

# LA ARTICULACIÓN DE TÉCNICAS CONVENCIONALES EN LOS MODELOS DE CONTROL TRIBUTARIO Y SU ADECUACIÓN A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES: (UNA PERSPECTIVA DESDE EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL)

Gemma Patón García\*

RESUMEN: En este trabajo se reflexiona, a partir del modelo de control adoptado por las Administraciones tributarias, acerca del recurso de las técnicas convencionales que pueden facilitar la resolución del conflicto de una manera más rápida que acudiendo a la vía jurisdiccional y la incidencia que tales técnicas tienen en el respeto a los principios constitucionales tributarios, que en algunas ocasiones permiten afirmar la pertinencia y licitud de las técnicas convencionales y en otros casos suponen un límite a la aplicación de aquéllos.

*Palabras clave:* Administración tributaria. Técnicas convencionales. Principios constitucionales.

## 1 INTRODUCCIÓN

En principio, habría que partir de afirmar la posibilidad del conflicto tributario en el ámbito tributario, cuyo origen jurídicamente se ha hecho residir en “la atribución al Estado-Administración de facultades unilaterales para aplicarlo”, así como en “la capacidad para decidir la singularización de la ley general”<sup>1</sup>. Una vez generado el conflicto entre particular y Administración, el camino que lleva a una liquidación no se encuentra exento de dificultades para llegar a un criterio lo más cercano posible a la realidad de la situación tributaria del contribuyente. En efecto, el ámbito de la aplicación de los tributos

---

\* Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Castilla-La Mancha – Centro Internacional de Estudios Fiscales. E-mail: <Gemma.Paton@uclm.es>. Site: <www.uclm.es/cief>.

<sup>1</sup> GARCÍA NOVOA, C., “Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español”, Revista Técnica Tributaria nº 59/2002, p. 73.

resulta ser de una gran sensibilidad para el contribuyente, sobre todo en aquellos supuestos en que la Administración liquida sin que haya llegado a obtener una certeza absoluta en relación con el caso concreto. Es precisamente en estas situaciones donde se pone de manifiesto la combinación existente entre el interés administrativo de determinar correctamente las obligaciones tributarias y el interés del particular a que se solucione el conflicto tributario que le afecta de una manera pronta y satisfactoria<sup>2</sup>, que puede encontrar un alivio eficaz adoptando una tendencia proclive a la introducción de mecanismos convencionales en la aplicación de los tributos.

Desde luego, la Administración ejercita la potestad comprobadora a resultas de la exigencia inherente a un sistema tributario justo, lo cual es tanto como decir que dicha cualidad también dependerá de la eficacia que se obtenga en sus actuaciones. Todo ello, no obsta la afirmación de espacios discrecionales en el ejercicio de la misma, pero el principal escollo en el despliegue y ordenación eficaz de la actividad comprobadora se encuentra en numerosas ocasiones en la falta de información del órgano inspector<sup>3</sup>, que podría mitigarse ofreciendo la posibilidad de colaborar y participar activamente al sujeto pasivo afectado por el procedimiento en curso. De hecho, la Inspección se encuentra con elementos cuya valoración o calificación resulta extremadamente difícil, lo que introduce la necesidad de recurrir a la intervención del obligado tributario, ya no tanto para integrar el acto unilateral

---

<sup>2</sup> Lo que sucede es que se atempera la autoridad administrativa, puesto que se produce una apertura del interés fiscal, “comprendiendo el interés legítimo del particular y diseñando el interés de la Administración diferenciado de la actividad propia de decisión que deberá asumir la misma Administración como tercera o, en su caso, un tercero externo, a fin de la composición del conflicto”, tal y como señala ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., **La transacción tributaria**, Atelier, Barcelona, 2000, p. 17.

<sup>3</sup> No en vano, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA apunta que las mayores deficiencias de la Administración tributaria “son consecuencia de su falta de información económica para comprobar o investigar los supuestos de hecho”, por lo que “no debe extrañar que las soluciones de pacto o convenio se dirijan a obtener de los contribuyentes toda la información sobre los elementos y circunstancias que integren los supuestos de hecho imposables”, “Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”, en **Manuel Fraga**: Homenaje Académico, Fundación Cánovas del Castillo, Madrid, 1997, p. 271.

de liquidación, sino para despejar la incertidumbre con efectos vinculantes para ambas partes que permita dar por zanjado un asunto concreto<sup>4</sup>.

A este respecto, no es novedad la admisión de fórmulas de tipo convencional compatibles con el principio de legalidad y confinadas al ámbito procedimental que concreten el hecho imponible<sup>5</sup>. Pero, además, queremos dar un paso más en la tendencia a adoptar mecanismos convencionales para la terminación de los procedimientos tributarios, sobre todo, si observamos las fórmulas implantadas en otros ordenamientos. Nos fijaremos, especialmente, en el ordenamiento norteamericano, precisamente por tratarse del pionero en la introducción de estas técnicas e intentar extraer las ventajas que supongan una alternativa a la rigidez del procedimiento tributario actual. Si partimos de la acusada rigidez del modelo del procedimiento inspector, dichos mecanismos dotarían de un *margen de flexibilidad* en el seno del procedimiento para adaptar la respuesta de la Administración tributaria a los distintos supuestos y niveles de intensidad de incumplimientos legales. Nuestra línea de trabajo debe ser acogida desde el propósito de integrar un procedimiento inspector con aquellas prescripciones que creemos convenientes en aras de garantizar un estatuto jurídico seguro al contribuyente, y

---

<sup>4</sup> Como señala GÓNZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO “la fijación unilateral de los elementos inciertos de la obligación tributaria no garantiza una mayor protección del interés social y, por el contrario, la intervención de la voluntad del particular puede otorgar más garantías de corrección en el acto de liquidación o, al menos, más rapidez en el procedimiento así como un grado más alto de eficacia al suponer el nacimiento de la vinculación para el obligado tributario”, **Los procedimientos tributarios**: su terminación transaccional, Colex, Madrid, 1997, p. 102.

<sup>5</sup> Así, el profesor SAINZ DE BUJANDA, en relación con la pretérita figura de las evaluaciones globales de bases imponibles, tras establecer la imposibilidad de convenir sobre los elementos estructurales del tributo, parece después aceptar fórmulas convencionales sobre otros elementos que acompañan al procedimiento de liquidación, siempre que prevalezcan las normas sustantivas y se de prioridad a la verdad material sobre la forma pactada. En concreto, “los hechos imponibles –en su triple aspecto objetivo, temporal y personal– las bases y los tipos de gravamen serían los definidos en la ley, y sólo su concreción quedaría confiada –dentro del marco que la propia ley habría de señalar en términos rigurosos– a fórmulas administrativas de tipo concordado”, **Hacienda y Derecho**, T. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, p. 250. Vid. también de la misma obra, T. III, p. 179-180.

obviar aquéllas que introducen rigorismos excesivos. En última instancia, la introducción de fórmulas convencionales se debe articular desde la perspectiva de los principios constitucionales de eficacia y objetividad que son de gran relevancia en la obtención de una pronta resolución al caso.

El análisis parte de una agrupación un tanto apresurada —e incluso, discutible— pero que auxilia desde el punto de vista metodológico en la función que desempeñan los principios constitucionales en materia tributaria y, más en concreto, en el tema de la terminación convencional del procedimiento inspector. En principio, de un lado, hablamos de principios obstativos —indisponibilidad, legalidad, igualdad, capacidad económica— y, de otro, de principios inspiradores —eficacia y participación ciudadana— de las técnicas convencionales, si bien para alguno de estos puede obviarse clasificación alguna.

No obstante, a ello sumamos la necesidad de reflexionar sobre el modelo de Administración tributaria hacia el cual se avanza y que supone el marco operativo e incluso el soporte de fundamentación de la articulación de técnicas convencionales en el procedimiento inspector.

Ahora bien, debemos aclarar que no se pretende presentar una propuesta legislativa para suplantarse la forma de terminación tradicional mediante el acto administrativo, ni tan siquiera un intento por generalizar el modo de ultimar el procedimiento inspector mediante una forma consensuada, pero sí presentar una *alternativa al iter procedimental* que lleva a la decisión final con el objeto de resolver aquellos supuestos que presentan incertidumbres de difícil prueba de una manera más rápida y eficaz<sup>6</sup>.

## **2 PREMISA: EL MODELO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

### Las estrategias de control tributario de las Administraciones

---

<sup>6</sup> A este respecto, DELGADO PIQUERAS señala a la terminación convencional del procedimiento administrativo como un modo útil de complementar el instrumental operativo de la Administración, y que, a la vez, se mantiene respetuosa con el estatuto constitucional de los ciudadanos, **La terminación convencional...**, op. cit., p. 159.

en la actualidad se podrían dividir en el modelo de “Administración de la planificación”, de los Estados que basan su organización en sistemas garantistas y la “Administración del riesgo”, más típico de países anglosajones<sup>7</sup>. Estamos ante la contraposición de dos modelos de sistemas jurídicos distintos en los que, eficacia y garantías de derechos han de cohabitar, no hay una Administración de eficacia y una Administración de garantías en puridad, sino que la concepción de la Administración es unívoca en este sentido. El dilema que se plantea es hasta dónde es justificable en base a motivaciones de eficacia recaudatoria la eliminación de trámites y obligaciones fijadas para el control del comportamiento de los ciudadanos frente a la Administración tributaria y, en concreto, hacia sus obligaciones fiscales. En este sentido, las técnicas convencionales permiten ofrecer la posibilidad de elegir soluciones alternativas más allá del procedimiento tasado, lo cual puede compadecerse mejor con la perspectiva de la planificación y aplicación estratégica a seguir por la Administración tributaria y, por supuesto, con la evaluación posterior de los resultados del control.

La mezcla de ambos modelos es la que prevalece, sin perjuicio de reconocer dos panoramas totalmente diferentes en cuanto adquieren prioridad unos u otros objetivos. Por eso, nuestra tarea en este lugar ha de ser descriptiva, al encontrarnos con un modelo jurídico completamente distinto al nuestro, pero también ello ha de dejar paso al matiz didáctico que se deriva del análisis del mismo para conseguir que la simbiosis legalidad-eficacia en la relación jurídica tributaria de comprobación sea más ágil y efectiva de acuerdo a los intereses públicos e individuales.

El tradicional modelo continental se basa en la defensa de un marco amplio de derechos y garantías, que pone en práctica los principios de legalidad y seguridad jurídica procedentes de los postulados decimonónicos. En cambio, el modelo anglosajón se encuentra regido principalmente por el cumplimiento de objetivos de eficacia. De hecho, los criterios de eficiencia del

---

<sup>7</sup> RUIBAL PEREIRA, M.L., “Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal”, CT nº 134/2010, p. 147.

sistema son los pilares sobre los que se asientan los cánones de imposición en un modelo anglosajón<sup>8</sup>: 1) *equidad*, en el sentido de justicia, que comprende dos aspectos: la equidad horizontal, que significa que aquéllos en circunstancias similares deben ser gravados igualmente, y la equidad vertical, que impone un distinto tratamiento fiscal para los contribuyentes que están en situaciones desiguales; 2) *certeza*, en cuanto que los contribuyentes deben conocer no sólo su responsabilidad fiscal, sino también cuándo y cómo han de contribuir. La incertidumbre provoca litigios y abre la oportunidad a incumplimientos e incluso al fraude fiscal. De esta forma, se facilita que el ciudadano tome conciencia de sus deberes fiscales; 3) la “*conveniencia*” de una figura tributaria es calificada como tal cuando puede ser cumplida fácilmente sin excesivos costes; 4) estrechamente relacionado con el anterior, el principio de *economía* es reclamado con la pretensión de lograr el mayor beneficio de los intereses públicos, entendido en dos sentidos: primero, el coste administrativo para administrar el sistema fiscal, medido en porcentajes de declaraciones gestionadas en la recaudación de impuestos y, segundo, el coste soportado por el contribuyente para el cumplimiento del sistema fiscal; 5) y, por último, la *eficiencia o neutralidad*, en términos de no afectación del comportamiento del contribuyente mediante la imposición. La “*excess burden of taxation*” o excesiva presión fiscal, en cuanto conlleva la probabilidad de mayor elusión fiscal, distorsiona las preferencias del ciudadano y los mecanismos del mercado, lo cual se ve como una intrusión del Estado en la vida del individuo. El objetivo de la neutralidad es la minimización del exceso de carga fiscal<sup>9</sup>.

El inicio del análisis comparativo puede comenzar por observar las diferencias terminológicas. El vocablo anglosajón

---

<sup>8</sup> Pueden identificarse cuatro “canons of taxation” en la elección de un óptimo régimen fiscal que fueron formulados por Adam Smith en 1776 en su obra **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**: equidad, certeza, conveniencia y economía. A ellos han añadido los economistas el criterio de neutralidad.

<sup>9</sup> Vid. ALLAN, C.M., **The theory of taxation**, Penguin Books, Manchester, 1971, p. 36-41 y RIDGWAY, P., *Revenue Law*, Cavendish Publishing Limited, London, 1996, p. 5-8.

*efficiency* abarca nuestros conceptos de eficacia y eficiencia. Así, este término comprende los dos sentidos en que nosotros hablamos de eficacia:

- 1) la eficacia como eficiencia, es decir, perseguir que el logro de los objetivos marcados ocasionen el menor coste posible a la Administración y administrados;
- 2) la eficacia en su sentido propiamente dicho, como la entendemos nosotros, que no es sino la consecución de esos mismos objetivos. En el ámbito fiscal, se concreta en conseguir que el mayor número de contribuyentes hagan frente a sus obligaciones fiscales, que las desviaciones en las conductas del ciudadano en el aspecto fiscal<sup>10</sup> sean las mínimas posibles y ello, favorecido por el estímulo que supone un reducido coste de cumplimiento para los mismos.

