

ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ LÓPEZ_(rfernandez@uvigo.es)_Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo, España

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

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

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

&Resumen: Los instrumentos extrajudiciales para prevenir o resolver conflictos tributarios han sido escasamente desarrollados por la legislación española. El presente trabajo tiene por objeto analizar las causas que han llevado al actual estado de inmovilismo del Derecho tributario español en materia de arbitraje, constatar los escasos avances conseguidos con otras técnicas extrajudiciales orientadas a reducir la conflictividad tributaria para, finalmente, concluir con distintas propuestas *de lege ferenda* tendentes a fomentar la aplicación de tales mecanismos resolutivos de controversias.

&Palabras clave: litigiosidad tributaria, mediación, arbitraje, contribuyentes y 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. PLANTEAMIENTO PREVIO

Desde que el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, publicado en 2001 (VV.AA., 2001: 226-234), había insistido en la necesidad de introducir técnicas de mediación y arbitraje en el ordenamiento tributario español ha transcurrido más de un decenio, y lo cierto es que *de lege data* el arbitraje tributario sigue siendo a día de hoy una institución vacía de contenido y, por ende, carente de aplicación en España.

Es verdad que la mediación y el arbitraje constituyen mecanismos de composición heterónoma o heterocomposición que actúan cuando, surgido ya el conflicto, un tercero aproxima posiciones o adopta una resolución que pone término al mismo (medidas resolutivas). Ello podría llevar a pensar que el Derecho tributario español se ha centrado más en regular otros instrumentos que intentan prevenir la controversia incluso antes de que ésta surja en aras de evitar un litigio posterior (medidas preventivas), pero lo cierto es que tampoco la legislación española ha experimentado avances destacables en esta segunda vertiente.

Pues bien, la pretensión de este trabajo no es otra que la de analizar las causas que han llevado al actual estado de inmovilismo del Derecho tributario español en materia de arbitraje, constatar los escasos avances conseguidos con otras técnicas extrajudiciales orientadas a reducir la conflictividad tributaria para, finalmente, concluir con distintas propuestas *de lege ferenda* susceptibles de contrarrestar el excesivo nivel de litigiosidad existente entre la Administración y los obligados tributarios.

II. LOS MOTIVOS TRADICIONALMENTE OPUESTOS A LA INTRODUCCIÓN DE TÉCNICAS ARBITRALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL

Las reticencias que se han venido invocando para frenar el desarrollo del arbitraje en el Derecho tributario español se apoyan en la prevalencia de los principios de legalidad e indisponibilidad de la obligación tributaria, así como en la posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (GARCÍA NOVOA, 2002: 76-80; LÓPEZ DÍAZ, 2005: 694-699; CATARINO y GOMES FILIPPO, 2011: 630-637; SERRANO ANTÓN, 2011: 665-673; y CASAS AGUDO, 2011: 706-716).

La estrecha conexión entre la legalidad y la indisponibilidad del tributo conduce a sostener que la Administración, en tanto en cuanto ampara un interés público, no puede renunciar a la defensa de ese interés que encarna la Ley. Así pues, si es la ley la que articula todo el régimen sustantivo que rodea el tributo (singularmente, su nacimiento, cuantía y extinción), la Administración no puede apartarse de ese mandato legal por medio de pactos, acuerdos o contratos. Desde esta perspectiva, la indisponibilidad es una manifestación de la *positive Bindung*, es decir, de la vinculación positiva de la Administración a la voluntad del legislador, lo que, en palabras de GARCÍA NOVOA, supone una garantía de certeza para el contribuyente “al saber que aquélla carecerá de un ámbito de libre decisión a la hora de concretar el contenido de cada obligación tributaria” (2002: 80). El apoyo jurídico a tal razonamiento se hallaría en distintos preceptos del ordenamiento español, algunos recogidos en el texto constitucional (arts.31.3 y 9.3 CE) y otros de rango legal. Entre estos últimos destacan el art.18 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y el art.7.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP).

Con arreglo al art.18 de la LGT, “el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa”. Por su parte, el art.7.3 de la LGP establece que, con la única excepción de los acuerdos adoptados por la Administración acreedora en el seno de los procesos concursales, “no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter

a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno”.

El primero de los preceptos citados contiene dos mandatos perfectamente diferenciados. De un lado, el que afecta en exclusiva a los particulares, cuyos pactos o acuerdos en modo alguno vinculan ni tienen efectos frente a la Administración en lo que atañe a la naturaleza y cuantía de las deudas tributarias. De otro lado, el art.18 de la LGT le prohíbe a la Administración disponer de su crédito tributario de forma unilateral o bilateral, pero con un importante matiz y es que esa prohibición opera exclusivamente en la esfera aplicativa del tributo, no en la normativa, por lo que el propio precepto introduce la salvedad de que es posible que la ley sí autorice la disponibilidad de la obligación tributaria en determinados casos. ¿Podrían ser éstos los supuestos susceptibles de someterse a arbitraje? Desde nuestro punto de vista, la respuesta puede y debe ser afirmativa pues en todo caso seguirá siendo la ley, y no la libre voluntad de las partes, la que delimite las cuestiones o materias disponibles por medio del arbitraje. Una vez acotados los asuntos objeto de posible arbitraje, la Administración tributaria, el particular y, por supuesto, el árbitro actuarán todos ellos sujetos a la ley buscando una solución justa en Derecho.

