

ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ LÓPEZ_(rfernandez@uvigo.es)_Profesor Titular de Dereito Financeiro e Tributario da Universidade de Vigo, España

Os mecanismos heterocompositivos ante a litixiosidade tributaria: a necesidade de transitar do inmovilismo ao pragmatismo xurídico*

Los mecanismos heterocompositivos ante la litigiosidad tributaria: la necesidad de transitar del inmovilismo al pragmatismo jurídico

The Mediation and the Arbitration in Tax Matters: the Necessary Advance from Immobility to Juridical Pragmatism

&Resumo: Os instrumentos extraxudiciais para previr ou resolver conflitos tributarios foron escasamente desenvolvidos pola lexislación española. O presente traballo ten por obxecto analizar as causas que levaron ao actual estado de inmovilismo do Dereito tributario español en materia de arbitraje, constatar os escasos avances acadados con outras técnicas extraxudiciais orientadas a reducir a conflitividade tributaria para, finalmente, concluir con distintas propostas *de lege ferenda* tendentes a fomentar a aplicación de tales mecanismos resolutivos de controversias.

&Palabras clave: litixiosidade tributaria, mediación, arbitraje, contribuíntes e Administración tributaria, reforma legal.

&Abstract: The extrajudicial instruments to anticipate or to solve tax conflicts have been scantily developed by the Spanish legislation. The present paper has for object analyze the reasons that have led to the current condition of immobility of the Spanish Tax law as for arbitration, state the scanty advances obtained with other extrajudicial mechanisms orientated to reducing the tax litigation, finally, to conclude with different offers *de lege ferenda* tending to promote the application of such decisive mechanisms of controversies.

&Keywords: tax litigation, mediation, arbitration, taxpayers and tax Administration, legal reform.

I. FORMULACIÓN PREVIA

Desde que o Informe da Comisión para o estudo e proposta de medidas para a reforma da Lei Xeral Tributaria, publicado en 2001 (VV.AA., 2001: 226-234), insistira na necesidade de introducir técnicas de mediación e arbitraje no ordenamento tributario español transcorreu máis dun decenio, e o certo é que *de lege data* a arbitraje tributaria segue a ser a día de hoxe unha institución baleira de contido e, por ende, carente de aplicación en España.

É verdade que a mediación e a arbitraje constitúen mecanismos de composición heterónoma ou heterocomposición que actúan cando, xurdido xa o conflito, un terceiro aproxima posicións ou adopta unha resolución que pon termo ao mesmo (medidas resolutivas). Iso podería levar a pensar que o Dereito tributario español centrouse máis en regular outros instrumentos que intentan prever a controversia mesmo antes de que esta xurda en aras de evitar un litixio posterior (medidas preventivas), pero o certo é que tampouco a lexislación española experimentou avances salientables nesta segunda vertente.

Pois ben, a pretensión deste traballo non é outra que a de analizar as causas que levaron ao actual estado de inmovilismo do Dereito tributario español en materia de arbitraje, constatar os escasos avances acadados con outras técnicas extraxudiciais orientadas a reducir a conflitividade tributaria para, finalmente, concluir con distintas propostas *de lege ferenda* susceptibles de contrarrestar o excesivo nivel de litixiosidade existente entre a Administración e os obrigados tributarios.

II. OS MOTIVOS TRADICIONALMENTE OPOSTOS Á INTRODUCCIÓN DE TÉCNICAS ARBITRAIS NO DEREITO TRIBUTARIO ESPAÑOL

As reticencias que se viron invocando para frear o desenvolvemento da arbitraje no Dereito tributario español apóianse na prevalencia dos principios de legalidade e indispoñibilidade da obriga tributaria, así como na posible vulneración do dereito á tutela xudicial efectiva (GARCÍA NOVOA, 2002: 76-80; LÓPEZ DÍAZ, 2005: 694-699; CATARINO e GOMES FILIPPO, 2011: 630-637; SERRANO ANTÓN, 2011: 665-673; e CASAS AGUDO, 2011: 706-716).

A estreita conexión entre a legalidade e a indispoñibilidade do tributo conduce a soste que a Administración, en tanto en canto ampara un interese público, non pode renunciar á defensa dese interese que encarna a Lei. Así pois, se é a lei a que articula todo o réxime substantivo que rodea o tributo (singularmente, o seu nacemento, contía e extinción), a Administración non pode apartarse dese mandato legal por medio de pactos, acordos ou contratos. Desde esta perspectiva, a indispoñibilidade é unha manifestación da *positive Bindung*, é dicir, da vinculación positiva da Administración á vontade do lexislador, o que, en palabras de GARCÍA NOVOA, supón unha garantía de certeza para o contribuínte “ao saber que aquela carecerá dun ámbito de libre decisión á hora de concretar o contido de cada obriga tributaria” (2002: 80). O apoio xurídico a tal razoamento atoparíase en distintos preceptos do ordenamento español, algúns recollidos no texto constitucional (arts.31.3 e 9.3 CE) e outros de rango legal. Entre estes últimos destacan o art.18 da Lei 58/2003, de 17 de decembro, Xeral Tributaria (LXT), e o art.7.3 da Lei 47/2003, de 26 de novembro, Xeral Orzamentaria (LXP).

De acordo co art.18 da LXT, “o crédito tributario é indisponible agás que a lei estableza outra cousa”. Pola súa parte, o art.7.3 da LXP establece que, coa única excepción dos acordos adoptados pola Administración acreedora no seo dos procesos concursais, “non se poderá transixir xudicial nin extraxudicialmente sobre os dereitos da Facenda Pública estatal, nin

someter a arbitraje as contendas que se susciten respecto dos mesmos, senón mediante real decreto acordado en Consello de Ministros, previa audiencia do de Estado en pleno”.

