento sobre el tema. Y ello no sólo en relación a los tributos propios de las CCAA, sino que también trasciende al ámbito de los tributos cedidos a las CCAA.

B. Planteamiento de la cuestión: La indefinición del ámbito de aplicación de la Ley General Tributaria.

El artículo 1 de la Ley General Tributaria dispone: “1. Esta Ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149. 1. 1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución.

Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco”.

Dejando al margen las especialidades propias de los regímenes de convenio y concierto, el apartado 1º del art. 1 de la LGT tiene un doble contenido. Por una parte, acota la materia objeto de regulación, esto es, “los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español”. Por otra, delimita su ámbito de aplicación, estableciendo su aplicación a todas las Administraciones tributarias “en virtud y con el alcance” que se deriva de los cuatro títulos competenciales indicados.

El precepto que analizamos se inscribe en un contexto en el que existe una consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional acerca de la trascendencia de la selección de los títulos competenciales en los cuales se sustentan las normas estatales que pueden tener incidencia en las competencias autonómicas, ya sea porque sus preceptos son de aplicación directa por ampararse en una competencia exclusiva del Estado, ya sea porque la legislación estatal reviste el carácter de básica, correspondiendo a las CCAA la competencia para dictar normas de desarrollo o complemento de la misma. Desde esta perspectiva, lo primero que hay que señalar es que la LGT no cumple satisfactoriamente con los requisitos formales exigidos al respecto por el TC, pues acumula diversos títulos competenciales con distinto alcance sin identificar los contenidos de la misma que corresponden a cada uno de dichos títulos competenciales.

Esta forma de proceder, que supone el empleo de una defectuosa técnica jurídica, se explica en este caso porque se “ha actuado de manera “defensiva” ante un posible conflicto con las CCAA, invocando de la forma más genérica posible el mayor número de títulos competenciales “. Y ello aun cuando en los trabajos preparatorios del texto legal, concretamente en el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, ya se abogaba por identificar mediante una disposición específica, aquellos preceptos que, por derivar de títulos competenciales exclusivos del Estado, son de aplicación directa y aquellos que constituyen preceptos básicos y que permiten su desarrollo o complemento por la normativa autonómica. Asimismo, el Consejo de Estado ya advirtió sobre la necesidad de “hacer un esfuerzo por identificar cuál es el contenido de la Ley que ha de ser de aplicación común en todo el territorio o que en todo caso ha

de revestir el carácter de legislación básica”. A pesar de esta consideración formulada por el supremo órgano consultivo del Gobierno, el texto de proyecto de Ley presentado a las Cortes incorporó esta ambigua formulación que, finalmente, al no ser objeto de enmienda en la tramitación del proyecto se ha trasladado a la Ley.

El problema planteado sigue sin resolverse, pues el Tribunal Constitucional no se ha pronunciado al respecto al no haberse planteado ante el mismo controversia sobre esta cuestión. Por otra parte, como veremos, la jurisprudencia del TC no se ha pronunciado de forma categórica, al hilo de impugnaciones de preceptos concretos que inciden en el contenido de materias reguladas por la LGT.

Delimitado el ámbito en el cual se inscribe la cuestión que nos ocupa, debemos aclarar que no es objeto de este trabajo identificar los preceptos de la LGT que pueden encontrar apoyo en su aplicación a las CCAA en los diversos títulos competenciales. No se trata, pues, de hacer un análisis exhaustivo de todos los preceptos de la LGT a efectos de buscar su encaje en los diversos títulos competenciales invocados en el artículo 1º. Nuestro propósito es más limitado, pues se trata de incardinar dentro de dichos títulos los mecanismos de resolución alternativa de conflictos tributarios a fin de pronunciarnos acerca de si en este ámbito pueden dictar sus propias normas las CCAA. Podría pensarse que, dado que nos hallamos ante una materia procedimental, es de aplicación el título competencial del art. 149.1.18 de la CE. Sin embargo, no es descartable que se esgrima la aplicación, también en este ámbito, de la competencia en materia de Hacienda General que según, establece el art. 149.1.14 CE, corresponde en exclusiva al Estado. De ser así, quedaría excluida toda intervención normativa autonómica. En este punto, y dada la falta de pronunciamiento al respecto, mantienen toda su vigencia las diversas posiciones doctrinales que han justificado la fundamentación en éste y el resto de títulos competenciales a que se refiere el precepto la aplicación de la LGT a las Comunidades Autónomas.

Por último, es preciso distinguir el distinto tratamiento de la cuestión desde el punto de vista de los tributos gestionados por las CCAA que pueden resultar afectados. Así, es preciso diferenciar según se trate de tributos propios de las CCAA o de tributos cedidos cuya gestión se halla delegada a los mismos atendiendo al diverso papel que corresponde al Estado y a las CCAA en relación a unos u otros.

C. Una consideración previa: El significado de la calificación de la norma como Ley “general”.

Como puede observarse, el legislador no ha renunciado a mantener la denominación de la Ley como “general”, a pesar de que se inserta en un contexto de distribución del poder tributario completamente distinto al de su predecesora (LGT 1963), derivado del reconocimiento constitucional del poder de las CCAA para establecer y exigir tributos (art. 133.2 CE). En este nuevo marco, cabe entender que la calificación de la Ley como

“general” responde a la vocación codificadora de la misma, más que a una pretendida voluntad de aplicación generalizada a los diversos niveles de Hacienda por la identificación de la “generalidad” de la norma con la atribución de la competencia exclusiva al Estado en materia de “Hacienda General” en el art. 149.1.14 CE.

D. Tributos propios de las CCAA.

Como ya se ha señalado, el legislador invoca cuatro títulos competenciales con diverso alcance.

De inicio cabe descartar la incidencia en la cuestión que tratamos del título competencial referido a las normas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas y determinación de las fuentes del derecho (art. 149.1.8ºCE) porque la eventual regulación de medios alternativos de conflictos tributarios por las CCAA no incide en el mismo.

Centrándonos en los tres títulos competenciales restantes, se observa que mientras que el contenido de la Ley vinculado a los títulos competenciales relativos a la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales (art. 149.1.1º) y Hacienda General (art. 149.1.14º) es de aplicación directa, el contenido del título competencial relativo a las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas atribuye al Estado la fijación de las bases, correspondiendo a las CCAA el desarrollo normativo de las mismas. En cuanto a la competencia estatal en materia de procedimiento administrativo común, aun tratándose de una competencia exclusiva estatal presenta ciertas peculiaridades relativas a la extensión de la regulación que corresponde al Estado y también en cuanto a relación con los procedimientos especiales *ratione materiae* y aquellos que se definen por razón de la potestad administrativa cuyo ejercicio regulan.

a. Aplicación de las reglas de reparto competencial en el marco de la Hacienda del Estado y la Hacienda de las Comunidades Autónomas.

En el contexto que hemos delimitado, al abordar el examen del alcance de los diversos títulos competenciales se nos plantea una cuestión previa. Si entramos a analizar directamente el contenido y alcance de los mismos estamos dando por sentado que la distribución de competencias derivada de los artículos 148 y 149 de la CE es trasladable al ámbito de las relaciones entre la Hacienda estatal y la Hacienda autonómica. Así parece entenderlo el legislador al circunscribir el ámbito de aplicación de la LGT en el marco de dichos preceptos constitucionales.

No obstante, aun considerando que dichos preceptos se proyectan en la materia, no podemos dejar de poner de manifiesto que se ha cuestionado la posibilidad de

reconducir las relaciones entre la legislación estatal y la autonómica en esta materia a los esquemas de relación que derivan del art. 149.1. 1º y 149.1.18 º.

Así, en relación a dichos títulos competenciales se ha puesto de manifiesto que presentan un “problema... consistente en que en ambos casos la competencia estatal en la materia es sólo sobre “las bases” o “las condiciones básicas”... lo cual posibilitaría la aparición de Códigos Tributarios autonómicos de desarrollo de la Ley General Tributaria, aplicables a materias parciales – las desarrolladas precisamente por los Códigos autonómicos – y sólo para sus propios tributos”. Ante esta posibilidad se constata que ni la CE, ni los Estatutos de Autonomía ni la LOFCA realizan asignación alguna para el desarrollo de dichas bases sobre procedimientos o funciones tributarias y la conclusión que se alcanza es que no se puede amparar la competencia autonómica en la materia en el sistema de distribución derivado de los títulos competenciales mencionados que llevan a una competencia compartida de desarrollo por parte de la CCAA. Esta posición, se generaliza afirmando Ramallo que “No consideramos que en materia tributaria pueda utilizarse el mecanismo constitucional del “núcleo básico” y del “desarrollo”. El reparto competencial en esta materia, el reparto vertical del poder tributario (...) arranca del artículo 133 de la Constitución”.

Respecto de esta interpretación, que de aceptarse lleva a fundamentar la competencia del Estado únicamente en el art. 149.1.14 , cabe señalar que, ciertamente, en el esquema constitucional el Estado dispone de sus propios tributos, así como las CCAA y el establecimiento de éstos por las CCAA no responde al desarrollo de una norma estatal, sino que pueden establecerse ejerciendo una competencia íntegra en el marco de lo establecido por la LOFCA, especialmente, respetando los límites que derivan del art. 6.2.

No obstante, esta reconducción del poder tributario de las CCAA exclusivamente a lo que derive de la competencia estatal en materia de Hacienda General contrasta con la interpretación que ha realizado el Tribunal Constitucional, en cuyos pronunciamientos se trasciende de la simple búsqueda literal de un título competencial en los arts. 148 y 149 CE. Así, en cuanto a la Hacienda Autonómica como ya señalara la STC 14/1986, de 31 de enero “ ... atribuida al Estado la competencia exclusiva en materia de «Hacienda General» (149.1.14 de la C. E.), sin que figure en ningún momento entre las que puedan atribuirse a las Comunidades Autónomas la «Hacienda regional» o cualquier otra locución similar que induzca a subsumir las cuestiones de tal índole en el ámbito propio de las funciones a desarrollar por las Comunidades Autónomas (art. 148 de la C. E.), ello no es obstáculo a que deba admitirse que su hacienda privativa es materia propia de dichas Comunidades ... aun sin manifestación expresa incluida en el art. 148 de la C. E., del espíritu de su conjunto normativo se desprende que la organización de su Hacienda es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades

Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma ...” (FJ 2).

Siendo, pues, la Hacienda propia una competencia de las CCAA, el haz de poderes que en la misma confluyen no puede reconducirse a un único esquema de distribución competencial. Así lo ha entendido en TC en la Sentencia 233/1999 al afirmar que “... En efecto, los arts. 133 y 142 CE no constituyen en sí mismos título competencial alguno a favor del Estado, sino que presuponen la competencia estatal sobre la materia en virtud de los títulos del art. 149.1 CE reseñados”. Cabe señalar que los títulos competenciales “reseñados” son los que derivan del art. 149.1 apartados 14 y 18 de la CE.

La consecuencia que se extrae de esta construcción es que incluyéndose dentro de la competencia estatal sobre Hacienda General la Hacienda del Estado, ésta última tiene su correlato en la competencia autonómica sobre la propia Hacienda como establece el art. 202.1 del EAC y que el hecho de que dentro de la Hacienda General, en su vertiente no “reflexiva”, es decir, en aquello que excede de la Hacienda del Estado, sea una competencia exclusiva estatal no significa que desplace a otros títulos competenciales que pueden establecer un esquema de atribución de competencias diferente al que dimana de la exclusividad del art. 149.1.14 CE. Por ello, y como hemos visto resalta el TC, el análisis de las normas que integran el bloque de la constitucionalidad en esta materia no puede realizarse buscando en la literalidad de los preceptos expresas atribuciones competenciales, sino que éstas también pueden derivar de otros preceptos constitucionales y estatutarios con los cuales deben interpretarse de forma sistemática en la medida en que regulen materias vinculadas a los diversos aspectos que integran el poder tributario.

b. La LGT como norma reguladora de las condiciones básicas que garantizan la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento del deber de contribuir

De la exposición de motivos de la LGT se desprende que la invocación del art. 149.1.1º de la CE enlaza con la consagración del deber de contribuir como un deber constitucional, siendo precisamente esta relevancia constitucional la que habilita al Estado para aprobar una Ley aplicable a todos los niveles de Hacienda.