En este mismo sentido, ya existen algunos ejemplos en el Derecho tributario español en los que la Ley bendice la adopción de pactos que, a modo de transacción o aproximación de posiciones entre las dos partes de la relación tributaria, ponen solución a una incertidumbre y evitan un conflicto posterior. A este respecto, ANDRÉS AUCEJO ofrece una clasificación de las distintas técnicas pactadas reconocidas por el ordenamiento español. Entre las técnicas en sede de gestión tributaria, dirigidas a la prevención o evitación de un litigio posterior, esta autora cita los acuerdos previos de valoración, las propuestas de valoración en el Impuesto sobre Sociedades y otros ejemplos que califica como “actos administrativos unilaterales participados” (2010: 2-3). Pero quizá el caso más palmario de aproximación de posiciones sea el de las actas con acuerdo, reguladas en el art.155 de la LGT, las cuales ponen término a un procedimiento de inspección tributaria y conllevan una doble disponibilidad de los derechos de crédito de la Hacienda Pública. En efecto, la propia sustancia del acto transaccional supone un acuerdo entre la Administración y el particular que afecta a la naturaleza y elementos cuantitativos de la obligación tributaria nacida del hecho imponible, pero es que además de las actas con acuerdo deriva una reducción del 50% de la sanción resultante de la regularización tributaria. Es más, quizá se haya quedado corto el ordenamiento español en la regulación de este tipo de actas y así, en aras de una mayor publicidad o transparencia que garantice la protección del interés público y aumente el control de las actuaciones de la Inspección tributaria, FERREIRO preconiza que tal vez hubiese sido conveniente que, llegado el caso, interviniese un tercero en funciones de mediación, conciliación y arbitraje. A juicio de dicho autor, ese mediador o árbitro —que bien podría ser un funcionario público no integrado en la línea jerárquica del inspector actuario— podría solucionar el posible enquistamiento de posiciones que se produjera por parte de quienes viniesen discutiendo sobre cuestiones de hecho o derecho a lo largo del procedimiento inspector (2005: 248-249), participando de la misma idea GONZÁLEZ-CUÉLLAR (2010: 268).

Atendiendo a la vigente regulación de la LGT, no han faltado quienes han rechazado que las actas con acuerdo posean naturaleza transaccional, al considerar que no permiten concesiones recíprocas entre las partes que intervienen en el procedimiento inspector y que ese tipo de cesiones es el rasgo típico de la transacción (MARTÍNEZ MUÑOZ, 2004: 179-180; y BUSTILLO BOLADO, 2010: 438-439), pero —a nuestro juicio— de lo que no cabe duda es que se trata de un mecanismo convencional de aproximación de posiciones inicialmente

distantes sobre determinados aspectos que generan incerteza a la hora de cuantificar el importe del crédito tributario (conceptos jurídicos indeterminados, estimaciones, valoraciones, etc.) y que podrían desembocar en un litigio posterior. Algo similar ocurre con las actas de conformidad (art.156 LGT), aunque la principal diferencia con las primeras radica en que en las actas de conformidad la adhesión por el particular a la regularización tributaria propuesta por la Administración implica una aceptación íntegra de los hechos recogidos en el acta, que ya no podrán ser refutados a posteriori, con lo que su capacidad de debate y negociación sobre dichos elementos fácticos es bastante más limitada que en las actas con acuerdo. Obsérvese que, en relación a estas últimas, una de las posibles causas de su incoación es que “resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto” (art.155.1 LGT). Por ello, algunos autores defienden que las actas de conformidad no poseen naturaleza negocial, sino que la conformidad es un acto del particular de contenido complejo, muy próximo a una confesión extrajudicial sobre los hechos plasmados en la misma y calificable como acto de adhesión a las calificaciones jurídicas formuladas por el inspector (ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, 1994: 380 y siguientes).

Por otro lado, según avanzábamos, también el art.7.3 de la LGP constituye un aparente impedimento a la disponibilidad de sus derechos de contenido económico por parte de la Hacienda Pública, con la singularidad de que aquí la citada norma se refiere expresamente a la prohibición de la transacción y del arbitraje. Ahora bien, al igual que ocurre con el art.18 de la LGT, también el art.7.3 de la LGP debe ser entendido en sus justos términos. En realidad, lo que ambos preceptos consagran no es una indisponibilidad absoluta de los derechos de crédito de la Hacienda Pública sino una “legalidad en la disposición”, lo que abriría la puerta a un arbitraje que evitase colisionar con principios de rango constitucional, particularmente la capacidad económica y la tutela judicial efectiva (VV.AA., 2013: 21). Evidentemente, esa legalidad en la disposición del tributo exige que el legislador defina con la mayor precisión posible los supuestos y el alcance del instrumento de mediación o arbitraje articulado por la norma, porque lo único que proscriben el art.18 de la LGT y el art.7.3 de la LGP es la libre disponibilidad de sus créditos por la Administración o una habilitación en blanco al acreedor que le permita sortear la salvaguarda del interés público (SERRANO ANTÓN, 2011: 670). En definitiva, los diques de contención a los potenciales excesos de la actividad administrativa en este ámbito, como en tantos otros, lo constituyen la prohibición de la arbitrariedad y de la eventual desviación de poder en el ejercicio de la potestad pública dirigida a hacer efectivo el cobro del tributo.