O primeiro dos preceptos citados contén dous mandatos perfectamente diferenciados. Dun lado, o que afecta en exclusiva aos particulares, cuxos pactos ou acordos en modo ningún vinculan nin teñen efectos fronte á Administración no que atinxe á natureza e contía das débedas tributarias. Doutro lado, o art.18 da LXT prohibelle á Administración dispoñer do seu crédito tributario de forma unilateral ou bilateral, pero cun importante matiz e é que esa prohibición opera exclusivamente na esfera aplicativa do tributo, non na normativa, polo que o propio precepto introduce a salvidade de que é posible que a lei sí autorice a dispoñibilidade da obriga tributaria en determinados casos. Poderían ser estes os supostos susceptibles de someterse a arbitraje? Desde o noso punto de vista, a resposta pode e debe ser afirmativa pois en todo caso seguirá a ser a lei, e non a libre vontade das partes, a que delimite as cuestións ou materias dispoñibles por medio da arbitraje. Unha vez acoutados os asuntos obxecto de posible arbitraje, a Administración tributaria, o particular e, por suposto, o árbitro actuarán todos eles suxeitos á lei buscando unha solución xusta en Dereito.

Neste mesmo sentido, xa existen algúns exemplos no Dereito tributario español nos que a Lei bendice a adopción de pactos que, a modo de transacción ou aproximación de posicións entre as dúas partes da relación tributaria, poñen solución a unha incerteza e evitan un conflito posterior. A este respecto, ANDRÉS AUCEJO ofrece unha clasificación das distintas técnicas paccionadas recoñecidas polo ordenamento español. Entre as técnicas en sede de xestión tributaria, dirixidas á prevención ou evitación dun litixio posterior, esta autora cita os acordos previos de valoración, as propostas de valoración no Imposto sobre Sociedades e outros exemplos que cualifica como “actos administrativos unilaterais participados” (2010: 2-3). Pero quizais o caso máis palmario de aproximación de posicións sexa o das actas con acordo, reguladas no art.155 da LXT, as cales poñen termo a un procedemento de inspección tributaria e levan consigo unha dobre dispoñibilidade dos dereitos de crédito da Facenda Pública. En efecto, a propia substancia do acto transaccional supón un acordo entre a Administración e o particular que afecta á natureza e elementos cuantitativos da obriga tributaria nacida do feito imponible, pero é que ademais das actas con acordo deriva unha redución do 50% da sanción resultante da regularización tributaria. É máis, quizais se quedara curto o ordenamento español na regulación deste tipo de actas e así, en aras dunha maior publicidade ou transparencia que garanta a protección do interese público e aumente o control das actuacións da Inspección tributaria, FERREIRO preconiza que tal vez tivese sido conveniente que, chegado o caso, interviñese un terceiro en funcións de mediación, conciliación e arbitraje. A xuízo do devandito autor, ese mediador ou árbitro —que ben podería ser un funcionario público non integrado na liña xerárquica do inspector actuário— podería solucionar o posible enquistamento de posicións que se producira por parte de quen viñesen discutindo sobre cuestións de feito ou dereito ao longo do procedemento inspector (2005: 248-249), participando da mesma idea GONZÁLEZ-CUÉLLAR (2010: 268).

Atendendo á vixente regulación da LXT, non faltaron os que rexeitaron que as actas con acordo posúan natureza transaccional, ao considerar que non permiten concesións recíprocas entre as partes que interveñen no procedemento inspector e que ese tipo de cesións é o trazo típico da transacción (MARTÍNEZ MUÑOZ, 2004: 179-180; e BUSTILLO BOLADO, 2010: 438-439), pero —ao noso xuízo— do que non cabe dúbida é que se trata dun mecanismo convencional de aproximación de posicións inicialmente distantes sobre determinados aspectos que xeran incerteza á hora de cuantificar o importe do crédito tributario (conceptos

xurídicos indeterminados, estimacións, valoracións, etc.) e que poderían desembocar nun litixio posterior. Algo similar ocorre coas actas de conformidade (art.156 LGT), aínda que a principal diferenza coas primeiras radica en que nas actas de conformidade a adhesión polo particular á regularización tributaria proposta pola Administración implica unha aceptación íntegra dos feitos recollidos na acta, que xa non poderán ser refutados a posteriori, co que a súa capacidade de debate e negociación sobre os devanditos elementos fácticos é bastante máis limitada que nas actas con acordo. Obsérvese que, en relación a estas últimas, unha das posibles causas da súa incoación é que “resulte necesaria a apreciación dos feitos determinantes para a correcta aplicación da norma ao caso concreto” (art.155.1 LGT). Por iso, algúns autores defenden que as actas de conformidade non posúen natureza negocial, senón que a conformidade é un acto do particular de contido complexo, moi próximo a unha confesión extraxudicial sobre os feitos plasmados na mesma e cualificable como acto de adhesión ás cualificacións xurídicas formuladas polo inspector (ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, 1994: 380 e seguintes).