En la doctrina, la justificación de la competencia estatal en el art. 149.1.1º ha sido sostenida por Soler Roch. Desde esta posición, se considera que este título competencial ampararía la aplicación de la LGT a los diversos niveles de Hacienda porque esta Ley debería responder “... a un concepto de Ley básica o Ley marco que no impida el desarrollo normativo por parte de los entes territoriales en el ejercicio de su autonomía financiera”. En congruencia con este planteamiento, el contenido cuya regulación estatal y aplicación a todas las CCAA garantiza la igualdad de los

ciudadanos en el cumplimiento del deber de contribuir alcanza a “los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria (sujetos, objetos y cuantificación)”, así como determinados aspectos procedimentales relativos a la aplicación de los tributos. Entre estos últimos se incluyen, a título ejemplificativo, “los sistemas de determinación de la base imponible, el régimen jurídico de la prescripción, el orden de prelación en el embargo de bienes o el régimen de infracciones y sanciones”.

Sin llegar a descartar la posible incidencia de este título competencial en alguna de las disposiciones contenidas en la LGT, su proyección en la materia que nos ocupa nos parece más que dudosa. Si nos atenemos a la justificación de la invocación de este precepto constitucional que aparece en la Memoria del proyecto de Ley se constata que se vincula, no al deber de contribuir, sino a los derechos constitucionales que pueden resultar afectados por su regulación en la LGT. Así, la Memoria cita la STC 195/1994 (FJ 3^º), en cuanto se refiere a la inconstitucionalidad de la inclusión en leyes de presupuestos generales del Estado de preceptos que “afectan al régimen general de los tributos, no a elementos específicos de tributos concretos” y que “afectando además a derechos constitucionalmente reconocidos, distintos del de propiedad, como puede ser en este caso el de la intimidad personal y familiar” se considera que “desbordan la función constitucionalmente reservada a este tipo de leyes y vulneran el art. 134.2 CE”.

Como puede observarse, la referencia a la incidencia del art. 149.1.1 CE se enmarca en el contenido de las potestades administrativas y la forma de atribución de las mismas a la Administración, no dentro del procedimiento mediante el cual se ejerce la potestad legalmente atribuida. Por ello, podemos concluir que el precepto constitucional, en su proyección en la ordenación de los tributos, se mueve en un ámbito distinto del que ahora nos ocupa.

Por otra parte, como ha señalado el Tribunal Constitucional, se trata de un título competencial estatal horizontal cuyo ámbito de aplicación ha quedado delimitado en la STC 61/1997 al señalar que “... es de advertir que la "materia" sobre la que recae o proyecta son los derechos constitucionales en sentido estricto, así como los deberes básicos. Ahora bien, las condiciones básicas que garanticen la igualdad se predicen de los derechos y deberes constitucionales en sí mismos considerados, no de los sectores materiales en los que éstos se insertan y, en consecuencia, el art. 149.1.1^º CE sólo presta cobertura a aquellas condiciones que guarden una estrecha relación, directa e inmediata, con los derechos que la Constitución reconoce. De lo contrario, dada la fuerza expansiva de los derechos y la función fundadora de todo el ordenamiento jurídico que éstos tienen atribuida (art. 10.1 CE), quedaría desbordado el ámbito y sentido del art. 149.1.1^º CE, que no puede operar como una especie de título horizontal, capaz de introducirse en cualquier materia o sector del ordenamiento

por el mero hecho de que pudieran ser reconducibles, siquiera sea remotamente, hacia un derecho o deber constitucional” (FJ 7 b).

De acuerdo con lo expuesto, entendemos que las materias reguladas por la LGT lógicamente guardan conexión con el deber constitucional de contribuir, sin embargo esta conexión no es tan directa e inmediata como para atraer a este título competencial materias que hallan más próximas a títulos competenciales más específicos. En este sentido, con acierto a nuestro juicio, se ha puesto de manifiesto por Palao que “no parece lógico afirmar que las normas contenidas en la LGT, en su mayor parte de contenido procedimental, afectan a la igualdad de todos los españoles ante la Ley mientras que no lo hacen las normas sustantivas de los tributos propios, de las que derivan diferencias de carga tributaria entre los ciudadanos de unas y otras Comunidades Autónomas”. Como el mismo autor afirma, la autonomía financiera respecto los elementos materiales de su hacienda se extiende también a los aspectos procedimentales.

Asimismo, dada la vis expansiva de este título competencial, el TC ha delimitado también sus contornos cuando concurre con otro título competencial. Al respecto, la STC 170/2014 (FJ 4 b) ha puesto de manifiesto que “ ... De acuerdo con la doctrina constitucional (entre otras muchas, STC 111/2012, de 24 de mayo), cuando existe un título específico que atribuye al Estado competencias sobre una determinada materia «hace pasar a un segundo plano... el alcance de la cláusula general del art. 149.1.1 CE (STC 137/1986, de 6 de noviembre , FJ 3), que se proyecta de un modo genérico sobre todos los derechos fundamentales (STC 188/2001, de 20 de septiembre, FJ 6).» (FJ 5)”. La aplicación de esta interpretación obliga indagar sobre la existencia de otros títulos competenciales más precisos a efectos de fundamentar la competencia autonómica sobre la materia que nos ocupa.

c. La Hacienda General.

El artículo 149.1.14 configura la Hacienda General como una competencia exclusiva del Estado y, en consecuencia, en las materias objeto de la misma excluye la intervención de las CCAA.

De la Exposición de motivos de la LGT podría desprenderse que no todo su contenido se reconduce a este título competencial porque vincula al mismo “los conceptos, principios y normas básicas del sistema tributario”

Esta referencia, sin embargo, no aporta elementos de juicio con un mínimo de concreción y seguridad porque, de una parte, no es posible identificar con total certeza, en la sistemática de la LGT, la ordenación de contenidos que formula el preámbulo.

Así, en cuanto a los conceptos parece que se está refiriendo a los relativos a la estructura de la relación jurídico-tributaria de modo similar a lo establecido en la Ley 25/2003, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (art. 7) y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (art. 3). A mi juicio, no parece discutible la necesidad que en el ejercicio de la potestad normativa en materia tributaria todas las Comunidades Autónomas utilicen una terminología común. Sin embargo, aunque ello sea así abarca un contenido parcial y limitado de la LGT.

Respecto de los principios, el art. 3 de la LGT formula un conjunto de principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario. Los principios de ordenación presiden la actividad normativa en materia tributaria y, atendiendo al contenido de los mismos según la formulación del art. 3 LGT, no son más que el trasunto de los principios de justicia tributaria que establece el art. 31.1 de la Constitución. Por lo demás, cabe observar que son principios dirigidos a la ordenación sustantiva de los tributos, no la ordenación de los aspectos procedimentales o de aplicación de los mismos. En cuanto a los principios de aplicación del sistema tributario, cabe señalar que no inciden en el ámbito normativo, sino que van dirigidos a orientar la actividad de las diversas Administraciones Tributarias con competencias en la aplicación de los tributos.

Por último, se refiere la Exposición de Motivos a las “normas básicas del sistema tributario”. Aunque la referencia al carácter básico de las normas pueda llevar a pensar en una incorrección dado que la competencia estatal establecida en el art. 149.1.14 no responde al esquema de bases estatales con desarrollo por parte de las CCAA, también puede interpretarse en el sentido de que el carácter básico no se está empleando en el sentido técnico-jurídico mencionado, sino en el sentido de “lo fundamental y básico”, es decir como “el núcleo esencial y primario” de las otras Haciendas Públicas, dado que la Hacienda General no incluye únicamente la Hacienda del Estado. No es difícil advertir, a nuestro juicio, que aun matizando la referencia a las normas básicas la cuestión subsiste, pues queda por determinar cuál es el contenido de este núcleo fundamental o esencial de las Haciendas Autónomas que se formula según la Exposición de Motivos “en el marco de la Hacienda General”.

Vistos los escasos resultados que aporta el contenido del preámbulo de la Ley y la referencia al marco de la Hacienda General, podemos intentar indagar cual es el ámbito de la LGT que responde a este título competencial, teniendo en cuenta que el Tribunal Constitucional no se ha pronunciado al respecto de forma que quepa inferir de sus pronunciamientos una orientación clara acerca de los contenidos de la norma subsumibles en esta materia.

La doctrina del TC sobre la “Hacienda General” aparece sintetizada en la STC 130/2013, de 4 de junio, dictada en relación a la Ley General de Subvenciones, señalando que “En lo relativo al art. 149.1.14 CE, basta ahora con señalar que este título sobre la hacienda general permite el Estado regular íntegramente su propia hacienda, así como establecer las instituciones comunes a las distintas haciendas y las medidas para su coordinación y para subvenir a su suficiencia (STC 233/1999, de 13 de diciembre , FJ 4). En efecto, como hemos tenido ya ocasión de señalar, el art. 149.1.14 CE «no es obstáculo para que deba admitirse que la Hacienda privativa de las Comunidades Autónomas "es materia propia de dichas Comunidades"» (SSTC 14/1986, de 31 de enero , FJ 2 y 192/2000, de 13 de julio, FJ 6), pues la organización de la propia hacienda «es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autonómica» (STC 14/1986, FJ 2). Ahora bien, por otra parte, ello no ha sido obstáculo tampoco para que del art. 149.1.14 CE, en relación con los arts. 133 y 157.3 CE, hayamos deducido que el Estado no es sólo competente para regular sus propios tributos, «sino también el marco general de todo el sistema tributario» (STC 192/2000, FJ 6) y los principios generales comunes del mismo (STC 116/1994, de 18 de abril), pues ello se considera plenamente compatible con las competencias tributarias y con la autonomía financiera y presupuestaria de las Comunidades Autónomas (STC 19/1987, de 17 de febrero)”.

A mi juicio, intentar extraer de estos pronunciamientos la competencia exclusiva estatal para regular los aspectos procedimentales de los tributos propios de las CCAA por ser éstos materia propia de la Hacienda General responde más al voluntarismo del intérprete que a un criterio que pueda desprenderse de dichos pronunciamientos.

La amplitud y, sobre todo, la vaguedad de las expresiones “instituciones comunes”, “marco general de todo el sistema tributario” y “principios generales comunes del mismo” permiten un amplio margen de interpretación que, entiendo, debe ser acotado atendiendo a las materias controvertidas que han dado lugar a la doctrina del TC. En este sentido, los pronunciamientos que se recogen en las SSTC citadas a modo de síntesis se refieren a las Haciendas Locales, a los tributos cedidos y a la posible modificación de tributos forales o autonómicos por leyes de presupuestos sin la previa habilitación de una Ley tributaria sustantiva. Es decir, a materias que nada tienen que ver con la aplicación de los tributos propios de las CCAA.

A ello hay que añadir que en los supuestos en que se ha planteado directamente la constitucionalidad de la regulación de alguna materia propia de la LGT, el TC ha resuelto invocando otros títulos competenciales. Nos referimos a la STC 14/1986, de 31 de enero relativa al recurso de inconstitucionalidad promovido contra la Ley del Parlamento Vasco 12/1983, de 22-6-1983, que regula los principios ordenadores de la Hacienda General del País Vasco. De este pronunciamiento es importante destacar que el TC admite que una Ley de estas características no invade la competencia estatal en

materia de Hacienda General y en este sentido menciona las catalana y andaluza reguladoras de su Hacienda Pública y ello porque entran dentro del ámbito competencial que les corresponde en relación a su “hacienda privativa” y ésta incluye tanto la vertiente del gasto como la de los ingresos, entre los cuales figuran los tributos propios de las CCAA. Es más, el TC considera que “Es difícil sostener que el contenido de los mencionados artículos de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, así como de aquellos otros impugnados relativos a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas o a la forma de las sociedades, quede inserto en las previsiones de los artículos 156 y siguientes de la C. E., referidos esencialmente a la Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas cuyo ejercicio ha sido regulado por la LOFCA. Se trata más bien de materias cuyas reglas competenciales específicas, como podrá verse en los fundamentos siguientes, aparecen establecidas en distintos apartados del art. 149 de la C. E., lo que explica que ambas partes, como hemos visto anteriormente, consideren que han de respetarse determinadas normas básicas estatales” (FJ 3). Excluida, pues, la incidencia del art. 149.1.14 CE, el TC toma como título competencial aplicable para decidir sobre la competencia autonómica para la determinación cuantitativa del interés de demora, la regulación de la interrupción de los plazos de prescripción de los derechos de naturaleza pública y de las garantías del crédito tributario el previsto en el art. 149.1.18 relativo a las bases de régimen jurídico de las Administraciones Públicas a fin de garantizar un tratamiento común a los administrados. Como puede verse, y haciendo abstracción de los concretos preceptos impugnados, el TC reconduce materias propias de la LGT no a la Hacienda General, sino a un título más específico, con lo cual indirectamente está acotando qué materias no se consideran Hacienda General, sin perjuicio de que la competencia estatal confluya con la autonómica en base a otros títulos competenciales.

Si de la Constitución pasamos al análisis del resto de disposiciones que integran el bloque de la constitucionalidad tampoco puede concluirse que éstas aporten argumentos claros en favor de la subsunción de la materia que nos ocupa dentro de la competencia estatal en materia de Hacienda General.