Esa prohibición no es más que una consecuencia del principio de legalidad, el cual no puede ser entendido como sinónimo del absoluto carácter reglado de toda actuación administrativa en materia tributaria (LÓPEZ DÍAZ, 2005: 696), pero sí como la pretensión de que la norma legal no puede sustraerse de acotar con mayor o menor grado de precisión determinados ámbitos (conceptos jurídicos indeterminados, valoraciones, etc.) en los que se hace necesario sustituir la discrecionalidad de la Administración en la aplicación del tributo por fórmulas convencionales o arbitrales que doten de fijeza y seguridad los contornos ambiguos o imprecisos del propio ordenamiento tributario. Este planteamiento en modo alguno tiende a desvirtuar la naturaleza indisponible del derecho de crédito de la Hacienda Pública sino que, todo lo contrario, más bien se orienta a reforzarla (DE FLORA, 2008: 49-61 y 278-288). Si la validez o eficacia del acto de liquidación tributaria son cuestionadas por el particular, la Administración no está disponiendo de su derecho de crédito por el hecho de que sea un tercero distinto a un juez el que dirima y resuelva la controversia, siempre que la ley predetermine con suficiente claridad las materias, competencias y alcance con que se pronuncie ese tercero.

Así pues, si la indisponibilidad no es un verdadero escollo en el Derecho español a la implantación del arbitraje en materia tributaria, sólo queda por despejar la incógnita de si las posibles cortapisas a la utilización de esa técnica extrajudicial resolutoria de conflictos pueden venir de la mano de los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad y del derecho a la tutela judicial efectiva (arts.31.1 y 24.1 CE).

La capacidad económica y la igualdad, criterios interdependientes de justicia tributaria, proclaman la defensa de la equitativa contribución por los ciudadanos al sostenimiento de las cargas públicas. El respeto a la igualdad, desde la óptica de la utilización de fórmulas arbitrales para la resolución de controversias tributarias, presenta una doble proyección: de una parte, la igualdad formal ante la ley exige que cualquier contribuyente tenga libre acceso al arbitraje o a la mediación; de otra, la igualdad material postula que, al hacer uso de dichos mecanismos heterocompositivos, los particulares no sufran tratos discriminatorios carentes de justificación razonable en sus respectivos derechos subjetivos o intereses legítimos. En suma, la igualdad sustancial entre dos contribuyentes, en términos de capacidad contributiva, proscribire criterios de aplicación de los tributos que conduzcan a diferencias en las cantidades a pagar por cada uno de ellos (CASAS AGUDO, 2011: 697). Desde este punto de vista, SERRANO ANTÓN ha advertido que se podría violar el principio de igualdad como consecuencia de la intervención de *lobbies* o grupos de presión sobre los órganos arbitrales para obtener resultados favorables, y esto es algo que evidentemente debe evitar la ley dotando de la máxima transparencia y garantías posibles al sistema convencional o arbitral que se instaure (2011: 673-674). Por consiguiente, adoptando el ordenamiento jurídico las cautelas necesarias, el principio de igualdad no debe verse afectado por la implementación de la mediación o el arbitraje en materia tributaria.

Por lo demás, tampoco debe sufrir ningún quebranto el principio de capacidad económica sino todo lo contrario, pues a través de las fórmulas de resolución extrajudicial de los conflictos tributarios lo que se consigue es que, finalmente, dicho principio se haga efectivo aunque no quizá con toda la precisión y certeza que cabría esperar de una aplicación estricta o taxativa de la norma, ya que la indeterminación o vaguedad causante del conflicto puede ser normativa, fáctica o incluso mixta. A mayores, cabe subrayar que la mediación y el arbitraje en derecho actuarán siempre con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria para, en último término, dotar de fijeza los elementos de cuantificación de la deuda, por lo que no se corre el riesgo de desvirtuar el contenido de la prestación pecuniaria surgida del hecho imponible (SERRANO ANTÓN, 2011: 674). Por lo tanto, los principios de justicia tributaria no solo no limitan sino que, lejos de ello, amparan el empleo de mecanismos resolutorios de controversias que hagan posible el ejercicio libre y responsable de sus derechos por los contribuyentes, elevando el nivel de equidad fiscal en un Estado de Derecho (CATARINO y GOMES FILIPPO, 2011: 645).

