



Universidad Internacional de La Rioja
Facultad de Derecho

Máster Universitario en Asesoría Jurídica de Empresas
**ADR o procedimientos alternativos de
resolución de conflictos en el ámbito fiscal**

Trabajo fin de estudio presentado por:	Natalia Orcajo Oteo
Tipo de trabajo:	Trabajo Fin de Máster
Director/a:	José Luis de Micheo Izquierdo
Fecha:	1 de abril de 2021

Resumen

Los sistemas alternativos de resolución de conflictos en materia tributaria han sido objeto de un escaso desarrollo por parte de la legislación española. Sin embargo se proclama su capacidad para coadyuvar a paliar las consecuencias de la elevada y persistente conflictividad fiscal, así como su idoneidad para incentivar una mayor participación y responsabilidad de los ciudadanos en este ámbito.

La especial relación entre la Administración tributaria y el contribuyente, el debido respeto a los principios de igualdad, legalidad, indisponibilidad del crédito tributario, y capacidad económica, convierten la implantación de los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario en una cuestión compleja.

El presente trabajo tiene por objeto analizar la actual situación legislativa de los procedimientos convencionales de prevención y resolución de conflictos tributarios, así como estudiar su viabilidad en nuestro ordenamiento fiscal y formular propuestas para fomentar su desarrollo en materia tributaria, con especial referencia a sistemas alternativos de resolución de conflictos como la conciliación, la mediación y el arbitraje

Palabras clave: conflicto tributario, acuerdo, indisponibilidad del crédito tributario, conciliación, mediación.

Abstract

Alternative dispute resolution systems in tax matters are poorly developed in Spanish legislation. However, their capacity to help alleviate the consequences of the high and persistent tax dispute is proclaimed, as well as their suitability to encourage greater participation and responsibility of citizens in this matter.

The special relationship between the Tax Administration and the taxpayer, the due respect for the principles of equality, legality, unavailability of the tax credit and the economic capacity, make the implementation of alternative dispute resolution systems in the tax matters a complex iusse.

The purpose of this Master's Thesis is to analyse the current legislative situation of conventional procedures for the prevention and resolution of tax disputes. Also, the study their viability in our tax system, and to formulate proposals to promote their development in tax matters, with special reference to alternative dispute resolution such as conciliation, mediation and arbitration.

Keywords: Tax dispute, agreement, tax credit unavailability, conciliation, mediation

Índice de contenidos

1. Introducción	5
2. El conflicto tributario y los procedimientos alternativos de resolución	6
2.1. La cuestión de la existencia del conflicto jurídico en el ámbito tributario.....	6
2.2. Los procedimientos alternativos de resolución de conflictos	9
2.3. Los procedimientos alternativos o convencionales en el ordenamiento jurídico tributario	12
3. Procedimientos alternativos previstos en el ordenamiento jurídico tributario para prevenir o evitar la conflictividad	13
3.1. Consultas tributarias escritas.....	13
3.2. Actas de conformidad	15
3.3. Actas con acuerdo.....	19
4. Procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el orden tributario	23
4.1. Admisibilidad de las técnicas convencionales en el Derecho Tributario.....	24
4.2. Sistemas alternativos de resolución de conflictos y su aplicación en el ámbito tributario	26
4.2.1. Conciliación.....	26
4.2.2. Mediación	28
4.2.3. Arbitraje	32
5. Conclusiones.....	37
Referencias bibliográficas.....	40
Listado de abreviaturas	50

1. Introducción

El nacimiento del interés por los procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario acostumbra a vincularse a la idea de fracaso del sistema jurisdiccional, colapsado por la elevada conflictividad tributaria, que provoca la demora en sus resoluciones y conculca el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho a un proceso sin dilaciones.

Con estos mimbres se teje la necesidad de la implantación, de la debida incorporación a nuestro ordenamiento jurídico, de los procedimientos alternativos de resolución de controversias como solución.

Si bien es innegable la compleja situación que origina la virulenta conflictividad tributaria, que afecta, no sólo al orden jurisdiccional, sino también al administrativo, hay que poner de manifiesto que el uso, regularización y normalización de estos sistemas responde asimismo, o al menos así debiera ser, a una concepción de la Administración y de la participación de los ciudadanos acorde con un Estado social y democrático de Derecho, es decir, las razones por las que se hace necesario reflexionar sobre este tema también responden a una evolución legislativa, no sólo a un exceso de conflictividad en la materia.

Tomando como referencia los conceptos de la Justicia restaurativa, estos procedimientos alternativos no sólo pueden solucionar problemas de litigiosidad y saturación del sistema, sino que son una necesidad de la sociedad democrática, y deben cumplir una función de formación de ciudadanos participativos, cooperadores y responsables socialmente.

Pero volviendo al estado actual de la cuestión, se observa un escasísimo desarrollo y reconocimiento normativo de los procedimientos alternativos en el Derecho Tributario, acompañado de amplias dosis de recelo, desconfianza y falta de formación profesional y social.

El propósito de este trabajo es mostrar la situación presente de los procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el ordenamiento jurídico tributario español y aportar soluciones, sugerencias o al menos algún motivo de reflexión al respecto.

El presente trabajo se desarrollará en tres partes principales. En primer lugar se tratarán cuestiones de carácter general como la existencia jurídica del conflicto tributario, la determinación de lo que se va a entender como métodos alternativos para este estudio y la

justificación de su presencia en el ordenamiento tributario español. En un segundo bloque, abordaremos el estudio de los ejemplos más representativos de los sistemas alternativos o convencionales de prevención del conflicto que están regulados en nuestro Derecho Tributario. Finalmente se expondrá la situación jurídica de los sistemas alternativos de resolución de conflictos tributarios, su falta de implementación en el ámbito tributario, causas y el análisis de sus figuras principales.

2. El conflicto tributario y los procedimientos alternativos de resolución

2.1. La cuestión de la existencia del conflicto jurídico en el ámbito tributario

El interés de comenzar por determinar si es jurídicamente posible el conflicto en el ámbito tributario, como hicieran autores como GARCÍA (2002), ARRIETA (2009), GONZÁLEZ, (2017) y D'OCÓN (2019), no sólo está en la necesidad sistemática de centrar o aclarar conceptos, sino también en provocar una reflexión sobre la posición y relación entre la Administración tributaria y el ciudadano, que además condicionará la perspectiva sobre los posibles medios de resolución.

Si se considera la realidad que periódicamente nos muestran los datos de las Memorias Anuales de la Agencia Tributaria, de los Tribunales Económico-Administrativos, y del Consejo General del Poder Judicial, no parece posible cuestionar la realidad de la conflictividad en el ámbito tributario.

Las cifras de litigiosidad que recogen todos estos informes, (cuyos resultados más recientes han sido expuestos en los trabajos de GONZÁLEZ, (2017 y 2019), se convierten en una manera de medir la conflictividad tributaria, y permiten concluir, que el conflicto entre la Administración tributaria y el contribuyente es una realidad cuyas causas pueden atribuirse, entre otras, a un complejo y confuso sistema tributario, la proliferación legislativa y de regímenes fiscales, la presencia de conceptos jurídicos indeterminados, y al vigente modelo de gestión de los tributos y de aplicación de las normas tributarias.

No obstante, y pese a los datos que la realidad nos ofrece, el ámbito académico ha cuestionado si la controversia, entendida como contraposición de intereses, es jurídicamente posible en materia tributaria.

Plantear la cuestión de esta forma, ante una realidad abrumadora, adquiere su auténtico sentido si se relaciona con el debate doctrinal sobre las relaciones jurídicas tributarias, es decir, sobre la posición que ocupa el contribuyente en sus relaciones con la Administración tributaria. Detrás de la negación del conflicto tributario está la oposición a reconocer el carácter de obligación jurídica de dichas relaciones.

Supuesto que las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente han evolucionado de forma paralela a como lo han hecho el Estado y los ciudadanos, expondremos de forma sintética las principales corrientes doctrinales a éste respecto, así como sus consecuencias en relación con la cuestión planteada.

Comenzamos por una breve mención a la denominada teoría de la relación de poder, para la cual el tributo emana de la soberanía y supremacía del Estado y, consecuentemente, los ciudadanos cumplen con el pago de los tributos por un vínculo de subordinación. En este contexto no tiene cabida la contraposición jurídica de intereses entre el Estado (Administración tributaria) y el contribuyente (súbdito) y, menos aún, la presencia de sistemas de resolución que vayan más allá de la autotutela administrativa o solución jurisdiccional.

Frente a esta tesis, y como resultado de la evolución de la forma de Estado y la instauración del constitucionalismo, surge la teoría de la relación jurídica tributaria. Para esta corriente doctrinal la relación entre la Administración tributaria y el contribuyente es una relación jurídica de contenido obligatorio. La materia tributaria se regula por el ordenamiento jurídico mediante disposiciones imperativas, que exigen tipicidad, y que obligan tanto a los órganos del Estado como a los ciudadanos sujetos a su potestad. De esta forma entre los contribuyentes y la Administración tributaria nacen derechos y obligaciones recíprocas que configuran la relación jurídico-tributaria.

La igualdad en su sometimiento a la ley, y que se reconozcan derechos y deberes recíprocos, se han utilizado como argumentos favorables al reconocimiento del conflicto tributario y, especialmente, de fórmulas convencionales, de negociación, incluso se ha pretendido de transacción, para la resolución de las controversias.

Pero, desde nuestro punto de vista, y como ha reiterado un amplio sector doctrinal, la relación jurídico-tributaria no es una relación sinalagmática pura sino una relación jurídico-pública. En este sentido se ha pronunciado la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas

Jurídicas, ente otras en la Consulta V1863-11¹, que ha puesto de relieve como «las facultades exorbitantes» de la Administración tributaria, en algunas ocasiones, implican una limitación de la autonomía de la voluntad del contribuyente para el ejercicio de sus derechos.