El artículo 17 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (en adelante, LOFCA) se refiere a las competencias normativas de las CCAA, estableciendo que “Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias: ... b) El establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria ... g) Los Reglamentos Generales de sus propios tributos. h) Las demás funciones o competencias que le atribuyan las leyes”.

Asimismo, según el artículo 19 de la LOFCA “1. La aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos corresponderá a la Comunidad

Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo”.

Del análisis conjunto de ambos preceptos se desprende que la LOFCA reconoce la competencia de las CCAA para realizar las actuaciones propias de la aplicación de sus tributos propios. Sin embargo, en materia de fuentes normativas no se pronuncia sobre el marco normativo general al cual quedan sujetas dichas actuaciones, puesto que únicamente se refiere a las normas de creación de sus propios tributos y a los reglamentos generales de los mismos.

Por su parte, el EAC no se refiere expresamente a esta competencia. El art. 203.5 reconoce la competencia de la Generalitat para establecer, mediante una Ley del Parlamento, sus tributos propios, sobre los cuales tiene capacidad normativa”. Las competencias en materia de aplicación de los tributos se recogen en el art. 204.1 estableciendo que “1. La gestión, recaudación, liquidación e inspección de todos los tributos propios de la Generalitat de Cataluña, así como, por delegación del Estado, de los tributos estatales cedidos totalmente a la Generalitat, corresponde a la Agencia Tributaria de Cataluña”.

El silencio de estas normas integradas en el bloque de la constitucionalidad puede ser interpretado como una exclusión de la competencia de las CCAA en la materia. Esta es la interpretación que sostienen Olivera Massó y Ramallo.

Entiende Olivera Massó que el art. 19.1 de la LOFCA en ningún caso “les habilita para regular libremente el procedimiento administrativo por el cual se hará efectivo el tributo propio del Ente autonómico”. A juicio del autor, “El Estado puede establecer en virtud de su competencia de Hacienda General, en la acepción de hacienda funcional, los procedimientos administrativos tributarios y financieros de las Administraciones Públicas, dentro del respeto a los principios de procedimiento administrativo común. A su vez, tales procedimientos especiales regulados por el Estado en virtud de su competencia sobre la Hacienda General, podrán ser objeto de ciertas especialidades introducidas por las Comunidades Autónomas por razón de las singularidades de su organización o de su propio sistema tributario o presupuestario”.

En la misma orientación se inscribe la opinión de Ramallo, al poner de manifiesto que entre la lista de competencias del artículo 17 de la LOFCA no se contiene ninguna competencia para legislar los principios o procedimientos de aplicación de los tributos.

Estas posiciones suscitan una serie de observaciones.

En primer lugar, no parece que la referencia a la Hacienda Pública en sentido funcional, sea suficiente como para fundamentar en ella una competencia ya sea estatal o autonómica. En otros términos, una cosa es utilizar el concepto acuñado por Sáinz de Bujanda a efectos de delimitar un área de conocimiento científico y otra que a un solo ente público corresponda la regulación de los variados aspectos que presenta. Además, como expone también Sáinz de Bujanda, existe una “zona secante” entre “lo administrativo” y “lo financiero”, y la intersección se produce precisamente en materia de procedimientos de gestión y de resolución.

La segunda observación, es que se atribuye a la LOFCA una función de atribución de competencias de forma aislada respecto del resto del ordenamiento. Ante esta forma de interpretar la falta de mención de la normativa aplicable con carácter general a los procedimientos de aplicación de los tributos propios de la CCAA cabe oponer que la doctrina del TC no ha hecho esta interpretación excluyente de la incidencia de otras normas en la regulación de las instituciones autonómicas, en este caso, los tributos. Así, el TC en la Sentencia 3/2003 de 16 enero (FJ6), con criterio que entendemos también aplicable a los tributos, ha entendido que “ la regulación aplicable a las instituciones autonómicas –en este caso, al presupuesto de la Comunidad Autónoma del País Vasco–, no es sólo la contenida en sus respectivos Estatutos de Autonomía, en las leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubiesen dictado para delimitar las competencias del Estado y las Comunidades Autónomas (singularmente la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas) y en las reglas y principios constitucionales específicamente dirigidos a las Comunidades Autónomas, sino también, «por supuesto, en las reglas y principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos que conforman el Estado entendido en sentido amplio» (STC 116/1994, de 18 de abril, F. 5, en relación con los presupuestos generales de Navarra para 1985 ; también las SSTC 174/1998, de 23 de julio, F. 6; 130/1999, de 1 de julio , F. 5; 180/2000, de 29 de junio , F. 5; y 274/2000, de 15 de noviembre , F. 5)”.

Por último, como hemos visto la letra h) del art. 17 de la LOFCA establece que las CCAA regularán “Las demás funciones o competencias que le atribuyan las leyes”. Como puede observarse, la LOFCA no dice que regularán exclusivamente las funciones o competencias que ella misma determina, sino que formula una cláusula general que pone de manifiesto que no se agota en ella toda la regulación de las materias que pueden tener incidencia en la hacienda autonómica. Por ello esta cláusula de cierre pone de manifiesto, a mi juicio, que el legislador es consciente de la incidencia que en la hacienda de las CCAA pueden tener otros aspectos que cabe pensar no se regulan en la LOFCA porque no se considera materia propia de la misma ni por tanto Hacienda General, dada la vinculación que el TC establece entre este título competencial y las materias propias de la LOFCA según el art. 157.3 de la CE. Lógicamente, estas otras materias que pueden regular las CCAA han de ser establecidas por las leyes; leyes que en el contexto de una norma delimitadora de competencias financieras entre el Estado

y las CCA han de fundamentarse en otro título competencial distinto, pues si fuera el mismo que fundamenta la LOFCA la norma no tendría sentido porque deberían incorporarse a la propia Ley Orgánica. Por otra parte, en apoyo de esta interpretación cabe considerar que el silencio de la LOFCA al respecto es “deliberado” porque en el proceso de elaboración de la LGT se sugirió por la Comisión 2001 la conveniencia “de incluir en la LOFCA un precepto en el que se establezca la obligada adecuación del ejercicio de las competencias normativas autonómicas al contenido de la LGT y, en especial, a aquéllos de sus preceptos de aplicación a todas las Administraciones públicas”. El Consejo de Estado se hace eco de esta recomendación que, como puede verse, no fue atendida.

d. Las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y el procedimiento administrativo común.

i. Alcance funcional y material de estas competencias

Siguiendo con la sistemática seguida en el análisis de los diversos títulos competenciales que invoca el art. 1 de la LGT tomaremos como primer elemento de interpretación los trabajos preparatorios de la Ley, así como su exposición de motivos para luego examinar el alcance de las competencias estatales en la materia.

El Informe de la Comisión no aporta elementos relevantes para delimitar los contenidos ubicados en estos títulos competenciales, pues únicamente se refiere a la STC 14/1986 y se hace eco de la posición de un sector doctrinal que considera que este precepto constitucional no es adecuado en materia tributaria, pues la regulación de los tributos no admite, en muchos casos, la diferencia entre bases y desarrollo. Al respecto ya nos hemos pronunciado al iniciar el estudio de los diversos títulos competenciales de forma que para evitar repeticiones innecesarias únicamente recordaremos que ello es cierto en lo que respecta a la competencia material y exclusiva de las CCAA en materia de tributos propios, dentro del ámbito delimitado por la LOFCA. Sin embargo, no cualquier materia relacionada con los tributos queda excluida del esquema de distribución de competencias bases y desarrollo.

Más explícitas son la Memoria que acompañó al proyecto de Ley, así como la Exposición de Motivos de la Ley.

En la Memoria se dice que “... dado que en la nueva Ley se produce una sustancial aproximación de la regulación tributaria al procedimiento administrativo común, es claro que cuando el legislador tributario regula esta materia lo está haciendo en desarrollo del mismo título competencial que fundamenta la propia Ley 30/1992, no pudiendo ser la disposición adicional quinta de esta Ley un cheque en blanco para que las CCAA regulen libremente en el ámbito tributario”.

La Exposición de Motivos de la LGT establece un enlace directo entre la invocación del art. 149.1.18 CE y la adaptación a las especialidades del ámbito tributario de la regulación del procedimiento común, garantizando a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las Administraciones tributarias. En relación con el Título III de la Ley relativo a la aplicación de los tributos, se dice que "... las normas integrantes del capítulo II que, bajo la rúbrica de «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios» van a tener una particular trascendencia y es donde se aprecia de forma más evidente el grado de aproximación de la normativa tributaria a las normas del procedimiento administrativo común. En este capítulo, la Ley General Tributaria recoge exclusivamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo lo expresamente previsto en las normas tributarias. Así, las normas de este capítulo II del título III tienen una gran relevancia ya que, por un lado, resultan aplicables a todos los procedimientos regulados en este título salvo que se establezcan normas especiales en los respectivos procedimientos, y, por otro, constituyen, junto con las normas administrativas generales, la regulación básica de aquellos procedimientos, especialmente de gestión tributaria, que no están expresamente regulados en esta Ley".

La lectura de los párrafos anteriores suscita una primera cuestión y es que la invocación del art. 149.1.18 CE aparece circunscrita a la competencia en materia de procedimiento administrativo común, mientras que el precepto constitucional contempla dos competencias, la relativa al procedimiento administrativo común y la relativa al régimen jurídico de las Administraciones Públicas; competencias que tienen un contenido material y funcional distinto.

La diferenciación del alcance funcional de estas competencias aparece recogida en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1992 que sintetiza la doctrina del TC al respecto indicando que "... La delimitación del régimen jurídico de las Administraciones Públicas se engloba en el esquema «bases más desarrollo» que permite a las Comunidades Autónomas dictar sus propias normas siempre que se ajusten a las bases estatales. Sin embargo, respecto al procedimiento administrativo común y al sistema de responsabilidad de las Administraciones Públicas, aunque su formulación jurídica sea la manifestación expresa y la traducción práctica para los ciudadanos de la aplicación regular del propio régimen jurídico, la Constitución las contempla como una competencia normativa plena y exclusiva del Estado".

No obstante, cabe matizar esta diferenciación atendiendo a la finalidad que persigue la atribución de la competencia exclusiva al Estado. Desde esta perspectiva puede decirse que, sin perjuicio de otras finalidades que puedan atribuirse a la regulación del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, la finalidad u objetivo fundamental del mismo es "garantizar a los administrados un tratamiento común ante las

Administraciones Públicas". Y a esta finalidad responde también la atribución en exclusiva al Estado de la competencia en materia de "procedimiento administrativo común", tal como se desprende, entre otras, de la STC 130/2013 (FJ 6). Con ello obviamente no se confunde un título con otro, sino que tienen una finalidad común en los respectivos ámbitos materiales que sí aparecen diferenciados y respecto de los cuales se pretende este tratamiento común.

Centrándonos en los aspectos materiales de ambos títulos competenciales podríamos pensar que nos hallamos ante una situación similar a la que hemos expuesto al examinar la incidencia de la competencia exclusiva estatal en materia de Hacienda General. Esto es, una jurisprudencia constitucional que delimita el contenido material de ambos títulos de forma genérica lo cual otorgaría un amplio margen a la interpretación y, nos atreveríamos a decir, a la interpretación guiada por el propósito que se quiere conseguir. En el ámbito de los títulos competenciales a los que se refiere el art. 149.1.18, la situación es bien distinta dado que su contenido ha sido trazado con una precisión que permite con un notable grado de seguridad saber cuál es su contenido; precisión que aparece especialmente en la delimitación de la materia procedimiento administrativo común. La interpretación realizada por el TC resulta especialmente ilustrativa dado que la Ley 30/1992 no permite afirmar con total seguridad cuales de sus contenidos son régimen jurídico y cuales responden a la materia procedimiento administrativo común.

Acerca de esta última, consideramos que la doctrina del TC tiene un nivel de concreción tal que permite con un alto grado de seguridad contrastar su ámbito con otras regulaciones sectoriales a fin de determinar qué materias no se pueden considerar régimen jurídico de las Administraciones Públicas porque son procedimiento administrativo.