Por outro lado, segundo avanzabamos, tamén o art.7.3 da LXP constitúe un aparente impedimento á dispoñibilidade dos seus dereitos de contido económico por parte da Facenda Pública, coa singularidade de que aquí a citada norma se refire expresamente á prohibición da transacción e da arbitraje. Agora ben, ao igual que ocorre co art.18 da LXT, tamén o art.7.3 da LXP debe ser entendido nos seus xustos termos. En realidade, o que ambos os dous preceptos consagran non é unha indispoñibilidade absoluta dos dereitos de crédito da Facenda Pública senón unha “legalidade na disposición”, o que abriría a porta a unha arbitraje que evitase colisionar con principios de rango constitucional, particularmente a capacidade económica e a tutela xudicial efectiva (VV.AA., 2013: 21). Evidentemente, esa legalidade na disposición do tributo esixe que o lexislador defina coa maior precisión posible os supostos e o alcance do instrumento de mediación ou arbitraje articulado pola norma, porque o único que proscriben o art.18 da LXT e o art.7.3 da LXP é a libre dispoñibilidade dos seus créditos pola Administración ou unha habilitación en branco ao acredor que lle permita sortear a salvagarda do interese público (SERRANO ANTÓN, 2011: 670). En definitiva, os diques de contención aos potenciais excesos da actividade administrativa neste ámbito, como en tantos outros, constitúeno a prohibición da arbitrariedade e da eventual desviación de poder no exercicio da potestade pública dirixida a facer efectivo o cobro do tributo.

Esa prohibición non é máis que unha consecuencia do principio de legalidade, o cal non pode ser entendido como sinónimo do absoluto carácter regrado de toda actuación administrativa en materia tributaria (LÓPEZ DÍAZ, 2005: 696), pero si como a pretensión de que a norma legal non pode substraerse de acoutar con maior ou menor grao de precisión determinados ámbitos (conceptos xurídicos indeterminados, valoracións, etc.) nos que se fai necesario substituír a discrecionalidade da Administración na aplicación do tributo por fórmulas convencionais ou arbitrais que doten de firmeza e seguridade os contornos ambiguos ou imprecisos do propio ordenamento tributario. Esta formulación en modo ningún tende a desvirtuar a natureza indispoñible do dereito de crédito da Facenda Pública senón que, todo o contrario, máis ben se orienta a reforzala (DE FLORA, 2008: 49-61 e 278-288). Se a validez ou eficacia do acto de liquidación tributaria son cuestionadas polo particular, a Administración non está dispoñendo do seu dereito de crédito polo feito de que sexa un terceiro distinto a un xuíz o que dirima e resolva a controversia, sempre que a lei predetermine con suficiente claridade as materias, competencias e alcance con que se pronuncie ese terceiro.

Así pois, se a indispoñibilidade non é un verdadeiro escollo no Dereito español á implantación da arbitrase en materia tributaria, só queda por despegar a incógnita de se as posibles trabas á utilización desa técnica extraxudicial resolutiva de conflitos poden vir da man dos principios constitucionais de capacidade económica e igualdade e do dereito á tutela xudicial efectiva (arts.31.1 e 24.1 CE).

A capacidade económica e a igualdade, criterios interdependentes de xustiza tributaria, proclaman a defensa da equitativa contribución polos cidadáns ao mantemento das cargas públicas. O respecto á igualdade, desde a óptica da utilización de fórmulas arbitrais para a resolución de controversias tributarias, presenta unha dobre proxección: dunha parte, a igualdade formal ante a lei esixe que calquera contribuínte teña libre acceso á arbitrase ou á mediación; doutra, a igualdade material postula que, ao facer uso dos devanditos mecanismos heterocompositivos, os particulares non sufran tratos discriminatorios carentes de xustificación razoable nos seus respectivos dereitos subxectivos ou intereses lexítimos. En suma, a igualdade substancial entre dous contribuíntes, en termos de capacidade contributiva, proscribe criterios de aplicación dos tributos que conduzan a diferenzas nas cantidades a pagar por cada un deles (CASAS AGUDO, 2011: 697). Desde este punto de vista, SERRANO ANTÓN advertiu que se podería violar o principio de igualdade como consecuencia da intervención de *lobbies* ou grupos de presión sobre os órganos arbitrais para obter resultados favorables, e isto é algo que evidentemente debe evitar a lei dotando da máxima transparencia e garantías posibles ao sistema convencional ou arbitral que se instaure (2011: 673-674). Por conseguinte, adoptando o ordenamento xurídico as cautelas necesarias, o principio de igualdade non debe verse afectado pola implementación da mediación ou a arbitrase en materia tributaria.

Polo demais, tampouco debe sufrir ningún quebranto o principio de capacidade económica senón todo o contrario, pois a través das fórmulas de resolución extraxudicial dos conflitos tributarios o que se consegue é que, finalmente, o devandito principio se faga efectivo aínda que non quizais con toda a precisión e certeza que cabería agardar dunha aplicación estrita ou taxativa da norma, xa que a indeterminación ou vaguidade causante do conflito pode ser normativa, fáctica ou mesmo mixta. A maiores, cabe subliñar que a mediación e a arbitrase en dereito actuarán sempre con posterioridade ao nacemento da obriga tributaria para, en último termo, dotar de fixeza os elementos de cuantificación da débeda, polo que non se corre o risco de desvirtuar o contido da prestación pecuniaria xurdida do feito imponible (SERRANO ANTÓN, 2011: 674). Polo tanto, os principios de xustiza tributaria non só non limitan senón que, lonxe diso, amparan o emprego de mecanismos resolutivos de controversias que fagan posible o exercicio libre e responsable dos seus dereitos polos contribuíntes, elevando o nivel de equidade fiscal nun Estado de Dereito (CATARINO e GOMES FILIPPO, 2011: 645).