De esta forma, la relación entre la Administración tributaria y el contribuyente se entiende como una función pública al servicio de interés general. Esta posición lleva a considerar que, entre la Administración y el obligado tributario, no caben las relaciones confrontadas derivadas de intereses contrapuestos. El contribuyente debe cumplir las obligaciones que la ley le impone y la Administración se limita al ejercicio de sus competencias. Ambas partes se encuentra sometidas a la ley y al cumplimiento de un interés general, de tal forma que el contribuyente se atiene a lo exigido por el ordenamiento, y la Administración ejerce como titular de la función pública tributaria.

Sin embargo, como defienden ARRIETA (2009) y GARCÍA (2002), consideramos que rechazar la posibilidad del conflicto tributario porque los intereses de ambas partes confluyen en uno sólo, en el interés general, supone una visión restrictiva de las relaciones entre Administración y ciudadano. La presencia de una regulación, de un orden jurídico, no supone la unificación de intereses, ni la desaparición de los intereses de los particulares que, cabe no coincidan con los de la Administración. De hecho, la realidad pone de manifiesto que son constantes las discrepancias sobre las apreciaciones de los hechos con relevancia tributaria, así como sobre la interpretación de la normativa fiscal, lo que da lugar a continuas controversias. Como refiere GONZÁLEZ (2017), esta visión de la relación tributaria como función pública, con sus consecuencias, se aleja de la realidad para centrarse en el aspecto formal de la relación, obviando la consideración del Derecho Tributario como técnica de organización social.

Partiendo del carácter jurídico-público de la relación tributaria, estimamos que cabe alinearse con la idea de la función pública que cumple la Administración Tributaria y la convergencia de intereses con los contribuyentes en un único interés general, sin que esto conlleve negar el conflicto jurídico tributario, ni la conveniencia de su resolución de forma consensuada.

Así, compartimos la tesis de ROSEMBUJ (2003), cuando afirma que junto a la idea de una potestad administrativa tributaria preminente se encuentra el derecho fundamental de

¹ En el mismo sentido: Consultas Vinculantes V1764-09 y V1487-11.

participación de los ciudadanos regulado en los artículos 23.1, 29.1 y 105 de la Constitución Española, (en adelante CE), de tal forma que la función tributaria no puede prescindir del concurso y de la colaboración del interesado.

Siguiendo a este autor, entendemos que el interés público, cuya defensa es atribuida por ley a la Administración tributaria, no puede prescindir del interés legítimo del contribuyente consistente en que se lleve a cabo un ejercicio adecuado de ese interés público. Efectivamente hay un deber de contribuir pero también hay un derecho o expectativa del ciudadano al correcto desarrollo y realización del interés público encomendado a la Administración acorde con la ley y los principios constitucionales. Y es ahí donde consideramos que resulta innegable la realidad jurídica del conflicto tributario.

Comenzamos con una pregunta a la que damos ahora respuesta sobre las consideraciones anteriores. El conflicto tributario existe y no sólo como una mera concepción jurídica de carácter formal. La realidad de la conflictividad tributaria es abrumadora y no cabe escudarse en construcciones doctrinales sobre la relación jurídico-tributaria para evitar afrontar el necesario estudio, implantación y desarrollo de adecuados mecanismos alternativos que, además de reducir la litigiosidad, permitan la participación y consolidación del contribuyente responsable.

2.2. Los procedimientos alternativos de resolución de conflictos

A partir de la certeza de la existencia jurídica del conflicto tributario, confirmada por una realidad de creciente conflictividad, que ha sobrecargado y mostrado las debilidades de nuestro sistema administrativo y jurisdiccional, y ocasiona un distanciamiento entre el ciudadano y la Administración tributaria que afecta al principio básico de la seguridad jurídica, toca determinar qué vamos a considerar como procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el desarrollo de este trabajo.

Con carácter general, la expresión «sistemas alternativos de resolución de conflictos» alude a una serie de técnicas, de métodos no jurisdiccionales, a los que los ciudadanos acuden con la finalidad de solucionar sus controversias jurídicas, sin necesidad de incoar el correspondiente procedimiento ante el tribunal competente. El ciudadano busca la solución, no en los procedimientos heterónomos que el Estado y el ordenamiento jurídico establecen, sino por medios en los que su participación y su voluntad conforman una parte esencial de la solución.

En el ámbito administrativo, alejado del principio de autonomía de la voluntad, esta búsqueda de solución al conflicto, alejada de los sistemas previstos por el ordenamiento ha tenido un desarrollo propio marcado por el principio de legalidad y por el predominio de los sistemas de autocontrol (recursos administrativos) y de jurisdicción retenida, que están en el origen y consolidación de la Jurisdicción contencioso-administrativa y de los Tribunales económico-administrativos.

Hay que tener presente que la presunción de legalidad de los acto administrativos, prevista en el artículo 39.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, (en adelante, LPAC), y el privilegio de la autotutela declarativa y ejecutiva, (arts. 98 y 100, LPAC), conducen a un sistema en el que la Administración puede, por sí misma, establecer lo que es conforme a Derecho, declararlo, imponer unilateralmente derechos y obligaciones a los ciudadanos y hacerlos ejecutar sin necesidad de acudir a un tercero, todo ello con pleno respeto sometimiento a la ley y al Derecho, (RIBES 2020).

A este respecto se ha pronunciado la jurisprudencia², que ha puesto de manifiesto, como el privilegio de la autotutela de las administraciones públicas permite que éstas reconsideren sus actos y disposiciones, con carácter previo al irrenunciable control jurisdiccional (arts. 106.1 y 153, c) CE), por medio de la revisión de oficio, o de los recursos administrativos, a instancia de parte interesada.

Ahora bien, el control jurisdiccional de las disposiciones y actos administrativos es una exigencia constitucional, no así el establecimiento de una vía administrativa de recursos, que la jurisprudencia considera una legítima opción legislativa, “sin que quepa oponer objeción o reproche a un diseño legal en el que se prescindiera de la revisión en vía administrativa de los actos y disposiciones” (FD 2º STS 2054/2018).

Así pues, cabe sustentar la incorporación de los sistemas alternativos de resolución de conflictos, en materia administrativa, como opción legislativa, más aún cuando el sistema de recursos administrativos se encuentra saturado y da muestras de ineficacia para alcanzar el objetivo que lo justifica.

² En este sentido: FD 4º STS 5713/2002; FD 2º y 3º STS 2054/2018; y FJ 2º STSJPV 2353/2019

La cuestión esencial es que, cualquiera que sea el modelo elegido, el marco constitucional exige que no se demore de manera injustificada y desproporcionada el ineludible control jurisdiccional, obstaculizando y retrasando, sin razón objetiva suficiente, la satisfacción del derecho a obtener la tutela judicial efectiva de quienes combaten las disposiciones y actos administrativos. (FD 3º STS 2054/2018).

Por tanto, en el ámbito administrativo, los sistemas alternativos de resolución de conflictos surgen frente a esa atribución unilateral a la Administración de la función de resolución de controversias, y lo hacen recurriendo a sistemas de naturaleza convencional en los que es parte esencial la participan los ciudadanos. Como expone MARTINOLI (2017), en relación con la materia fiscal, las fórmulas alternativas promueven una solución consensuada del conflicto con la participación activa del contribuyente. Si bien esta autora los define por oposición a los métodos tradicionales, que implican la decisión unilateral de la administración o del poder judicial y que apelan a la confrontación con el contribuyente, en nuestra opinión, los procedimientos alternativos no son sistemas que deban considerarse enfrentados, sino complementarios o coadyuvantes a la consecución de una reducción de la conflictividad fiscal.

Como es sabido, el elemento que caracteriza los sistemas alternativos es su carácter consensual, convencional. Por ello serán objeto de tratamiento en este trabajo, tanto los sistemas convencionales incorporados en el procedimiento y regulados por el ordenamiento jurídico tributario, con la finalidad de prevenir o evitar el nacimiento del conflicto, (y que pueden ser una alternativa a la resolución unilateral de la administración), como aquellos que tratan de dar una solución al conflicto ya existente, y son una opción, a los recursos administrativos, a los Tribunales económico-administrativos o al proceso judicial.

En esta línea ARRIETA (2009) y D'OCÓN (2019) ponen de manifiesto que, respecto a los procedimientos preventivos, no sólo la doctrina tributaria se ha manifestado de forma positiva sobre su admisibilidad, sino que el propio ordenamiento tributario regula algunas de estas medidas, como es el caso de las actas con acuerdo. En cuanto a los procedimientos de resolución, en sentido estricto, su admisibilidad ha sido muy cuestionada y, pese a no apreciarse obstáculo constitucional o legal, ni objeción sobre su conveniencia y eficacia, el ordenamiento jurídico tributario sigue sin llevar a cabo la imprescindible regulación y sistematización de estos procedimientos.

2.3. Los procedimientos alternativos o convencionales en el ordenamiento jurídico tributario

La incorporación de las técnicas convencionales, a nuestro ordenamiento administrativo común, se remonta a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, (en adelante LRJAP), y su regulación tanto de la terminación convencional, (art. 88), como de la posibilidad de sustitución de los recursos ordinarios por otros procedimientos de impugnación, (art. 107.2).

Esta regulación se mantiene en la vigente LPAC prácticamente en los mismos términos, al conservar la terminación convencional, como medida cuya finalidad será evitar el conflicto (art. 86), y la posibilidad de sustitución de los recursos ordinarios, como sistema que busca solucionar el conflicto una vez producido (art. 112.2).

Ahora bien, en lo que se refiere a la posibilidad de trasladar estas técnicas al ámbito del ordenamiento tributario, entendemos que será la aplicación supletoria de la LPAC la que lo hará posible toda vez que no existe regulación alguna que habilite, con carácter general, la aplicación de instrumentos convencionales en los procedimientos tributarios.