La formulación hasta el momento más acabada de lo que debe entenderse por procedimiento administrativo común aparece en la STC 50/1999, de 6 de abril, en la cual se dice que "... Tampoco puede compartirse la alegación del Abogado del Estado conforme a la cual toda previsión normativa que incide en la forma de elaboración de los actos administrativos, en su validez y en su eficacia o en las garantías de los administrados, debe ser considerada parte del procedimiento administrativo común, pues en tal caso se incluiría en este título competencial la mayor parte del Derecho Administrativo. Ciertamente este Tribunal no ha reducido el alcance de esta materia competencial a la regulación del procedimiento, entendido en sentido estricto, que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración (iniciación, ordenación, instrucción, terminación, ejecución, términos y plazos, recepción y registro de documentos); en esta competencia se han incluido también los principios y normas que «prescriben la forma de elaboración de los actos, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos,

incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento» (STC 227/1988). Sin embargo, de ello no puede deducirse que forme parte de esta materia competencial toda regulación que de forma indirecta pueda tener alguna repercusión o incidencia en el procedimiento así entendido o cuyo incumplimiento pueda tener como consecuencia la invalidez del acto...” (FJ 3).

Como puede observarse, el TC incluye dentro del procedimiento administrativo común los aspectos relativos a la terminación de los procedimientos, así como la revisión – hay que entender en vía administrativa – de los actos administrativos dictados por la Administración. No parece ofrecer muchas dudas que estos dos aspectos del procedimiento, y al margen de la tradicional separación de las funciones de aplicación de los tributos que dan lugar a un procedimiento respecto de las funciones revisoras en vía administrativa encomendadas a órganos que actúan con independencia funcional en el ejercicio de sus funciones, entran de lleno dentro de las técnicas propias de la resolución alternativa de conflictos en materia tributaria.

Esta identificación de materias propias del procedimiento administrativo común implica que su ámbito de aplicación vendrá determinado por la extensión que el legislador estatal haya considerado necesario dar a su regulación. No podemos olvidar que a quien en primer lugar corresponde fijar el alcance de la normativa dictada en ejercicio de la competencia exclusiva es al propio Estado, sin perjuicio de la labor que corresponde al TC como máximo intérprete de la constitución a la hora de determinar si el Estado invade las competencias autonómicas en este ámbito.

ii. Procedimiento común especial y procedimientos especiales.

De la exposición del contenido material del título competencial “procedimiento administrativo común” se desprende que es un título mucho más específico que el relativo a la Hacienda General y el relativo a las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el cumplimiento de los deberes constitucionales. Por ello, entendemos que tiene alcance suficiente como para fundamentar en él el contenido procedimental de la LGT y, por tanto, teniendo en cuenta el alcance material de este título competencial permitir a las CCAA dictar normas propias.

En la doctrina, Palao parece amparar en este título competencial la posibilidad de que las CCAA regulen los aspectos de procedimiento aunque vinculada a las facultades de autoorganización de las Administraciones Públicas, en este caso, las autonómicas.

De forma más clara, también se pronuncian en favor de este título competencial Rodríguez Márquez y Ramos Prieto. El primer autor citado recogiendo la justificación de la invocación de este título competencial que formula la Exposición de Motivos de la Ley, que como se ha dicho es la adaptación de las especialidades de los procedimientos tributarios a la regulación del procedimiento común, así como la

finalidad de esta aproximación que enlaza directamente con el fundamento de la atribución de esta competencia exclusiva al Estado, es decir, la garantía de un tratamiento similar ante todas las Administraciones Públicas (en este caso, tributarias), considera que conseguido este objetivo “las CCAA deben tener libertad para configurar los procedimientos tributarios de manera coherente con su organización administrativa, así como para regularlos de manera que consideren más conveniente en aras a la eficacia administrativa y de la mejor realización, en su territorio y respecto de sus tributos, del deber constitucional de contribuir”.

A nuestro juicio, efectivamente, este es el título competencial que de forma más precisa se adapta a la materia objeto de regulación dentro del conjunto de títulos competenciales que establece el art. 149.1 CE. Consideramos que en el marco de un sistema de distribución de competencias en materia tributaria en el cual la “corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y el Estado” es un principio que preside el ejercicio de sus competencias relativas a la actividad financiera carece de justificación jurídica y lógica que éstas puedan establecer y regular sus tributos y que las normas procedimentales se limiten a las relativas a dichos tributos en concreto, sin que puedan aprobar un marco jurídico general regulador de aplicación a todos sus tributos adaptado a sus propias necesidades y a las características específicas de sus propios tributos.

La delimitación del ámbito competencial en materia de procedimiento administrativo entre el Estado y las CCAA nos permite ahora afirmar con mayor rotundidad la improcedencia de subsumir los procedimientos dentro de la Hacienda General y también dentro de las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir y ello porque esta igualdad fundamental en el tratamiento ante las Administraciones Públicas ya aparece garantizada con la reserva competencial a favor del Estado, sin que ello impida a las CCAA, dentro de este marco, dictar sus propias disposiciones.

Podría pensarse que la anterior conclusión pone fin, en el ámbito de este trabajo, a la cuestión que nos ocupa. No es así, pues para acabar de completar la argumentación es preciso hacer una referencia a una cuestión que también se ha planteado en el análisis de las competencias de las Comunidades Autónomas en materia de procedimientos tributarios.

La STC 227/1988 representó un paso importante en la delimitación de las competencias estatales respecto de las autonómicas en materia de procedimientos al vincular la competencia para regular el procedimiento con la competencia por razón de la materia introduciendo la distinción entre procedimiento administrativo común y procedimiento especial por razón de la materia. Esta doctrina se formula en los siguientes términos: “La Constitución no reserva en exclusiva al Estado la regulación de

estos procedimientos administrativos especiales. Antes bien, hay que entender que esta es una competencia conexa a las que, respectivamente, el Estado o las Comunidades Autónomas ostentan para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio de la Administración. Así lo impone la lógica de la acción administrativa, dado que el procedimiento no es sino la forma de llevarla a cabo conforme a Derecho. De lo contrario, es decir, si las competencias sobre el régimen sustantivo de la actividad y sobre el correspondiente procedimiento hubieran de quedar separadas, de modo que al Estado correspondieran en todo caso estas últimas, se llegaría al absurdo resultado de permitir que el Estado pudiera condicionar el ejercicio de la acción administrativa autonómica mediante la regulación en detalle de cada procedimiento especial, o paralizar incluso el desempeño de los cometidos propios de las Administraciones autonómicas si no dicta las normas de procedimiento aplicables en cada caso. En consecuencia, cuando la competencia legislativa sobre una materia ha sido atribuida a una Comunidad Autónoma, a ésta cumple también la aprobación de las normas de procedimiento administrativo destinadas a ejecutarla, si bien deberán respetarse en todo caso las reglas del procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias” (FJ. 32).

Partiendo de esta construcción, se ha cuestionado, en el ámbito del debate acerca de las competencias autonómicas para aprobar una norma que cumpla funciones análogas a las de la LGT en materia de aplicación de sus tributos, la posibilidad de considerar los procedimientos regulados en dicha norma como procedimientos especiales.

Sobre esta cuestión, ha señalado Ramallo , partiendo de las razones aducidas por el TC para fundamentar la competencia autonómica para regular los procedimientos inherentes a materias sustantivas sobre las cuales tiene competencia , que “las dos razones que se acaban de exponer – y sin entrar en la discusión de si el procedimiento tributario es un procedimiento especial *“ratione materiae”* – a nuestro entender no afectan a la aplicación de los tributos propios, autonómicos o locales, por cuanto si bien el procedimiento tributario pudiera, en su caso, ser considerado un procedimiento especial, no se puede mantener, a nuestro entender, que el procedimiento tributario autonómico sea un procedimiento especial en relación al procedimiento tributario estatal”. El autor basa su opinión en la consideración identidad de los principios constitucionales aplicables, así como de la estructura de la norma tributaria y los elementos de la relación jurídica que de ella deriva. En cuanto a la segunda razón la aducida por el TC, es decir, la paralización de la acción administrativa autonómica, se afirma que “no tiene sentido por cuanto de los que estamos tratando es de aplicar un mismo y único cuerpo legal a los tres órdenes jurídicos (estatal, autonómico y local) y no que el Estado elabore unas normas de procedimiento específicas para ser aplicadas por las Comunidades Autónomas”.

En esta orientación se inscribe también la interpretación de Olivera Massó al entender que “En conclusión, puede afirmarse de conformidad con la doctrina constitucional que, sin perjuicio de los principios comunes del procedimiento administrativo a que se refiere el art. 149.1.18 C.E., el Estado está habilitado para establecer procedimientos administrativos especiales de intervención en una materia determinada cuando se ostente sobre la misma competencia legislativa. En el caso de los procedimientos tributarios y financieros, la competencia del Estado para fijar los mismos vendría dada por el título competencial Hacienda General (art. 149.1.14 C.E.). A su vez, estos procedimientos serían “generales o comunes” respecto de las Comunidades Autónomas, de forma que éstas estaría facultadas a introducir las especialidades derivadas de su propia estructura orgánica o de sus propias figuras tributarias o presupuestarias”.

La conclusión que deriva de estas construcciones es clara, y se concreta en el reconocimiento de un único procedimiento común que sería el regulado en la LGT y los procedimientos especiales serían los vinculados a cada tributo autonómico en particular, sin que entre la norma estatal y la norma autonómica fuera posible la interposición de una norma general autonómica en el ámbito del procedimiento no cubierto por la competencia estatal.

Frente a esta interpretación, entendemos que existen buenas razones para considerar que la doctrina del TC en materia de delimitación de los ámbitos que corresponden al procedimiento común y a los procedimientos especiales por razón de la materia no niega la posibilidad de dicha interposición de la norma general autonómica.

Como ya indicara García Berro, establecida la competencia exclusiva estatal en materia de procedimiento administrativo común, queda por resolver “la relación entre lo común y lo especial, es decir, no se soluciona la cuestión acerca de si la Constitución permite la coexistencia de distintos “procedimientos comunes especiales”. La conclusión a la que llega el autor es que “la Constitución no exige inevitablemente un procedimiento común general y único de aplicación a todos los sectores de todas las Administraciones Públicas”.

A esta cuestión se ha referido la STC 130/2013, de 4 de junio relativa a la Ley General de Subvenciones, admitiendo la existencia “de un procedimiento administrativo común singular en función de la forma de actividad administrativa”. La Ley General de Subvenciones “no regula un procedimiento administrativo especial *ratione materiae* y es, por tanto, en principio, y siempre que el Estado, en su regulación, se mueva dentro de los límites de su esfera competencial, compatible con la existencia de regulaciones especiales *ratione materiae* de los procedimientos de otorgamiento de subvenciones en determinados campos de actividad (agricultura, medio ambiente, asistencia social...), que corresponderá establecer bien al Estado, bien a las Comunidades

Autónomas, en función de la distribución de competencias prevista para cada sector concreto en la Constitución” (FJ 8).

Si trasladamos este razonamiento al ámbito de los tributos, no cabe duda que la LGT puede caracterizarse como una Ley que regula un procedimiento común singular por razón de la potestad administrativa cuyo ejercicio se vehicula a través de dicho procedimiento. Se trata de la regulación de un procedimiento que atiende a un tipo de actividad administrativa como es la aplicación de los tributos en sentido amplio. En éste ámbito, no se discute la competencia estatal, que es lo que se cuestiona en el recurso de inconstitucionalidad resuelto por la citada Sentencia, pero si la hemos traído a colación es porque aporta elementos de juicio relevantes a efectos de establecer las relaciones entre dichos procedimientos comunes singulares y los procedimientos especiales *ratione materiae*. Los primeros se caracterizan por oposición a los segundos, según se indica en la misma Sentencia, porque “El procedimiento (...) regulado desde una perspectiva general o abstracta no es, pues, un procedimiento especial *ratione materiae*, porque prescinde de toda previsión específica que atienda a las características de un determinado sector o materia (agricultura, urbanismo, asistencia social...) y responde única y exclusivamente a las singularidades de un determinado tipo de actividad de las Administraciones públicas” (FJ8). El mismo razonamiento es aplicable a la regulación general y abstracta de los procedimientos tributarios, de lo cual cabe deducir que las relaciones entre la LGT y las leyes generales que puedan dictar las CCAA en materia tributaria no son subsumibles dentro del esquema procedimiento común singular y procedimiento especial por razón de la materia. Este tipo de relación, en cambio, sí es la que puede establecerse, tanto en el ámbito estatal como autonómico, entre las respectivas leyes generales y las normas de procedimiento contenidas en las leyes y reglamentos que regulan cada tributo en particular.