Así, el mantenimiento del criterio de eficacia como punto de referencia en la configuración de un ordenamiento jurídico fiscal supone tener por objetivo principal la persecución de desviaciones en el comportamiento fiscal de los contribuyentes. Este hecho trae como consecuencia la dispersión en la previsión de normas que prevean un marco de garantías adecuado para los

---

<sup>10</sup> También existe una diferenciación en la conceptualización de las conductas inapropiadas del contribuyente. Así, en el Derecho inglés se utiliza *tax evasion* para hacer referencia al ocultamiento de los hechos que constituye hecho criminal (sería un concepto próximo al fraude fiscal) y *tax avoidance* es el comportamiento dirigido a reducir la incidencia del impuesto soportado por un contribuyente individual, pero no se desarrolla con ocultamiento por lo que no se considera ilegal. Se considera que el único elemento disuasorio contra la *tax evasion* es hacer efectivo el cumplimiento de la ley y esto constituye primer y principal objetivo para los ordenamientos anglosajones. Sobre ello, AA.VV., **Tax avoidance and the law: sham, fraud or mitigation?**, Key haven Publications, London, 1997, p. 1-2. De manera que cualquier deducción adicional será examinada cuidadosamente y discutida con los contribuyentes a los que se requerirá información según STEUERLE, C.E., **Who should pay for collecting taxes?: Financing the IRS**, American Interprise Institute, Boston, 1986, p. 39. Sobre la *tax avoidance* se tratan las causas de la existencia de la misma y se plantea reformar la estructura del sistema para reducir las oportunidades para cometerla. El estudio del comportamiento del contribuyente es primordial a estos fines pues de ello dependerá que los efectos del impuesto sean proporcionados. Vid. TAX REVIEW COMMITTEE, **Tax avoidance: a report by the Tax Law Review Committee**, Institute for Fiscal studies, London, 1997, p. 1-2; JAMES, S., NOBES, C., **The economics of taxation. Principles, policy and practice**, Prentice Hall, London, 1998, p. 100 y ss.

sujetos que soporten actuaciones comprobadoras e investigadoras de la Administración Tributaria. No obstante, es de todo punto necesario establecer un cierto status mínimo garantista, pero cuando la eficacia predomina sobre éste, quedan sin más remedio en un segundo lugar preceptos puramente procedimentales que pudieran entorpecer la comprobación de situaciones fiscales particulares.

En consonancia con lo anterior, en los ordenamientos anglosajones se aprecia un interés inusitado por estudiar los niveles de eficacia que se predicen de la actuación fiscal y de aquí, que se analicen las consecuencias de una modificación legislativa en términos de nivel de presión fiscal indirecta (“tax compliance costs” o “hidden costs of taxation”, esto es, costes de cumplimiento fiscal o costes ocultos de la imposición). Respecto al término “tax compliance costs”, nos estaríamos refiriendo a los costes en que incurren los contribuyentes cuando hacen frente a los requerimientos impuestos por la ley fiscal y que son inherentes a la naturaleza del impuesto<sup>11</sup>. Dentro de este conglomerado de costes soportados por los contribuyentes es posible distinguir: los que pueden ser provocados por la Administración de manera directa en virtud del diseño del procedimiento de gestión adoptado y aquéllos adheridos a la capacidad individual del contribuyente (gastos de asesor fiscal, abogado, etc).

En general, en los ordenamientos anglosajones, las modificaciones en el sistema impositivo quedan circunscritas a unos motivos justificativos, cuales son aquéllos que procuren la consecución de una mayor eficacia o justicia<sup>12</sup>. Consideramos, pues, que sería una muestra interesante observar la perspectiva del sistema anglosajón desde el punto de vista que se analizan las posibles consecuencias de una modificación o reforma en el sistema impositivo en términos de los costes administrativos y costes de

---

<sup>11</sup> SANDFORD, C., **Tax compliance costs measurement and policy**, Fiscal Publications & IFS, Bath, 1995, p. 1. También sobre ello, JAMES, S., NOBES, C., *The economics of taxation...*, op. cit., p. 40 y ss.

<sup>12</sup> Así BRENNAN, G. & BUCHANAN, J.M., **The power to tax: Analytical foundations of a fiscal constitution**, Cambridge University Press, Cambridge, 1980, p. 49.



cumplimiento para el contribuyente y los efectos derivados de las reformas en términos de *simplificación, flexibilidad y conciencia ciudadana fiscal*<sup>13</sup>. No obstante, debe evaluarse que propiciar el cumplimiento “espontáneo”, inducido por la negociación, podría originar falta de certeza en el sistema<sup>14</sup>. El modelo estadounidense se adelanta en la capacidad de adaptación a acontecimientos o supuestos de hecho que son inicialmente imprevistos por el ordenamiento jurídico<sup>15</sup>. No obstante, la búsqueda de la flexibilidad del sistema y la adaptación a distintas situaciones no está exenta de riesgos, pues la necesidad de impuestos eficaces y justos provoca la complejidad de su configuración<sup>16</sup>, aspecto al que puede colaborar la vía de escape de la técnica convencional.

Resultaría también eficaz la introducción de la didáctica

<sup>13</sup> Si bien BARR, JAMES & PREST habían puesto de manifiesto las ventajas e inconvenientes de este método ya en 1977 (*Self-assessment for Income tax*, The Institute of Chartered Accountants and Institute Fiscal Studies, London) será al hilo de la discusión sobre la adopción del self-assessment cuando aparecen destacadas opiniones desde el punto de vista de su influencia en los costes tanto para la Administración como para el contribuyente como SANDFORD, C., “Self-assessment for Income Tax- Another view”, *BRITISH TAX REVIEW*, Vol. 1994, p. 674 y ss; JAMES, S., “Self-assessment for Income Tax”, *BRITISH TAX REVIEW*, Vol. 1994, p. 204 y ss y GREEN, S., “Self-assessment: a new era for United Kingdom taxpayers, but what about the costs?”, *BRITISH TAX REVIEW* Vol. 1996, p. 107 y ss.

<sup>14</sup> Vid. JAMES, S., “Self-assessment for...”, op. cit., p. 209-210. En ello también coincide SANDFORD si bien no opina que la flexibilidad que aporte la self-assessment sea realmente importante en el sistema, C., “Self-assessment for...”, op. cit., p. 676-677.

<sup>15</sup> En este sentido, LASHERAS MERINO, M.A., “Los derechos del contribuyente...”, op.cit., p. 389. Explica este autor que en el dilema de la posición predominante en la tendencia garantista o de eficacia “El Estatuto del Contribuyente español tiene un carácter más de norma dirigida a incrementar las garantías de los contribuyentes y a reducir los costes de gestión mediante la regulación de los derechos que configuran una relación jurídico-tributaria abstracta y universal. Opta, por consiguiente, por un método que es eficaz en asegurar las garantías jurídicas, pero que lo es menos en garantizar unos costes mínimos. La Taxpayer Bill of Rights opta por alcanzar estos objetivos regulando la flexibilidad o discrecionalidad de la que goza la AT en el procedimiento tributario, bien haciendo depender la aplicación de la norma de la calificación final del comportamiento del contribuyente, bien por depender su aplicación de los criterios de funcionarios, en primer lugar, y de los jueces en última instancia. Opta por un procedimiento que es “económico” (implica unos costes procesales más bajos, por adaptarse más a la información que se va consiguiendo) pero que supone riesgos para las garantías jurídicas de los contribuyentes”, últ. op. et loc. cit.

<sup>16</sup> GREEN, S., WINTER, D., “Agency costs and tax compliance: should we care about accountants?”, *DISCUSSION PAPER* N° 94/383, Nov. 1994, p. 11. Ejemplos de ello aportan estos autores en el ordenamiento inglés, p. 12.

acerca de los costes futuros para el contribuyente tras el fracaso en el acuerdo. Sería algo parecido a la idea de predicar que *si hay menos costes de cumplimiento, el contribuyente se situará en una actitud más proclive a solucionar de manera consensuada su situación tributaria.*

Pues bien, haciendo algo de historia, a pesar de encontrarnos en un ordenamiento típicamente garantista y procedimentalizado, se ha asistido a la opción de priorizar razones de eficacia jurídica - instituida en principio - en el recorrido legislativo de nuestro ordenamiento. No hay más que observar la exposición de motivos de cada una de las disposiciones que han ido apareciendo en el panorama legislativo de las tres últimas décadas en materia tributaria. Esta nueva perspectiva ha obtenido críticas porque ello evidenciaba una dejadez en la protección de los derechos de los administrados y, por tanto, una disminución de las debidas garantías jurídicas para los mismos<sup>17</sup>. Esta cuestión impone la necesidad de diseñar técnicas convencionales de acuerdo a la búsqueda de eficacia y que se imbriquen dentro del respeto por las garantías del procedimiento en la actuación administrativa.

De hecho, los pilares sobre los que se fundamenta la reforma de la Ley General Tributaria de 1995 se pueden resumir en

---

<sup>17</sup> En este sentido, CARO CEBRIÁN, A., “La comprobación tributaria...”, op. cit.: “En la actuación de los órganos de gestión priman excesivamente los objetivos de eficacia, en detrimento, en muchas más ocasiones de las deseables, de los demás principios y reglas constitucionales [...] búsqueda de un equilibrio estable entre la eficacia administrativa y el respeto a los derechos constitucionales de los ciudadanos”, p. 19-20. En referencia a las reformas que ha sufrido la Ley General Tributaria, RAMALLO MASSANET señala que se deben a “urgencias administrativas para dar eficacia a los tributos del sistema con una visión en parte alejada de los requisitos constitucionales y doctrinales al respecto” en “1974-1998: la evolución doctrinal del Derecho financiero en España”, REDF N° 100/1998, p. 730. El legislador quiso hacer frente a la presencia de potestades administrativas con la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, para equilibrar las posiciones jurídicas entre administración y contribuyentes. En definitiva, en opinión del profesor RAMALLO lo que se pone de manifiesto es que “para el cumplimiento y el éxito de la función administrativa no hay que disminuir derechos y garantías del contribuyente”, op. cit., p. 741. En todo caso, si la aplicación de la ley plantea dificultades, “las soluciones deberán tener muy en cuenta no sólo el principio de proporcionalidad sino sobre todo no desequilibrar las posiciones jurídicas, agravando la del deudor que cumple la obligación unilateralmente establecida por el ordenamiento a favor del acreedor-administración”, op. cit., p. 742.

un objetivo básico, cual es, la eficacia de la acción administrativa en la función aplicadora y, por ende, recaudatoria de los tributos de nuestro sistema. Desmenuzando las ramificaciones que de este objetivo se extraen de la exposición de motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, el principio de eficacia se vertebra, en lo que concierne a las novedades introducidas por esta Ley, por el reforzamiento del papel de la Ley General Tributaria como marco normativo en el que se desarrollen unas relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, presididas por una *“mejor aceptación social del sistema tributario”*. Las consecuencias derivadas de la persecución de este propósito serán de distinto signo: en sentido positivo, el fomento de un *“mejor cumplimiento espontáneo de sus obligaciones tributarias por los contribuyentes”*, y, en sentido negativo, contribuirá a la disminución de los niveles de litigiosidad existente.

A nuestro juicio, todas estas variables pasan por valorar la elección de la estrategia que se desea aplicar para el diseño de las técnicas convencionales. De manera que habría que estudiar los factores que influyen en el comportamiento del contribuyente en relación al negocio que desarrolle –ya sean sociológicos, económicos o psicológicos<sup>18</sup>- y ponerlo en conexión con el modelo de cumplimiento. Así, si se quiere incentivar la actitud del contribuyente hacia el cumplimiento se debería facilitar el cumplimiento también a través de vías consensuales que encaucen la posibilidad del perseguido cumplimiento espontáneo. En otro caso, el contribuyente debería gozar de una certeza absoluta de que su comportamiento se considerará un incumplimiento legal y las consecuencias jurídicas que se van a derivar de inmediato al no estar proclive a encontrar un acuerdo sobre la controversia suscitada.

Pensamos que si esta premisa se realiza con éxito, podremos estar en un escenario adecuado para que pueda producirse la

---

<sup>18</sup> Sobre ello, ARANA LANDÍN, S., **Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias**, Dykinson, Madrid, 2008, p. 48 y ss.

“transacción” de propuestas de manera efectiva, en el sentido de que la Administración sea menos exigente en algunos extremos siempre que el contribuyente acepte más rigor administrativo en otros.

### **3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

#### **3.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

La admisibilidad de la terminación convencional del procedimiento viene sustentada por la disposición adicional 5ª de la Ley 30/1992 que prevé que “los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica”, lo cierto es que tales preceptos han de considerarse aplicables al ámbito tributario aunque sea simplemente por el carácter subsidiario de que se dota a la norma como bien recoge el art. 7e) de la LGT. No obstante, no se trata de una admisibilidad *in genere* debido al principio obstativo de indisponibilidad de la obligación tributaria que pone en cuarentena la transacción o acuerdo sobre el *quantum* de la obligación tributaria o elementos determinantes de la misma.

Y este es el punto donde deben diferenciarse las dos principales vertientes del principio de legalidad: sometimiento pleno de la Administración al ordenamiento jurídico y el principio de reserva de ley.