Como decimos, la integración de los procedimientos convencionales en el ordenamiento tributario tiene su fundamento en la aplicación supletoria de la Ley 39/2015 que, en su Disposición Adicional Primera, establece que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa, «se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley».

Este carácter supletorio, de las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común, se ve confirmado por la prelación de fuentes del ordenamiento jurídico tributario establecida por el art. 7.2 LGT, así como por el art. 97. b) LGT que prevén que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán supletoriamente por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

Por tanto, mientras no exista una norma tributaria específica que regule estos procedimientos, la terminación convencional es de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, en tanto que no se oponga norma o principio alguno del Derecho Tributario, como han constatado la jurisprudencia, entre otras, en (FD 3º) STS 7294/1998 y (FD 4º) STS

1240/2010, al declarar el carácter supletorio de las normas del procedimiento administrativo común respecto de las del procedimiento tributario.

Teniendo en cuenta lo dicho, y siguiendo la sistemática marcada por la legislación, trataremos, a continuación, los mecanismos de carácter convencional que se insertan en el procedimiento tributario para evitar el conflicto, concretamente las actas de conformidad y las actas con acuerdo.

Posteriormente, y pese a la ausencia de regulación expresa en el ordenamiento tributario, abordaremos los mecanismos alternativos de resolución del conflicto en la fase final del procedimiento o en vía judicial, es decir en los casos en los que el conflicto ya existe, a terno de las posibilidades que, en esta materia, nos ofrece el carácter supletorio de los arts. 112.2 LPAC y 77 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, (en adelante LJCA).

3. Procedimientos alternativos previstos en el ordenamiento jurídico tributario para prevenir o evitar la conflictividad

Siguiendo lo expuesto, este apartado comenzará con la referencia a las consultas tributarias que, si bien carecen de carácter convencional, son herramientas válidas para la prevención de los conflictos. Continuaremos con las dos principales técnicas de carácter consensual que el ordenamiento tributario tiene expresamente regulados para la prevención de la conflictividad en el ámbito tributario: las actas de conformidad y las actas con acuerdo.

3.1. Consultas tributarias escritas

Las consultas tributarias, pese a carecer del carácter consensual esencial para su encaje en el concepto de procedimiento convencional, tienen relevancia como herramienta preventiva de conflictos tributarios, además de desarrollarse con cierto grado de participación de los contribuyentes. De ahí el interés en hacer una breve referencia sobre esta figura jurídica.

Como GARRIDO (2005) ha puesto de manifiesto, la consulta tributaria es un instrumento que favorece la colaboración entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, además de contribuir a garantizar la seguridad jurídica y la confianza legítima de los obligados tributarios, todo ello como consecuencia del carácter vinculante del que gozan las contestaciones a la

consultas formuladas, conforme establece el art. 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT).

De acuerdo con su regulación, la contestación a la consulta tributaria tendrá efectos, no sólo sobre el órgano administrativo encargado de la aplicación del tributo en relación con el consultante, sino que también alcanzará a cualquier órgano encargado de la aplicación del tributo al que la consulta se refiera, siempre y cuando concurra la identidad exigida por el ordenamiento. Estos efectos dotan a las consultas tributarias de carácter preventivo, además de garantizar la seguridad jurídica en el ámbito de las relaciones tributarias y la necesaria igualdad en la aplicación de los tributos a quienes se encuentran en situaciones idénticas.

Respecto al efecto vinculante de las contestaciones de las consultas para los órganos de aplicación de los tributos y, en relación con la valoración de su impacto en la prevención de conflictos, hay que recordar que la vinculación no se extiende a los Tribunales Económico-Administrativos ya que, de no ser así, «carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar» (FD 6º TEAC 3704/2010).

Tampoco hay que pasar por alto que la vinculación para los órganos y entidades de la Administración tributaria, encargados de la aplicación de los tributos, (art. 89.1 LGT) genera en el contribuyente un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, (FD2º TEAC 1503/2014).

Ahora bien, si el objeto de la reclamación o recurso, que se plantea al Tribunal económico-administrativo o al órgano judicial, es la no aplicación de los criterios contenidos en la contestación a una consulta tributaria vinculante, la resolución no podrá valorar la cuestión de fondo y se limitará a constatar si los órganos de la administración encargados de la aplicación de los tributos estaban vinculados o no. La consecuencia es que no podrán respaldar la eficacia de las consultas como mecanismos de información, ROVIRA (2019).

Podemos concluir entonces que las consultas tributarias no son un sistema alternativo de carácter convencional, pero contribuyen al entendimiento y confianza entre la Administración y los ciudadanos, además de ser un valioso elemento de información y asistencia al contribuyente.

En todo caso, compartimos con ROVIRA (2019) la necesidad de ciertas modificaciones en el régimen jurídico de las consultas tributarias, que contribuyan a mejorar su utilidad y eficacia, como una reducción del plazo de respuesta de la Administración.

Las consultas deben formularse antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, (art. 88.2 LGT), su presentación no interrumpe los plazos establecidos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (art. 89.3 LGT) y la Administración dispone de un plazo de seis meses para contestar (art. 88.6 LGT). Como consecuencia, es habitual que el interesado tenga que adoptar la decisión, respecto a la cuestión consultada, antes de haber obtenido respuesta alguna, porque el plazo del que dispone es inferior al de la Administración, cuyo plazo de seis meses resulta excesivo.

Otra cuestión susceptible de modificación es el efecto del silencio administrativo. En el caso de las consultas, no se regula efecto alguno, la falta de contestación en plazo no implica la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta, (art. 88.6 LGT). Con la ausencia de efectos para el silencio administrativo quizá se intentan evitar dilaciones del contribuyente, amparado por la falta de respuesta, pero, aun así, al margen de la obligación de resolver (art. 103 LGT y 21 LPAC), resultaría adecuado alentar a Administración a responder estableciendo que en caso de silencio administrativo se acepte la forma proceder sugerida por el contribuyente.

3.2. Actas de conformidad

Es habitual hacer referencia a las actas de conformidad al tratar los procedimientos convencionales de prevención de la conflictividad tributaria. Sin embargo, nuevamente nos encontramos ante una configuración jurídica, cuestionada en el ámbito académico y jurisprudencial, que, en nuestra consideración, no puede ser definida como sistema convencional.

Las actas de conformidad están reguladas en el art. 156 de la LGT, y en los arts. 187 y 191.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, (en adelante RGAT).

Considerando lo establecido en el art. 156 LGT, en el caso de las actas de conformidad el contribuyente, con carácter previo a la firma del acta, manifestará su conformidad, o no, con

la propuesta de regularización que, de forma unilateral, haya formulado la inspección de los tributos.

En caso afirmativo, la conformidad se hará constar expresamente en el acta y se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada. A cambio, el contribuyente verá reducida en un 30 por ciento la sanción correspondiente, en su caso, reducción compatible con otra de un 25 por ciento, establecido por acompañar la conformidad con el ingreso, en periodo voluntario, del importe que en su caso se establezca para la sanción y sin que el contribuyente haya tenido que solicitar el aplazamiento o el fraccionamiento de pago, (art. 188.1 y 3 LGT). De esta forma la Administración premia al contribuyente que facilita la recaudación, tanto al reconocer y conformar la liquidación como al hacer los pagos correspondientes de forma íntegra e inmediata.

Ahora bien, frente a la conformidad recogida en el acta no cabe la oposición del obligado tributario, que sí puede recurrir la liquidación, si bien esto supondrá la pérdida de la reducción.

Visto el régimen jurídico, si atendemos a la naturaleza jurídica de las actas de conformidad con la intención de determinar su cualidad como procedimiento preventivo consensual, encontramos posiciones doctrinales diversas: quienes consideran las actas de conformidad como un acto administrativo unilateral en el ámbito del procedimiento de liquidación tributaria, frente al que el obligado tributario no se opone, sino todo lo contrario, la actuación del contribuyente consiste en admitir o allanarse a la propuesta de regularización de la inspección, (ANDRÉS, 2016 y GONZÁLEZ-CUELLAR, 2007); autores que defienden su carácter como acto de comprobación consensual de las bases imponibles y demás elementos necesarios para practicar la liquidación, próximo al negocio de fijación y al acto de adhesión (TORREGROSA, 2003); incluso, tesis que sostienen su naturaleza transaccional, considerándolas un instrumento de recíprocas concesiones para concluir o evitar futuros litigios (ROSEMBUJ, 2003).

La jurisprudencia³, y los tribunales de rango menor⁴, también se han pronunciado sobre la naturaleza jurídica de las actas de conformidad para poner de manifiesto su discrepancia y

³ FD 3º y 4º STS 3586/2005 y FD 5º STS 4097/2007.

⁴ Otros tribunales, en el mismo sentido: FD 5º, 6º; y 7º STSJAND 2766/2012; y FD 1º STSJGAL 6153/2019.

distanciamiento de las elaboraciones jurídicas defendidas por los distintos criterios académicos.

El Tribunal Supremo centra la cuestión ciñéndose a la naturaleza de documento público de las actas de conformidad que, como establece el art. 144.1 LGT, hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo acreditación en contrario, sin que quepa duda de la constitucionalidad de esta afirmación a tenor de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril, (FJ 8 STS 76/1990).

Los pronunciamientos del Tribunal Supremo destacan como aspectos relevantes de las actas de conformidad: la presunción de veracidad de la que goza la declaración de conocimiento que realiza el funcionario que autoriza el acta; en cuanto a los hechos que recoge el acta, éstos no podrán ser rechazados por el contribuyente quien, de hacerlo, vulneraría el principio de no contravención de los actos propios; y, por último, que el acta es impugnabile, en su contenido jurídico, en aquellas cuestiones relacionadas con la interpretación y aplicación de normas jurídicas.