Asimismo, es importante destacar que las normas de “procedimiento común especial o singular” contenidas en la Ley hallan su base, según el TC, en la competencia estatal establecida en materia de procedimiento administrativo común. Y ello, aunque este precepto constitucional no incluya mención expresa alguna al respecto. En palabras del TC, “Por otra parte, es evidente... que, efectivamente, el art. 149.1.18 CE no confiere expresamente un título competencial al Estado para la regulación de las subvenciones como lo hace respecto a las expropiaciones forzosas, los contratos y concesiones o la responsabilidad patrimonial”. Aquí cabría añadir que el precepto constitucional tampoco se refiere a los tributos. No obstante, “... la subvención, considerada en abstracto y desligada de cualquier campo específico, no se incardina en ninguna materia o sector determinado, sino que es una técnica administrativa de fomento, esto es, una forma de actividad a la que puede acudir cualquier Administración pública. Esta forma de actividad propia de cualquier Administración pública puede requerir, por sus peculiaridades ... , una regulación singular común tanto de su iter procedimental como

de otros aspectos (requisitos de validez, de eficacia...) que, de acuerdo con la doctrina constitucional, se incardinan en el concepto de procedimiento administrativo común; regulación singular que no ofrece la actual configuración normativa del procedimiento administrativo recogida en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, puesto que esta Ley no atiende ni da respuesta a los elementos y cuestiones diferenciadas que presenta este tipo de actuación jurídica de las Administraciones públicas". La consecuencia que de esta consideración cabe extraer clara, a nuestro juicio, en el sentido que la competencia en materia de procedimientos tributarios no puede desligarse de la competencia en materia de procedimiento administrativo común que establece el precepto constitucional y, por tanto, no puede reconducirse a otros títulos competenciales relativos a la Hacienda Pública dada su pertenencia al tronco común representado por el procedimiento administrativo.

Continuando con el análisis de los elementos de juicio que aporta esta doctrina constitucional, cabría entender que la sentencia no deja espacio para la inserción, entre la norma estatal y las autonómicas, de una regulación igualmente "general o abstracta", en este caso, de los procedimientos tributarios. Ciertamente se contrapone el procedimiento común singular regulado por el Estado a los procedimientos especiales por razón de la materia que corresponden al Estado o a las CCAA en función del ámbito material correspondiente. Al respecto, no obstante, hay que tener en cuenta que el debate se plantea ante la alegación autonómica que cuestiona la competencia estatal para aprobar una Ley general de subvenciones al considerar que la CE no ampara esta competencia. En el ámbito de la regulación de los tributos no se cuestiona la competencia estatal para aprobar una Ley general, sino la posibilidad de introducir una regulación propia respetando el contenido de lo que es procedimiento administrativo común singular de competencia estatal.

A este aspecto, entendemos que se refiere la STC 166/2014 (FJ 6), en la cual se examina la contradicción entre una norma general en materia de subvenciones contenida en una Ley autonómica y la regulación contenida en la Ley 30/1992. Al margen del fallo del TC sobre la cuestión de fondo, es relevante el razonamiento desarrollado porque delimita la competencia autonómica fundamentada en el art. 149.1.18 y, concretamente, en materia de procedimiento, afirmando que "respeto antes comentado a las competencias de las Comunidades Autónomas que incluyen, según lo dicho, la competencia para regular los procedimientos administrativos necesarios para ejercerlas, sí debe impedir que con amparo en el art. 149.1.18 CE el Estado pueda imponer a las Comunidades Autónomas un plazo inalterable para cumplir esa obligación de resolver, pues con ello podría fácilmente cercenar, dificultar o incluso impedir el funcionamiento de estas, o lo que es lo mismo, menoscabar su autonomía. Asumido entonces que conforme con nuestra doctrina la competencia normativa para regular el procedimiento administrativo específico necesario para

intervenir en cada sector concreto de la actividad administrativa ha de corresponder, lógicamente, al ente competente para esa intervención (por todas, STC 227/1988 , antes citada), de ello se sigue sin dificultad que ese ente territorial ha de tener autonomía para poder ponderar, entre otras circunstancias, la dificultad o complejidad de la materia, los informes o trámites necesarios o convenientes para ordenar adecuadamente la intervención de su Administración en ese concreto ámbito, o la capacidad de su propia organización administrativa para asumir ese trabajo...”.

Poniendo en relación esta sentencia con la anterior 130/2013 se extrae una primera conclusión y es que despeja la duda que pudiera plantear esta última en el ámbito de las relaciones entre procedimientos comunes singulares y procedimientos específicos por razón de la materia, en el sentido de la dicotomía antes apuntada, al admitir la competencia autonómica para dictar normas de procedimiento en “cada sector concreto de la actividad administrativa”. Esta expresión debe ser entendida en el sentido apuntado por la STC 130/2013, es decir, como un procedimiento distinto al especial por razón de la materia, en el caso que nos ocupa, las normas de procedimiento de cada tributo autonómico en particular. Por ello adquiere pleno sentido la afirmación formulada en la STC 166/2014 en el sentido que el Tribunal ha “descartado que la actividad subvencional sea una “materia” que permita a las Comunidades Autónomas la regulación entera del procedimiento administrativo necesario para tramitarlas (por todas, STC 130/2013, FJ 8 sobre la Ley general de subvenciones)”. No se niega, pues, la competencia para la regulación general y abstracta, sino la regulación entera, completa del procedimiento por concurrir también la competencia exclusiva del Estado en materia de procedimiento.

Analizado el marco constitucional, que a nuestro juicio no impide a las CCAA aprobar una Ley que con carácter general y abstracto regule el ejercicio de sus potestades tributarias, resta por verificar el anclaje estatutario de una regulación de estas características.

Centrándonos en el Estatuto de Autonomía de Cataluña, entendemos que el art. 159 presta base suficiente para habilitar competencialmente a la Comunidad Autónoma para aprobar este tipo de norma. Este precepto estatutario determina la competencia de la Comunidad Autónoma en materia de “Régimen jurídico, procedimiento, contratación, expropiación y responsabilidad en las Administraciones públicas catalanas” y la delimita en los siguientes términos: “1. Corresponde a la Generalitat, en materia de régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones públicas catalanas, la competencia exclusiva en lo no afectado por el artículo 149. 1. 18 de la Constitución. Esta competencia incluye: a) Los medios necesarios para ejercer las funciones administrativas, incluyendo el régimen de los bienes de dominio público y patrimoniales. b) Las potestades de control, inspección y sanción en todos los ámbitos materiales de competencia de la Generalitat. c) Las normas de

procedimiento administrativo que se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de Cataluña o de las especialidades de la organización de la Generalitat. 2. Corresponde a la Generalitat la competencia compartida en todo lo relativo al régimen jurídico y el procedimiento de las Administraciones públicas catalanas en lo no previsto por el apartado 1...”. Este precepto tiene su antecedente en el art. 9.3 del EAC de 1979 y del mismo podría hacerse una interpretación estricta en el sentido de que vincula la regulación procedimental a la competencia de la Generalitat por razón de la materia sustantiva de que se trate. No es ésta, sin embargo, la única proyección que presenta el precepto. Ello es debido a que de forma indubitada ha servido de base, dentro del marco derivado del art. 149.1.18, para habilitar a la Generalitat para la aprobación de sus propias leyes de procedimiento administrativo. Estas leyes son, inicialmente la Ley 13/1989, de 14 de diciembre, derogada casi en su integridad, por la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de Régimen jurídico y de procedimiento de las Administraciones públicas de Catalunya. En este sentido, González Pérez y González Navarro han manifestado que “no hay inconveniente en admitir que una Comunidad Autónoma puede dictar su propia Ley de procedimiento administrativo siquiera sea dentro del marco constitucional”. Y ello porque “el Estado y la Comunidad Autónoma tienen competencias concurrentes en la materia procedimiento administrativo.... De manera que hay que admitir que las Comunidades Autónomas pueden dictar su propia Ley del procedimiento administrativo en el marco, naturalmente, de la Ley básica estatal”.

Ante la realidad jurídica expuesta, a nuestro juicio, cabe sostener la competencia de las CCAA para aprobar sus propias leyes generales de procedimiento en el marco de la normativa estatal representada por la Ley General Tributaria. Las especialidades de los procedimientos tributarios, en el marco de distribución de competencias entre el Estado y las CCAA, justifican la existencia de normativa procedimental específica, pero no pueden alterar el sistema de distribución competencial que deriva de la CE y los Estatutos, y que se inscribe y ha de desenvolverse en el marco de las atribuciones respectivas en materia de procedimiento administrativo.

e. Contenido de la Ley General Tributaria que puede considerarse procedimiento común especial de aplicación directa a las CCAA. Aspectos procedimentales que podrían ser regulados por las CCAA.

La falta de precisión de la LGT en este aspecto, al no incorporar una disposición final que determine el alcance de sus preceptos, unido al carácter “reglamentista” de su contenido dificulta notablemente pronunciarse con rotundidad acerca de los aspectos que deben ser de aplicación de las CCAA.

Si atendemos a los trabajos preparatorios, la Comisión puso de manifiesto, en materia de aplicación de los tributos y revisión de actos tributarios, la conveniencia de incorporar “únicamente, determinados preceptos básicos que recojan las garantías del

ciudadano en las fases de iniciación, instrucción y resolución - ajustándose a la LRJPAC- y reconociendo la competencia autonómica para dictar regulaciones propias. En consecuencia, la LGT se limitaría a desarrollar los distintos procedimientos que utiliza el Estado, los cuales también serían aplicados por las CC.AA en los términos de la Ley de cesión, y supletoriamente en todas las materias que no tengan una regulación propia. Sobre la base de la necesidad de garantizar un tratamiento común, la propuesta disposición adicional de la LGT podría declarar básicos los plazos máximos de duración de los procedimientos y los efectos de su incumplimiento; el derecho a no aportar dos veces el mismo documento; o cuestiones específicamente tributarias, que no están reguladas en la LRJPAC, como el derecho a solicitar que las actuaciones tengan alcance general y los supuestos de terminación convencional”.

Aún con la valoración positiva merece este esfuerzo de concreción en el ámbito de los trabajos preparatorios del nuevo texto legal, su contenido es sólo una guía interpretativa que debe completarse con lo que se establece en la Ley y atendiendo en su interpretación al alcance que el TC ha dado a la competencia estatal en materia de procedimiento administrativo común. Sobre la misma, la más reciente jurisprudencia del TC (STC 166/2014, FJ 5) se refiere a la “libertad” de que dispone el legislador estatal, indicando que puede “optar por varios modelos posibles” (FJ 5. B)), aunque el respeto a las competencias autonómicas supone que éstas tienen reservada “la regulación de las “normas ordinarias de tramitación” del procedimiento” (STC 175/2003, de 30 de septiembre, FJ 10 c)). El ejercicio de la competencia estatal “con el margen de apreciación y oportunidad política que ello siempre trae consigo” (F 6 de la STC 166/2014) tiene por objeto “establecer las normas del procedimiento administrativo en los aspectos más importantes de sus relaciones con las distintas Administraciones públicas” (FJ 5c).

Si analizamos el contenido de la LGT desde esta perspectiva y de la guía que brinda la vinculación que realiza la Exposición de Motivos entre la invocación del art. 149.1.18 CE y la “adaptación” a las especialidades del ámbito tributario de la regulación procedimiento administrativo común, a fin de garantizar un tratamiento “similar” ante todas las Administraciones tributarias podemos obtener ya una primera conclusión y es que no se trata de conseguir un tratamiento uniforme del obligado tributario ante ellas, sino de una igualdad en términos sustanciales, en posiciones jurídicas fundamentales.

A partir de aquí se impone intentar buscar dentro del contenido de la LGT qué preceptos o aspectos de la regulación materializan esta voluntad del legislador.

Entendemos que esta opción se materializa esencialmente en la regulación de las “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios” (Capítulo II del Título III de la LGT, arts. 98 a 116 de la LGT) cuyo contenido en lo que aquí importa ha

de ser analizado desde la perspectiva del orden de fuentes en la materia que establece el art. 97 de la LGT. Según este precepto, “Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán: a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes Tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo) Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos”. Con acierto, a nuestro juicio, se ha podido decir de este precepto, enmarcado en el ámbito de las relaciones entre la LGT y la LRJPAC, que “para conocer la completa regulación de los procedimientos tributarios va a ser necesario acudir a dos leyes, interpretando los silencios de la Ley General Tributaria no como olvidos del legislador, sino como remisiones implícitas a las normas administrativas generales”.

Entendemos que es ésta es la perspectiva que hay que adoptar en el análisis de los preceptos de la LGT que, con mayor seguridad, pueden incluirse dentro de lo que el legislador ordinario, en el marco de la doctrina constitucional, considera procedimiento administrativo común singular de competencia estatal. Situados en este ámbito, entendemos que aspectos como la audiencia a los interesados en el procedimiento, la terminación y la revisión son de directa aplicación a las CCAA.