Finalmente, resta por determinar si las técnicas arbitrales pueden contravenir el derecho a la tutela judicial efectiva, de manera particular cuando el arbitraje cierra el paso a todo posible recurso judicial posterior. Es completamente pacífica la opinión de que el arbitraje no conculca el derecho a la tutela judicial efectiva cuando aquél opera en el ámbito de las relaciones jurídico-privadas, pero las dudas se suscitan cuando el papel del arbitraje se traslada al terreno de las relaciones jurídico-públicas como es el caso del tributo (VICENTE-ARCHE, 2005: 38-39). En este segundo escenario, si se parte de la premisa de que el arbitraje puede actuar como sustitutivo o alternativa a las reclamaciones y recursos tributarios en vía administrativa, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha admitido la compatibilidad

del instituto arbitral con el derecho a la tutela judicial efectiva [STC de 22 de marzo de 1991 (FJ 5º); STC de 14 de noviembre de 1991 (FJ 5º); y STC de 11 de noviembre de 1996 (FJ 4º)] y lo ha hecho, como explica VICENTE-ARCHE, considerando que el arbitraje puede conseguir para las partes los mismos objetivos que la jurisdicción, que se garantiza el derecho de acceso a un procedimiento dirigido a resolver una controversia, que se puede obtener —al igual que en un proceso ante los jueces o tribunales— una resolución fundada en derecho sobre el fondo del asunto, y que esa resolución o laudo arbitral tiene los mismos efectos que la cosa juzgada (2005: 41).

En cualquier caso, salvo que concorra alguno de los motivos tasados previstos en la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje, para instar la anulación del laudo arbitral, tampoco se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva ante los posibles impedimentos a la ulterior revisión jurisdiccional del laudo porque, en realidad y con la única salvedad del orden penal, el derecho a los recursos establecidos en la Ley no tiene naturaleza constitucional sino legal (VICENTE-ARCHE, 2005: 42).

Por último, conviene reparar en el importante dato de que cuando la Administración tributaria y el particular acuerdan acudir a la vía arbitral no están renunciando a la resolución de la controversia sino que optan por una alternativa distinta a la vía de los recursos administrativos pudiendo, en cualquier caso, rehusar el procedimiento arbitral para que el conflicto sea sometido a la decisión del órgano administrativo competente (VICENTE-ARCHE, 2005: 44).

Así pues, no hay razones que sustenten posibles objeciones de naturaleza legal o constitucional a la utilización del arbitraje para resolver conflictos de naturaleza tributaria, máxime cuando el art. 14 de la mencionada Ley 60/2003 contempla un “arbitraje institucional” en el que las partes pueden someter su controversia a la decisión de corporaciones de Derecho Público integradas por funcionarios o miembros del sector público y expertos o representantes de sectores profesionales, lo que disipa posibles dudas o recelos a la instauración de un arbitraje en materia tributaria en el que pudiese primar la autonomía de la voluntad propia del Derecho privado (VV.AA., 2013: 11).

III CAUSAS QUE JUSTIFICAN LA INTRODUCCIÓN DE FÓRMULAS HETEROCOMPOSITIVAS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

Si entendemos por fórmulas heterocompositivas aquellas que, como el arbitraje, se basan en soluciones consensuales propuestas o instadas por terceros independientes y cuyas decisiones, fundadas en Derecho, resulten fáciles de ejecutar (VV.AA., 2013: 24), hay sobrados motivos que apoyan su introducción y aplicación en el ordenamiento tributario español.

A este respecto se han invocado tres principios que amparan la implantación de soluciones arbitrales: simplificación, eficacia y practicabilidad. El primero de ellos encierra en su significado no sólo la vertiente estrictamente normativa del ordenamiento, es decir, la conveniencia de que existan leyes tributarias de fácil comprensión y aplicación por sus destinatarios, sino que también se proyecta sobre la actuación administrativa traduciéndose en una “limitación de costes indirectos” para el contribuyente y en una mayor eficiencia en la actividad de la Administración tributaria, de tal suerte que el arbitraje coadyuvaría a desarrollar procedimientos resolutivos sencillos para cuestiones con escaso grado de complejidad (VV. AA., 2013: 25).

El principio de eficacia de la actuación administrativa es una de las exigencias demandadas por el art.103 de la Constitución española, y esa eficacia también resulta exigible de la Administración de justicia, concretamente de los juzgados y tribunales, cuya saturación y lentitud actuales aconsejan la búsqueda de técnicas alternativas que desactiven o resuelvan los conflictos que aguardan una solución en Derecho (VV.AA., 2013: 25). Esa agilidad y rapidez en la resolución de la controversia podría conseguirse dando entrada a expertos con conocimientos técnicos especializados en Derecho tributario. En palabras de SERRANO ANTÓN, “con la previsión constitucional del principio de eficacia, la administración se encuentra compelida a conseguir el mejor resultado posible, cuantitativo y cualitativo, en relación con los medios a su disposición. En otras palabras, se trata de la consecución de los objetivos previstos con el menor gasto de recursos e instrumentos” (2011: 674-675). Si ello es así, no hay motivo alguno para descartar el empleo de la mediación y el arbitraje en aras de una justicia más ágil para los asuntos tributarios.