En cuanto a otros tribunales de rango inferior, sus resoluciones ponen de manifiesto, como así lo hace el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (FJ 2º STSJCL 1026/2017), que la regulación de las actas de conformidad es clara y la doctrina jurisprudencial es invariable, al establecer que los hechos y elementos que son considerados para la fijación de la deuda tributaria y respecto de los cuales el contribuyente ha prestado su conformidad se presumen ciertos, de tal forma que la única posibilidad de realizar una rectificación será demostrando que se ha incurrido en algún error en la propuesta de liquidación, (art. 144.2 LGT), es decir el obligado no puede oponerse o pretender la revocación de la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante (art. 187.4 RGAT). En el mismo sentido, FD 3º STSJCAT 1380/2019 y FD 3º STSJMU 436/2018.

Estos argumentos confirman que, en el ámbito judicial, las actas de conformidad no comparten la naturaleza jurídica defendida por las tesis doctrinales. Es más, el Tribunal Supremo, (FD 4º STS 3586/2005), reconoce expresamente como «instrumento al servicio del objetivo de reducir la conflictividad en el ámbito tributario» a las actas con acuerdo, no a las de conformidad.

En nuestra consideración, las actas de conformidad constituyen una figura de prevención del conflicto si bien su carácter convencional es limitado atendiendo al contenido y posibilidades de la intervención del contribuyente.

Las actas de conformidad forman parte de la terminación del procedimiento de inspección, de tal forma que una vez que el órgano de inspección considera que ha reunido todos los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización se inicia el trámite de audiencia, previo a la formalización de las actas de conformidad (183 RGAT).

Por tanto, las actas de conformidad no encuentran su motivación en la existencia de una situación de dificultad o incertidumbre, en la aplicación del tributo, que haga necesaria o conveniente la intervención del interesado para su adecuada determinación. La participación del contribuyente se limita a la formulación de alegaciones en un trámite previo a la firma del acta de liquidación, y al reconocimiento, o no, de unos hechos descritos en el acta, con la posibilidad de su corrección. Es obvio que esta situación puede dar lugar a un cruce de datos y consideraciones con cierto grado de común acuerdo pero lejos del carácter de un acuerdo formal.

El régimen de impugnación de este tipo de actas corrobora nuestro argumento toda vez que, si el obligado tributario no puede revocar la conformidad manifestada en el acta, (sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante), es decir, si no puede ir contra los hechos sobre los que ha prestado su conformidad es porque ésta tiene el carácter de una confesión extrajudicial y no porque se le haya atribuido ningún rasgo transaccional, (FD 5º STS 3586/2005).

Con las actas de conformidad el contribuyente dispone de una vía de intervención en el procedimiento de inspección, que evita el conflicto en relación con la interposición de recursos o impugnaciones, ya que limita las posibilidades de impugnación y, en su caso, facilita la resolución, a tenor del valor probatorio que se otorga a los hechos reconocidos por el contribuyente. Son, en consecuencia, un instrumento que agiliza y simplifica el procedimiento, y favorece, no hay que olvidarlo, la recaudación de la deuda tributaria.

Las actas de conformidad y de disconformidad son una figura tradicional en nuestro ordenamiento tributario cuya regulación, tras las distintas reformas, se mantiene en términos muy similares. Tras la última reforma de la LGT y con la aparición de las actas con acuerdo

podría pensarse que se ha desaprovechado la oportunidad para introducir alguna mejora, para optimizarlas, o simplemente que carecen de sentido. A este respecto, como ya puso de manifiesto el Informe del Ministerio de Hacienda 2001, para la reforma de la Ley General Tributaria⁵, (p. 153), la existencia de las actas con acuerdo no priva de sentido a la pervivencia de las actas de conformidad. Éstas se aplicarán cuando no exista la situación de incertidumbre que motiva la posible utilización de las primeras.

3.3. Actas con acuerdo

Reguladas en los arts. 155 LGT y 186 RGAT, las actas con acuerdo suponen la incorporación al ordenamiento jurídico tributario de una fórmula o procedimiento de carácter convencional. Significan la admisión de acuerdos, en el seno del procedimiento inspector, como un elemento preventivo de controversias, y «como instrumento al servicio del objetivo (...) de reducir la conflictividad en el ámbito tributario», como destaca la LGT en su Exposición de Motivos.

Atendiendo a su régimen jurídico, la LGT en su art. 155 establece la posibilidad de que la Administración y el obligado tributario alcancen un acuerdo, con carácter previo al acto administrativo que supondrá la regularización de la situación tributaria del contribuyente, siempre que concurren una serie de supuestos habilitantes: la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o la necesidad de realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos.

Como pone de manifiesto la Exposición de Motivos de la LGT «las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación».

Ahora bien, la concurrencia de estos supuestos no genera para el contribuyente un derecho al acuerdo, sino que será la Administración tributaria la que goce de la potestad de adoptar o no el acuerdo, sin estar obligada a ello, aun concurriendo los presupuestos previstos, como se deduce de lo previsto por el art. 186 .1 RGAT.

⁵ VV.AA. Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001.

En cuanto a cuestiones generales de procedimiento no hay que olvidar que las actas con acuerdo se tramitan dentro del procedimiento de inspección y el acuerdo que, en su caso se logre, lo será después de realizado el hecho imponible (lo que las distingue de los acuerdos previos de valoración regulados en el art 91 LGT), y una vez que se han iniciado las actuaciones de comprobación e inspección. Es decir, este mecanismo convencional se desarrolla en el ámbito del procedimiento tributario de inspección, no en un procedimiento separado, distinto y específico.

El inicio de la tramitación de las actas de acuerdo únicamente a instancia del órgano inspector, dentro del procedimiento de inspección, y sólo con carácter previo a la liquidación tributaria (en fase de comprobación e investigación) son aspectos que podrían modificarse para lograr un mayor desarrollo y utilización efectiva de este mecanismo.

Otro aspecto mejorable es la decisión de dejar en manos de la voluntad de los órganos inspectores la tramitación de las actas y, por tanto, la decisión sobre la posibilidad de atajar un conflicto posterior, cuando sería aconsejable articular un procedimiento que, en pieza separada, permitiera también el inicio a instancia del obligado tributario, e incluso se admitiera en otras fases del procedimiento, por ejemplo tras la firma de un acta de disconformidad.

Continuando con las cuestiones procedimentales y siguiendo las argumentaciones de BILBAO (2007) y ROMERO (2010), sería aconsejable también, plantear el desarrollo de una regulación sobre la intervención de las partes, contribuyente y Administración tributaria, y del desarrollo del acuerdo, toda vez que son los elementos esenciales en esta técnica convencional. Una adecuada elaboración normativa de las pretensiones iniciales, de la formulación de las alegaciones, del acuerdo preparatorio y de la resolución motivada de la Administración recogiendo el acuerdo, garantizaría la transparencia de las actuaciones, y su respeto al ordenamiento tributario y al interés público.

La operatividad de las actas con acuerdo, como procedimiento convencional destinado a evitar la litigiosidad tributaria, está muy condicionada por los efectos que la regulación fiscal les atribuye.

Las actas con acuerdo traen consigo una reducción de la sanción (art. 188. 1, b) LGT), la exigencia de la constitución de un depósito o aval en cuantía suficiente para garantizar el

cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta, (art. 155.3, b) LGT), y la irrecurribilidad del acto de liquidación, (art. 155.6 LGT).

La cuestión es que el único efecto beneficioso para el contribuyente, la reducción de la sanción, puede no ser aliciente suficiente si, a tenor de los reiterados pronunciamientos jurisprudenciales, consideramos que los supuestos en los que se suscriban actas con acuerdo dada su especial dificultad, en términos legales, no es tan claro que concurra el elemento de intención o de negligencia necesario para sancionar, puede no existir presupuesto de un hecho infractor y por tanto no ser merecedores de sanción. Si se cuestiona la posibilidad de imposición de la sanción, el incentivo de una reducción económica, en ese aspecto, puede no ser tal.

Los pronunciamientos del Tribunal Supremo se han reiterado respecto a la vinculación y determinación del elemento de culpable en el sujeto infractor, en función del hecho de que su conducta no responda a una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, (especialmente, cuando la Ley establece la obligación de practicar operaciones de liquidación tributaria a cargo de los particulares). (FJ 11º STS 1315/2009).

Por ello cuando el contribuyente lleva a cabo una declaración o rectificación que obedece a una laguna interpretativa, a la complejidad de la cuestión, o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios (FJ 1º STS 7559/2008).⁶

Siguiendo con los efectos de las actas con acuerdo, no parece coadyuvar al desarrollo de las actas con acuerdo la exigencia de garantía en cuantía suficiente para la suscripción del acta con acuerdo, como prevén los arts. 155.3, b) LGT y 186. 5 RGAT, que será necesario que cuantía garantizada será suficiente para satisfacer la cuota, los intereses de demora y los recargos de la deuda tributaria y de la sanción.

El legislador ha previsto una relación tasada de los tipos de garantías que debe prestar el contribuyente, (depósito, aval bancario o de sociedad de garantía recíproca o certificado de

⁶En el mismo sentido FD 3º, 4º y 5º SSTS 2308/2014; FD 4º STS 219/2016; y FD 9º STS 4770/2015.

seguro de caución), buscando la facilidad y efectividad de su realización, sin que se admitan otros medios como podrían ser la hipoteca, la prenda o la fianza.