Si nos centramos en el trámite de alegaciones, podemos observar que el elemento esencial es la funcionalidad del mismo dentro del procedimiento, no la forma como dicha audiencia se articula. Por ello, en el ámbito de las métodos alternativos de resolución de conflictos pueden hallarse fórmulas que propicien el entendimiento entre Administración y obligados tributarios como forma de prevención de conflictos en materia tributaria que, sin mermar el principio de contradicción al que responde este trámite, por el contrario, lo potencien en el sentido de promover un acercamiento de posiciones que desemboque en una resolución aceptada tanto por la Administración como por el obligado tributario. Entendemos que la introducción de estas fórmulas no desvirtúa el trámite de alegaciones en la forma en que está concebido en la LGT, puesto que se trata de introducir normas por parte de las CCAA que complementen la regulación de la LGT con la finalidad de conseguir un objetivo legítimo y que no desnaturaliza el sentido y finalidad de la regulación estatal en la medida en que no determine una merma de garantías del obligado tributario.

Otro ámbito en el que pueden desplegar sus efectos los métodos alternativos de resolución de conflictos es el de la terminación de los procedimientos.

El art. 88 de la Ley 30/1992, bajo la rúbrica “Terminación convencional” contempla diversas “fórmulas procedimentales de composición de intereses”. Este precepto prevé la posibilidad de que las Administraciones Públicas celebren “acuerdos, pactos, convenios o contratos”. Su inserción en el procedimiento puede ser diversa.

Así, pueden tener carácter previo, vinculante o no, a la resolución que ponga fin al procedimiento o bien tener el carácter de finalizadores del mismo, en cuyo caso asumen una fórmula contractual.

Si contrastamos esta norma con el art. 100 de la LGT observamos que la norma tributaria no establece una relación exhaustiva de las causas que determinan la finalización del procedimiento, sino que remite a “cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario”.

Esta cláusula de cierre puede ser interpretada en el sentido que veda toda posibilidad a la “terminación convencional” de los procedimientos tributarios por ser contraria a los principios de legalidad y de indisponibilidad del crédito tributario. Sin embargo, no creemos que sea ésta la interpretación más ajustada a la finalidad del precepto. El ordenamiento tributario no prevé la finalización del procedimiento por acuerdo, pero sí prevé las actas con acuerdo en las cuales el mismo se inserta como un acto previo al acto de resolución del procedimiento tributario, esto es la liquidación tributaria.

Visto desde esta perspectiva, es decir, conectando la cláusula general sobre las causas de finalización del procedimiento que no se identifican estrictamente con el acto resolutorio y el régimen establecido por la LGT en relación a las actas con acuerdo puede concluirse que el legislador aun cuando no formula una cláusula general al estilo de la establecida en el art. 88 de la Ley 30 /1992 admite los acuerdos procedimentales por no ser contrarios a los principios que rigen la aplicación de los tributos.

Admitidos, pues, estos acuerdos adoptados en el seno del procedimiento resta por determinar el alcance de la falta reconocimiento general de los mismos en la LGT desde la perspectiva del ámbito al que alcanza el art. 149.1.18 CE. En otros términos, el art. 88 de la Ley 30/1992 en su condición de Ley básica da cobertura a las CCAA para que a través de sus normas procedimentales apliquen las fórmulas de terminación convencional de los procedimientos administrativos. Sin embargo, el silencio de la LGT, al no formular una cláusula general al respecto y remitir el régimen de la terminación del procedimiento a la normativa tributaria, puede ser entendido en el sentido de que sólo caben estas fórmulas en los términos que la LGT prevé para las actas con acuerdo en el ámbito de regulación de las CCAA.

A nuestro juicio, no es ésta la interpretación que cabe hacer de la LGT. La indefinición del legislador estatal en la determinación de las causas de finalización del procedimiento –en el sentido amplio que ha quedado expuesto, es decir, incluyendo acuerdos previos a la resolución- no puede ser convertida en un cauce a través del cual pueda imponer mayores restricciones a la CCAA respecto de las que para él mismo derivan de la amplia dicción de la LGT en esta materia, pues es obvio que en la regulación de los tributos estatales el legislador puede introducir estas técnicas al

margen de lo establecido con carácter general en la LGT. En consecuencia, el art. 100 de la LGT puede ser entendido como una norma que no prejuzga las causas de terminación de los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos estatales, ni tampoco de los tributos autonómicos, siempre que respeten los principios esenciales de los procedimientos tributarios y los principios que rigen la actuación de las Administraciones Tributarias en esta materia, dejando así al legislador autonómico, en el marco de las normas generales que rigen el ejercicio de la potestad tributaria, la posibilidad de configurar fórmulas convencionales dirigidas a conseguir una decisión administrativa consensuada en el ámbito de sus competencias.

Por último, entrando en el ámbito de la revisión de los actos administrativos la aplicación de medios alternativos de solución de conflictos aparece recogida en el art. 107 de la Ley 30/1992. A nuestro juicio, la LGT no deja espacio a las CCA para modular las funciones de los órganos económico-administrativos dándoles funciones distintas a las que actualmente les atribuye la LGT. Se trata de un sistema de revisión que entendemos que, no sólo en su aspecto de vía previa para agotar la vía administrativa, sino en su configuración material vincula a las CCAA, pues la revisión de los actos administrativos es materia de procedimiento administrativo reservada al Estado, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, y la LGT no contiene en este ámbito una habilitación implícita o explícita para que las CCAA puedan incidir en la regulación de la misma más allá de los aspectos organizativos de los órganos encargados de resolver estas reclamaciones. En este ámbito, delimitado a nivel estatal por la Disposición Adicional Duodécima de la LGT, las CCAA podrían incidir en la composición de sus propios órganos económico-administrativos, pero no alterar sus atribuciones.

E. Tributos cedidos a las Comunidades Autónomas

Como es sabido, el art. 19 de la LOFCA

contempla la posibilidad de que las CCAA asuman competencias normativas, en los términos que establezca la Ley que regula la cesión de tributos, en materias procedimentales. Concretamente, en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados podrán regular “la gestión” de estos tributos. En el ámbito de los tributos sobre el Juego, la competencia se extiende a la regulación de la “aplicación de los tributos”.

La atribución de competencias normativas en este ámbito debe coherenciarse con el contenido del art. 27 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifica determinadas normas tributarias (en adelante, LSF). Este precepto establece “1. Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por los Convenios o Tratados internacionales, la

Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo. La terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

La interpretación de estos preceptos debe hacerse de forma que salve la aparente contradicción existente entre los mismos, pues parece claro que la voluntad del legislador al delimitar el ámbito de atribuciones de las CCAA en este ámbito es dar entrada a un margen de regulación propio por parte de las CCAA. Ello se pone de manifiesto en el art. 53 de la LSF establecer que “Si una Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que le confieren los artículos 46, excepto la letra b) del punto 1, a 52, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado”.

En esta tesitura, la doctrina que se ha ocupado de la cuestión, reconduce el ámbito dentro del cual las CCAA pueden ejercer el poder normativo atribuido por el Estado a las normas de gestión que establecen las normas estatales reguladoras de dichos tributos. Consideramos que no cabe duda que esta es una opción que hubiese podido seguir el legislador del bloque de la constitucionalidad que regula la cesión de tributos, puesto que tratándose de tributos cedidos el título competencial que entra en juego es la Hacienda General y, en consecuencia, el legislador no se halla condicionado por otros títulos competenciales que inciden en los procedimientos tributarios, a diferencia de lo que se ha expuesto en relación a los tributos propios de las CCAA. No obstante, consideramos que no ha sido esta la opción seguida por el legislador. Y ello porque entendemos que el ámbito de atribuciones que corresponde a las CCAA en la gestión y liquidación o la aplicación de los tributos debe concretarse partiendo no de la normativa estatal que regula estos aspectos, que tendrá carácter supletorio, sino del análisis de las competencias delegadas en materia de gestión tributaria e inspección.

El art. 55 de la LCSF determina las actuaciones que dentro de la gestión tributaria corresponden a las CCAA. Estas comprenden: a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado; b) La realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias; c) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias; d) La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento; e) La aprobación de modelos de declaración y “En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos”.

Si comparamos este precepto con los que delimitan el alcance de la delegación de competencias en materia de recaudación (art. 56) y de inspección (art. 58) se observa una diferencia de gran importancia, pues tanto en relación con una como con otra función administrativa se indica expresamente que las CCAA deberán aplicar la normativa del Estado. Como puede observarse, el legislador no indica que las CCAA, en las actuaciones que se incluyen dentro de la gestión y liquidación, deban aplicar la normativa estatal. Ello pone de manifiesto, a nuestro juicio, que el legislador en las materias incluidas dentro de la gestión de los tributos no ha querido limitar la competencia de las CCAA a la aprobación de normas “homólogas” a las que se incluyen en las leyes y reglamentos de los impuestos cuya aplicación se cede. Si así fuera hubiera bastado con delimitar la competencia administrativa por referencia los aspectos de procedimiento que se contiene en la normativa estatal de cada tributo cedido. Al no hacerlo así se amplía notablemente el campo de actuación de la normativa autonómica en la materia.

La interpretación proponemos permite, además, superar la aparente contradicción entre el art. 27 de la LSF y la atribución de competencias normativas en materia de gestión a las CCAA. Este precepto y, concretamente el inciso “se regirán” adquiere un nuevo significado, pues esta expresión debe interpretarse no aisladamente como una declaración de aplicación íntegra de la LGT, sino como una declaración general de aplicabilidad de la LGT como norma que puede regir las actuaciones comprendidas dentro de la aplicación de los tributos (art. 83 LGT) “en los términos” que establece la misma LSF.

Ello no puede significar, a nuestro juicio, un desplazamiento total de la LGT, pero su ámbito de aplicación deberá ser delimitado atendiendo a los límites explícitos o implícitos impuestos al legislador autonómico. A este criterio parece apuntar la STC 161/2012, de 20 de septiembre. En ella se declara inconstitucional la regulación de la comprobación de valores efectuada por una CCAA. Cabe señalar que el TC dice que “..., en abstracto, una norma autonómica podría regular la comprobación de valores, sin exceder por ello el ámbito de la delegación de competencias normativas, que expresamente incluye la gestión y liquidación de los tributos...” (FJ 6). En el supuesto enjuiciado, se trata de una norma reguladora de la comprobación de valores que se considera que se aparta de la LSF porque en esta materia la norma autonómica, por expresa dicción de la LSF, ha de seguir “los mismos criterios que el Estado”. El canon de enjuiciamiento que aplica el TC parte de esta limitación expresa para verificar si la norma autonómica “modifica sustancialmente un medio (de comprobación) existente” y más concretamente si esta “desvirtúa... los criterios estatales...”.

Como hemos visto, en otros aspectos de la gestión no se establece dicho límite expreso en uso de la competencia exclusiva que deriva de la competencia estatal en materia de Hacienda General. En éstos consideramos que existen razones jurídicas

suficientes para pensar que quizá el legislador, al dictar la LSF ha querido dar entrada a la LGT en esta materia con el alcance que se deriva del art. 1 de la LGT. En otros términos, ha ponderado la relevancia de las normas relativas a la gestión tributaria, a la inspección y a la recaudación y ha considerado y explicitado que el art. 149.1.14 exige que en las dos últimas materias la norma estatal cubra toda la regulación. Por el contrario, en relación con la gestión puede interpretarse que el legislador no ha considerado necesaria la aplicación íntegra de la normativa estatal.

Llegados a este punto, se hace difícil concretar hasta dónde puede llegar la normativa autonómica. El criterio aplicable es, a nuestro juicio, el que deriva de la consideración diferenciada de los títulos competenciales Hacienda General y procedimiento administrativo común, si bien este último referido a los procedimientos de naturaleza tributaria. La entrada en juego de este último título deriva no de la consideración de los procedimientos tributarios como una materia concurrente entre Estado y CCAA en el ámbito de sus respectivas materias propias, como hemos visto sucede en relación a los tributos propios, sino del hecho de que el Estado al regular la gestión de los tributos cedidos y no indicar la normativa aplicable a la gestión no puede dejar de ejercer su competencia general en la materia; competencia que hemos fundamentado en el art. 149.1.18, al tratar de los tributos propios, y que consideramos que con las mismas consideraciones debe proyectarse en materia de tributos cedidos. Nótese que no estamos equiparando las competencias del Estado y CCAA en esta materia por ostentar la misma posición competencial. En el caso de los tributos cedidos, insistimos, es el propio legislador estatal quien al no establecer la aplicación de toda su normativa sobre unos tributos de los cuales es titular en virtud de su competencia en materia de Hacienda General, pasa ejercer la competencia específica en materia de procedimiento administrativo común plasmada en la LGT.

En este contexto no es de extrañar que algunas CCAA hayan introducido en la regulación de los tributos cedidos fórmulas de terminación convencional no recogidas en los procedimientos que regula la LGT. Nos referimos a las “propuestas de liquidación con acuerdo” establecidas por la legislación de algunas CC, en el ámbito de los tributos cedidos, y que contemplan el acuerdo dentro de los procedimientos de comprobación limitada.