Desde la primera perspectiva, la admisibilidad de las técnicas convencionales se condiciona según entendamos que la actuación administrativa posee una vinculación positiva a la ley –*quae non sunt permisae, prohibita intelliguntur*– de forma que la Administración sólo podría llevar a cabo una determinada actuación si existe una norma que le habilite para ello, y en el supuesto de no existir la misma considerarse como una actuación prohibida; o bien, cabe una vinculación negativa –*quae non sunt prohibita, permissae intelliguntur*– en cuyo caso todo aquello que no está prohibido por la norma se entiende, en principio, permitido

sin necesidad de previa habilitación, siempre que no contradiga un mandato o prohibición contenida en las normas.

Si nos referimos a la segunda dimensión del principio de legalidad, la reserva de ley sería la máxima garantía de la vinculación positiva al Derecho, en tanto que supone asegurar que la regulación de determinadas materias no puede llevarse a cabo si previamente no lo ha hecho la ley. Sensu contrario, aquellas materias que no precisan de regulación legal previa, podrán ser reguladas por el poder ejecutivo en una suerte de vinculación negativa. Una interpretación estricta del contenido de la reserva de ley lleva a mantener la imposibilidad de llegar a acuerdos pues “la reserva de Ley impide el uso de reglamentos en las materias que tienen que ser reguladas mediante Ley” y además “dirige a la Administración sobre la forma de actuar de ésta”<sup>19</sup>.

Así pues, la facultad de llegar a acuerdos o convenios por la Administración en el seno de procedimientos administrativos o tributarios (art. 88 LRJAPPAC) únicamente constituye una habilitación del ejercicio de esta facultad sobre aquellos elementos no reglados, en aquellos elementos en los que exista discrecionalidad en la acción administrativa. El artículo 88 LRJPAC es el precepto introductor de fórmulas convencionales en el procedimiento administrativo, a falta de una regulación específica en la Ley General Tributaria. Si se ha debatido acerca de la necesidad o no de desarrollo reglamentario de su contenido, con más razón, habrá de juzgarse con prudencia y rigor la posibilidad de su aplicación a otros ámbitos de la Administración, como el tributario<sup>20</sup>. Así, aun admitiendo su aplicación supletoria al campo tributario<sup>21</sup> –habida cuenta el carácter de norma procedimental que posee y conforme a la Disposición Adicional 5ª-, el contenido del artículo 88 LRJPAC tiene una trascendencia meramente virtual, pues no pasa de ser una enumeración de las distintas categorías

---

<sup>19</sup> Vid. SERRANO ANTÓN, F., “La terminación convencional...”, op. cit., p. 60.

<sup>20</sup> Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Soluciones pactadas...”, op. cit., p. 274.

<sup>21</sup> En este sentido, AGULLÓ AGÜERO, A., “La introducción en el Derecho tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992”, en **Convención y Arbitraje...**, op. cit., p. 184 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., **La gestión tributaria...**, op. cit., p. 149.

convencionales que toman carta de naturaleza en el procedimiento administrativo, sin que haya noticia del alcance, efecto y régimen jurídico de tales figuras, por eso el efecto del precepto se limita hasta el momento en que exista una configuración procedimental mínima que articule la puesta en marcha de tales mecanismos<sup>22</sup>.

De este modo, hemos de decir que el modo de concretar el deber de contribuir mediante técnicas convencionales se articula y circunscribe mediante el alcance del principio de legalidad tributaria, además de las consideraciones subsiguientes al principio de justicia tributaria. Podríamos entender que una suerte de vinculación negativa queda reflejada en nuestra opinión en el artículo 18 LGT cuando la Ley puede determinar la quiebra del principio de indisponibilidad del crédito tributario, si bien creemos que el límite del conjunto de principios constitucionales a las técnicas convencionales precisa de una habilitación legal en positivo donde se establezcan las normas concretas de desarrollo de estos mecanismos. De manera que es la vinculación positiva a la ley lo que ha de legitimar la resolución convencional en el procedimiento inspector.

### 3.2 PRINCIPIO DE INDISPONIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El principio de indisponibilidad del crédito tributario se observa como una concreción del principio de seguridad jurídica, pues se manifiesta sobre la base de la determinabilidad y vinculación positiva de la Administración, al exigir que sea la

---

<sup>22</sup> Sobre la necesidad de una habilitación normativa acerca de la terminación convencional de los procedimientos tributarios, MARTÍN QUERALT, J., “Pactos si... según derecho”, TRIBUNA FISCAL Nº 76/1992, p. 4; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Soluciones pactadas...”, op. cit., p. 295 y GONZÁLEZ-CUÉLLAR, M.L., **Los procedimientos tributarios...**, p. 113 y 149. Entre los administrativistas, defienden la eficacia condicionada al desarrollo normativo del artículo 88 LRJPAC, SÁNCHEZ MORÓN, M., “La terminación convencional de los procedimientos administrativos”, en **Convención y arbitraje...**, op. cit., p. 79-80, BUSTILLO BOLADO, R.O., **Convenios y contratos administrativos...**, op. cit., p. 269; aunque también existen otros autores que han defendido su aplicabilidad directa como DELGADO PIQUERAS, F., **La terminación convencional del procedimiento administrativo**, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 186 y ss y PAREJO ALFONSO, L., “El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo”, en **Convención y arbitraje...**, op. cit., p. 52.

ley la que establezca las consecuencias jurídicas derivadas de las actuaciones tributarias de los particulares<sup>23</sup>. En efecto, este aspecto que no hace sino incidir en otra manifestación del principio pues con ello se deposita en la ley la confianza en la previsibilidad y certeza que se desprende de la regulación normativa.

Siendo esto así, el primer impedimento a la posibilidad de acordar o transaccionar en el procedimiento tributario se sitúa en la concepción de la transacción como renuncia al ejercicio de competencias que son indisponibles y que, en todo caso, deben ser ejercidas. Lo cual nos lleva a la perspectiva formal del principio de legalidad tributaria. Ahora bien, la perspectiva sustantiva del principio lo eleva a constituir el límite esencial al contenido sobre el que no pueden versar las técnicas convencionales o si se prefiere, la prohibición de materias susceptibles de acuerdo.

El principio clásico de indisponibilidad de la obligación tributaria se consagra en el artículo 18 LGT, al establecer que “el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa”, por tanto, la propia configuración ya alerta que la Ley podrá establecer salvedades a dicho principio o, si se prefiere, debemos aceptar que en todo caso estamos ante un principio no absoluto, cuya relatividad se ha venido materializando con mayor predicamento en la ley a través de la figura de la condonación o de la inserción de las actas con acuerdo, entre otras varias.

Más allá de la naturaleza jurídica que se atribuya al acuerdo consensual, abordado ampliamente por la doctrina administrativista, nos parece que la relevancia del principio se sitúa en la inexistencia de una prohibición expresa de convenir sobre las materias susceptibles de transacción<sup>24</sup>. Y ello avalaría la posibilidad de la articulación de técnicas convencionales siempre que exista un conflicto tributario entre las partes y se establezcan los límites dentro de los cuales se ha de practicar el acuerdo. En ello abunda el límite expreso que se localiza en el artículo 7.3 de la

---

<sup>23</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., “Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias”, AFDUAM nº 11/2007, p. 175.

<sup>24</sup> SERRANO ANTÓN, F., **La terminación convencional...**, op. cit., p. 60 y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo...*, op. cit., p. 31.

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, cuando dispone que “*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 Consejo de Estado en pleno*”, pues la doctrina ha afirmado que el precepto permite la transacción sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal en tanto se cumplan los requisitos procedimentales establecidos en la propia norma<sup>25</sup>.

Por tanto, debemos partir de dos evidencias que pueden extraerse tanto del principio de legalidad como del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria: 1) en primer lugar, no se admite la sustitución de la voluntad de la ley por el pacto con el contribuyente al margen de la misma; 2) en los casos en que la propia ley da cabida al acuerdo o se crean posibilidades para el acuerdo no habría vulneración del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria. Creemos, pues, el marco legal que dé soporte a la renuncia a determinar unilateralmente alguno de los elementos que configuran o cuantifican la obligación tributaria, articulando una base negocial para su concreción o determinación. Es, precisamente, la Ley la que debe determinar los supuestos en que concurriendo ciertas situaciones de incertidumbre, el interés fiscal se satisface mejor a través de las técnicas convencionales que mediante la actuación unilateral de la Administración.

### 3.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Si decíamos que los anteriores principios prestaban su función en el sentido de sostener la admisibilidad de las técnicas convencionales, desde el mismo punto de vista obstativo, pero con una función dirigida al diseño y engranaje de los propios métodos de convención hemos de referirnos al principio de capacidad económica e igualdad tributaria. No en vano, ambos principios

---

<sup>25</sup> Al respecto vid. ROMERO FLOR, L.M. y la doctrina allí citada, **Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el derecho comparado**, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2010, p. 33.



sobresalen en cuanto fundamento – capacidad económica - e inspiración –igualdad tributaria- de la configuración del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 CE) y, por ello, a su concreción en términos de eficacia.

Comenzando por el principio de capacidad económica, podemos decir que parafraseando la propia Constitución, si la capacidad económica se vincula a la justicia en la ordenación del sistema tributario, no puede desconocerse que su respeto es tanto más esencial, si cabe, en el logro del mayor nivel de justicia en la aplicación de los tributos. Como es bien sabido, el principio de capacidad económica “actúa como límite al legislador en el ejercicio del poder tributario”, pues de un lado, invoca a determinar quiénes tienen capacidad y en qué medida han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (capacidad económica absoluta), pero también obliga a determinar en qué medida se produce tal capacidad respecto de cada uno de los sujetos (capacidad económica relativa)<sup>26</sup>. Asimismo, el propio Tribunal Constitucional ha modulado las manifestaciones reales y efectivas de riqueza, permitiendo también el sometimiento a gravamen de capacidades meramente potenciales, fijando como límite de gravamen la inexistencia de capacidad económica alguna – la ficción o inexpresiva situación de capacidad económica. En efecto, recuerda el Tribunal Constitucional que el principio de capacidad económica es un “criterio inspirador del sistema tributario” y que “grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica”, admitiendo el gravamen situaciones expresivas de capacidad económica potencial, sin perjuicio de fijar el límite de este principio en aquellos supuestos en que la capacidad económica gravada por el tributo sea inexistente o ficticia. A este respecto, es bien conocida la doctrina del Tribunal declarando que “la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste

---

<sup>26</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., **Lecciones de Derecho...**, op. cit., p. 107 y 108.

debe, “en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (STC 221/1992, FJ 4º), traído a colación en la STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º y en el mismo sentido, la STC 214/1994, FJ 5c)<sup>27</sup>.

Pues bien, el propio legislador establece supuestos normativos en que se aleja de la verdadera manifestación de capacidad económica y en donde se ha establecido la posibilidad del acuerdo – caso de las actas con acuerdo – permitiendo, en cambio, alcanzar una mayor efectividad en el principio de capacidad económica al acudir al “intercambio informativo entre la Administración y el contribuyente con la finalidad de completar la información que la Administración ya posee, donde se podrá verificar si existe o no una manifestación real o efectiva de capacidad económica del sujeto pasivo”<sup>28</sup>. La participación del contribuyente encuentra su razón de ser en servir de instrumento para conseguir el acercamiento más próximo posible a la capacidad contributiva real<sup>29</sup> y, añadimos, por tanto, a la determinación de la deuda tributaria más justa.

Los supuestos de mayor dificultad para determinar la concreta capacidad económica manifestada por el contribuyente se acrecientan una vez se constata la discrecionalidad que posee la Administración tributaria para aplicar los métodos de determinación de la base imponible, la aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados o la interpretación que precisa los márgenes de abstracción generados por el propio legislador en el diseño de las normas tributarias. De manera que al “conseguirse una equiparación entre la capacidad económica manifestada y la base imponible fijada, se estará dotando de una mayor efectividad del principio de capacidad económica en su vertiente relativa”<sup>30</sup>.

Así pues, más bien parece que el principio de capacidad económica actuaría respecto de las técnicas convencionales como

---

<sup>27</sup> STC 193/2004, F.J. 5º, entre otras.

<sup>28</sup> ROMERO FLOR, L.M., *Las actas con acuerdo...*, op. cit., p. 83.

<sup>29</sup> NAVARRO EGEA, M., “El acuerdo como...”, op. cit., p. 31.

<sup>30</sup> ROMERO FLOR, L.M., *Las actas con acuerdo...*, op. cit., p. 85.

un punto de equilibrio para favorecer el interés público a que la carga tributaria se asuma de forma responsable y solidaria por el mayor número de contribuyentes posibles, a cambio de ceder en alguna medida en la capacidad económica efectivamente demostrada que pueda ser discutible o difícilmente probada. Al fin y al cabo, la sintomatología de las técnicas convencionales no se basa en la intención de impedir a toda costa la impugnación del asunto por el contribuyente, sino de tratar de convencerlo de que si no se aviene será muy probable el éxito del criterio administrativo y entonces no habrá opción a la interpretación sobre la capacidad económica que se considera demostrada y, por tanto, susceptible de someterse a gravamen.

En definitiva, incidimos en la idea de que la apertura al acuerdo entre las partes posibilita el acercamiento entre derecho y realidad y, en consecuencia, una mejor realización de los principios de justicia tributaria, como el de igualdad, capacidad económica y no arbitrariedad, siempre, claro está, que el ámbito de aplicación del acuerdo no rebase “ni el ámbito de posibles interpretaciones de la ley ni el ámbito de la posible percepción de los hechos”<sup>31</sup>.

### 3.4 PRINCIPIO DE IGUALDAD

Como hemos dicho, el principio de igualdad en el ámbito tributario es inspirador del sistema y principal orientación para la consecución de la justicia tributaria (art. 31 CE). Ahora bien, desde el punto de vista de su presencia como límite a las técnicas convencionales su operatividad ha de hacerse compatible con el mandato del art. 9.2 CE que impone la búsqueda de una igualdad sustancial o material a los poderes públicos e incluso de promover las condiciones para hacerla efectiva y real.