Este requisito ha planteado la cuestión de una posible vulneración del principio de igualdad formal, al constituir un obstáculo para aquellos contribuyentes que tengan una capacidad económica reducida o no dispongan de la liquidez necesaria para hacer frente a la garantía, pese a su voluntad de suscribir el acuerdo. Frente a esta idea hay que considerar que el artículo 155 LGT prevé la posibilidad de efectuar el pago de las actas con acuerdo mediante aplazamiento o fraccionamiento, si así los solicita el contribuyente en período voluntario de ingreso. Asimismo, y como sustenta ROMERO (2010), esta exigencia no es un requisito arbitrario, sino establecido en la LGT con un criterio justificado, que es garantizar el cobro de las cantidades determinadas en el acta de liquidación.

Ahora bien, si el objetivo de este sistema es la reducción de la litigiosidad y la mejora de la gestión recaudatoria, sería adecuado considerar la posibilidad de admitir algún otro tipo de garantía, como ya hemos indicado, para evitar que los costes y dificultades de obtención de las garantías requeridas desincentiven, y hagan fracasar, la aplicación frecuente de las actas con acuerdo.

En resumen, pese a la predisposición del legislador a introducir técnicas convencionales en el ámbito del ordenamiento tributario y las esperanzadoras perspectivas que supuso la regulación de las actas con acuerdo, como fórmula consensual destinada a reducir la litigiosidad, los objetivos no se han cumplido y la idea de ineficacia se reitera por parte de la doctrina. Vista la regulación, la práctica y los efectos de las actas con acuerdo, consideradas ejemplo relevante de los mecanismos convencionales de prevención del conflicto, nos surgen dudas sobre la auténtica intención o voluntad del legislador a este respecto, pero estimamos que no debe abandonar su regulación, sino abordar las modificaciones necesarias para la mejora de un mecanismo que pretende aliviar la conflictividad con la incorporación del contribuyente como parte responsable y activa del proceso.

4. Procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el orden tributario

Expuestos los principales mecanismos convencionales, de carácter preventivo, regulados por el ordenamiento tributario para su desarrollo en vía procedimental, abordaremos a continuación la exposición de los sistemas alternativos de resolución una vez nacido el conflicto, es decir, una vez dictada la correspondiente resolución administrativa, y que podrán aplicarse tanto en vía administrativa, como jurisdiccional.

En el ámbito del ordenamiento administrativo común, junto a la regulación de la terminación convencional de los procedimientos, (art. 86 LPAC), el legislador ha introducido la posibilidad de sustituir el recurso administrativo ordinario por técnicas alternativas de resolución como la conciliación, la mediación o el arbitraje (art. 112.2 LPAC).

A esto debemos unir que el art. 77 LJCA también incorpora, en vía jurisdiccional, los mecanismos alternativos como opción a la solución judicial, y lo hace introduciendo la posibilidad, para la Administración, de transigir y alcanzar un acuerdo que ponga fin a la controversia y sirva para finalizar el proceso.

Coincidimos con ARRANZ (2015), en que estos sistemas alternativos, las técnicas convencionales, favorecen la colaboración de los particulares en la actividad administrativa, lo que genera un equilibrio entre las facultades de la Administración y los derechos y garantías de los ciudadanos. De igual forma, creemos que contribuyen a superar la complejidad de las normas tributarias y la incertidumbre que existe en muchos aspectos de la materia tributaria, lo que tiene consecuencias indudablemente positivas para la seguridad jurídica de los contribuyentes. Por último, no hay que olvidar, que estos sistemas alternativos simplifican los procedimientos y reducen los plazos de resolución, por lo que suponen un refuerzo al derecho a la tutela judicial efectiva.

No obstante el sometimiento de la Administración a la legalidad y el principio de indisponibilidad del crédito tributario son los grandes obstáculos para la implantación, en materia tributaria, de estos sistemas alternativos en los que la voluntad de los interesados y el consenso de las partes son su esencia.

Examinaremos a continuación la compatibilidad de las técnicas convencionales con el principio de legalidad y de indisponibilidad del crédito tributario, para después prestar atención individualizada a los concretos sistemas alternativos a los que hace referencia el ordenamiento jurídico.

4.1. Admisibilidad de las técnicas convencionales en el Derecho Tributario

Detrás de todas las dificultades y reticencias sobre los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito público y, especialmente, en el tributario está su cuestionada admisibilidad por este ordenamiento jurídico.

Sobre el papel, los sistemas alternativos aportan ventajas jurídicas (simplificación, eficacia), económicas y participativas, que los presentan como una solución adecuada para la reducción de la conflictividad. Sin embargo, su encaje en un ordenamiento donde la autonomía de la voluntad está excluida y prima el principio de legalidad, resulta difícil, sino imposible, sin la imprescindible habilitación legal.

La aparición en nuestro ordenamiento de los artículos 86 y 112.2 LRJAP hizo necesario plantearse la viabilidad de las técnicas convencionales en materia tributaria porque, como ya hemos expuesto, ambas normas conllevan la intervención de la voluntad de los particulares en el desarrollo de los procedimientos administrativos.

La consideración de la inaplicabilidad de los procedimientos convencionales en el ámbito tributario se ha sustentado, tradicionalmente, en la prevalencia de los principios de legalidad (arts. 9.3, 31.3 y 103 CE) y de indisponibilidad del crédito tributario, (art. 18 LGT y 7.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria -en adelante LGP-).

En cuanto a la naturaleza jurídica del principio de indisponibilidad del crédito tributario, algunos sectores doctrinales lo han considerado como un principio absoluto a tenor del carácter ex lege de la obligación tributaria.

Al respecto, SÁINZ DE BUJANDA (1966, p. 20), consideraba que los poderes y facultades de la Administración tienen que dar efectividad a las normas tributarias sustantivas, sin que los mandatos que esas normas contienen puedan ser sustituidos por decisiones unilateralmente adoptadas por los órganos administrativos de gestión, ni tampoco por acuerdos libremente pactados entre esos órganos y los contribuyentes.

Pero, este autor, también admitió formas pactadas dentro de la fase liquidadora del tributo, cuando afirmó que «los hechos imponibles –en su triple aspecto objetivo, temporal y personal– las bases y los tipos de gravamen serían los definidos en la ley, y sólo su concreción quedaría confiada –dentro del marco que la propia ley habría de señalar en términos rigurosos– a fórmulas administrativas de tipo concordado» (SÁINZ DE BUJANDA, 1966, p. 250).

Los argumentos doctrinales se han ido flexibilizando respecto al principio de indisponibilidad. Incluso las salvedades que establecen los propios artículos 18 LGT y 7.3 LGP nos llevan a otra conclusión.

En concreto, el artículo 18 LGT dispone que el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa, y el artículo 7.3 LGP establece que no se podrá transigir judicial, ni extrajudicialmente, sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de ellos, sino mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno.

Por lo tanto, puede afirmarse que, siempre que la ley así lo prevea, la disponibilidad del crédito tributario es posible, si bien el legislador debe definir el objeto material, los supuestos y el alcance del mecanismo adoptado para la transacción o acuerdo (conciliación, mediación, arbitraje). Lo que no es admisible es la libre disposición del crédito tributario por parte del contribuyente o de la Administración que, sin necesidad de limitación expresa, se ve constreñida por la prohibición de la arbitrariedad y de la eventual desviación de poder en el ejercicio de su función pública tributaria.

Asimismo, no hay que olvidar que la indisponibilidad es un producto de la vinculación positiva de la Administración, es una manifestación del principio de legalidad. Pero este principio no significa que toda actuación administrativa tributaria sea de carácter reglado. Existen aspectos de los tributos que admiten formas de discrecionalidad o, por ser más precisos, de cierto margen de apreciación. Estamos pensando, por ejemplo en los conceptos jurídicos indeterminados o en las valoraciones, siempre afectados por un componente de incertidumbre. En supuestos como estos, la actividad administrativa aplica la norma integrando estos conceptos indeterminados mediante criterios que la propia ley establece pero la incertidumbre que los afecta requiere otra solución donde puede admitirse un margen de apreciación a la Administración y la introducción de fórmulas convencionales que

colaboren para delimitar o completar los contenidos ambiguos o imprecisos del propio ordenamiento tributario.

A la vista de lo expuesto, no apreciamos obstáculo alguno para que se puedan concretar, mediante técnicas convencionales, aspectos de los tributos en los que exista cierta discrecionalidad por parte de la Administración, siempre y cuando no afecten a la propia existencia de la obligación tributaria, se respeten los elementos esenciales del tributo, y el acuerdo se lleve a cabo en el marco legal previamente establecido. Como tampoco consideramos, siguiendo a FERNÁNDEZ, (2014), que exista disposición del derecho de crédito por parte de la Administración, si se opta por recurrir a un tercero distinto del juez, (mediador, árbitro), para dirimir y resolver una controversia fiscal, siempre que la ley predetermine con suficiente claridad las materias, competencias y alcance con que se pronuncie ese tercero.

4.2. Sistemas alternativos de resolución de conflictos y su aplicación en el ámbito tributario

Dedicaremos este epígrafe a la exposición a los sistemas alternativos previstos en nuestro ordenamiento administrativo común. Nos estamos refiriendo a la conciliación, la mediación y el arbitraje.

4.2.1. Conciliación

La conciliación está reconocida en el orden contencioso-administrativo por el artículo 77 LJCA, como una de las distintas posibilidades de finalización del proceso. De acuerdo con el texto legal se establece la posibilidad de que las partes en litigio puedan lograr un acuerdo que ponga fin a la cuestión litigiosa planteada, siempre y cuando el juicio se promueva sobre materias susceptibles de transacción. La ley también da luz verde a este tipo de acuerdos cuando la controversia esté relacionada con la estimación de una cantidad. El legislador vincula la posibilidad de recurrir al sistema de la conciliación judicial con la figura de la transacción.

La LJCA ha previsto la conciliación como un sistema de resolución de controversias judicial o intrajudicial de carácter potestativo, ya que sólo puede plantearse una vez iniciado el proceso y será el Juez o Tribunal el que podrá o no, someter a las partes la posibilidad de acuerdo.