Para finalizar, es preciso señalar que, en materia de revisión, el ejercicio por delegación de las funciones de revisión debe ajustarse, según establece el art. 59.3 LSF, a las normas establecidas en la LGT.

CONCLUSIONES

1. El examen de los ADR a la luz del Derecho Comparado lleva a una conclusión indiscutible: España debe adherirse a la corriente predominante en el mundo actual y adaptar su Ordenamiento Jurídico para integrar aquellas medidas alternativas para la solución de conflictos tributarios que permitan superar el actual marco de ineficacia e injusticia en el que se desarrollan las relaciones entre los ciudadanos y la Administración Tributaria.

Los datos son inapelables. Conforme a la Memoria de la Agencia Tributaria del año 2012 entraron en los tribunales económico-administrativos más de 223.000 reclamaciones. Ese mismo años, según evalúa GESTHA (Técnicos del Ministerio de Hacienda), en vía económico-administrativa de estimaron, en todo o en parte hay que suponer, el 44.36% de las reclamaciones. GESTHA suministra otro dato importante: de más de 25.500 reclamaciones resueltas por los tribunales de justicia, casi el 40% fueron también a favor del contribuyente. Con estas cifras es evidente que el sistema no es justo porque se pone de manifiesto que el nivel de errores o equivocaciones de los órganos de Hacienda es exasperantemente elevado.

Las **tasas de litigiosidad en el orden tributario** se han ido perpetuando a lo largo de los años representando lo que, a nuestro juicio, constituye un problema crónico de difícil sino imposible erradicación con los sistemas convencionales que se han aplicado hasta el momento. En el año 1988 había 235.310 expedientes pendientes de resolver y pasados 14 años, en 2013, existen 233.913 asuntos pendientes acumulados para el conjunto de tribunales económico administrativos de España. En cuanto a los expedientes que hay pendientes resolver al inicio del año, desde 1998 a 2010 la tendencia ha sido decreciente, si bien, a partir de 2011 ha experimentado un importantísimo repunte. De esta manera el volumen de expedientes al inicio de año es el mismo que hace 14 años, esto es, del orden de los 230.000 expedientes.

Luego, el sistema tampoco es eficaz.

De nuevo según datos de GESTHA, en 2013 había un volumen de deuda tributaria liquidada y no cobrada superior a 51.000 millones de euros. De ese total 11.000 millones corresponderían a deuda reclamada ante los tribunales y con su cobro suspendido. El resto sería deuda aplazada o fraccionada y, por tanto, tampoco cobrada.

Si el sistema no es justo ni resulta eficaz no se entiende por qué existen tantas resistencias al cambio de rumbo.

2. La primera forma de disminuir los conflictos consiste en evitar que se produzcan. Existe un amplio elenco de instrumentos y figuras encuadrables en los ADR que se

caracterizan por coadyuvar a que el escenario del conflicto se desvanezca. Son, en muchas ocasiones, factores que no inciden en exclusiva en el terreno del litigio pero, desde luego, ayudan, en gran medida, a que este no llegue a producirse. Destacamos en este grupo de medidas las consultas a la Administración, la facultad de revocación que puede ejercer la Administración respecto de sus propios actos, la actuación del defensor del contribuyente y los acuerdos a los que se puede llegar en la misma vía administrativa.

3. En España, las contestaciones que la Dirección General de Tributos da a las **consultas** que le plantean los obligados tributarios, sin duda, contribuyen a evitar el conflicto. La información recibida permite al ciudadano encauzar su conducta fiscal de una forma determinada, acorde con las líneas que traza la propia Administración.

Ahora bien, este planteamiento llevado al extremo resulta inaceptable. Una cosa es que la Administración manifieste su forma de interpretar la norma tributaria y, de tal modo, implícitamente, advierte al administrado de que hacerlo de un modo distinto puede acarrearle problemas. Otra cosa bien distinta es exacerbar la potestad de interpretación que corresponde a la Administración de modo que, sabiamente combinada con el poder de coacción institucional, termine por coartar la libertad del ciudadano de tomar una interpretación distinta. Al fin y al cabo, son los tribunales de justicia quienes dan, finalmente, la razón a uno o a otro y, por lo que se ve, el reparto es más bien igualitario.

La regulación española de las consultas tributarias es, en buena medida, homologable a la de otros países, sobre todo desde su regulación por la Ley 58/2003. No obstante, existen aspectos susceptibles de mejora:

- Deberían articularse vías de información distintas de la Consulta tributaria propiamente dicha. En Alemania, la Inspección está obligada a informar, con efectos vinculantes, al obligado acerca de cómo será tratado tributariamente en el futuro un supuesto de hecho comprobado en el pasado. Se trata de un compromiso de coherencia en la conducta administrativa futura que evitaría situaciones como las que se viven en España, a veces afectando, incluso, al plazo de prescripción.
- En Francia, se permite someter a una segunda revisión la consulta evacuada. No es una mala idea en la medida en que, en realidad, sirve para abrir un debate al que concurre el obligado aprovechando que se le brinda un trámite de audiencia ante una comisión de seis miembros. En Suecia también.
- Los órganos responsables de la evacuación de las consultas no deberían estar integrados exclusivamente por funcionarios de Hacienda. En Suecia, la Junta de Derecho Tributario incluye entre sus miembros a profesores universitarios,

empleados públicos y profesionales independientes. Es una forma de acercar los rígidos postulados administrativos a la realidad social de cada momento.

- La certeza que debe emanar de las respuestas a las consultas es esencial para hacer de un país un foco de inversión atractivo. Así lo ha entendido Holanda y el Reino Unido. En España se debería cuidar más la coherencia en las líneas interpretativas que se van tejiendo evitando cambios de orientación que perjudiquen la seguridad jurídica de los contribuyentes.
- También redundaría en una mayor seguridad la reducción del tiempo de respuesta. El plazo oficial de seis meses no se cumple siempre. En otros países ese plazo es muy inferior, como los tres meses que rigen en Suecia. Quizás en España se consulta mucho y eso puede deberse al clima de inseguridad fiscal que se vive o a que la normativa resulta desproporcionadamente complicada.
- Existen otras vías de información. El Reino Unido puede dar lecciones al respecto. Los canales de comunicación entre el HMRC y los contribuyentes británicos son amplísimos y están permanentemente abiertos.
- Un tipo particular de consulta cuya implantación debería ser considerada es aquella que prevé la obligatoriedad o posibilidad de plantear a la Administración operaciones o negocios que pueden entrar en el delicado campo de la planificación abusiva (Estados Unidos, Australia). De tal modo, el contribuyente puede conocer de antemano que su plan fiscal puede no ser aceptado. Evidentemente, hay que evitar caer en un mecanismo de censura previa y que este control temprano se traduzca en sanciones para el asesor y el sujeto asesorado, en la medida en que el factor de engaño u ocultación a Hacienda ya no puede producirse.

4. La **revocación** aparece como un instrumento en poder de la administración que cumple perfectamente la misión de evitar litigios inútiles e injustos. Nuestra regulación de la revocación se muestra inexplicablemente restrictiva: las causas que la permiten son limitativas y el procedimiento injustificadamente truncado por aplicarse las reglas de la caducidad. Se ha regulado de la forma adecuada para que la Administración no sienta interés por revocar o sienta temor de hacerlo. Es una situación paradójica cuando la Constitución le impone servir con objetividad los intereses generales y no el interés fiscal de la recaudación.

Frente a ello apostamos por el modelo de revocación italiano denominado “Autotutela de la *Amministrazione tributaria*”, pues su régimen jurídico es muy extenso tanto en relación a los motivos como en relación al momento de llevarse a cabo. Así, respecto a los “motivos”, el instituto de la Autotutela comprende dos figuras. A saber: “L’annullamento” o posibilidad de retirar los actos administrativos tributarios por

motivos de legalidad (error de derecho) o por falta de fundamento (error de hecho); así como la “Revoca” que permite retirar el acto por motivos de “oportunidad” in genere. Y por lo que respecta al momento, interesa destacar que se podrá retirar el acto administrativo tributario en cualquier momento anterior a que exista sentencia judicial firme de mérito (de fondo). Ello significa un amplio margen de actuación para poder retirar un acto viciado. Pues siempre se ahorrarán costes si se retira el acto infundado, ilegal o inoportuno en alguna instancia anterior a la sentencia firme.

La óptica que mantiene el legislador fiscal español sobre la revocación es expresiva del prisma con el que se contempla la situación actual de enfrentamiento Administración/administrado. La Administración remite la evaluación de sus actos a los tribunales, no tanto porque espere un refrendo generalizado, pues los datos apuntan a que no lo puede conseguir, como porque así dilata el problema sin consecuencias negativas para ella. Este aspecto, la disparidad radical que hay entre las consecuencias negativas que los fallos del sistema tienen para Administración y administrado, tiene que ser solucionado con premura. La Administración es, actualmente, esencialmente irresponsable de sus actos. La anulación de los mismos carece de repercusión para nadie, que se sepa al menos. No se conoce tampoco si los servicios de auditoría interna siguen el trayecto de los procedimientos y valoran los éxitos o fracasos de los funcionarios de Hacienda atendiendo al Departamento al que están adscritos, al órgano territorial en el que desempeñan su función y al grado o nivel del defecto que ocasiona la pérdida final de recaudación. Obsérvese que adoptamos el punto de vista interno, en un planteamiento coste/beneficio que cualquier Administración tiene que aceptar. Hay, desde luego, otro punto de vista. El del obligado tributario. Si éste pierde, las consecuencias legales recaen sobre él con toda dureza. Si gana y se demuestra que las pretensiones de la Administración eran infundadas no hay compensación para él. El reembolso del coste de los avales no entra en ese concepto y la condena objetiva en costas no suscita entusiasmos por más que sería la medida más efectiva contra actos irresponsables, tanto de la Administración como de algunos administrados.

5. La figura del **defensor del contribuyente** adquiere en otros países mayor dimensión que en España. Aquí suscita cierto desencanto y no se espera demasiado de sus intervenciones. Casi despierta más interés la Memoria del Defensor del Pueblo, menos técnica pero más incisiva al poner al descubierto lacras ya conocidas de la aplicación de los tributos en España y pedir las oportunas rectificaciones a las administraciones gestoras.

En otros Estados, el equivalente al defensor del contribuyente desarrolla funciones que pueden derivar en un mayor índice de prevención del conflicto. Es significativo el caso estadounidense, donde el Taxpayer Advocate es un organismo independiente del IRS y, entre sus potestades, se incluye la de llegar a suspender un procedimiento

administrativo en curso. El *Taxpayer Advocate* cuenta, para el desarrollo de su función consultiva, con un comité de participación ciudadana integrado por 95 voluntarios que permiten extender por el territorio norteamericano su labor de consulta y desarrollar un marco de encuentro entre Administración y ciudadanos.

Conviene mencionar también, por expresar un modo de ver las cosas que no es el nuestro, que la Administración fiscal norteamericana, el IRS, financia un programa de asesoramiento fiscal gratuito para las clases más desfavorecidas. Debe subrayarse que este programa (*Low Income Taxpayer Clinic*) tiene independencia de criterio de forma que puede aconsejar de modo dispar al criterio que mantiene el IRS.

Como colofón, y todavía en relación con el *Taxpayer Advocate* en Estados Unidos, es de destacar que su función de abrir cauces de participación ciudadana en la política tributaria. Ese cometido se plasma en uno de los dos Informes anuales que expone ante el Congreso y en el que recoge los 20 problemas de más realce presentados por los contribuyentes, recomendaciones para su resolución y observaciones dirigidas a mejorar el servicio a los contribuyentes.

Por descontado, que la labor del *Taxpayer Advocate* influya en el volumen de litigios fiscales propiciando su reducción significa que la Administración es sensible a las críticas y evidencia un sincero interés por mejorar y atender a las sugerencias que se le hacen llegar.

Aparte de la función que en este ámbito asume él se puede citar también el *Systemic Advocacy*, por su dedicación al estudio y la mejora de procedimientos, normas, etc.

6. En España existe, en el plano dogmático, cierta prevención en relación con la posibilidad de cerrar acuerdos en vía administrativa. Quienes sostienen posiciones adversas a la introducción de los ADR en el Ordenamiento español aluden con frecuencia a obstáculos de serio calado jurídico que tienen que ver con la propia naturaleza del instituto del tributo y los principios a los que se sujeta. Se citan los principios de legalidad tributaria, de indisponibilidad de la obligación tributaria, de igualdad, de capacidad económica, de derecho a la tutela judicial efectiva, etc. Sin embargo, la alarma no está justificada.