Finalmente, resta por determinar se as técnicas arbitrais poden contravir o dereito á tutela xudicial efectiva, de maneira particular cando a arbitrase pecha o paso a todo posible recurso xudicial posterior. É completamente pacífica a opinión de que a arbitrase non conculca o dereito á tutela xudicial efectiva cando aquel opera no ámbito das relacións xurídico-privadas, pero as dúbidas suscítanse cando o papel da arbitrase se traslada ao terreo das relacións xurídico-públicas como é o caso do tributo (VICENTE-ARCHE, 2005: 38-39). Neste segundo escenario, se se parte da premisa de que a arbitrase pode actuar como substitutivo ou alternativa ás reclamacións e recursos tributarios en vía administrativa, a xurisprudencia do Tribunal Constitucional admitiu a compatibilidade do instituto arbitral co dereito á tutela

xudicial efectiva [STC de 22 de marzo de 1991 (F) 5º); STC de 14 de novembro de 1991 (F) 5º); e STC de 11 de novembro de 1996 (F) 4º)] e fíxo, como explica VICENTE-ARCHE, considerando que a arbitrase pode acadar para as partes os mesmos obxectivos que a xurisdición, que se garante o dereito de acceso a un procedemento dirixido a resolver unha controversia, que se pode obter —ao igual que nun proceso ante os xuíces ou tribunais— unha resolución fundada en dereito sobre o fondo do asunto, e que esa resolución ou laudo arbitral ten os mesmos efectos que a cousa xulgada (2005: 41).

En calquera caso, agás que concorran algún dos motivos taxados previstos na Lei 60/2003, de 23 de decembro, de Arbitrase, para instar a anulación do laudo arbitral, tampouco se vulnera o dereito á tutela xudicial efectiva ante os posibles impedimentos á ulterior revisión xurisdiccional do laudo porque, en realidade e coa única salvidade da orde penal, o dereito aos recursos establecidos na Lei non ten natureza constitucional senón legal (VICENTE-ARCHE, 2005: 42).

Por último, convén reparar no importante dato de que cando a Administración tributaria e o particular acordan acudir á vía arbitral non están renunciando á resolución da controversia senón que optan por unha alternativa distinta á vía dos recursos administrativos podendo, en calquera caso, rehusar o procedemento arbitral para que o conflito sexa sometido á decisión do órgano administrativo competente (VICENTE-ARCHE, 2005: 44).

Así pois, non hai razóns que sustenten posibles obxeccións de natureza legal ou constitucional á utilización da arbitrase para resolver conflitos de natureza tributaria, máxime cando o art.14 da mencionada Lei 60/2003 contempla unha “arbitrase institucional” no que as partes poden someter a súa controversia á decisión de corporacións de Dereito Público integradas por funcionarios ou membros do sector público e expertos ou representantes de sectores profesionais, o que disipa posibles dúbidas ou receos á instauración dunha arbitrase en materia tributaria no que puidese primar a autonomía da vontade propia do Dereito privado (VV.AA., 2013: 11).

III. CAUSAS QUE XUSTIFICAN A INTRODUCCIÓN DE FÓRMULAS HETEROCOMPOSITIVAS NO ORDENAMENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

Se entendemos por fórmulas heterocompositivas aquelas que, como a arbitrase, se basean en solucións consensuais propostas ou instadas por terceiros independentes e cuxas decisións, fundadas en Dereito, resulten doadas de executar (VV.AA., 2013: 24), hai sobrados motivos que apoian a súa introdución e aplicación no ordenamento tributario español.

A este respecto invocáronse tres principios que amparan a implantación de solucións arbitrais: simplificación, eficacia e practicabilidade. O primeiro deles encerra no seu significado non só a vertente estritamente normativa do ordenamento, é dicir, a conveniencia de que existan leis tributarias de doada comprensión e aplicación polos seus destinatarios, senón que tamén se proxecta sobre a actuación administrativa traducíndose nunha “limitación de custos indirectos” para o contribuínte e nunha maior eficiencia na actividade da Administración tributaria, de tal sorte que a arbitrase coaduxaría a desenvolver procedementos resolutivos sinxelos para cuestións con escaso grao de complexidade (VV.AA., 2013: 25).

O principio de eficacia da actuación administrativa é unha das esixencias demandadas polo art.103 da Constitución española, e esa eficacia tamén resulta esixible da Administración de xustiza, concretamente dos xulgados e tribunais, cuxa saturación e lentitude actuais aconsellan a procura de técnicas alternativas que desactiven ou resolvan os conflitos que agardan unha solución en Dereito (VV.AA., 2013: 25). Esa axilidade e rapidez na resolución da controversia

podería conseguirse dando entrada a expertos con coñecementos técnicos especializados en Dereito tributario. En palabras de SERRANO ANTÓN, “coa previsión constitucional do principio de eficacia, a administración atópase compelida a conseguir o mellor resultado posible, cuantitativo e cualitativo, en relación cos medios á súa disposición. Noutras palabras, trátase da consecución dos obxectivos previstos co menor gasto de recursos e instrumentos” (2011: 674-675). Se iso é así, non hai motivo ningún para descartar o emprego da mediación e a arbitraje en aras dunha xustiza máis áxil para os asuntos tributarios.

En terceiro lugar, a practicabilidade, ao igual que a simplificación, non só opera na esfera legislativa na que a norma debe ser deseñada de acordo cos atributos da claridade, a sinxeleza e a abstracción, senón que tamén actúa no plano aplicativo do Dereito tributario evitando a pendencia de recursos sen resolver durante dilatados períodos de tempo. É aquí onde entran en xogo os medios alternativos de resolución de litixios procurando a efectividade inmediata do crédito tributario, ante o excesivo atraso no ingreso de débedas frecuentemente suspendidas a causa dos recursos presentados en vía administrativa ou xurisdiccional (VV.AA., 2013: 26). Nesta mesma liña, FERREIRO considera que non está defendendo o interese xeral quen poida preferir a recadación aprazada en virtude dun litixio ao pagamento inmediato que debe rexer o acordo (2005: 242).