En tercer lugar, la practicabilidad, al igual que la simplificación, no sólo opera en la esfera legislativa en la que la norma debe ser diseñada con arreglo a los atributos de la claridad, la sencillez y la abstracción, sino que también actúa en el plano aplicativo del Derecho tributario evitando la pendencia de recursos sin resolver durante dilatados períodos de tiempo. Es aquí donde entran en juego los medios alternativos de resolución de litigios procurando la efectividad inmediata del crédito tributario, ante el excesivo retraso en el ingreso de deudas frecuentemente suspendidas a causa de los recursos presentados en vía administrativa o jurisdiccional (VV.AA., 2013: 26). En esta misma línea, FERREIRO considera que no está defendiendo el interés general quien pueda preferir la recaudación aplazada en virtud de un litigio al pago inmediato que debe regir el acuerdo (2005: 242).

En el plano de las medidas autocompositivas, LÓPEZ DÍAZ ha identificado las ventajas de su introducción diferenciándolas en tres grupos: político-organizativas, jurídicas y económicas (2005: 690-694). Las primeras fomentan la participación de los ciudadanos en la toma de decisiones públicas y “esa participación aporta ese mayor grado de democratización de la actuación administrativa”, la cual es una de las exigencias del Estado Social de Derecho. A juicio del citado autor, “las nuevas funciones de la Administración, no limitada a la simple aplicación automática de normas unívocas, requiere de ese esfuerzo a través de la participación de los destinatarios de la actuación, lo que, a su vez, redundará en una mayor eficacia” (2005: 692). Desde luego no es ésta una opinión ni mucho menos aislada en el seno de la doctrina, sino que también participan de la misma idea FERREIRO LAPATZA (2005: 241-242), CATARINO y GOMES FILIPPO (2011: 626-628), y SERRANO ANTÓN (2011: 676-677).

Las ventajas jurídicas de las técnicas autocompositivas son evidentes: se refuerza la seguridad jurídica del contribuyente (conocimiento y certeza del Derecho, confianza de los ciudadanos y previsibilidad); se relativiza el mayor coste que supone el acceso a los tribunales de justicia cuando los asuntos litigiosos son de escasa o reducida cuantía; por último, las fórmulas autocompositivas y heterocompositivas optimizan el empleo de los recursos públicos —singularmente los medios humanos y materiales al servicio de los tribunales de justicia— ya que éstos pueden dedicarse a resolver con mayor eficacia los asuntos más complejos (LÓPEZ DÍAZ, 2005: 693).

Desde un punto de vista económico, no cabe duda que se aprecia una notable reducción de los costes ocasionados por el conflicto, y ello sin obviar que el mayor retraso en la resolución de una controversia tributaria origina la obligación de satisfacer intereses de demora —a

cargo del particular o de la Administración— mientras dura el proceso de revisión en vía administrativa o judicial (LÓPEZ DÍAZ, 2005: 693-694).

Por otra parte, existen una serie de razones derivadas de la experiencia contrastada de otros ordenamientos jurídicos comparados, que demuestran las muchas ventajas y escasos inconvenientes de la utilización de técnicas extrajudiciales de resolución de conflictos de naturaleza tributaria.

Por ejemplo, en el Derecho italiano constituye una buena muestra de ello su modelo de *accertamento con adesione* (CASAS AGUDO, 2011: 705-706). Se trata de 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 (DE FLORA, 2008: 146-198). Además, el contribuyente se beneficia de una importante reducción en las sanciones. Como explica ANDRÉS AUCEJO, “el *accertamento con adesione* es una figura de naturaleza convencional ínsita en el procedimiento de gestión tributaria italiano, por el cual Administración y contribuyente —ya sea a instancia de oficio, ya sea a instancia de parte— procuran llegar a un acuerdo ante incertidumbres de hecho o derecho sobre la determinación del débito tributario. Tal acuerdo se formaliza por escrito en el denominado «atto di accertamento con adesione» firmado por la Administración y suscrito por el contribuyente. La adhesión del sujeto y consiguiente suscripción del *accertamento* comporta, de un lado, la reducción hasta un cuarto del mínimo de la sanción que en su caso hubiere correspondido y, de otro, la imposibilidad de impugnación, de manera que, si el contribuyente perfecciona el acto mediante el ingreso de la deuda convenida, el «atto di accertamento con adesione» deviene eficaz, poniendo fin al procedimiento, no cabiendo recurso ulterior sobre su contenido; contenido que deberá respetar también la Administración, quien no podrá modificar el *atto di accertamento* salvo casos excepcionales tasados en la norma” (2010: 35; y 2008: 47-77).