El Derecho Administrativo, al que en términos amplios cabe adscribir el Derecho Tributario, ya admite la sustitución de los tradicionales recursos administrativos por otros procedimientos impugnatorios. Concretamente, el art. 107.2 de la Ley 30/1992, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), cita expresamente conciliación, mediación y arbitraje como herramientas que se ponen a disposición de las partes y de la Administración para dirimir sus diferencias. El art. 88 de la misma Ley contempla la posibilidad de la terminación convencional de los procedimientos administrativos, admitiendo, de

modo expreso, la celebración de acuerdos, pactos o convenios. Es importante subrayar que se exige que su objeto sea satisfacer el interés público.

La adecuada comprensión de esta materia requiere tener en cuenta los cambios jurídicos y políticos que ha experimentado el Estado español en las últimas décadas. Ahora, el ciudadano ocupa una nueva posición frente a los poderes públicos y es la propia Ley, la LRJPAC en este caso, la que da entrada al instrumento convencional y lo hace conforme a los principios constitucionales de eficacia administrativa (art. 103) y de participación de los ciudadanos en la Administración, o sea, entendemos, en los asuntos públicos (art. 23.1), en la vida económica, social y política (art. 9.2) y en las disposiciones administrativas (art. 105.1).

Se ha puesto de relieve un elemento adicional: el Ordenamiento, en la actualidad, pese a ser tan amplio y complejo se enfrenta a una realidad que es todavía más cambiante y difusa de modo que ya no es realista aspirar a que los problemas que se plantean se puedan solucionar mediante una aplicación mecánica de la norma pues o esta no lo prevé todo o la realidad la desborda. En estas circunstancias, el principio democrático abre las puertas a la participación de los interesados con la Administración en el proceso de definición de la norma y adopción de la concreta decisión.

Concretando un poco más, a la luz de lo expuesto, se puede sostener que el acuerdo puede resultar un instrumento más adecuado que el acto administrativo unilateral para el ejercicio de potestades administrativas, ya que garantiza el consenso y aceptación de la decisión. Es decir, que el principio de eficacia tiende lazos al principio de participación en la medida en que, debidamente conjugados, redundarán en una menor conflictividad y, en paralelo, y pensando ahora en el ámbito tributario, mayores probabilidades de cobro, desde el punto de vista temporal y cuantitativo. Todo ello, además, sucederá bajo la égida del principio de legalidad pues constituye requisito *sine qua non* que sea la ley quien disponga las formas de colaboración y convenio.

7. Respecto a los **acuerdos en vía administrativa tributaria**, hubo que esperar hasta la Ley General Tributaria de 2003 para introducir las denominadas actas con acuerdo del contribuyente. Sin embargo se trata de una regulación muy restringida.

Con antelación a esta fecha sí han existido sistemas de resolución convencional de conflictos en el orden tributario: desde aquellas –hoy casi anecdóticas- evaluaciones globales de la época franquista, se han ido positivizando algunos intentos de soluciones convencionales como los acuerdos en los procesos concursales o la tasación pericial contradictoria, para llegar en fechas más recientes –y de la mano de la reforma de la tributación de las sociedades- al establecimiento de mecanismos como los planes especiales de amortización; los acuerdos de valoración para determinar los precios de transferencia en operaciones vinculadas; para la deducción de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de I+D, o para la deducción de los gastos en concepto

de servicios de apoyo a la gestión entre actividades vinculadas. Por su parte, el artículo 9 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (hoy derogada por Ley 58/2003 LGT), generalizó los acuerdos previos de valoración al conjunto del sistema impositivo (actualmente previstos en el art. 91 LGT).

8. En España y por extensión en el ordenamiento tributario aplicable en Cataluña no se han creado propiamente hablando institutos de resolución alternativa de conflictos en el orden tributario como la mediación, el arbitraje o la conciliación, entre otras (institutos tributarios *-creados ad hoc-* propiamente arbitrales, mediadores o conciliadores sustitutivos o complementarios del recurso en vía administrativa).

En este sentido abogamos por la introducción de sistemas como la mediación, el arbitraje y la conciliación tanto en la vía administrativa como en la vía contencioso administrativa (en esta última cierto es que predomina con mayor profusión la conciliación).

En esta obra se expone la introducción del arbitraje en Derecho Tributario y cual sería su formulación en la práctica. Sin embargo, la administración tributaria se ha mostrado a lo largo del tiempo reacia a su introducción, en gran medida –pensamos-, debido a que no quiere ver comprometida su privilegio de autotutela (es decir de aplicar el derecho sin acudir a los tribunales y menos a los “árbitros”). Pues bien, el sistema arbitral se manifiesta óptimo en países como Norteamérica donde se pasó de planes pilotos a sistemas de arbitraje generalizados en materia tributaria o incluso Francia que posee unas Comisiones arbitrales que funcionan como conciliadoras arbitrales para resolver los conflictos entre los contribuyentes y la Administración (Comisión departamental de impuestos directos y de impuesto sobre la cifra de negocios; Comisión nacional de impuestos indirectos, etc.).

Respecto a la Mediación y su introducción en Derecho Tributario postulamos, para España y Cataluña, protocolos institucionales de mediación tributaria inspirados en los modelos norteamericano e italiano.

La conciliación sin duda es una técnica paccional importantísima y seguida en países como Italia en sede contencioso tributaria (la *conciliazione giudiziale*), técnica que en los últimos años cada vez se aplica con mayor profusión. Técnica que sí está prevista legislativamente en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa española aunque lamentablemente no se llega a hacer uso de ella en la práctica. Ahí sin duda hay un escollo importantísimo sobre el que actuar.

El paradigma a seguir puede ser EE.UU. Allí se han ido incorporando cada vez más un conjunto de sistemas de ADR de manera que el contribuyente pueda llegar a un acuerdo con la Administración. A saber: *Mediation, Fast Tras Mediation, Arbitration, Fast Track Settlemen, Early Referral*. Amén de que si tampoco se llega un acuerdo el

contribuyente puede ir a la *Office Appeals* u oficina de apelaciones antes de entablar un recurso en vía jurisdiccional.

Es importante remarcar que –análogamente a lo que sucede en todos los países citados- el contribuyente debería tener derecho, una vez se suscita el conflicto con la administración, a poder optar bien por los sistemas de ADR o bien ir a los Tribunales de Justicia.

Debería instaurarse un paquete de sistemas ADR que el contribuyente pudiera activar en su caso, como sucede por ejemplo, según puede leer en esta obra, en:

- Australia, desde los años 90 se han ido promoviendo sistemáticamente los procedimientos alternativos de resolución de conflictos en derecho administrativo y tributario (*Facilitative processes; Advisory processes, Determinative processes, blended dispute resolution processes*).

- Reino Unido, desde 2013 hay dos programas estables: para grandes empresas y para el resto de contribuyentes. En estos proyectos hay tres tipos de modalidades de ADR: *Facilitated discussion; facilitate mediation; evaluate mediation*.

- Holanda, desde el año 2001 se cuenta con sistema de mediación administrativa el cual se puede incardinar en cualquier fase del procedimiento administrativo o judicial, llevándose a cabo por empleados de la propia Administración tributaria.

- Bélgica, en el año 2007 se crea un sistema de conciliación fiscal (que se aplica desde el año 2010) que representa una forma híbrida entre lo que sería una oficina de defensa del contribuyente y un servicio de ADR.

- Italia, desde el año 2010 se ha establecido la mediación obligatoria tributaria para actos de cuantía menor o igual a 20.000 euros, debido a que el 85% del contencioso tributario está generado por deudas que no superan dicha cuantía.

Sería muy importante que el Ministerio analizara minuciosamente los datos estadísticos para conocer cuestiones tan importantes como: quién genera la litigiosidad: ¿gestión, inspección, recaudación?; en qué porcentaje; cuál es la cuantía de las reclamaciones; cuánto se estima y desestima en tribunales según el órgano de origen. Sin duda las cifras estadísticas de éstas y otras cuestiones serían un importante elemento en la toma de decisiones para acabar con la litigiosidad.

Si no sabemos ni quién genera más litigiosidad, ni cuáles son las cuantías de las reclamaciones, ni de qué órganos proceden, ¿cómo vamos a tomar medidas correctas para reducir la litigiosidad?.

Y en esa línea, lo primero que tendrían que analizar es cuál es la cuantía de las reclamaciones, pues mucho nos tememos, que el 80% de las reclamaciones que llegan a los TEALs de la Agencia (inspección tributaria) son por deudas inferiores a los 6.000 euros.

Estos y otros son datos fundamentales. Si esto es así, se podrían arbitrar sistemas de ADR específicos para pequeños casos y específicos para grandes empresas, como sucede en EE.UU. o en Gran Bretaña, de manera que se limpiara el escenario de expedientes de poca monta. Se ganaría celeridad, disminución de costes, justicia tributaria y sobre todo se dejaría la tutela judicial efectiva para los casos que requieren de ella. Pues el recurso a los Tribunales de Justicia en ningún caso puede ser eliminado.

En definitiva apostamos claramente por los institutos de ALTERNATIVE DISPUTE RESOLUTION en Derecho Tributario –en línea con la opinión de la Comisión Europea– como sucede en todas las democracias avanzadas del mundo: EE.UU., Europa y Australia. De ellas se da buen reflejo en la extensa obra que presentamos.

En el año 2014 contamos con un anteproyecto de reforma parcial de la Ley General Tributaria que se publicará en el B.O.E. en primavera de 2015. En su exposición de motivos se da fe de que se quieren perseguir, respecto a las reclamaciones económico-administrativas, dos objetivos básicos: la agilización de la actuación de los tribunales y la reducción de la litigiosidad.

Si realmente lo que se pretende es la reducción de la litigiosidad, sin duda más de una nota habría que tomar respecto a todos estos modelos Comparados de ADR en materia tributaria, de las que nosotros, investigadores y aplicadores del derecho, sí nos hemos hecho eco. Nos resta sólo esperar que no caigan en terreno yermo y puedan fructificar las semillas que desde hace década y media venimos planteando. De nuestros trabajos damos sobrada cuenta en este Tratado.

Equip d'Investigació: Historial científic

Directors del Projecte:

- Eva Andrés Aucejo y Luis Manuel Alonso González

Consultora externa:

- Isabel Espejo

Equip Investigador

Catedràtics d'Universitat:

- Alonso González, L.M. Catedràtic de Dret Financer i Tributari
Universitat de Barcelona
- Carinci, A. Catedratico di Diritto Tributario
Università di Bologna
- Alonso-Cuevillas, J. Catedràtic de Dret Processal
Universitat de Barcelona
- Andrés Aucejo, E. Catedràtica acreditada de Dret Financer i Tributari
Universitat de Barcelona
- Rozas Valdés, J. A. Catedràtic acreditat de Dret Financer i Tributari de
Universitat de Barcelona
- Sartorio Albalat, S. Catedràtica de Dret Financer i Tributari
Universitat de Barcelona
- Tornos Mas, J. Catedràtic de Dret Administratiu
Universitat de Barcelona
- Marín-Barnuevo Fabo, D. Catedràtic de Dret Financer i Tributari
Universidad Autónoma de Madrid
- Cayón Galiardo, A. Catedràtic de Dret Financer i Tributari
Universidad Complutense de Madrid

Profesors titulars d'Universitat:

- Lauroba Lacasa, E. Professora Titular de Dret Civil
Universitat de Barcelona
- Cañal García, F. Professor Titular de Dret Tributari
Universitat de Barcelona
- Tovillas Morán, J.M. Professor Titular de Dret Tributari
Universitat de Barcelona
- Barral Viñas, I. Professora Titular de Dret Civil
Universitat de Barcelona
- Viola Demestre, I. Professora Titular de Dret Civil
Universitat de Barcelona
- Ponce Sole, J. Professor Titular de Dret Administratiu
Universitat de Barcelona
- De Palma del Teso, A. Professor Titular de Dret Administratiu
Universitat de Barcelona

Altres

- Estela Ferreiro Serret - Universitat de Barcelona
- Rafael Olañeta - Universitat de Barcelona
- Patricio Masbernat - Universidad Autónoma de Chile
- Ernani Contipelli - Universidad Autónoma de Chile
- Jorge Montecinos - Universidad de Concepción Chile
- Jorge Sarró - Abogado
- Diana María Posada - Becaria Col·laboració Universitat de Barcelona
- Marina Serrat - Becaria Predoctoral Universitat de Barcelona
- Cristobal Martell Pérez-Alcaide - Abogado
- Fabio Londoño Gutiérrez - Universidad Javeriana de Colombia
- Carlota Oliver - Universitat de Barcelona

Tècnica:

- Mireia López Valcárcel