Ahora bien, la cuestión principal que se plantea en torno a la conciliación judicial en materia tributaria, viene constituida por su ámbito objetivo de aplicación que, de acuerdo con el artículo 77 LJCA será «el reconocimiento de hechos o documentos, así como la posibilidad de alcanzar un acuerdo (...) sobre materias susceptibles de transacción y, en particular, cuando verse sobre estimación de cantidad».

A este respecto hay que reiterar lo ya expuesto en relación con la admisibilidad de las técnicas convencionales, y recordar la flexibilización de las posturas en relación con el principio de legalidad y el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, que ha permitido alcanzar acuerdos en algunos supuestos.

Argumenta VICENTE-ARCHE, (2019) que, dejando al margen los elementos esenciales del tributo, la concreción y cuantificación de la obligación tributaria puede admitir diversas interpretaciones y soluciones, por lo que la transacción puede aceptarse en aquellos ámbitos en los que existe una cierta discrecionalidad por parte de la Administración o elementos que deben ser objeto de calificación o concreción.

El artículo 77 LJCA también hace referencia, como objeto sobre el que puede recaer la conciliación judicial, a las cuestiones que versen sobre estimación de cantidad. Este extremo resulta adecuado para dar solución a controversias relacionadas con reclamaciones de responsabilidad patrimonial, fijación de indemnizaciones o justiprecios pero, en materia tributaria, debe excluirse cualquier transacción que verse sobre la determinación plena de la cuantía de la deuda tributaria, en atención a su indisponibilidad, y los principios de capacidad económica, igualdad y legalidad. Por tanto, puede decirse que el ámbito de la transacción es el de la apreciación y valoración de los hechos económicos que conducen a la determinación de la deuda, el ámbito donde exista una incertidumbre o una indeterminación sobre algún elemento de la obligación tributaria.

Ahora bien, no hay que obviar que la conciliación no va a suponer siempre una transacción. El propio artículo 77 LJCA establece que la conciliación puede consistir en un reconocimiento de hechos o documentos, lo que no implica necesariamente un negocio de transacción. Como tampoco llegar a un acuerdo sobre lo que se puede entender como valor real de un bien, que no supondría una transacción en los términos del artículo 1809 del Código Civil. En estos casos estaremos ante un acuerdo en el que las partes coinciden en sus declaraciones con el fin de esclarecer unos hechos o documentos.

En todo caso, reiteramos que resultaría adecuada la determinación legislativa de las materias que pueden ser objeto de transacción entre la Administración y los obligados tributarios.

Uno de los extremos que puede suponer un obstáculo relevante para realización, la puesta en práctica de la conciliación judicial, es el relativo a la autorización que se exige a los representantes de la Administración, para llevar a efecto la transacción.

En relación con esta cuestión, y como argumenta VICENTE-ARCHE, (2019) hay que tener en cuenta, específicamente en cuanto a la transacción, la previsión contemplada en el artículo 7.3 LGP, de tal forma que, para poder transigir sobre derechos de la Hacienda Pública estatal, será necesario contar con la autorización mediante Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno.

Esto en el caso de cuestión competencia de la Administración del Estado o uno de sus organismos autónomos. Si se trata de Comunidades Autónomas, la autorización le corresponderá al respectivo órgano de gobierno, mientras que tratándose de entidades locales, será el órgano que corresponda según las reglas de competencia establecidas para disponer de la acción o del derecho sobre el que se transige.

Es un requisito impuesto para asegurar el control de los actos de transacción que suponen posibles cesiones por parte de la Administración, es decir, actos de disposición. Sin cuestionar la finalidad, esta exigencia dificulta la práctica de este tipo de acuerdos. Como ocurría con el plazo de respuesta de la Administración en el ámbito de las consultas tributarias, en la mayor parte de las ocasiones el proceso judicial finalizará antes de ser concedida la autorización, dado el tiempo que puede transcurrir para su obtención.

No es difícil de comprender que este sea uno de los motivos por los que la conciliación judicial no tiene gran predicamento en el ámbito contencioso-administrativo, por lo que entendemos necesario valorar la posibilidad de flexibilizar esa autorización, dotando de mayor libertad a las administraciones para agilizar la toma de decisiones, sin que ello suponga una renuncia al necesario control, o incluso dotando a la Abogacía del Estado o a los Letrados de las comunidades autónomas, de instrucciones y competencias al respecto.

4.2.2. Mediación

La figura de la mediación ha alcanzado reconocimiento legislativo y cierta consolidación práctica en nuestro país, especialmente en el ámbito del Derecho privado, si bien el Consejo

General del Poder Judicial, (en adelante CGPJ) está impulsando la implantación y desarrollo de este sistema alternativo de resolución de conflictos en distintos ámbitos jurídicos, entre ellos el administrativo, porque sus cualidades lo convierten en una herramienta óptima para alcanzar el objetivo de reducir la litigiosidad y descargar de trabajo a los Tribunales.

En el ámbito administrativo, puede recurrirse a la mediación tanto en vía administrativa, como prevé el artículo 112.2 LPAC, como durante el proceso judicial, a tenor del artículo 77 LJCA.

En el ámbito administrativo, y como ha sucedido con todos los mecanismos previstos por el referido artículo 112.2, la mediación administrativa, pese a su reconocimiento expreso, no ha tenido desarrollo legal, ni práctico alguno, apreciándose cierta resistencia por parte de la Administración a admitirla como un sistema alternativo para la resolución de controversias, quizá por la necesaria reconversión organizativa y formativa que supondría, entre otras muchas cuestiones.

La mediación en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa supone una novedad cuya implantación se justifica en el artículo 77 LJCA de la Ley 29/1998, de 13 de julio, pese a no estar expresamente incluida, sin que quepa entender de aplicación supletoria la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles, (en adelante LM) a tenor de la exclusión expresa que del ámbito administrativo realiza en su artículo 2.2, c).

Ahora bien, esta exclusión de la LM no trae consigo la oposición a la introducción de la mediación en materia administrativa, sino que indica la necesidad de desarrollar una regulación específica en ese ámbito. La mediación en el orden administrativo requiere una regulación propia, que bien podría recoger las especialidades de la materia tributaria.

El Consejo General del Poder Judicial lleva desde 2005 desarrollando varias líneas de trabajo que suponen un apoyo activo a la mediación. Su actividad se ha consolidado con acuerdos de colaboración, con las distintas Comunidades autónomas, para la promoción de la mediación, así como con el impulso de diversos proyectos piloto que se están desplegando en distintos Juzgados de lo Contencioso, como los de Burgos, Murcia y Canarias, y en el Tribunal Superior de Justicia de Madrid⁷.

⁷ A este respecto: <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/PoderJudicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Convenios>;

Estos protocolos fijan la necesidad de una oficina específica responsable de la tramitación de estos procedimientos de mediación en el seno del órgano judicial, así como que el partido judicial disponga de mediadores con la formación requerida para realizar tales funciones, y de un convenio con el Colegio de Abogado correspondiente, mediante el cual articular el funcionamiento del incidente de mediación.

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

A diferencia de lo que sucede en la conciliación judicial, en el caso de la mediación intrajudicial el contenido de lo acordado se ha contener en un acta, suscrita por las partes y por el mediador, que marcará el modo de finalización del proceso judicial. A partir de aquí, el litigio puede finalizar mediante una sentencia que se ajuste al contenido del acta, (por ejemplo, el reconocimiento de unos hechos o documentos, la consideración de un valor como probado, la calificación de unos determinados gastos como deducibles, etc.), pero también cabe la posibilidad de que la mediación desemboque en otras formas de terminación como el desistimiento del recurrente, la satisfacción extraprocésal por falta de objeto, (por ejemplo, si se hubiese acordado la revocación por la Administración del acto recurrido), o por allanamiento.

No obstante, la mediación intrajudicial también plantea algunas dudas respecto a cuestiones como su virtud para agilizar la resolución de los conflictos. Entendemos que conseguir este objetivo requiere que la mediación se desarrolle, igualmente en vía administrativa. De lo contrario el número de asuntos que llegarán a la vía judicial no se verá afectado.

Asimismo, la mediación no alcanza la rapidez o prontitud deseada cuando se trata de derechos y bienes indisponibles, y resulta necesaria la aprobación del Consejo de Ministros previo acuerdo del Consejo de Estado, como ocurre en materia tributaria.

También consideramos preciso evitar que se recurra a la mediación con intención de dilatar los procesos utilizando su efecto suspensivo con fines espurios.

Otro elemento esencial de la mediación que plantea especial dificultad en el ámbito tributario es la confidencialidad y su posible contradicción con el principio de transparencia de la actuación de las Administración Pública.

En todo caso, como ya ocurriera con la conciliación, las características específicas de la mediación complican su utilización cuando el objeto del pleito recaiga en el ámbito tributario. Nuevamente se plantea la necesidad de la determinación del ámbito material de la mediación como una cuestión a depurar, más aún cuando los distintos protocolos de mediación intrajudicial del CGPJ no excluyen, de forma expresa, la materia tributaria.

Aunque no esté relacionada con la materia fiscal, resulta de interés el reconocimiento que de la utilización de la mediación, en trámite de ejecución de sentencia, ha realizado el Tribunal Superior de Galicia (ATSJGAL 76/2019).

La resolución se pronuncia sobre el encaje legal de la mediación intrajudicial administrativa para después deslindarla de su utilización en ejecución de sentencia (RJ 1º ATSJGAL 76/2019).

Aclara el Auto que, al ser el objeto de la mediación, y el contenido de los acuerdos, la determinación de la forma concreta en que se llevará a cabo la ejecución de la sentencia no se está adoptando un acuerdo entre las partes sobre una materia que no es susceptible de transacción. Caso contrario sería si el objeto de la mediación en la ejecución de una sentencia dictada en materia urbanística fuera la legalidad urbanística o la renuncia o desistimiento de la acción pública dirigida a exigir la observancia de dicha legalidad, o a compensar una inejecución de sentencia. Estas cuestiones no pueden ser objeto de transacción y por tanto quedarían vetadas para su consideración en un proceso de mediación administrativa.