También Portugal se ha sumado a los países occidentales que se decantan por la utilización de técnicas arbitrales, y lo ha hecho mediante el Decreto-Ley 10/2011, de 20 de enero, en el que se regula la composición y funciones de los órganos y tribunales arbitrales adscritos al *Centro de Arbitragem Administrativa*¹. Sus laudos, dictados en un plazo máximo de seis meses, son vinculantes siempre que la Administración afectada se haya adherido a dicho Centro. El Ministerio de Finanzas portugués lo ha hecho para los asuntos litigiosos que no superen los 10.000 euros. Para las controversias de importe superior deben concurrir una serie de requisitos adicionales, entre los que destacan que el árbitro haya desempeñado funciones como magistrado en tribunales tributarios y que tenga el título de *Doutor en Direito Fiscal*.

Por último, bien merecen una reflexión las propuestas previas de tributación contempladas, no en la normativa estatal española, sino en las normas forales de los Territorios Históricos del País Vasco. Para MERINO JARA, dichas propuestas permiten “que los obligados tributarios planteen a la administración el conocimiento previo de determinadas operaciones de especial complejidad, a los efectos de que ésta se pronuncie con antelación a la realización del hecho imponible en cuanto a su conformidad o disconformidad con el tratamiento tributario propuesto por la persona interesada, en lo que a la operación concreta se refiere. Nos hallamos ante un supuesto de cuantificación anticipada de la deuda tributaria” (2011: 743). Las operaciones de especial trascendencia o complejidad que contemplan las normas forales de Guipúzcoa y Vizcaya son, entre otras, las siguientes: operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, etc.); operaciones de reorganización de patrimonios de personas físicas; aquellas en las que estén implicadas otras administraciones tributarias o que

posean una dimensión internacional; operaciones o negocios jurídicos cuyo importe supere los 600.000 euros, etc.

Por lo demás, la aprobación por la Administración tributaria de una propuesta previa de tributación vinculará a dicho ente público, el cual estará obligado a aplicar el contenido de la propuesta aprobada, salvo que se acredite que las circunstancias expuestas en la propuesta no se ajustan a la realidad o que se ha modificado la normativa aplicable. Las ventajas de estas fórmulas se concretan en la bilateralidad, en la instantaneidad y en la posibilidad de conocer la argumentación del interlocutor, al tiempo que potencian el principio de seguridad jurídica (MERINO JARA, 2011: 751).

IV. LA PLURALIDAD DE PROPUESTAS DE LEGE FERENDA SOBRE LA REGULACIÓN TRIBUTARIA DE LA MEDIACIÓN Y EL ARBITRAJE EN EL DERECHO ESPAÑOL

A partir de las consideraciones y conclusiones alcanzadas en los apartados precedentes, parece oportuno formular algunas propuestas que hagan posible la introducción de la mediación y el arbitraje en el Derecho tributario español. Han sido muchas las voces, tanto desde el ámbito estrictamente académico como desde distintos sectores profesionales, que han planteado proposiciones muy definidas de por donde debería avanzarse en la implantación de técnicas heterocompositivas que encajasen en el actual marco normativo y constitucional español. Destacaremos a continuación aquellas que han concitado un mayor grado de consenso en los distintos foros científicos y profesionales.

El Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, de 2001, alumbró tres posiciones doctrinales diferentes sobre la forma de regular el arbitraje. La propuesta con un desarrollo más acusado defendía un arbitraje tributario caracterizado por las siguientes notas: a) Ha de tratarse de un arbitraje en Derecho y no en equidad. b) El arbitraje debe estar encomendado a órganos administrativos especializados, prefijados y determinados conforme a unas normas de competencia fijadas de antemano. c) Las materias que se sometan a arbitraje deben ser obligatorias —sin posibilidad de acudir a los cauces tradicionales de recurso en vía administrativa—, sencillas y de fácil verificación (valoraciones, tasación pericial contradictoria, notificaciones, domicilio fiscal, tasas hasta una determinada cuantía, errores de hecho, etc.). d) El arbitraje debe ser gratuito y sólo en los casos en que el árbitro aprecie temeridad o mala fe impondrá las costas a quien corresponda (VV.AA., 2001: 227-232).

Una segunda propuesta de la citada Comisión apostó por un arbitraje basado en cinco puntos: a) El arbitraje ha de ser de equidad, pues de lo que se trata es de ofrecer una solución justa a los casos en que la norma, aunque bien aplicada, da lugar a situaciones contrarias a la equidad. b) El árbitro no debe ser unipersonal ni tampoco funcionario de la Administración tributaria. c) El arbitraje, por ser de equidad, debería limitarse a asuntos de una cuantía muy reducida. d) El arbitraje debe configurarse como voluntario. e) No debe existir, con carácter general, posibilidad de recurso frente al laudo (VV.AA., 2001: 233).

La tercera posición que surgió en el seno de la Comisión para el estudio y reforma de la LGT hizo especial hincapié en la imposibilidad constitucional de limitar el arbitraje por razón de la cuantía, pues ello supondría aplicar estas fórmulas sólo a los menos dotados económicamente lo que sería contrario al principio de igualdad ante la ley. Por lo demás, también aboga porque el arbitraje no deba encomendarse a una de las partes sino a árbitros independientes. Por último, esta tercera línea de opinión señala que las cuestiones susceptibles

de arbitraje no deben afectar exclusivamente a hechos sino a otros asuntos en los que la distinción hecho-derecho no es tan sencilla, tales como presunciones, conceptos jurídicos indeterminados, supuestos de estimación indirecta, operaciones vinculadas, valoraciones, etc. (VV.AA., 2001: 233-234).