No plano das medidas autocompositivas, LÓPEZ DÍAZ identificou as vantaxes da súa introdución diferenciándoas en tres grupos: político-organizativas, xurídicas e económicas (2005: 690-694). As primeiras fomentan a participación dos cidadáns na toma de decisións públicas e “esa participación achega ese maior grao de democratización da actuación administrativa”, a cal é unha das esixencias do Estado Social de Dereito. A xuízo do citado autor, “as novas funcións da Administración, non limitada á simple aplicación automática de normas unívocas, require dese esforzo a través da participación dos destinatarios da actuación, o que, á súa vez, redundará nunha maior eficacia” (2005: 692). Desde logo non é esta unha opinión nin moito menos illada no seo da doutrina, senón que tamén participan da mesma idea FERREIRO LAPATZA (2005: 241-242), CATARINO e GOMES FILIPPO (2011: 626-628), e SERRANO ANTÓN (2011: 676-677).

As vantaxes xurídicas das técnicas autocompositivas son evidentes: reforzase a seguridade xurídica do contribuínte (coñecemento e certeza do Dereito, confianza dos cidadáns e previsibilidade); relativízase o maior custo que supón o acceso aos tribunais de xustiza cando os asuntos litixiosos son de escasa ou reducida contía; por último, as fórmulas autocompositivas e heterocompositivas optimizan o emprego dos recursos públicos —singularmente os medios humanos e materiais ao servizo dos tribunais de xustiza— xa que estes poden dedicarse a resolver con maior eficacia os asuntos máis complexos (LÓPEZ DÍAZ, 2005: 693).

Desde un punto de vista económico, non cabe dúbida que se aprecia unha notable redución dos custos ocasionados polo conflito, e iso sen obviar que o maior atraso na resolución dunha controversia tributaria orixina a obriga de satisfacer intereses de demora —a cargo do particular ou da Administración— mentres dura o proceso de revisión en vía administrativa ou xudicial (LÓPEZ DÍAZ, 2005: 693-694).

Por outra parte, existen unha serie de razóns derivadas da experiencia contrastada doutros ordenamentos xurídicos comparados, que demostran as moitas vantaxes e escasos inconvenientes da utilización de técnicas extraxudiciais de resolución de conflitos de natureza tributaria.

Por exemplo, no Dereito italiano constitúe unha boa mostra diso o seu modelo de *accertamento con adesione* (CASAS AGUDO, 2011: 705-706). Trátase dunha comprobación

na que tanto a Administración tributaria como o contribuínte formulan, por escrito e formalmente, as súas propostas e contrapropostas, chegando a unha solución pactada (DE FLORA, 2008: 146-198). Ademais, o contribuínte beneficiase dunha importante redución nas sancións. Como explica ANDRÉS AUCEJO, “o *accertamento con adesione* é unha figura de natureza convencional ínsita no procedemento de xestión tributaria italiano, polo cal Administración e contribuínte —xa sexa a instancia de oficio, xa sexa a instancia de parte— procuran chegar a un acordo ante incertezas de feito ou dereito sobre a determinación do débito tributario. Tal acordo formalízase por escrito no denominado «atto di accertamento con adesione» asinado pola Administración e subscrito polo contribuínte. A adhesión do suxeito e conseguinte subscrición do *accertamento* comporta, dun lado, a redución ata un cuarto do mínimo da sanción que no seu caso tiver correspondido, doutro, a imposibilidade de impugnación, de maneira que, se o contribuínte perfecciona o acto mediante o ingreso da débeda convida, o «atto di accertamento con adesione» devén eficaz, poñendo fin ao procedemento, non cabendo recurso ulterior sobre o seu contido; contido que deberá respectar tamén a Administración, quen non poderá modificar o *atto di accertamento* agás casos excepcionais taxados na norma” (2010: 35; e 2008: 47-77).

Tamén Portugal se sumou aos países occidentais que se decantan pola utilización de técnicas arbitrais, e fíxoo mediante o Decreto-Lei 10/2011, de 20 de xaneiro, no que se regula a composición e funcións dos órganos e tribunais arbitrais adscritos ao *Centro de Arbitragem Administrativa*¹. Os seus laudos, ditados nun prazo máximo de seis meses, son vinculantes sempre que a Administración afectada se adhirese ao devandito Centro. O Ministerio de Finanzas portugués fíxoo para os asuntos litixiosos que non superen os 10.000 euros. Para as controversias de importe superior deben concorrer unha serie de requisitos adicionais, entre os que destacan que o árbitro desempeñase funcións como maxistrado en tribunais tributarios e que teña o título de *Doutor en Direito Fiscal*.

Por último, ben merecen unha reflexión as propostas previas de tributación contempladas, non na normativa estatal española, senón nas normas forais dos Territorios Históricos do País Vasco. Para MERINO JARA, as devanditas propostas permiten “que os obrigados tributarios formulen á administración o coñecemento previo de determinadas operacións de especial complexidade, aos efectos de que esta se pronuncie con antelación á realización do feito impositivo en canto á súa conformidade ou desconformidade co tratamento tributario proposto pola persoa interesada, no que á operación concreta se refire. Atopámonos ante un suposto de cuantificación anticipada da débeda tributaria” (2011: 743). As operacións de especial transcendencia ou complexidade que contemplan as normas forais de Guipúzcoa e Vizcaya son, entre outras, as seguintes: operacións de reestruturación empresarial (fusións, escisións, etc.); operacións de reorganización de patrimonios de persoas físicas; aquelas nas que estean implicadas outras administracións tributarias ou que posúan unha dimensión internacional; operacións ou negocios xurídicos cuxo importe supere os 600.000 euros, etc.