Lo que el auto determina es que, «lo que no es susceptible de transacción es la exigibilidad de la observancia de la legalidad urbanística. La forma en que, en el caso concreto, se haya de restablecer esa legalidad, dando cumplimiento a la sentencia que anuló la licencia de rehabilitación, sí es una cuestión abierta a la discusión entre las partes y susceptible de que sobre la misma se puedan alcanzar acuerdos, sin perjuicio de su ulterior control por el órgano judicial». (RJ 3º ATSJGAL 76/2019).

No obstante, este Auto cuenta con tres votos particulares de los que interesa destacar, de manera sucinta, los motivos por los que no se considera aplicable, en este caso, el artículo 77 LJCA. La norma circunscribe la posibilidad de recurrir a la mediación a los procedimientos que se encuentran en la fase procesal de primera o única instancia, sin embargo, el asunto dirimido por mediación se encuentra en grado de casación. Siguiendo con la aplicación de la norma al supuesto, la transacción en este caso no persigue la finalidad de evitar la provocación de un pleito o poner fin al que se había comenzado, (art. 77 LJCA), el pleito ya se había producido y resuelto mediante sentencia firme. Por último, los votos particulares ponen de manifiesto que el juicio no se promueve sobre materia susceptible de transacción, por tratarse de la gestión urbanística.

La lectura de este Auto muestra de forma clara la existencia de dos maneras bien distintas de plantear el uso de la mediación y las consecuencias de un desarrollo legislativo deficiente.

4.2.3. Arbitraje

El arbitraje no es una figura ajena al sistema jurídico español. Está regulado en la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje, (en adelante LA) y además existen ejemplos concretos de arbitraje en materia tributaria, como la Junta arbitral prevista en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, (en adelante LOFCA); la Junta arbitral del Concierto Económico en el País Vasco y la del Convenio con Navarra; el Convenio 90/436/CEE: Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas; artículo 116 LGP y su habilitación al arbitraje en los conflictos sobre avales en operaciones de crédito exterior.

Tradicionalmente, la doctrina ha propuesto dos tipos de arbitraje: el arbitraje como cauce alternativo a la reclamación económico-administrativa; y el arbitraje potestativo y especializado como mecanismo alternativo a la jurisdicción.

La introducción del arbitraje como alternativa a la vía económico-administrativa ya fue planteada por la Comisión que elaboró en 2001 el Informe para la reforma de la LGT y, en la actualidad, el artículo 112.2 LPAC prevé, de modo explícito, la vía arbitral como método sustitutivo de los recursos ordinarios.

Sin embargo, y a pesar de no existir una prohibición constitucional, el instituto arbitral continúa sin desarrollarse en nuestro ordenamiento cuando el único obstáculo es la exigencia de ley habilitante previa, que impone el carácter indisponible del crédito

Respecto al arbitraje en materia administrativa y la disponibilidad de derechos y obligaciones como límite de su aplicación, el Tribunal Supremo se pronuncia sobre el obstáculo que los principios de legalidad e indisponibilidad de las potestades administrativas suponen para el desarrollo del arbitraje en el ámbito del Derecho público. (FD 5º STS 2039/2017).

La Administración no tiene potestad para disponer, adoptar acuerdos o negociar en lo relacionado con la aplicación de las normas que regulan su propia actuación, a excepción de que sean las propias normas las que se lo posibiliten. Pero esta regla general tampoco supone que el arbitraje pueda aplicarse a cualquier controversia. Este mecanismo solo podrá emplearse sobre cuestiones susceptibles de transacción, conflictos cuyo objeto no esté limitado por la necesaria observancia del principio de legalidad. «Esto es así porque el principio dispositivo (inherente a la transacción y el arbitraje) termina donde comienza la vinculación indisponible al Derecho imperativo al que la Administración no puede dejar de sustraerse». (FD 5º STS 2039/2017).

Por nuestra parte, nos reiteramos en la idea de que la indisponibilidad del crédito tributario no constituye un obstáculo absoluto para la instauración del arbitraje tributario, ya que basta con que el legislador defina, con precisión, el alcance y los supuestos en los que las controversias tributarias, entre la Administración y los contribuyentes, pueden someterse a arbitraje.

Asimismo entendemos que el derecho a la tutela judicial efectiva tampoco se vería afectado por el establecimiento de la vía arbitral como mecanismo alternativo a la reclamación económico-administrativa. Este derecho quedaría salvaguardado con la posible impugnación ulterior del laudo arbitral ante la jurisdicción contencioso-administrativa, o, como refiere RIBES (2020), por medio de una única vía de impugnación mediante la acción de anulación por motivos tasados, y cuya eficacia se vería sin duda incrementada por la mayor celeridad del proceso.

En cuanto a la implantación del arbitraje como un método de solución de controversias alternativo a la vía jurisdiccional es una figura tratada y sugerida por la doctrina pero que, como en el supuesto anterior, no ha tenido ningún desarrollo normativo.

Siguiendo a RIBES (2020), el derecho a la tutela judicial efectiva y la atribución, en exclusiva, de la potestad de juzgar a los jueces y tribunales, no pueden constituir argumentos en contra de la implantación del arbitraje como mecanismo facultativo de solución extrajudicial de conflictos tributarios.

El derecho a la tutela judicial efectiva quedaría salvaguardado, como acabamos de mencionar, con el establecimiento del oportuno sistema de impugnación del laudo arbitral; respecto al ejercicio de la potestad jurisdiccional, esta exigencia constitucional tampoco resultaría lesionada porque el arbitraje no disputa o resta jurisdicción alguna a los jueces y tribunales, pues está concebido como un equivalente a la jurisdicción que no colisiona con el derecho a la tutela judicial efectiva.

A este respecto el FD 3º STC 1/2018 no deja lugar a duda cuando establece que la exclusividad jurisdiccional a que alude el artículo 117.3 CE no afecta a la validez constitucional del arbitraje, ni vulnera el artículo 24 CE y sustenta la idea de que la configuración del arbitraje, como vía extrajudicial de resolución de las controversias existentes entre las partes, es un equivalente jurisdiccional.

En definitiva, no apreciamos obstáculo insalvable para el establecimiento de la institución arbitral como mecanismo de resolución de conflictos tributarios, ya sea como alternativo a la vía económico-administrativa o a la jurisdicción contencioso-administrativa. Consideramos que ambas opciones son viables jurídica y socialmente, además de una solución a la litigiosidad tributaria, una vía de solución alternativa que colabora con una adecuada tutela de las relaciones tributarias.

En todo caso, la dificultad se encuentra en llevar a cabo el desarrollo legislativo. A este respecto, en su momento la Fundación Impuestos y Competitividad publicó en 2015 un informe (VV.AA., 2015) que contenía una propuesta de lege ferenda para introducir en la Ley General Tributaria y en su caso en el Reglamento de revisión la institución del arbitraje.

Según esta propuesta podría existir un Tribunal arbitral colegiado en el ámbito de cada Delegación Especial de la Agencia Tributaria integrado en cada caso por tres miembros, (uno

designado por el órgano administrativo que dictó el acto sometido a arbitraje y los otros dos designados por sorteo de una lista de profesionales de reconocido prestigio que se confeccionaría cada tres años por cada Tribunal arbitral), y un órgano arbitral unipersonal en cada Administración y Delegación de la Agencia, mientras que los asuntos de pequeña cuantía, (que no excedieran de 600 euros), podrían ser resueltos por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, al que se dotaría de funciones arbitrales.

Coincidimos con este informe, en que para la implantación del arbitraje en el ámbito tributario, la referencia a las disposiciones de la vigente LA es adecuada, pero que debe ser modulada por el objeto del arbitraje tributario, como procedimiento administrativo alternativo a las reclamaciones ante los tribunales económico-administrativos y, en su caso, del recurso contencioso-administrativo. Parece adecuado, por tanto, excluir la posibilidad de hacer uso de la autonomía de la voluntad de las partes, y establecer, por el contrario, un procedimiento perfectamente reglado e imperativo, en el que se respeten los principios de capacidad técnica, imparcialidad e independencia de los árbitros.

Defiende el informe, con acertado criterio en nuestra opinión, que los órganos arbitrales deberán estar preestablecidos y determinados conforme a unas normas fijadas de antemano, y que dichos órganos, al menos en el ámbito de la Administración del Estado, se integrarán en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, adscribiéndose a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

Consideramos que el arbitraje en materia tributaria debe ser de Derecho, no de equidad, toda vez que la materia objeto de conflicto pertenece al ámbito del Derecho público, así como que los árbitros deben ser especialistas de reconocido prestigio en el ámbito tributario.

Asimismo, hay que tener presente que el arbitraje tributario debe mantener los objetivos de sencillez, celeridad y poder del árbitro sobre el procedimiento, y los principios generales de audiencia, y contradicción e igualdad entre las partes que establece la LA.

Vista la incapacidad de los cauces tradicionales de resolución para atender y resolver la conflictividad tributaria entendemos necesario abordar de forma decidida y definitiva la elaboración de una ley de arbitraje tributario y el establecimiento de los correspondientes órganos arbitrales.

5. Directiva 2017/1852. Sistemas alternativos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

La promulgación de la Directiva 2017/1852, del Consejo de Europa, de 10 de octubre, de mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y su trasposición a nuestro ordenamiento por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, suponen un impulso al desarrollo de los sistemas alternativos de resolución de litigios fiscales en nuestro país.