Posteriormente, la Comisión creada al año siguiente y que elaboró el “Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria”, apenas aportó nada al respecto, salvo para destacar la conveniencia de que se estudiase la posibilidad de introducir en el futuro una medida específica que favoreciese la conciliación y el arbitraje (VV.AA., 2002: 98-99). En concreto, se propuso que en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, el recurrente pudiese solicitar, como alternativa al procedimiento económico-administrativo, la celebración de un acto de conciliación que, en caso de desacuerdo entre las partes, diese lugar a un arbitraje ante un órgano unipersonal del Tribunal Económico-Administrativo correspondiente. Se trataría por lo tanto de un arbitraje residenciado en los propios Tribunales Económico-Administrativos y con los mismos efectos que las actas con acuerdo, esto es, con una reducción de las sanciones impuestas. A juicio de dicha Comisión, esta medida conseguiría fomentar el entendimiento entre los obligados tributarios y la Administración con vistas a reducir el ingente volumen de litigiosidad existente y, por ende, la excesiva tardanza y lentitud en el actual sistema de reclamación económico-administrativa y ulterior recurso contencioso en la vía jurisdiccional (VV.AA., 2002: 99).

Por su parte, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) manifestó en su día su contrariedad ante el hecho de que la LGT de 2003, concretamente su Anteproyecto, no introdujese ninguna fórmula arbitral en la resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes. En tal sentido, la AEDAF planteó una propuesta articulada en torno a tres supuestos y figuras distintas cuyas diferencias derivan de las materias y cuantías sobre las que verse la controversia (VV.AA., 2003: 48-50; y GARCÍA NOVOA, 2002: 97-98):

- 1) Cuando la disconformidad del contribuyente respecto de las liquidaciones realizadas por la Administración fuese igual o superior a 3.000 euros, la resolución, a instancia del contribuyente, se podría dictar por el Consejo para la Defensa del Contribuyente (órgano técnico e independiente adscrito al Ministerio de Hacienda), que resolvería en equidad.
- 2) Cuando la discrepancia versase exclusivamente sobre hechos o valoraciones de naturaleza técnica, la Administración y el contribuyente podrán someterse al criterio de un tribunal de árbitros, previa renuncia a ulteriores recursos. Sólo podrán integrar dicho órgano arbitral aquellas personas con capacitación y titulación técnica adecuada a la naturaleza de los hechos.
- 3) Para las restantes cuestiones derivadas de la aplicación de los tributos, cualquiera que sea su cuantía, la AEDAF propone un sistema de arbitraje basado en los siguientes principios: a) El órgano de arbitraje resolverá en Derecho, no en equidad. b) El plazo máximo de duración del procedimiento será de tres meses. c) La procedencia de la solución arbitral se hará a petición del interesado, la cual será vinculante para la Administración. d) La resolución que dicte el tribunal arbitral no será susceptible de ulterior recurso, salvo los que procedan contra esta clase de órganos. e) Cada comisión o tribunal se compondrá de tres miembros, el Presidente y dos vocales. Uno de los vocales será designado por el contribuyente y el otro por la Administración. El Presidente será elegido de común acuerdo por el particular y la Administración de entre una lista de profesionales o funcionarios independientes con titulación adecuada

y acreditada especialización en Derecho tributario, lista que se confeccionará por el Ministerio de Hacienda.

Tampoco han faltado instituciones académicas de ámbito internacional que expresasen, con propuestas concretas *de lege ferenda*, su favorable predisposición a la incorporación del arbitraje en los ordenamientos internos de sus países miembros. Uno de los foros científicos más concluyentes al respecto ha sido el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) con ocasión de sus XXII Jornadas, celebradas en Quito en 2004. Dejando al margen sus propuestas en materia de arbitraje internacional, las recomendaciones más destacadas del ILADT sobre el arbitraje tributario en el plano del Derecho interno pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

- a) La denominación de arbitraje tributario debe reservarse exclusivamente para la técnica de solución de controversias en materia tributaria consistente en someter la decisión de un diferendo a un órgano no perteneciente a la jurisdicción ordinaria estatal, cuyo laudo tiene la misma fuerza que una sentencia.
- b) La ley debe regular los acuerdos tributarios entre la Administración y los sujetos pasivos, que en la práctica se suelen alcanzar, precisando sus supuestos, contenido, alcance, condiciones, oportunidades de admisión y efectos.
- c) La ley debe asegurar que los acuerdos tributarios que se celebren sean transparentes y que su documentación contenga necesariamente el fundamento de su adopción, sus antecedentes, los elementos de hecho, los motivos jurídicos y la cuantificación de la deuda tributaria.
- d) Los acuerdos tributarios deberían prever la intervención de órganos administrativos dotados de independencia funcional respecto de aquellos agentes fiscales que han intervenido previamente en los procedimientos de verificación, fiscalización o determinación.
- e) Es aconsejable contemplar el arbitraje para diferendos que se produzcan en materia tributaria entre entes públicos, en países de régimen federal o de régimen unitario descentralizado en donde coexisten potestades tributarias o de creación, las cuales pueden entrar en colisión.
- f) Los contribuyentes deben tener el derecho de instar y coadyuvar en el procedimiento arbitral tributario.
- g) Los laudos arbitrales deben ser obligatorios para las autoridades fiscales y para el contribuyente, con autoridad de cosa juzgada².