---

<sup>31</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., “Resolución de conflictos. Alternativas a los Tribunales. El caso español” en **La justicia tributaria en España: Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos**, Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 274. Vid. también en este sentido, SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario”, en AA.VV., **Técnicas convencionales en el ámbito tributario: Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario**, Atelier, Barcelona, 2007, p. 41.

Nos interesa, pues, destacar que el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE va más allá de la pura igualdad formal pues ha de conectarse con este artículo 9.2, precepto que “contiene un mandato de desigualdad o de diferenciación (tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual) para lograr precisamente la igualdad real. Permitiendo así, regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material, para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas”<sup>32</sup>.

Así, el parámetro del principio de igualdad tributaria con respecto a las técnicas convencionales impone la distinción en el análisis, es decir, de un lado, debe observarse si la técnica convencional coadyuva a distribuir la carga tributaria entre todos los contribuyentes con arreglo al principio de igualdad (igualdad general) y, de otro, habría que verificar que el diseño de la técnica convencional concreta no afecta la igualdad en el momento de acceso al empleo de la técnica convencional (igualdad especial)<sup>33</sup>. Digamos que en este segundo caso el principio de igualdad prestaría una función de garantía de la practicabilidad de la norma que configure la técnica convencional implantada.

Por ejemplo, con respecto a las actas con acuerdo se ha planteado su adecuación al principio de igualdad, en relación con la cuestión de que determinados contribuyentes puedan acceder a la formalización de un acta con acuerdo, mientras que a otros se les impida, debido al condicionamiento de su suscripción al depósito, aval o certificado de seguro de caución para garantizar el cobro de las cantidades derivadas del acta (art. 155 LGT). Esta prescripción podría dificultar el acceso a la técnica convencional para aquellos contribuyentes de menor capacidad económica y, desde este punto de vista, el principio de igualdad formal<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A., **Igualdad tributaria y tutela constitucional**: Un estudio de jurisprudencia, Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 240.

<sup>33</sup> Así, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., HERRERA MOLINA, P.M., “Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)”, QF nº 14/2002, p. 15.

<sup>34</sup> CALVO ORTEGA, R., “El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos”, Nueva Fiscalidad nº 8/2003, p. 58 y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., Las actas con acuerdo..., op. cit., p. 195.

En cuanto a la dimensión material del principio de igualdad, podrían surgir supuestos susceptibles de constituir una violación del mismo cuando existan situaciones en las que ante un mismo presupuesto de hecho se formalizaran ambos supuestos en un acta con acuerdo, pero obteniéndose tributaciones diferentes en sendas liquidaciones como si de dos acuerdos diferentes se tratara o bien en un supuesto se formaliza un acta con acuerdo, mientras que en el otro la determinación de la deuda tributaria la efectuará de manera unilateral la Administración<sup>35</sup>.

El resultado consensuado en la aplicación de la norma tributaria puede incluso introducir la igualdad material que precisa la diferenciación entre supuestos idénticos, es decir, la desigualdad para aquellas situaciones desiguales, y una misma identidad entre supuestos que se encuentran realmente en dicha situación. Claro está, el tratamiento desigual de situaciones que manifiestan una idéntica capacidad económica ha de someterse a los parámetros que pueden llevar a afirmar una posible violación del principio de igualdad como es la motivación del criterio adoptado, a lo cual hay quienes suman la transparencia y publicidad en la celebración de estos acuerdos<sup>36</sup>. La motivación es esencial a efectos del respeto al principio de igualdad, pues si se transige en una valoración o interpretación administrativa a cambio de la entrega de una prueba podría quedar afectado dicho principio al impedir mantener una doctrina general acerca de la aplicación de la norma sustantiva, pero la igualdad no se opone por ejemplo al caso en que se ceda una prueba dudosa por otra pues no precisaría motivación alguna al no tratarse de un cambio de criterio<sup>37</sup>.

Por ello, observamos que el principio de igualdad tiene un haz y un envés cuya óptica permite afirmar que supone un “valioso instrumento (...) ante la discrecionalidad administrativa o la incertidumbre legal”<sup>38</sup> y, además, un límite a posibles prescripciones

---

<sup>35</sup> Así lo plantea GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios...*, op. cit., p. 179.

<sup>36</sup> DE PALMA DE TESO, A., *Los acuerdos procedimentales*, op. cit, p. 44.

<sup>37</sup> Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., HERRERA MOLINA, P.M., “Técnicas convencionales...”, op. cit., p. 28.

<sup>38</sup> Cfr. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., HERRERA MOLINA, P.M., “Técnicas convencionales...”, op. cit., p. 12.

que hagan inviable la igualdad formal de los contribuyentes, por lo que el diseño normativo de las técnicas convencionales ha de sujetarse a la articulación de garantías que eviten la vulneración del principio de igualdad en los sentidos señalados.

### 3.5 PRINCIPIO DE EFICACIA

Apartir de la elaboración de la LGT de 2003, fundamentalmente, se produce una reorientación en nuestro ordenamiento jurídico-tributario que se ha concentrado en la búsqueda de unas óptimas cotas de eficacia en las actuaciones de la Administración Tributaria que, a la vez permita armonizar la protección de los derechos y garantías del sujeto comprobado. Esta tendencia se ha agudizado especialmente en los últimos años por la necesidad de asegurar e incrementar la financiación de los gastos públicos. Desde este punto de vista resulta sumamente interesante observar en qué sentido los métodos alternativos a la resolución de conflictos tributarios en el seno de un procedimiento inspector puede colaborar a la consecución de una mayor eficacia en términos de interés fiscal. Comenzamos para ello por una aproximación al concepto del principio de eficacia y ofrecer una perspectiva desde nuestro modelo de comprobación, concebido inicialmente por un procedimiento más apegado al respeto de garantías del obligado tributario, frente a los sistemas anglosajones donde predominan los criterios de eficacia pseudo-empresariales y la flexibilidad en la regulación procedimental de las posibles situaciones jurídicas derivadas del control de la Administración tributaria<sup>39</sup>.

Pero, veamos a continuación, cómo es acogida la eficacia en nuestro ordenamiento. La eficacia como principio de actuación de la Administración Pública aparece en el artículo 103.1 CE estrechamente ligada a la consecución de los intereses generales (*“La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de*

---

<sup>39</sup> Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “Inspección. Competencias” en **Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma**, op. cit., p. 1659 y nota 40 donde cita a RODRIGUEZ MORENO que ofrece un panorama general de varios ordenamientos continentales enfrentándolos a un modelo del sistema anglosajón como el norteamericano en el artículo que lleva por título “La singularidad de la función inspectora en el derecho comparado” en XXX SEDF, op. cit., p. 47 y ss.

*acuerdo con los principios de eficacia...*”) y como corolario de este precepto la eficacia queda siempre constreñida al “*sometimiento pleno a la ley y al Derecho*”. En consecuencia, la importancia de este último inciso del artículo 103.1 CE reside en constituir una remisión a la decisión del legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios e instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia<sup>40</sup>. El cumplimiento de las funciones administrativas que sirven los intereses generales se ha de concretar no sólo en términos de legalidad, sino también de racionalidad y eficiencia.

Una muy semejante redacción contiene el artículo 3.1 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, instituyendo la eficacia como uno de los principios generales que han de regir la actuación de cualquiera de las Administraciones Públicas y, por lo tanto, aplicable también a los modos de actuación de la Administración Tributaria<sup>41</sup>.

Ante el binomio eficacia-imperium que la Constitución establece, en el campo de aplicación administrativa del tributo, deben tenerse en cuenta dos aspectos relevantes: de un lado, el principio de eficacia administrativa no sólo se predica de la Administración

<sup>40</sup> Vid. MARTÍN REBOLLO, L.J., “1978-1998: Veinte años de Derecho Administrativo postconstitucional”, AA.VV., 20 años de ordenamiento constitucional. Homenaje a Estanislao de Aranzadi”, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 252. Así, eficacia y control son los “dos pilares derivados del artículo 103 sobre los que se monta la concepción constitucional de la Administración”, p. 325.

<sup>41</sup> No existe en normas fiscales ninguna directriz en el sentido de reclamar la observancia del principio de eficacia, cuestión que no obsta para entenderlo plenamente rector de la actuación administrativa en virtud del mandato constitucional. Sin embargo, es posible advertir su incidencia en la formulación de derechos generales del contribuyente a la luz de la redacción del artículo 3 Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en sus letras b), g) y especialmente, en la j) cuando se recoge el derecho a que “*las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulten menos gravosa*”. Esta norma es destacable por la consideración de los costes de aplicación del sistema fiscal como uno de los derechos reclamables por el contribuyente. Ahora bien, la concreción de este derecho se encuentra en el artículo 20 LDGC recoge igualmente la obligación para la Administración tributaria de actuar de la forma menos gravosa para el contribuyente, pero matiza “siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. Sobre el alcance de este último inciso, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Derechos generales de los contribuyentes”, en la obra colectiva **Derecho y Garantías del Contribuyente** (Estudio de la nueva ley), Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 98-99.

Pública sino también del entero entramado de los servicios públicos, si nos atenemos a lo declarado por el Tribunal Constitucional (STC 27/1987, de 27 de febrero, FJ 2º), ante lo cual puede ocurrir que no coincidan la eficacia del servicio público tributario con el *imperium* de que dispone la Administración tributaria encargada de aquel servicio; de otro lado, “el mencionado estatuto constitucional de la Administración pública no puede desconocer –porque es parte integrante del mismo– la posición jurídica del ciudadano predeterminada también por la propia Constitución”<sup>42</sup>.

Así pues, el juego del principio de eficacia en un Estado de Derecho como el nuestro se posiciona como *criterio de ponderación de las consecuencias* que sobre la posición de los ciudadanos afectados produce la consecución de objetivos, al servicio del cumplimiento de la *proporcionalidad* exigida en la acción administrativa<sup>43</sup>.

Por otro lado, independientemente de la relación individual que cada sujeto pasivo pueda tener con el Estado, la posición jurídica del ciudadano en el ámbito tributario adquiere una mayor relevancia a nivel colectivo. El garantismo de los derechos colectivos, esto es, la protección del interés público en una actividad administrativa de gestión tributaria eficaz rebasa las necesidades reclamadas por la protección del interés individual recaudatorio pues se persigue el *interés colectivo recaudatorio*<sup>44</sup>. Paralelamente, la ineficacia

<sup>42</sup> Cfr. RAMALLO MASSANET, J., “1974-1998: la evolución doctrinal del Derecho financiero en España”, op. cit., p. 742.

<sup>43</sup> Por ello PAREJO ALFONSO hace hincapié en el carácter finalista del principio de eficacia, destacando que lo esencial no es tanto la consecución de objetivos sino más bien las repercusiones que han de ser proporcionadas en las situaciones individuales de la persona afectada por la acción estatal. Vid. “La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración Pública”, DOCUMENTACIÓN ADMINISTRATIVA Nº 218-219/1989, p. 32.

<sup>44</sup> Sobre ello, PÉREZ ARRÁIZ, J., **La liquidación y la comprobación tributaria**: Su titularidad y alcance, op. cit., p. 102. Asimismo, la potenciación de los medios dirigidos a la “satisfacción de los intereses públicos que son asumidos como objeto de tutela de las normas tributarias ha sido calificado por MARTÍN QUERALT como el “contrapunto” necesario a la protección de los derechos individuales en una materia, como son las potestades tributarias cubiertas por el principio de reserva de ley. Más críticas merece la postura generalizada proclive a detectar las posibles extralimitaciones atribuibles a la Administración, sin que se repare en las consecuencias derivadas de una negligente actuación de tales potestades. De aquí que sea plenamente defendible un mínimo necesario de actividades por la Administración para garantizar los intereses públicos. Vid. “La división de funciones en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario”, REDF Nº 9/1976, p. 19-20.



afecta al sistema de gestión en su conjunto, ya que el inadecuado funcionamiento del sistema es sufrido por los contribuyentes en general, tanto más si la Administración descuida la realización de actuaciones que promuevan la *agilidad y rapidez* en la gestión tributaria<sup>45</sup>. En otras palabras, la posición predominante del principio de eficacia supone alcanzar el máximo respeto del interés público.

Sin embargo, cuando se parte de criterios recaudatorios, los derechos constitucionales de los sujetos afectados se ven como un obstáculo. En cualquier caso, el principio de eficacia se traduce en un *deber jurídico* a cargo de la Administración como se desprende del artículo 103 CE<sup>46</sup>. El problema en la cohabitación entre la eficacia y el control es que el Derecho posee menos instrumentos para propiciar la eficacia pues “depende de factores que con frecuencia escapan al Derecho aunque se relacionen con él”<sup>47</sup>. Y es, justamente, esta circunstancia la que abre camino al instrumento de las técnicas convencionales.