Polo demais, a aprobación pola Administración tributaria dunha proposta previa de tributación vinculará ao devandito ente público, o cal estará obrigado a aplicar o contido da proposta aprobada, agás que se acredite que as circunstancias expostas na proposta no se axustan á realidade ou que se modificou a normativa aplicable. As vantaxes destas fórmulas concréntanse na bilateralidade, na instantaneidade e na posibilidade de coñecer a argumentación do interlocutor, ao tempo que potencian o principio de seguridade xurídica (MERINO JARA, 2011: 751).

IV. A PLURALIDADE DE PROPOSTAS *DE LEGE FERENDA* SOBRE A REGULACIÓN TRIBUTARIA DA MEDIACIÓN E A ARBITRAXE NO DEREITO ESPAÑOL

A partir das consideracións e conclusións acadadas nos apartados precedentes, parece oportuno formular algunhas propostas que fagan posible a introdución da mediación e a arbitrase no Dereito tributario español. Foron moitas as voces, tanto desde o eido estritamente académico como desde distintos sectores profesionais, que formularon proposicións moi definidas de por onde debería avanzarse na implantación de técnicas heterocompositivas que encaixasen no actual marco normativo e constitucional español. Salientaremos a continuación aquelas que concitaron un maior grao de consenso nos distintos foros científicos e profesionais.

O Informe da Comisión para o estudo e proposta de medidas para a reforma da Lei Xeral Tributaria, de 2001, propuxo tres posicións doutriniais diferentes sobre a forma de regular a arbitrase. A proposta cun desenvolvemento máis acusado defendía unha arbitrase tributaria caracterizada polas seguintes notas: a) Ha de tratarse dunha arbitrase en Dereito e non en equidade. b) A arbitrase debe estar encomendada a órganos administrativos especializados, prefixados e determinados conforme a unhas normas de competencia fixadas de antemán. c) As materias que se sometan a arbitrase deben ser obrigatorias —sen posibilidade de acudir ás vías tradicionais de recurso en vía administrativa-, sinxelas e de doada verificación (valoracións, taxación pericial contraditoria, notificacións, enderezo fiscal, taxas ata unha determinada contía, erros de feito, etc.). d) A arbitrase debe ser gratuíta e só nos casos en que o árbitro aprecie temeridade ou má fe imporá as custas a quen corresponda (VV.AA., 2001: 227-232).

Unha segunda proposta da citada Comisión apostou por unha arbitrase baseada en cinco puntos: a) A arbitrase ha de ser de equidade, pois do que se trata é de ofrecer unha solución xusta aos casos en que a norma, aínda que ben aplicada, dá lugar a situacións contrarias á equidade. b) O árbitro non debe ser unipersoal nin tampouco funcionario da Administración tributaria. c) A arbitrase, por ser de equidade, debería limitarse a asuntos dunha contía moi reducida. d) A arbitrase debe configurarse como voluntaria. e) No debe existir, con carácter xeral, posibilidade de recurso fronte ao laudo (VV.AA., 2001: 233).

A terceira posición que xurdiu no seo da Comisión para o estudo e reforma da LXT fixo especial fincapé na imposibilidade constitucional de limitar a arbitrase por razón da contía, pois iso suporía aplicar estas fórmulas só aos menos dotados economicamente o que sería contrario ao principio de igualdade ante a lei. Polo demais, tamén avoga porque a arbitrase non deba encomendarse a unha das partes senón a árbitros independentes. Por último, esta terceira liña de opinión sinala que as cuestións susceptibles de arbitrase non deben afectar exclusivamente a feitos senón a outros asuntos nos que a distinción feito-dereito non é tan sinxela, tales como presuncións, conceptos xurídicos indeterminados, supostos de estimación indirecta, operacións vinculadas, valoracións, etc. (VV.AA., 2001: 233-234).

Posteriormente, a Comisión creada ao ano seguinte e que elaborou o “Informe sobre o Borrador do Anteproxecto da nova Lei Xeral Tributaria”, apenas achegou nada ao respecto, agás para salientar a conveniencia de que se estudase a posibilidade de introducir no futuro unha medida específica que favorecese a conciliación e a arbitrase (VV.AA., 2002: 98-99). En concreto, propúxose que no escrito de interposición da reclamación económico-administrativa, o recorrente puidese solicitar, como alternativa ao procedemento económico-administrativo, a celebración dun acto de conciliación que, no caso de desacordo entre

as partes, dese lugar a unha arbitrase ante un órgano unipersoal do Tribunal Económico-Administrativo correspondente. Trataríase polo tanto dunha arbitrase residenciaada nos propios Tribunais Económico-Administrativos e cos mesmos efectos que as actas con acordo, isto é, cunha redución das sancións impostas. A xuízo da devandita Comisión, esta medida conseguiría fomentar o entendemento entre os obrigados tributarios e a Administración con vistas a reducir o inxente volume de litixiosidade existente e, por ende, a excesiva tardanza e lentitude no actual sistema de reclamación económico-administrativa e ulterior recurso contencioso na vía xurisdiccional (VV.AA., 2002: 99).