Por último, sin descartar la eventual operatividad de las citadas propuestas del ILADT sobre el arbitraje, también parece aconsejable explorar las posibilidades de la mediación como instrumento dirigido a evitar una eventual controversia tributaria, de modo particular cuando se suscita una incertidumbre objetiva respecto a la voluntad del legislador o a la realidad de los hechos con trascendencia tributaria (GONZÁLEZ-CUÉLLAR, 2010: 266-267; y ANDRÉS AUCEJO, 2010: 9 y siguientes). A tal efecto, sería necesario diferenciar según que la figura del mediador a intervenir entre la Administración tributaria y el particular actuase con carácter previo a la emisión del acto de liquidación tributaria (en el seno de los procedimientos de gestión tributaria) o bien con posterioridad a dicho acto (en la vía económico-administrativa).

Siguiendo a GONZÁLEZ-CUÉLLAR (2010: 268-271), en el primer caso la mediación podría aproximar posiciones despejando la posible incertidumbre y lo haría mediante un acuerdo que tuviese carácter preparatorio de la liquidación tributaria. Para sortear la posible conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva, la intervención del mediador debería

tener carácter voluntario para el particular, y la figura de mediador podría recaer en una oficina técnica especializada, en el defensor del contribuyente o en un superior jerárquico al funcionario instructor del procedimiento de gestión. Por último, un aspecto no menos relevante de esta primera hipótesis atañe a la naturaleza y efectos del acuerdo alcanzado entre la Administración y el obligado tributario: se trataría de “un acuerdo de fijación” con la fuerza vinculante propia de estos negocios jurídicos. Por consiguiente, el posterior acto administrativo de liquidación deberá reflejar el contenido de ese acuerdo previo y el particular tributará con arreglo a este último sin posibilidad de impugnación de la liquidación, salvo que en el acuerdo de fijación hayan concurrido causas de nulidad o vicios de consentimiento (GONZÁLEZ-CUÉLLAR, 2010: 271-272).

Finalmente, en la segunda hipótesis planteada, esto es, la mediación que opera cuando la controversia ya está radicada en la vía económico-administrativa previa a la contenciosa, se trataría de instaurar una “mediación institucional”, a modo de órgano colegiado especializado en Derecho tributario y con independencia funcional, en ocasiones sustitutivo de los actuales tribunales económico-administrativos y en otras insertado en el procedimiento de reclamación ante estos últimos. Por ejemplo, FERREIRO propone utilizar en la vía económico-administrativa órganos unipersonales que permitan combinar tareas arbitrales con medidas conciliatorias. Al mismo tiempo, este autor defiende que los Tribunales económico-administrativos abran su composición no sólo a funcionarios de la propia Administración tributaria sino también a expertos ajenos a la Administración, lo que conduciría a una mayor notoriedad y prestigio de dichos Tribunales sobre todo cuando actuaran en funciones de mediación y arbitraje (2005: 254-257). En cualquier caso, el acuerdo alcanzado a instancia de dicho órgano colegiado tendría naturaleza contractual y sería asimismo vinculante para ambas partes (GONZÁLEZ-CUÉLLAR, 2010: 273-276).

En conclusión, el ordenamiento tributario español tiene todavía por delante un largo camino que recorrer para hacer realidad cualquiera de las distintas propuestas *de lege ferenda* que acabamos de plantear. No hacerlo significa ignorar que la mediación y el arbitraje constituyen medios extrajudiciales de resolución de controversias que, bien configurados, en modo alguno chocan con los principios y reglas básicas informantes del Derecho tributario. Los tiempos actuales demandan soluciones a los conflictos en los que la defensa del interés público por la Administración no debe estar reñida con la esperada eficacia y agilidad de esta última en procurar la efectividad del 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: Volumen V, Editorial Temis — Jovene Editore.
- CATARINO, Joao Ricardo y 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: Volumen 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: Volumen V, Editorial Temis — Jovene Editore.

SERRANO ANTÓN, Fernando (2011): "Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria: admisibilidad, 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: Volumen 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

* El presente trabajo se basa parcialmente en una comunicación presentada por el autor al II Congreso Internacional "Mediación: Aproximación psicológica y jurídica", celebrado en Ourense los días 23, 24 y 25 de octubre de 2013.

1. Vid. <http://www.caad.org.pt/userfiles/file/CAAD%20AT%20-%20RIAT%20Consolidado%20-%202013-01-01.pdf> (17-02-2014).

2. Vid. <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx> (17-02-2014).