<sup>45</sup> La dejación en el ejercicio de sus potestades por parte de la Administración provoca daños en la colectividad, pero el sujeto pasivo de tales daños no es un quid jurídicamente individualizable, sino la misma colectividad en cuanto tal. De aquí que, según MARTÍN QUE-RALT “el ordenamiento sólo está atento a las consecuencias que puede irrogar la actividad administrativa en relación a la esfera individual de los contribuyentes”, en “La división de funciones...”, op. cit., p. 22. Acerca del interés de la colectividad en la efectividad del deber de contribuir y el exacto cumplimiento de las leyes, CASADO OLLERO, G., “Tutela jurídica y garantías...” en Estudios de Derecho..., op. cit., p. 151. Desde el punto de vista de la comprobación tributaria, la Administración tributaria se encuentra ante un poder-deber que se caracteriza por su gran flexibilidad de aplicación. Además, la Administración no puede ser conminada a actuar –más que en los reducidos supuestos susceptibles de incluirse en el artículo 28 LDGC- habida cuenta que el contribuyente no tiene un derecho absoluto a solicitar la comprobación ante la inactividad administrativa. En consecuencia, si se ven desatendidos los intereses públicos tributarios, se deteriora la credibilidad y, por ende, la persecución de la eficacia del artículo 103 CE que ha de presidir las relaciones de la Administración y ciudadano. A propósito de esta cuestión, MARTÍN REBOLLO, L.J., “1978-1998: Veinte años...”, op. cit.: “en sus relaciones con la Administración al ciudadano le interesa, pues, lo concreto, esto es, que la administración funcione, preste eficazmente los servicios que gestiona. Le interesa que sea eficaz, lo que supone también un mayor acercamiento en términos de credibilidad”, p. 325.

<sup>46</sup> Vid. PAREJO ALFONSO, L., “La eficacia como principio...”, op. cit., p. 24.

<sup>47</sup> Según MARTÍN REBOLLO, la búsqueda de ese equilibrio entre eficacia y control es el que produce la huída del juridicismo y se recurre a parámetros estrictamente empresariales a costa de éste último, “1978-1998: Veinte años...”, op. cit., p. 325. Acerca de los efectos de la introducción de parámetros de eficacia en la concepción de la Administración ORTEGA ÁLVAREZ, L., “Constitución y reforma administrativa en España”, PARLAMENTO Y CONSTITUCIÓN, Anuario, Nº 2/1998, p. 53.

La dicotomía entre el principio de legalidad y el principio de eficacia ha sido abordada por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 22 de abril de 1992 (Rep. Ar. 3837), en la que se sostiene que el *principio de eficacia* de la actuación administrativa “opera dentro de la legalidad de suerte que no puede implicar mengua de las garantías que demanda el Estado de Derecho”. Y se añade, “con el mantenimiento de estas garantías, el principio de eficacia debe tener una relevante *virtualidad interpretativa*”. En definitiva, cuando nos referimos a la idea de equilibrio entre eficacia y derecho, hablamos de respetar el principio de legalidad de una manera totalmente eficiente<sup>48</sup>. Por tanto, debemos articular la regulación de “rulings” adecuados a la consecución de la eficacia.

Respecto al contenido del principio de eficacia “se considera eficiencia o eficacia, en general, el grado de efectividad de la gestión técnico-racional o de la capacidad de prestación, medido por la relación tiempo-coste-beneficio”<sup>49</sup>. De modo que, los métodos *internos* en la propia Administración (la estructura organizativa<sup>50</sup>, la capacidad de los empleados) ha de servir a modo de premisa de unos mínimos niveles de eficacia reclamables en todo caso. Ahora bien, el mayor grado de eficacia habrá de alcanzarse en el ámbito externo, es decir, aquél en el que la Administración “choca” con el contribuyente, es decir, existe un conflicto o discrepancia sobre la situación tributaria. En estas ocasiones, ello se instrumenta a través de la simplificación de trámites excesivos, la supresión de aquellos innecesarios que no conllevan sino inconvenientes para el sujeto pasivo; en

---

<sup>48</sup> Sin embargo, la articulación de la legalidad y la eficacia no está exenta de dificultades, debido a que la relación de fuerzas se constituye “entre dos principios de rango desigual, que, no obstante, deben operar conjuntamente, sin que su indiscutible desigualdad pueda llegar a traducirse en el sacrificio puro y simple del de rango inferior, cuya trascendencia en el procedimiento y en el Derecho administrativo en general [...] es particularmente notoria”. Cfr. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., “Los principios constitucionales del procedimiento administrativo”, **Gobierno y Administración en la Constitución**, Vol. I, IEF, Madrid, 1988, p. 112.

<sup>49</sup> Vid. PAREJO ALFONSO, L., “La eficacia como principio...”, op. cit., p. 51.

<sup>50</sup> Así lo ha declarado la STC 178/1989, de 2 de noviembre, que aporta una perspectiva de la eficacia en la organización, previa a la efectiva: “[...] “una organización adecuada a la eficacia es presupuesto y conditio sine qua non de la eficacia de la actuación administrativa [...]”.

definitiva, la agilización de los procedimientos<sup>51</sup>, entendiéndose, como ya se ha dicho, que ello no debe originar en modo alguno un déficit en las garantías de aquél. Estamos haciendo alusión a la denominada presión fiscal indirecta que soportan los ciudadanos y que aumenta a medida que el peso del garantismo se hace más patente en el ordenamiento tributario, y muy especialmente, cuando se desarrollan actuaciones inspectoras desplegando las facultades administrativas al servicio de una eficaz determinación de la deuda tributaria.

La vertiente que nos interesa de la eficacia es aquélla en que se considera ésta realizada cuando la Administración lleva a cabo una comprobación/inspección en la cual se detecta el mayor número posible de situaciones irregulares, en el bien entendido esquema que, cuando se persigue la eficacia de la actuación administrativa hemos de admitir por principio la “imposibilidad lógica y jurídica” de obtenerla en su totalidad debido a la existencia de otros principios constitucionales, en especial el mandato de proporcionalidad entre medios y fines, proporcionalidad que excluye la consecución de la eficacia a cualquier precio<sup>52</sup>. Siendo estos los mimbres, se trata de propiciar una situación favorable al acuerdo entre las partes, de manera que la detección de incumplidores – primer estadio – lleve a la obtención del crédito tributario con una mínima presión fiscal indirecta<sup>53</sup>.

El nivel de la reducción de los costes de gestión de los procedimientos de comprobación e inspección, afectando lo menos

---

<sup>51</sup> En este sentido, la STS de 30 de julio de 1991 ha declarado al respecto: “si uno de los principios de una buena administración es el de eficacia, situado en primer lugar entre los enumerados en el art. 103.1 de nuestra Constitución, a veces, a la rapidez del procedimiento, siempre deseable, para la eficacia del actuar administrativo, se presenta la necesidad, no sólo de rapidez, sino de una actuación inmediata y urgente, convirtiéndose el factor tiempo en elemento determinante y constitutivo del fin que la Administración está llamado a cumplir en ese momento y circunstancias”.

<sup>52</sup> PAREJO ALFONSO, L., “La eficacia como principio...”, op. cit., p. 64. Abunda en esta idea también cuando sostiene que “la interdicción de la arbitrariedad excluye una sobrevaloración de la eficacia que lleve a fundamentar en ella misma cualquier acción administrativa que conduzca al resultado legalmente programado e impone la ponderación de aquélla en relación con otros bienes jurídicos que se hagan presentes”, p. 65.

<sup>53</sup> Vid. LASHERAS MERINO, M.A., “Los derechos del contribuyente en España y EE.UU”, *IMPUESTOS II/1997*, p. 382.

posible la posición de los sujetos pasivos en los procedimientos tributarios, dependerá de la opción escogida por el legislador entre diseñar procedimientos de comprobación, inspección y revisión, según modelos generales de derechos, obligaciones y plazos que se aplican automáticamente cuando se cumplen los supuestos de hecho previstos, que implican una gran rigidez en su aplicación; o por el contrario, adoptar como pauta la *flexibilidad en la configuración de los procedimientos* para conseguir una mayor certeza en relación con el conflicto entre las partes y, lo que es más importante, obtener una actitud más proclive del obligado tributario a ofrecer pruebas de la verosimilitud de su situación tributaria. En este último caso, parece evidente que se haría más efectiva la disminución de los costes del procedimiento, pero en la misma proporción aumenta la probabilidad de que, debido a la discrecionalidad existente, se creen discrepancias en la calificación del comportamiento del contribuyente al final del procedimiento<sup>54</sup>. En esta línea habría que diversificar las soluciones convencionales y adecuarlas a la casuística concreta.

Pero no sólo esto, la *inmediatez en la búsqueda de una solución al conflicto*, junto a la reducción de los costes de cumplimiento o presión fiscal indirecta puede provocar un efecto definitivo sobre la resolución de supuestos de elusión fiscal no demasiado graves. Parece más un dilema entre la actuación *a posteriori*, desarrollada una vez descubiertas las situaciones que tras una comprobación muestran la necesidad de ajuste a la legalidad, y el planteamiento de un procedimiento que presente *a priori* la oportunidad de estar al corriente de la legalidad tributaria de forma sencilla y fluida para el contribuyente, al tiempo que se evitan las consecuencias jurídicas por el incumplimiento.

Pero *eficacia no significa inexistencia de procedimiento* pues ello presenta el riesgo de desembocar en el decisionismo arbitrario y la utilización de excesivos poderes administrativos sin tener que atenerse a unos trámites legales inexistentes que al menos escudarían al contribuyente frente a intromisiones ilegítimas en

---

<sup>54</sup> Vid. LASHERAS MERINO, M.A., “Los derechos del contribuyente...”, op. cit., p. 382.

sus derechos. En este tipo de controversias también se muestra activo el principio de eficacia en la actuación administrativa como criterio de legalidad que puede facilitar el control judicial de la discrecionalidad administrativa ya que permite a los tribunales fiscalizar si la Administración ha adoptado una decisión que “sirve eficazmente” al fin determinado por el ordenamiento jurídico, y anular, en su caso, el acto que no cumpla tal condición. La idoneidad del principio de eficacia como criterio de control del ejercicio de las potestades discrecionales ha quedado puesta de manifiesto en las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de abril de 1990 (FJ 2º) (Rep. Ar. 3587) y 7 de diciembre de 1993 (FJ 4º y 5º) (Rep. Ar. 9791).

De modo que, frente a la comprensión que sufren los derechos ante medidas de eficacia es preciso buscar un punto en el que se compatibilicen la eficacia del actuar de la Administración con el respeto a los derechos de los ciudadanos<sup>55</sup>, desechando el enfrentamiento entre los valores de eficacia y control.

En modo alguno se niegan las posibilidades de actuación de

---

<sup>55</sup> Vid. GARCÍA AÑOVEROS, J., “La nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, CTNº 78/1996, p. 163. En este sentido, también, PAREJO ALFONSO, L., “La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública”, op. cit.: “el problema de la eficacia administrativa no consiste en optar entre los elementos de la disyuntiva: Derecho o eficacia, sino en determinar las condiciones en que la actuación de la Administración, siendo conforme a Derecho, sea también efectiva, idónea para la satisfacción real de los intereses generales” p. 33. Siguiendo a PAREJO no sería posible observar contradicción alguna ante el bien “procedimiento legalmente establecido” que pueda legítimamente contraponerse al de “eficacia”. En su opinión, “ambos deben compatibilizarse: la actuación eficaz querida constitucionalmente es la que se desarrolla conforme al procedimiento fijado al efecto, si bien interpretado y aplicado a la luz, entre otros bienes que sean igualmente pertinentes, justamente de la eficacia. Aunque en principio pudiera pensarse lo contrario, no existen zonas de la acción administrativa exentas de la tensión entre los dos bienes ahora considerados (“procedimiento legal” y “eficacia”)” p. 49. Frente a esta postura que defiende el no enfrentamiento entre eficacia y control (Vid. por todos, MARTÍN REBOLLO, L.J., “1978-1998: Veinte años...”, op. cit., p. 327), las palabras de GONZÁLEZ GARCÍA son inequívocas al oponer tajantemente la “exaltación de la eficiencia y de la eficacia versus principio de legalidad y seguridad jurídica: “En aras de estos dos grandes principios (en referencia a la eficacia y la eficiencia), viene a justificarse casi todo. Los principios de legalidad y de seguridad jurídica, en otro tiempo eje y norte de la actividad administrativa en su conjunto, y en particular de la actividad financiera, han pasado a ocupar, en el mejor de los casos, el honroso papel de principios decimonónicos, y en otras ocasiones un lugar subordinado o simples acólitos de la gran sacerdotisa eficiencia, cuando no se les considera pesada carga o estorbo que impide el pleno desenvolvimiento de los principios estrella” en “Medios de defensa...”, op.cit., p. 10.

la Inspección sino que, al contrario, teniendo presente el principio de presunción de inocencia del artículo 24 CE y el principio de aportación de pruebas para fijar una situación jurídica sobre la que existe una incertidumbre, no puede obviarse que en los supuestos en que existe dicha incertidumbre, *el grado de efectividad del interés público decrece si se opta por una actuación unilateral e imperativa de la Administración, ya que conlleva o bien cierta dificultad en su ejecución o bien menor grado de aceptación por los afectados, o incluso, por la ciudadanía en general.* Por tanto, este argumento es esencial a la hora de defender la conveniencia de regular técnicas convencionales en situaciones de incertidumbre que generen conflicto entre las partes. Ningún obstáculo supone la exigencia de vinculación de la Administración a la ley y al derecho, pues como se ha señalado por la doctrina ésta “opera de igual modo cuando el resultado de dicha actuación (la administrativa) se plasma en un acto administrativo unilateral que cuando se concreta en una transacción”<sup>56</sup>.

### 3.6 PRINCIPIO DE PARTICIPACIÓN CIUDADANA

La presencia de este principio se modula en relación con las distintas técnicas de intervención alternativa en el procedimiento de terminación convencional. De manera que, si bien la convención y la transacción tienden a acoger la intención de las partes de eliminar la existencia de una incertidumbre o litigio, divergen en que la convención sustituye el acto administrativo unilateral por el acuerdo ya sean cuestiones de hecho o adhesión del contribuyente, mientras que la transacción incluye una participación más activa al recoger también la realización de concesiones recíprocas entre las partes. En estos términos, evaluaremos los métodos principales de participación ciudadana en las técnicas convencionales para estudiar las distintas manifestaciones del principio de participación ciudadana.