Pola súa parte, a Asociación Española de Asesores Fiscais (AEDAF) manifestou no seu día a súa contrariedade ante o feito de que a LXT de 2003, concretamente o seu Anteproxecto, non introducise ningunha fórmula arbitral na resolución de conflitos entre a Administración e os contribuíntes. En tal sentido, a AEDAF formulou unha proposta articulada arredor de tres supostos e figuras distintas cuxas diferenzas derivan das materias e contías sobre as que verse a controversia (VV.AA., 2003: 48-50; e GARCÍA NOVOA, 2002: 97-98):

- 1) Cando a desconformidade do contribuínte respecto das liquidacións realizadas pola Administración fose igual ou superior a 3.000 euros, a resolución, a instancia do contribuínte, poderíase ditar polo Consello para a Defensa do Contribuínte (órgano técnico e independente adscrito ao Ministerio de Facenda), que resolvería en equidade.
- 2) Cando a discrepancia versase exclusivamente sobre feitos ou valoracións de natureza técnica, a Administración e o contribuínte poderán someterse ao criterio dun tribunal de árbitros, previa renuncia a ulteriores recursos. Só poderán integrar o devandito órgano arbitral aquelas persoas con capacitación e titulación técnica axeitada á natureza dos feitos.
- 3) Para as restantes cuestións derivadas da aplicación dos tributos, calquera que sexa a súa contía, a AEDAF propón un sistema de arbitrase baseado nos seguintes principios:
 - a) O órgano de arbitrase resolverá en Dereito, non en equidade.
 - b) O prazo máximo de duración do procedemento será de tres meses.
 - c) A procedencia da solución arbitral farase a petición do interesado, a cal será vinculante para a Administración.
 - d) A resolución que dite o tribunal arbitral non será susceptible de ulterior recurso, agás os que procedan contra esta clase de órganos.
 - e) Cada comisión ou tribunal comporase de tres membros, o Presidente e dos vogais. Un dos vogais será designado polo contribuínte e o outro pola Administración. O Presidente será elixido de común acordo polo particular e a Administración de entre unha lista de profesionais ou funcionarios independentes con titulación axeitada e acreditada especialización en Dereito tributario, lista que se confeccionará polo Ministerio de Facenda.

Tampouco faltaron institucións académicas de ámbito internacional que expresasen, con propostas concretas *de lege ferenda*, a súa favorable predisposición á incorporación da arbitrase nos ordenamentos internos dos seus países membros. Un dos foros científicos máis concluíntes ao respecto foi o Instituto Latinoamericano de Dereito Tributario (ILADT) con ocasión das súas XXII Xornadas, celebradas en Quito en 2004. Deixando á marxe as súas propostas en materia de arbitrase internacional, as recomendacións máis destacadas do ILADT sobre a arbitrase tributaria no plano do Dereito interno poden sintetizarse nos seguintes puntos:

- a) A denominación de arbitrase tributaria debe reservarse exclusivamente para a técnica de solución de controversias en materia tributaria consistente en someter a decisión

dun diferendo a un órgano non pertencente á xurisdición ordinaria estatal, cuxo laudo ten a mesma forza que unha sentenza.

- b) A lei debe regular os acordos tributarios entre a Administración e os suxeitos pasivos, que na práctica adóitanse acadar, precisando os seus supostos, contido, alcance, condicións, oportunidades de admisión e efectos.
- c) A lei debe asegurar que os acordos tributarios que se celebren sexan transparentes e que a súa documentación conteña necesariamente o fundamento da súa adopción, os seus antecedentes, os elementos de feito, os motivos xurídicos e a cuantificación da débeda tributaria.
- d) Os acordos tributarios deberían prever a intervención de órganos administrativos dotados de independencia funcional respecto daqueles axentes fiscais que interviron previamente nos procedementos de verificación, fiscalización ou determinación.
- e) É aconsellable contemplar a arbitraje para diferendos que se produzan en materia tributaria entre entes públicos, en países de réxime federal ou de réxime unitario descentralizado onde coexisten potestades tributarias ou de creación, as cales poden entrar en colisión.
- f) Os contribuíntes deben ter o dereito de instar e coadxuvar no procedemento arbitral tributario.
- g) Os laudos arbitrais deben ser obrigatorios para as autoridades fiscais e para o contribuínte, con autoridade de cousa xulgada².

Por último, sen descartar a eventual operatividade das citadas propostas do ILADT sobre a arbitraje, tamén parece aconsellable explorar as posibilidades da mediación como instrumento dirixido a evitar unha eventual controversia tributaria, de modo particular cando se suscita unha incerteza obxectiva respecto á vontade do lexislador ou á realidade dos feitos con transcendencia tributaria (GONZÁLEZ-CUÉLLAR, 2010: 266-267; e ANDRÉS AUCEJO, 2010: 9 e seguintes). A tal efecto, sería necesario diferenciar segundo que a figura do mediador a intervir entre a Administración tributaria e o particular actuase con carácter previo á emisión do acto de liquidación tributaria (no seo dos procedementos de xestión tributaria) ou ben con posterioridade ao devandito acto (na vía económico-administrativa).

Segundo a GONZÁLEZ-CUÉLLAR (2010: 268-271), no primeiro caso a mediación podería aproximar posicións despexando a posible incerteza e faríao mediante un acordo que tivese carácter preparatorio da liquidación tributaria. Para sortear a posible conculcación do dereito á tutela xudicial efectiva, a intervención do mediador debería ter carácter voluntario para o particular, e a figura de mediador podería recaer nunha oficina técnica especializada, no defensor do contribuínte ou nun superior xerárquico ao funcionario instrutor do procedemento de xestión. Por último, un aspecto non menos relevante desta primeira hipótese atinxe á natureza e efectos do acordo acadado entre a Administración e o obrigado tributario: trataríase “dun acordo de fixación” coa forza vinculante propia destes negocios xurídicos. Por conseguinte, o posterior acto administrativo de liquidación deberá reflectir o contido dese acordo previo e o particular tributará de acordo a este último sen posibilidade de impugnación da liquidación, agás que no acordo de fixación concorresen causas de nulidade ou vicios de consentimento (GONZÁLEZ-CUÉLLAR, 2010: 271-272).