El amparo jurídico del que carecen las fórmulas

---

<sup>56</sup> ZORNOZA PÉREZ, J.J., Prólogo a la obra de GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., **Los procedimientos tributarios...**, op. cit., p. 21.

convencionales en el campo tributario justifica la necesidad de fijar el encaje constitucional del que gozan. Para ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA es el mismo artículo 105c) CE el precepto que equipara los negocios jurídicos y los actos administrativos<sup>57</sup>, en ambos casos pasando por el principio de participación que en sí mismo constituye la base legitimadora de las actuaciones consensuales de la Administración<sup>58</sup>. Ahora bien las técnicas transaccionales deben situarse siempre dentro del marco del principio de legalidad de la actuación administrativa y del control judicial de la misma, lo cual no obsta la exigencia de eficacia y neutralidad que rige la actuación de la Administración Pública y la necesidad de mejorar el sistema judicial<sup>59</sup>, sino que más bien la legalidad es el punto de conexión entre la eficacia y la participación<sup>60</sup>. En el ámbito tributario, si bien la eficacia se concreta en la consecución de los objetivos predeterminados en la ley, esto es, una tributación acorde con el principio de capacidad económica y con los menos costes posibles<sup>61</sup>, no es menos cierto que una gestión eficaz no puede apoyarse exclusivamente en la actividad unilateral de la Administración<sup>62</sup>.

Sin embargo, la falta de articulación de la apertura del procedimiento tradicional al participativo en virtud del artículo 88 LRJPAC, confiere a los principios técnico-tributarios que rigen la actuación de los órganos tributarios el papel de cauces justificativos de las técnicas convencionales en nuestra materia. Así, si no se logran objetivos como la eficacia y celeridad y no se

<sup>57</sup> Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Soluciones pactadas...”, op. cit., p. 273.

<sup>58</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., Los procedimientos tributarios..., op. cit., p. 100.

<sup>59</sup> Vid. AGULLÓ AGÜERO, A., “La introducción en el derecho...”, en *Convención y arbitraje...*, op. cit., p. 185.

<sup>60</sup> Sobre ello, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios...*, op. cit., p. 101 y DE PALMA DEL TESO, A., *Los acuerdos procedimentales...*, op. cit., p. 181-182.

<sup>61</sup> STC 76/1990.

<sup>62</sup> En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, estima que “el sometimiento de la Administración —y singularmente de la tributaria— a la ley, no se garantiza mejor a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes, que mediante el empleo de técnicas convencionales, que permiten un diálogo sobre las cuestiones controvertidas en la interpretación de las leyes que resulten aplicables”, “¿Qué podemos aprender...”, op. cit., p. 167.

disminuye la litigiosidad y los costes de gestión, dichas técnicas pierden su razón de ser. En otras palabras, la participación fundamenta y legitima las técnicas convencionales, mientras que la eficacia constituye la finalidad y última razón de la existencia de aquéllas.

Desde luego, es innegable que la flexibilización de la regulación del procedimiento administrativo en general, y el que pretendemos nosotros en la comprobación tributaria, en particular, está imbuida por la preocupación por los principios de eficacia y eficiencia que invade la actividad administrativa<sup>63</sup> y, buena parte de ella viene marcada por la influencia del Derecho anglosajón –perceptible en la misma Ley de Derechos y garantías<sup>64</sup>. Esta perspectiva que inspira de manera crucial el ordenamiento tributario norteamericano, nos lleva a formular una propuesta en este sentido, partiendo de los mismos objetivos y finalidades sin que, no obstante, tengamos que aseverar la improcedencia de extrapolar criterios y procedimientos de aquel ordenamiento al nuestro, dado que el punto de partida es completamente distinto. Recordemos que nuestra propuesta supone una alternativa al desarrollo del procedimiento tributario, pero no a la sustitución del mismo, sino a su complementación o integración mediante técnicas convencionales.

De la línea de inspiración del ordenamiento tributario norteamericano, nos parece de vital importancia la búsqueda del mayor índice de cumplimiento voluntario, sobre todo, en el ámbito de las

---

<sup>63</sup> Precisamente, esta es la razón que, según SÁNCHEZ MORÓN, lleva a un desplazamiento del interés dogmático desde el acto administrativo al procedimiento, como sede para la búsqueda de la solución no ya más correcta en derecho, no sólo más favorable para el interés general, sino también más viable y aceptable por sus destinatarios”, “La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos”, en **La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992 de régimen jurídico de las administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común**, Instituto

<sup>64</sup> Vasco de Administración Pública, Pamplona, 1995, p. 12.

Perspectiva especialmente denotada por el objetivo de acercamiento de posiciones y la tendencia a la igualdad de armas entre las partes, tal y como sugiere MORILLO MÉNDEZ, “El principio de congruencia...”, op. cit., p. 96. Por su parte, SÁNCHEZ PEDROCHE también hace referencia a la asunción de ciertas ideas en los ordenamientos continentales procedentes del ordenamiento tributario norteamericano, en “La ley 1/1998 de Derechos...”, op. cit., p. 7-9.



actuaciones de comprobación e inspección, que ampare un mecanismo convencional en el procedimiento en el que el contribuyente tuviera la ocasión de ajustarse a la legalidad con el resultado de determinar el hecho controvertido que genera incertidumbre.

Los beneficios de esta dinámica se harían sentir especialmente en aquellos supuestos en que se revela una cierta dificultad para conseguir pruebas del órgano inspector. Por supuesto, no se trata de renunciar a lograr la verdad material a través del recurso a la participación del contribuyente, sino incidir en este objetivo a través de la incentivación a la colaboración voluntaria de aquél. En este sentido mencionado, es evidente que para que la imposición de un mecanismo semejante sea eficaz, deben establecerse normativamente unas consecuencias lo suficientemente atractivas como para que el acuerdo transaccional sea satisfactorio.

Por ello, corresponde analizar si efectivamente se da el presupuesto que permite acudir a los métodos convencionales, para después elaborar los criterios por los que debe guiarse una eventual reforma en este sentido. Así pues, la Administración tributaria debe encontrarse ante una *incertidumbre* acerca de la existencia del elemento o elementos que integren el supuesto de hecho y, además, dicha incertidumbre debe ser *objetiva*, carácter este último que “garantiza que en ningún caso la Hacienda Pública utilice la negociación para ahorrarse molestias en relación a su deber de conocer el derecho e interpretarlo o en relación a su deber de investigación de la Hacienda Pública que reclama que haya agotado todas las posibilidades de investigación del supuesto de hecho”<sup>65</sup>. No obstante, el deber del órgano tributario de conocer la situación fáctica o jurídica exigible en cada supuesto no es ilimitada, sino que debe ser conjugado con los términos del principio de proporcionalidad<sup>66</sup>.

---

<sup>65</sup> Cfr. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., **Los procedimientos tributarios...**, op. cit., p. 127.

<sup>66</sup> Vid. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., **Los procedimientos tributarios...**, op. cit., p. 127. Asimismo, como señala la autora, los criterios de proporcionalidad deben estar presentes en el momento en que la Hacienda Pública debe decidir discrecionalmente sobre la decisión de celebrar una transacción o pronunciarse sobre la cuestión incierta de forma unilateral e imperativa, p. 138; afirmando, incluso, que un procedimiento que respete el principio de proporcionalidad debe prevalecer sobre el deber de investigar, p. 151.

En primer lugar, la *conformidad supone una implicación activa del particular en la decisión administrativa de liquidación* y se admite por principio su adecuación a la resolución de controversias en el ámbito del procedimiento inspector<sup>67</sup>, no obstante, este mecanismo no pasa de ser un acto de adhesión. De hecho, es más que dudoso otorgar naturaleza jurídica de transacción a la manifestación de conformidad, pues, por un lado, el carácter de adhesión supone que únicamente existe una voluntad manifestada por la Administración a la que se aviene el sujeto inspeccionado; por otro, la supuesta “transacción” se encuentra sumamente restringida<sup>68</sup> puesto que la propuesta de conformidad es fija y el importe de la reducción también según establece la ley. En ningún caso existe un cruce de propuestas, sino que la Administración fija unilateralmente tanto los aspectos cualitativos del supuesto de hecho como las consecuencias cuantitativas del mismo. El sujeto comprobado no interviene en la determinación del supuesto de hecho, su intervención se limita a la manifestación de la aquiescencia con la propuesta del órgano inspector a la que se adjudican unas ventajas legales de reducción de la sanción posterior, bonificación que se aplica siempre que el interesado mantenga el compromiso de renunciar a la impugnación de la liquidación correspondiente.

En nuestra opinión, la evolución de esta figura debe observarse desde la línea abierta a la reconducción de la conformidad a un acto verdaderamente consensual, atribuyendo a la misma un carácter de acto jurídico bilateral con unos efectos radicalmente diversos a los que le

---

<sup>67</sup> De hecho, recogiendo las palabras de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, “el procedimiento de liquidación en sentido amplio [...] es el ámbito más propicio para la realización de transacciones, pues es en esta fase donde se produce un mayor acercamiento entre la Administración tributaria y el ciudadano, y donde, en consecuencia, resulta fácil la resolución mutua de las incertidumbres que se planteen en la comprobación e inspección de los hechos y en la aplicación del Derecho”, “Soluciones pactadas...”, op. cit., p. 349.

<sup>68</sup> Vid. PASTOR PRIETO, S., “Qué hacer en los conflictos fiscales. Un análisis económico de las propuestas de actas de conformidad”, Documentos de trabajo 7/1994, Universidad Carlos III, Madrid, p. 4.

corresponde por tratarse de un acto impositivo unilateral<sup>69</sup>. Una tendencia como la sugerida goza de referencias cercanas como es el instituto del “accertamento con adesione”<sup>70</sup> del ordenamiento italiano que, sin duda, estuvo omnipresente en los trabajos de la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria al servicio del estudio de la viabilidad de la introducción de fórmulas convencionales en la terminación de los procedimientos tributarios. Esta línea adoptada por la Comisión justifica que hagamos un breve “excursus” sobre esta figura del ordenamiento comparado.

Así, en Italia con la finalidad de evitar la dificultad de controlar la gestión tributaria de un alto número de contribuyentes, se ha introducido un sistema convencional que pretende conseguir que se liquiden las cuotas mínimas consentidas por los contribuyentes. La dinámica del método convencional se encuentra guiado por una comprobación en la que tanto la Administración tributaria como el contribuyente formulan, por escrito y formalmente, sus propuestas y contrapropuestas, llegando a una solución pactada<sup>71</sup>. A diferencia del ordenamiento español, la fórmula convencional del “accertamento con adesione” interviene en un momento en que el crédito tributario

<sup>69</sup> Ciertamente, como señala SÁNCHEZ LÓPEZ, la participación del interesado en el procedimiento de gestión tributaria viene definida por “la intervención del contribuyente en la determinación del contenido de la prestación tributaria”, aspecto que la individualiza respecto de la mera colaboración, “El acuerdo de voluntades en el ámbito tributario”, REVISTA JURÍDICA DE CASTILLA-LA MANCHA N° 32/2002, p. 213.

<sup>70</sup> Vid. MOSCHETTI, F., “Las posibilidades de acuerdo...”, en **Convención y arbitraje...**, op. cit., p. 117 y ss (publicado también en IL FISCO 22/1995, p. 5331-5338); SANTACROCE, B., **Il ravvedimento operoso e gli altri strumenti di patteggiamento fiscale**, CEDAM, Padova, 1996; MAGISTRO, L., FANELLI, R., **L'accertamento con adesione del contribuente: Il nuovo concordato “a regime”** (D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 e circ. 8 agosto 1997, n. 235/E), Giuffrè, Milano, 1997; CAPOLUPO, S., “L'accertamento per adesione”, IL FISCO n° 30/1997, p. 13 y ss; LUPI, R., “Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale”, RASSEGNA TRIBUTARIA N° 4/1997, p. 793 y ss; D'ANGIOLELLA, R., “Accertamento con adesione. Cosa c'è di nuovo?”, IL FISCO N° 32/1997, p. 9387 y ss; MARELLO, E., **L'accertamento con adesione**, G. Giappichelli Editore, Torino, 2000.

<sup>71</sup> Sobre el procedimiento seguido, DE SIMONE, F., “L'iter procedurale del nuovo “concordato””, CORRIERE TRIBUTARIO N° 33/1997, p. 2397-2399.

todavía está por demostrar y determinar<sup>72</sup>, de manera que se va a recurrir al concurso del sujeto pasivo para estos menesteres en el encuentro contradictorio, siendo a partir de esta actividad sobre la que se formularía la propuesta de liquidación<sup>73</sup>.

Aspectos de máximo interés que pensamos podrían ser adoptados en nuestro ordenamiento en primer lugar porque el acuerdo supone el carácter preclusivo de lo comprobado por adhesión para ambas partes, deviniendo la liquidación provisional en definitiva<sup>74</sup>. En segundo lugar, la celebración del acuerdo que se inserte dentro de una comprobación parcial, en cuyo caso la Inspección podría realizar actuaciones ante el conocimiento de nuevos elementos de relevancia para la determinación de la obligación tributaria. En tercer

<sup>72</sup> LUPI, R., “Prime considerazioni sul nuovo...”, op. cit., p. 793. El encuentro entre contribuyente y Administración se reduce a la aportación por el primero de los datos relevantes que habrán de ser valorados por el órgano competente, circunstancia que respeta plenamente el principio de legalidad y el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario, descartándose así cualquier intento negociador en relación con la obligación tributaria ex lege. Vid. NAVARRO EGEA, M., “La audiencia del contribuyente...”, op. cit., p. 719.

<sup>73</sup> Medida que propone introducir en el ordenamiento español, NAVARRO EGEA, M., “Notas a la conformidad...”, op. cit., p. 21. Según la dicción del artículo 2 bis del Decreto Legislativo de 30 de septiembre de 1994, n. 564 (modificado y convertido en la Ley de 39 de noviembre de 1994, n. 656) –ya derogado– la comprobación realizada con adhesión no es impugnabile, ni integrabile ni tampoco modificabile por parte de la Administración y no es relevante a efectos penales y extratributarios. Vid. comentario a la sentencia de 22 de junio de 1997 Comisión tributaria provincial de Génova, CENTORE, P., “L’ufficio non può revocare l’accertamento con adesione accettato del contribuente”, CORRIERE TRIBUTARIO N° 32/1997, p. 2350-2351. La definitividad que devenía como efecto automático por mor de este precepto –ni el contribuyente podía impugnar el acto ni la Administración tributaria podía integrarlo o modificarlo– ha sido matizada por el Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997, n. 218, sobre “Disposiciones en materia de comprobación con adhesión y de conciliación judicial”, que posibilita el ejercicio de una ulterior actividad comprobadora en la hipótesis de un conocimiento sobrevenido de nuevos elementos de relevancia para la obligación tributaria, pero en situaciones estrictamente definidas y determinadas por la norma, como el caso de una comprobación parcial. Vid. D’ANGIOLELLA, R., “Accertamento con adesione...”, op. cit., p. 9395; BASILAVECCHIA, M., “L’azione accertatrice successiva alla definizione con adesione”, CORRIERE TRIBUTARIO N° 31/1997, p. 2272-2273 y MAGISTRO, L., FANELLI, R., **L’accertamento con adesione...**, op. cit., p. 230-238. Modificación que había sido reclamada ya por la doctrina. En este sentido MOSCHETTI había señalado que el carácter definitivo de la base imponible así determinadas hacía prevalecer “el efecto pragmático y de simplificación de la relación sobre la legalidad de la imposición, que debería haber permitido la posibilidad de reformatio in peius por el conocimiento posterior de nuevos elementos”, “Las posibilidades de acuerdo...”, op. cit., p. 126.

<sup>74</sup> Destacado como efecto sustancial del concordato por NAVARRO EGEA, M., “La audiencia del contribuyente...”, op. cit., p. 712.

lugar, la renuncia a iniciar el procedimiento sancionador basado en la causa de incertidumbre resuelta por adhesión a cambio de una autoliquidación inmediata de todo el impuesto. Desde luego, ello no excluiría la necesidad de motivación de la comprobación con adhesión por su naturaleza, en la elección costes-beneficios, que es claramente discrecional. La Administración, antes de acordar, debe valorar comparativamente el fundamento de la pretensión, el tiempo, y los costes de un eventual contencioso, pero también los efectos del acuerdo en el plano del comportamiento futuro del contribuyente<sup>75</sup>.

Por otro lado, nada impediría utilizar los métodos convencionales para otro orden de cuestiones que se sitúan en la nebulosa normativa en el ámbito de la comprobación inspectora. Nos estamos refiriendo a la posibilidad de que la Administración y el particular se pongan de acuerdo en cuestiones como el alcance de las actuaciones a desarrollar<sup>76</sup>. El escaso predicamento de la solicitud de ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras –art. 149 LGT.1-, podrían hacer recomendable el acuerdo previo con el contribuyente en relación al alcance de la inspección. De momento, se sofocaría el temor del contribuyente a la extensión del objeto de la inspección siempre que si se decidiese ofrecer el *valor de “comprobado y conforme”* a determinados elementos a cambio del acuerdo sobre otros elementos en que se sitúe la discrepancia, si bien este extremo puede ser ciertamente discutible<sup>77</sup>.

---

<sup>75</sup> LUPI, R., “Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un’occasione perduta”, RASSEGNA TRIBUTARIA II/1994, p. 1871-1872 o también en **Diritto tributario**: Parte generale, Giuffrè Editore, Milano, p. 96. Sobre la discrecionalidad de la Administración en la elección entre el aviso de comprobación unilateral y el concordato, MARELLO, E., L’accertamento con..., op. cit., p. 173-182.

<sup>76</sup> GARCÍA NOVOA ha destacado que el acuerdo sobre aspectos procedimentales puede generar seguridad jurídica, al amparo de las posibilidades ofrecidas por el artículo 88 LRJPAC, debido al aumento objetivo de la certidumbre en cuanto previsión de los efectos jurídicos, pero siempre con el límite de la legalidad, pues la seguridad jurídica no puede concebirse en contraposición con ella, **El principio de seguridad...**, op. cit., p. 124. También resaltan los beneficios de las técnicas transaccionales en materia de seguridad jurídica, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., **Los procedimientos tributarios...**, op. cit., p. 104 y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., **La gestión tributaria...**, op. cit., p. 150.

<sup>77</sup> Vid. RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias” en **Convención y arbitraje en el Derecho Tributario**, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 144.

Siguiendo con las pautas marcadas, debemos proponer un método convencional que se sitúe en plena coherencia con el espíritu de celeridad y eficacia con que se establecieron las actuaciones de comprobación abreviada. En este sentido, nos parece que la mediación puede constituir un modo de resolución de la controversia bastante propicio por diversas razones:

1º La mediación se trata de un procedimiento generalmente poco formalizado, por el que un tercero neutral intenta contribuir a la resolución de un conflicto entre partes organizando el intercambio de sus respectivos puntos de vista, ayudándoles a encontrar elementos de encuentro de sus posiciones<sup>78</sup>.

2º El mediador no adopta ninguna decisión –a diferencia del arbitraje–, haciendo que las partes participen activamente en la propia solución<sup>79</sup>, lo que no obsta la utilización de argumentos jurídicos que persigue decididamente un equilibrio en las relaciones entre las partes, estable y satisfactorio para ambas.

3º La actividad de mediación puede ser de gran utilidad en el trámite de audiencia, antes de adoptar una propuesta de liquidación y de que la Administración haya tomado una decisión al respecto, lo cual conecta extraordinariamente bien con las previsiones de terminación convencional de los procedimientos tributarios, aportando luz sobre los hechos de difícil determinación<sup>80</sup>.

4º En principio, la mediación supone uno de los métodos convencionales menos costoso lo cual induce a una aceptación de

---

<sup>78</sup> Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., “La apertura del procedimiento...”, op. cit., p. 20.

<sup>79</sup> Con la mediación lo que se produce es un desplazamiento del centro de la solución del conflicto, “desde la obligatoriedad de la decisión del tercero hasta los intereses de las partes para que sean éstas, quienes de forma autónoma encuentren una solución satisfactoria al conflicto”, evitando, de este modo, la confrontación entre las partes, vid. MENDES SIMOES, N.E., PIERRI, F.M., “La mediación fiscal”, IMPUESTOS N° 9/2002, p. 4.

<sup>80</sup> Asimismo, señalan MENDES SIMOES y PIERRI que “la mediación fiscal es un acuerdo, en el cual no se transa sobre la pretensión fiscal, sino de lo que se trata es de determinar cuál es la verdadera obligación que por ley corresponde, cuando los hechos no son susceptibles de una exacta determinación”, “La mediación...”, op. cit., p. 5.

buen grado por parte de los particulares<sup>81</sup>.

Pionero en la utilización con cierta asiduidad de la mediación entre la Administración tributaria y el contribuyente es el ordenamiento de Estados Unidos<sup>82</sup> - que tuvo una primera

<sup>81</sup> Sobre la solvencia de la mediación en la resolución de conflictos en materia fiscal, aunque no hay previsión al respecto en Gran Bretaña, vid. TAX LAW REVIEW COMMITTEE, **Interim report on the tax appeals system**, Institute for Fiscal Studies, London, 1996, p. 23. Sin embargo, la introducción en el ordenamiento inglés de mecanismos convencionales se ha observado con ciertas reservas debido al incremento de los costes de cumplimiento que podría ocasionar al contribuyente. Así pues, según GREEN, S. (“Compliance costs: The need for reappraisal” en la obra colectiva **Striking the balance: tax administration, enforcement and compliance in the 1990s**, Institute for Fiscal Studies, London, 1996, p. 139-140) antes de agilizar continuas reformas en este sentido se cree en la necesidad de asegurar un efecto beneficioso para el conjunto de los costes de cumplimiento impositivo. En el sistema norteamericano, si el mediador es un jurista perteneciente al Internal Revenue Service, es éste el que soporta la totalidad de los costes del mediador; en los casos en que el mediador seleccionado sea no esté integrado en el IRS, el contribuyente y el IRS comparten los gastos por igual, vid. BEEHLER, J.M., “Mediation with the IRS”, THE TAX ADVISER Vol. 27/1996, p. 285.

<sup>82</sup> Desde la perspectiva de la práctica norteamericana, BEEHLER, J.M., “Mediating with the IRS”, THE TAX ADVISER Vol. 27/May 1996, p. 281-287; LEVITON, S.C., GREENSTONE, J.L., **Elements of mediation**, Cole Publishing Company, California, 1997; MUMFORD, A., “The new American Bill of Rights”, BRITISH TAX REVIEW Vol. 1997, p. 481-493. SCHERER, T.M., “Alternative Dispute Resolution...”, op. cit., p. 215-227. De forma sintética, siguiendo a KARLIN (**Tax Research**, Prentice Hall, upper Saddle River (New Jersey), 2000, p. 388-395) el procedimiento seguido para llegar a un acuerdo entre el *Internal Revenue Service* americano y el contribuyente se estructura en los siguientes pasos: Antes de comenzar el Initial Audit Process, se publican los criterios y procedimientos para seleccionar contribuyentes y examinar sus declaraciones. Si se encuentran errores matemáticos o variables como deducciones, tipo y cuantía de la renta se dan cuatro clases de “audit” revisión o intervención: 1) se notifica la propuesta de corrección del impuesto; 2) requerimiento de datos para probar la posición del contribuyente; 3) la audiencia con el Revenue Agent en las oficinas del IRS; 4) visita prefijada del *Revenue Agent* al lugar de la empresa. Si hay acuerdo se determina el impuesto a pagar y se envía un informe al IRS, tras ello se notifica la aceptación del informe por el IRS al contribuyente. Si hay desacuerdo, se remite una “thirty-day letter” que es el plazo que tiene el contribuyente para contestar y aceptar la cuantía. Si el contribuyente no contesta, se envía una “Statutory Notice of Deficiency” o protesta escrita al contribuyente. Así, el contribuyente tiene la opción de solucionar la controversia convencionalmente frente a la Administración tributaria, y más tarde también frente a la Tax Court, en sede judicial. Una visión panorámica de los métodos convencionales en el ordenamiento tributario norteamericano ofrece también, SERRANO ANTÓN, F., en “La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos”, CT N° 78/1996. Acerca de la mediación, desde una perspectiva meramente teórica en Gran Bretaña, MILLER, F., **Disputes: the avoidance and resolution of disputes**, Ruthtrek, Kent, 1995; YORK, S., **Practical ADR**, FT Law & Tax, London, 1996, p. 10 y ss; RIDGWAY, **Revenue Law**, Cavendish Publishing Limited, London, 1996, p. 42; MILLER, E., *Disputes: the “square root” of disputes & procedures for settlement*, Ruthtrek, Kent, 1998 y PALMER, M. & ROBERTS, S., *Dispute Processes: ADR and the primary forms of decision making*, Butterworths, London, 1998.

aplicación inicial de extensión limitada en el seno del Internal Revenue Service (Agencia Tributaria norteamericana), a modo de experiencia piloto, finalizada en octubre de 1996-, cuya influencia se ha dejado sentir en la figura del “mediateur” en ordenamientos continentales como el francés. Desde luego, la auténtica explosión de estas técnicas vino de la mano de la Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act de 1998<sup>83</sup>, que estableció una mediación no obligatoria como posibilidad de solucionar las controversias fiscales cuando los procedimientos convencionales formalizados (“appeals process”) no han traído resultados satisfactorios (“closing agreement” u “offers in compromise” (Sec. 7121 y 7122 United States Code). En la primera fase de aplicación de la mediación entre el IRS y el contribuyente se ha podido ya advertir la bondad de sus efectos detectándose un alto grado de cumplimiento voluntario de las normas fiscales por los contribuyentes, así como una notable mejora en la calidad de las relaciones entre contribuyente y Administración<sup>84</sup> y, por supuesto, estos aspectos repercuten positivamente en la eficacia recaudatoria de la Administración tributaria.

Por otra parte, la pieza basilar de la que se parte es la búsqueda del cumplimiento voluntario considerado primordial hasta el punto de que, incluso cuando ya ha surgido la discrepancia entre ambas partes – es decir, hay una propuesta de liquidación al respecto-, se permite intentar la solución mediada o consensuada, siempre antes de enfrentarse a un litigio de naturaleza fiscal.

---

<sup>83</sup> Un análisis de la reforma puede consultarse en, FOX, C.D., KARNEGIS T.P., “The impact of the 1998 IRS Restructuring Act”, TRUSTS & ESTATES Vol. 138 N° 1/1999, p. 66-71; WILSON, M., “Careful what you wish for: the tax practitioner-client privilege established by the internal revenue service restructuring and reform act of 1998”, FLORIDA LAW REVIEW Vol. 51/1999, p. 319-343.