Finalmente, na segunda hipótese formulada, isto é, a mediación que opera cando a controversia xa está residenciada na vía económico-administrativa previa á contenciosa, trataríase de instaurar unha “mediación institucional”, a modo de órgano colexiado especializado en Dereito tributario e con independencia funcional, en ocasións substitutivo

dos actuais tribunais económico-administrativos e noutras inserido no procedemento de reclamación ante estes últimos. Por exemplo, FERREIRO propón empregar na vía económico-administrativa órganos unipersoais que permitan combinar tarefas arbitrais con medidas conciliatorias. Ao mesmo tempo, este autor defende que os Tribunais económico-administrativos abran a súa composición non só a funcionarios da propia Administración tributaria senón tamén a expertos alleos á Administración, o que conduciría a unha maior notoriedade e prestixio dos devanditos Tribunais sobre todo cando actuaran en funcións de mediación e arbitraje (2005: 254-257). En calquera caso, o acordo acadado a instancia do devandito órgano colexiado tería natureza contractual e sería así mesmo vinculante para ambas as dúas partes (GONZÁLEZ-CUÉLLAR, 2010: 273-276).

En conclusión, o ordenamento tributario español ten aínda por diante un longo camiño que percorrer para facer realidade calquera das distintas propostas *de lege ferenda* que acabamos de formular. Non facelo significa ignorar que a mediación e a arbitraje constitúen medios extraxudiciais de resolución de controversias que, ben configurados, en modo ningún baten cos principios e regras básicas informantes do Dereito tributario. Os tempos actuais demandan solucións aos conflitos nos que a defensa do interese público pola Administración non debe estar reñida coa esperada eficacia e axilidade desta última en procurar a efectividade do crédito tributario.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ANDRÉS AUCEJO, Eva (2008): *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- ANDRÉS AUCEJO, Eva (2010): "Mecanismos convencionales y transaccionales de resolución de conflictos en Derecho Tributario Nacional y Comparado. La mediación en Derecho Tributario: una propuesta *de lege ferenda*", *Quincena Fiscal*, 21 (versión electrónica BIB 2010/2454): 1-39.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan (1994): *Las actas de la Inspección de los Tributos*. Madrid: Civitas.
- BUSTILLO BOLADO, Roberto Orlando (2010): *Convenios y contratos administrativos: transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento*. Cizur Menor: 3ª edic., Aranzadi.
- CASAS AGUDO, Daniel (2011): "Sobre la admisibilidad constitucional y dogmática de los mecanismos consensuales y negociales de aplicación de los tributos. Especial mención al ordenamiento italiano", en VV.AA.: *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*. Bogotá — Napoli: Volume V, Editorial Temis — Jovene Editore.
- CATARINO, Joao Ricardo e GOMES FILIPPO, Luciano (2011): "L'arbitrato nel diritto tributario: stato attuale e prospettive", en VV.AA.: *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*. Bogotá — Napoli: Volume V, Editorial Temis — Jovene Editore.
- DE FLORA, Menita Giusy (2008): *Modalità alternative di gestione del procedimento tributario*. Salerno: Università degli Studi di Salerno.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan (2005): *La justicia tributaria en España*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons.
- GARCÍA NOVOA, César (2002): "Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español", *Revista Técnica Tributaria*, 59: 71-98.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa (2010): "La posibilidad de incorporar la mediación como forma de terminación convencional de los procedimientos tributarios", en VV.AA.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Cizur Menor: Tomo II, Aranzadi.
- LÓPEZ DÍAZ, Antonio (2005): "Autocomposición de intereses en materia tributaria", en VV.AA.: *Estudios de Derecho Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*. Valladolid: Tomo I, Lex Nova.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda (2004): *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons.
- MERINO JARA, Isaac (2011): "Las propuestas previas de tributación en el País Vasco", en VV.AA.: *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*. Bogotá — Napoli: Volume V, Editorial Temis — Jovene Editore.
- SERRANO ANTÓN, Fernando (2011): "Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria: admisibili-

- dad, compatibilidad constitucional y remedio a la litigiosidad”, en VV.AA.: *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*. Bogotá — Napoli: Volume V, Editorial Temis — Jovene Editore.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula (2005): *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons.
- VV.AA. (2001): *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- VV.AA. (2002): *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Secretaría de Estado de Hacienda.
- VV.AA. (2003): *Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales al Anteproyecto de Ley General Tributaria*. Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).
- VV.AA. (2013): “La conveniencia de la implantación de fórmulas transaccionales y arbitrales en materia tributaria”, *Papers AEDAF*, 8: 9-33.

NOTAS

- * O presente traballo baséase parcialmente nunha comunicación presentada polo autor ao II Congreso Internacional “Mediación: Aproximación psicológica y jurídica”, celebrado en Ourense os días 23, 24 e 25 de outubro de 2013.
1. Vid. <http://www.caad.org.pt/userfiles/file/CAAD%20AT%20-%20RJAT%20Consolidadeo%20-%202013-01-01.pdf> (17-02-2014).
 2. Vid. <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx> (17-02-2014).