<sup>84</sup> PREBBLE, J., “Advance rulings. A proposed procedure” en la obra colectiva **Striking the balance: tax administration, enforcement and compliance in the 1990s**, Institute for Fiscal Studies, London, 1996, p. 97-98 y KARLIN, B.H., **Tax...**, op. cit., p. 379. Obsérvese que, siguiendo a la última autora citada, la misión principal del IRS ha cambiado con la Restructuring and Reform Act de 1998 en Estados Unidos, pues con ella se enfatiza el servicio que ha de prestarse al contribuyente sin expresa mención a la recaudación y a los procedimientos de apremio, se intenta mejorar las relaciones con el contribuyente y reducir el énfasis sobre la simple recaudación, op. cit., p. 375-377. En este sentido también, SCHERER, T.M., “Alternative Dispute Resolution...”, op. cit., p. 227.



Así, salir al paso del incumplimiento de las normas tributarias, a través de un sistema de mediación en el seno del desarrollo del procedimiento inspector sin esperar a que haya una propuesta de liquidación unilateral de la Administración puede aportar sus frutos evitando posteriores recursos.

Entre las posibilidades de prosperar una hipotética introducción normativa de la elección de la mediación como fórmula para resolver cuestiones de hecho entre el órgano inspector y el contribuyente deben destacarse, en primer lugar, la *flexibilidad* con que puede configurarse y el breve período de tiempo con que usualmente viene estableciéndose; y, en segundo lugar, la atmósfera *informal* que se impone para alcanzar un acuerdo, que atenúa las tensiones entre las partes.

Por último, el acuerdo que eventualmente se alcanzara como resultado de la mediación debería recogerse en un acto de liquidación en el que se reflejara la circunstancia de haberse acogido las partes a una solución convencional, cuyo contenido debería considerarse definitivo. Por otro lado, el incentivo bien podría tratarse de la renuncia a la iniciación de un procedimiento sancionador en virtud de los hechos comprobados<sup>85</sup>, siempre que se diera un ingreso inmediato de la obligación tributaria. De esta forma, se evita el litigio y el retraso en la recaudación, asegurándose la efectividad y la afluencia de ingresos tributarios<sup>86</sup>, sin necesidad de coaccionar al cumplimiento mediante sanciones. No pasa desapercibido que la mediación, en sí misma, brindaría un breve espacio temporal de reflexión para que el contribuyente corrija las posibles infracciones cometidas – en supuestos de

---

<sup>85</sup> Por supuesto, una opción como esta debería partir del reconocimiento del principio de buena fe del contribuyente. No en vano, JUAN LOZANO y MAGRANER MORENO han criticado el hecho de “el régimen sancionador en materia tributaria radica en la excesiva inercia administrativa a aplicar las sanciones sin extremar las exigencias de prueba sobre la culpabilidad que permite reprochar la falta de ingreso de las deudas”, “El problema de los Planes...”, op. cit., p. 18.

<sup>86</sup> Al modo en que se produce en el “*accertamento con adesione*” en el ordenamiento italiano. Al respecto, NAVARRO EGEA señala que “el perfeccionamiento de la “*adesione*” queda supeditado al pago de las sumas debidas, quedando de esta forma asegurada la recaudación inmediata de la deuda tributaria, “La audiencia del contribuyente...”, op. cit., p. 711.

menor gravedad. Una solución así reduciría un importante número de procedimientos sancionadores desarrollados por la Inspección, a través del estímulo al cumplimiento voluntario e inmediato y economizando los trámites de un posterior procedimiento sancionador, en ocasiones, diferido temporalmente en exceso.

En definitiva, la terminación del procedimiento inspector se hace depender estructuralmente de una base de consenso que, persigue no ya una búsqueda de eficacia formal, sino de eficacia funcional, a través de la elección del instrumento de acción más adecuado en cada momento. La obtención del cumplimiento voluntario inmediato de la obligación tributaria produce un ahorro en los costes de tiempo y recursos humanos a cambio de renunciar a la cuantía de la sanción, de suerte que puede resultar una opción eficiente para la Administración tributaria. De otro lado, la viabilidad de la idea marco de la mediación fiscal en las incertidumbres generadas entre el órgano inspector y el contribuyente debe hacerse residir sobre la determinación inexacta de las actividades para las que está facultada la Administración tributaria que infunden el convencimiento de que la mediación es la mejor opción para el contribuyente.

No obstante, hay que ser conscientes de que una propuesta como ésta precisa no sólo de un *instrumento legal que habilite* dicha técnica convencional sino una tarea más ardua, como es una metamorfosis en la concepción del procedimiento inspector<sup>87</sup>.

### 3.7 PRINCIPIO DE TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

La constitucionalización del principio de tutela judicial efectiva como Derecho fundamental se plasma en el artículo 24 CE, al establecerse que *“todas las personas tienen derecho a obtener tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso,*

---

<sup>87</sup> Al respecto ha observado SÁNCHEZ LÓPEZ que la inclusión de la figura de la convención en el sistema tributario “no solamente es fruto de la evolución del sistema tributario, sino que su inserción en dicho sistema supone, además, una cierta reinterpretación del mismo”, “El acuerdo de voluntades...”, op. cit., p. 215.

*pueda producirse indefensión*”. En síntesis, el derecho a la tutela judicial efectiva comprende el derecho al libre acceso a los jueces y tribunales, en el que se incluye el derecho de acceso a la justicia, a los recursos tanto ordinarios como extraordinarios, el derecho a ser parte en el proceso y la elección de la vía procesal; el derecho a obtener un fallo de estos jueces y tribunales y, finalmente, el derecho a que el fallo se cumpla.

No obstante, el derecho a la tutela judicial efectiva no es un derecho ilimitado, sino que, como manifiesta el Tribunal Constitucional, *“puede restringirse en la medida que la restricción actúa en servicio a la efectividad o promoción de otros bienes o derechos fundamentales y libertades públicas constitucionalmente protegidos, pues en caso contrario aquélla habría de ser estimada inconstitucional”*<sup>88</sup>.

Sin embargo, la eficacia de la conformidad como medida disuasoria de la impugnación –principal objetivo de las técnicas convencionales- está siendo puesta en tela de juicio<sup>89</sup> en la medida en que, a pesar de discrepar del criterio de la Administración y perder el derecho a la reducción de la sanción, la decisión de recurrir supone unos beneficios tal vez más atractivos para el interesado como es la dilación temporal del pago causada por la lentitud ínsita al sistema judicial, además, claro está, de la posibilidad de obtener la tutela de sus derechos. Este motivo nos incita a buscar otros modos de terminación convencional que puedan generar mayor aceptación para el contribuyente sin que supongan un perjuicio para la Administración.

La aplicación del principio de tutela judicial efectiva, para comprobar si efectivamente, “el ordenamiento tributario español sigue conservando amplias zonas en las que la actuación administrativa puede considerarse inmune a las exigencias que se derivan de los derechos reconocidos en el art. 24 CE”<sup>90</sup>.

La constante indeterminación que se encuentra ínsita en determinados conceptos jurídicos de la norma tributaria,

---

<sup>88</sup> STC 3/1983, de 25 de enero (FJ 1º).

<sup>89</sup> Vid. GARCÍA BERRO, F., “Derechos y garantías constitucionales...”, op. cit., p. 298.

<sup>90</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J., **Curso de Derecho...** op. cit, p. 69.

lo que unido al otorgamiento de facultades discrecionales a la Administración encargada de aplicar reglas si se restringe al ciudadano la posibilidad de interponer un recurso con obstáculos indebidos, desproporcionados o por denegación injustificada, el principio de tutela judicial efectiva podría quedar vulnerado.

No parece tener consistencia este argumento pues si, como se ha dicho respecto de las actas con acuerdo, tras una fase de dialogo entre la Administración y el contribuyente, las partes no tienen intención de quedar “vinculadas” al acuerdo alcanzado ; máxime cuando uno de los objetivos que se persigue alcanzar con este tipo de actas, es el descenso de la litigiosidad en el materia tributaria a través de la disminución de los recursos que acceden a la vía económica-administrativa y, por ende, a la jurisdicción contencioso-administrativa<sup>91</sup>.

En consecuencia, el legislador tributario establece unos límites muy concretos para las reclamaciones y recursos, con el objetivo de conseguir una mayor eficacia en la actuación administrativa de tutela del crédito tributario, salvando de esta forma el derecho que todo ciudadano tiene a la tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales reconocida por el artículo 24 CE, así como el control jurisdiccional de los actos administrativos del artículo 106 CE, los cuales no quedarían vulnerados.

Incluso el propio Tribunal Constitucional así lo ha mantenido en relación a soluciones extraprocesales, señalando en su Sentencia 217/1991, de 14 de noviembre (FJ 5º) “la compatibilidad con el derecho a la tutela judicial efectiva de la exigencia de trámites previos al proceso, como son los de conciliación o de reclamación administrativa previa (por todas, STC 60/1989, las que en ellas se citan y también, por su proximidad al presente caso, la STC 162/1989). De un lado, porque en ningún

---

<sup>91</sup> En este sentido, SERRANO ANTÓN, F., **La terminación convencional...**, op. cit, p. 73-76; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M. L., **Los procedimientos tributarios...** op. cit, p. 102-103; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., HERRERA MOLINA, P. M., “Técnicas convencionales...”, op. cit, p. 28; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., **Las actas con acuerdo...**, op. cit., p.197; BILBAO ESTRADA, I., **Los acuerdos tendentes...** op. cit., p. 440; ROMERO FLOR, L.M., **Las actas con acuerdo...**, op. cit., p. 126.

caso excluyen el conocimiento jurisdiccional de la cuestión controvertida, ya que únicamente suponen un aplazamiento de la intervención de los órganos judiciales; y, de otro, porque son trámites proporcionados y justificados, ya que su fin no es otro que procurar una solución extraprocésal a la controversia, lo cual resulta beneficioso tanto para las partes, que pueden resolver así de forma rápida y acomodada a sus intervenciones el problema, como para el desenvolvimiento del sistema judicial en su conjunto que ve aliviada su carga de trabajo”.

Por ello, consideramos que la solución convencional a un conflicto no sólo no supone limitar ni vulnerar la protección que establece el artículo 24 CE, sino que además, ofrecería una serie de ventajas tanto para el ciudadano, al ver reforzado su derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, como para el interés general, al conseguir un mejor funcionamiento en la actuación de la administración y en el propio sistema judicial, al reducirse la eventualidad de una controversia entre las partes<sup>92</sup>.

#### 4 RECAPITULACIÓN

-Los principios constitucionales diseñan el deber de contribuir imponiendo límites a la disponibilidad del crédito tributario pero no establecen una prohibición absoluta, pues la interpretación conjunta de todos los principios permite afirmar la compatibilidad de los mismos en razón de la propia LGT que, de un lado, admite la existencia de efectos jurídicos privados de los pactos entre particulares (art.17.4) y, de otro, la disponibilidad conforme a lo previsto legalmente (art. 18).

-Los principios de legalidad e indisponibilidad del crédito tributario sostienen la admisibilidad de las técnicas convencionales, los principios de capacidad económica e igualdad tributaria delimitan el diseño de los métodos de convención mientras que los principios de eficacia y participación ciudadana fundamentan la articulación de los mismos.

---

<sup>92</sup> De igual manera, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M. L., **Los procedimientos tributarios...** op. cit., p. 103; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo...* op. cit., p.197; BILBAO ESTRADA, I., **Los acuerdos tendentes...**, op. cit., p. 440.

-Las técnicas convencionales son un instrumento para materializar el deber de contribuir y la disponibilidad encuentra su límite en la configuración del tributo y los elementos que persiguen la aplicación del mismo.

-La concreción del deber de contribuir se articula y circunscribe mediante el alcance del principio de legalidad tributaria y justicia tributaria.

-El acercamiento a la capacidad contributiva real es más efectiva si se permite la participación del contribuyente en cuanto se incrementan los supuestos de dificultad para concretar la capacidad económica. De aquí que el principio de capacidad económica actúe como punto de equilibrio para ofrecer mayor efectividad al interés público, si se cede en alguna medida en la capacidad económica demostrada que pueda ser discutible o difícilmente probada.

-La capacidad económica constituye una guía del principio de igualdad tributaria y, en este sentido, el análisis del diseño de las técnicas convencionales exige el control al que prestan su servicio la motivación, la transparencia y publicidad de la técnica convencional.

-La búsqueda del sometimiento a la legalidad con la mayor efectividad posible requiere que se haga desde el prisma del principio de eficacia y ello desde distintos planos: 1) el despliegue de su papel como criterio de la proporcionalidad en la consecución de objetivos; 2) la introducción de la flexibilidad como perspectiva eficaz en la configuración de los procedimientos; 3) el incremento de la efectividad del interés público perseguido en tanto se permite la participación del particular en la solución al conflicto tributario.

-El principio de participación fundamenta y legitima las técnicas convencionales, mientras que la eficacia constituye más bien la finalidad y objetivo de las mismas. Por otro lado, la presencia de la participación se diversifica en las modalidades convencionales de terminación del procedimiento administrativo.

**Conventional techniques in models of fiscal control and its suitability to tax principles (a perspective from the spanish constitutional law)**

ABSTRACT: This article is an analysis of the control model adopted by the tax authorities, using “conventional techniques” that can facilitate conflict resolution more quickly than through a judicial process and the performance of these techniques in relation to the constitutional principles tributaries that in some cases the constitutional principles allow us to affirm the appropriateness and legality of “conventional techniques”, and in other cases assume a limit to their application.

*Keywords:* Tax authorities. “Conventional techniques”. Constitutional principles.

**Artigo recebido em 19/06/2013 e aceito para publicação em 28/09/2013**