La Directiva 2017/1852 contempla dos situaciones de hecho:

- La interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios que llevan a situaciones de doble imposición en la renta o en el patrimonio que generan distorsiones e ineficiencias económicas negativas. (C 1 y art. 1 Directiva 2017/1852).
- La corrección de beneficios de empresas asociadas que ya se encontraba previsto por el Convenio de Arbitraje de la Unión Europea (C90/436/CEE)

Cabe destacar que la Directiva limita su ámbito de aplicación a unos determinados tributos: Impuesto sobre la renta de las personas físicas; Impuesto sobre la renta de los no residentes; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre el Patrimonio, y el Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia se extiende, y se legitima para interponer una reclamación, tanto a personas físicas como jurídicas

Respecto a los procedimientos alternativos que establece la Directiva, ésta prevé la posibilidad de acudir, en una primera fase de reclamación, a lo que denomina, un procedimiento amistoso, recurriendo a sistemas como la mediación o la conciliación.

Posteriormente, y para el caso de que no se alcanzara una solución por los medios anteriores, la Directiva 2017/1852 establece la posibilidad de constituir una comisión consultiva, para un nuevo intento de solución amistosa, o una comisión de resolución alternativa de conflictos que, recurriendo al arbitraje, emitirá un dictamen sobre la manera de resolver la cuestión en litigio (opción que también será aplicable para el caso de que la comisión consultiva no alcance un acuerdo).

Referir, por último, que la trasposición de esta Directiva a nuestro ordenamiento, mediante el real Decreto-ley 3/2020, supuso la modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de

marzo, concretamente de su disposición adicional primera, así como la disposición adicional novena de la LJCA.

No cabe duda del impulso que esta Directiva supone en España para la implantación y progreso de la resolución convencional de litigios en materia tributaria pero, en nuestra opinión, cierta imprecisión jurídica en lo relativo a los medios de solución y el escaso desarrollo de la trasposición en nuestro país, ponen de manifiesto todo el trabajo pendiente de realizar y la necesidad de una voluntad política y legislativa definida que lo acompañe.

6. Conclusiones

Primera. El planteamiento que motivó este trabajo es la creencia de que, saturados los sistemas tradicionales de resolución de conflictos en el ámbito tributario, los procedimientos o sistemas de carácter consensual pueden aportar, no sólo una solución, sino un elemento de consolidación de responsabilidad tributaria social.

La Administración tributaria y el contribuyente deben cambiar de perspectiva en sus relaciones y hallar mecanismos de cooperación al servicio del interés público, si queremos cambiar la presente situación de conflictividad tributaria y reducir la litigiosidad fiscal. Es necesario abandonar la idea de confrontación y favorecer el cumplimiento, la cooperación y la confianza mutua.

Segunda. El desarrollo de este trabajo nos ha permitido comprobar como los procedimientos convencionales de prevención de conflictos previstos por nuestro ordenamiento tributario son insuficientes y adolecen de una imprecisa y escasa regulación, cuando bastaría acometer las modificaciones o reformas sugeridas para que puedan desarrollar toda su capacidad.

A este respecto, las consultas tributarias escritas aunque no son un sistema alternativo de carácter convencional, contribuyen al entendimiento y confianza entre la Administración y los ciudadanos y son un importante mecanismo de información y asistencia al contribuyente.

Por su parte, las actas de conformidad contribuyen a la prevención del conflicto tributario, si bien su contenido convencional es limitado, lo que no impide que sea un instrumento que agiliza y simplifica el procedimiento y, además favorece la recaudación de la deuda tributaria.

Las actas con acuerdo son un claro ejemplo de procedimiento de carácter convencional incorporado al ordenamiento tributario, con la finalidad de reducir la conflictividad. Suponen

la admisión de acuerdos en el seno del procedimiento inspector. Esta figura es relevante para el desarrollo y reconocimiento de los mecanismos convencionales en materia fiscal pero su operatividad está condicionada por los efectos que la regulación fiscal les atribuye. Es necesario abordar las mejoras legislativas que permitan su mejora y consolidación. Como hemos apuntado en este trabajo, puede resultar adecuado que las actas con acuerdo se tramiten en un procedimiento distinto al de liquidación, que no se inicie únicamente a instancia de parte, y con un adecuada regulación de aspectos como la intervención de las partes y el desarrollo del acuerdo, elementos esenciales en esta técnica convencional.

Tercera. Los procedimientos alternativos de resolución de conflictos tributarios, en concreto la conciliación, la mediación y el arbitraje, han tenido una escasa y desigual aceptación en nuestro ordenamiento tributario.

Pese a la predisposición favorable del legislador, estos sistemas se enfrentan con dos obstáculos relevantes en el orden fiscal: el principio de legalidad y el principio de indisponibilidad. Pese a los sólidos argumentos sobre el carácter relativo de la indisponibilidad, la oposición a la transacción en materia tributaria continúa lastrando su desarrollo.

Una adecuada y operativa implantación de los procedimientos convencionales o alternativos de resolución de conflictos tributarios requiere de habilitación legal, de una regulación que, además de legitimar la introducción de los sistemas alternativos de resolución, precise las materias y el alcance de los acuerdos o de la transacción.

Asimismo, la eficacia de todos los procedimientos convencionales requiere de la modificación y flexibilización de la configuración de los requisitos para que la Administración tributaria pueda adoptar acuerdos.

Cuarta. En cuanto a la conciliación y la mediación ambos procedimientos disponen de reconocimiento legislativo en el ámbito administrativo común que sirve de sustento para su traslación al orden tributario.

Pero esta no es la situación adecuada en un ámbito donde la legalidad, el rigor y el respeto a las garantías constitucionales deben priorizarse.

La mediación administrativa goza de un amplio reconocimiento del CGPJ pero, al margen de proyectos concretos, es necesario su concreción y desarrollo normativo, de forma imprescindible en lo relativo al ámbito tributario.

En cuanto al arbitraje, sugerido en su momento para su introducción en la LGT, no parece que su implantación sea posible en tanto no se realice una precisa regulación, no sólo de la figura jurídica y las cuestiones procedimentales, sino también de las materias y alcance objetivo en el orden tributario.

Quinta. Los procedimientos alternativos de resolución de conflictos no son la única medida para frenar la conflictividad tributaria, pero sí consideramos que pueden colaborar a su disminución, su moderación. Pueden, asimismo, reducir la insatisfacción de los contribuyentes que se ven desatendidos por la Administración tributaria y pierden la confianza en ella y en el orden jurisdiccional

Y no renunciamos a creer que estos sistemas alternativos, que requieren de forma imprescindible la implicación y voluntad de los interesados, también pueden contribuir a lograr cierto grado de concienciación, de colaboración y de formación de ciudadanos participativos, cooperadores y responsables socialmente.

Referencias bibliográficas

Bibliografía básica

ANDRÉS AUCEJO, E. «Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España». Revista Derecho del Estado. 2016, nº 37, 3-68[en línea. Consulta 2021]. ISSN: 0122-9893. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=337650446001>

ANDRÉS AUCEJO, E. y ALONSO GONZÁLEZ, L.M. Proyecto de Investigación: Alternative Dispute Resolution en derecho tributario comparado y su aplicación a la Generalitat de Cataluña. Generalitat de Catalunya & Universitat de Barcelona. 2015. [en línea. Consulta 2021]. Disponible en: <http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/99596>

ARRANZ DE ANDRÉS, C. «Otros modos determinación del procedimiento», pp. 411-454. En: MERINO, I. (Dir.) y LUCAS, M. (Coord.). Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria. 1ª ed. Barcelona: J. M. BOSCH EDITOR, 2015. [en línea. Consulta 2021]. Disponible en ProQuest Ebook Central, <http://ebookcentral.proquest.com/lib/univunirsp/detail.action?docID=3430313>

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF) La conciliación intrajudicial en el ámbito tributario. XIII Congreso Tributario. Bilbao 2017. Vídeo en línea. Fecha de publicación 4 de mayo de 2017. Disponible en <https://s3-eu-west-1.amazonaws.com/wid-transcoded/AEDAF/2017/XIII+CONGRESO+TRIBUTARIO/DIA+4+MAYO+2017/La+conciliacio%CC%81n+intrajudicial+OK.mp4>

ARRIETA MARTÍNEZ PISÓN, J. «Procedimientos tributarios y medios alternativos de solución de controversias», pp.143-176. En: Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos. [en línea. Consulta 2021]. Madrid: 2009. Disponible en: <http://www.idluam.org/blog/juan-arrieta-martinez-de-pison/>

BILBAO ESTRADA, I. «Cuestiones procedimentales en materia de actas con acuerdo a la luz del proyecto de Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y otras normas tributarias» Crónica Tributaria 2007, núm. 122, pp. 49-88

[en línea. Consulta 2021]. Disponible en: www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/03-BILBAO.pdf

CRUZ PADIAL, I. y GARCÍA CALVENTE, Y. « Arbitraje tributario: su posible viabilidad» Quincena fiscal, Nº 8, 2002, págs. 7-14. [en línea. Consulta 2021]. ISSN 1132-8576. Disponible en: https://www.researchgate.net/publication/326804395_ARBITRAJE_TRIBUTARIO_SU_POSIBLE_VIABILIDAD

CHICO DE LA CÁMARA, P. «Hacia una nueva cultura de resolución de conflictos en la esfera del Derecho Público mediante el uso de ADR (Alternative Dispute Resolutions), pp.15-57. En: CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR). 1ªed. Instituto Nacional de Administración Pública, 2017.

DELGADO GODOY, L. «La política de resolución extrajudicial de conflictos en España», pp. 71-100. En: CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). Las medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR) en las distintas esferas del ordenamiento jurídico. 2ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

D'OCÓN ESPEJO, A. «Medidas Alternativas para la reducción de la conflictividad en la concreción de los conceptos jurídicos indeterminados empleados por la norma tributaria: en particular, la determinación del valor real de los inmuebles en el procedimiento de comprobación de valores», pp. 607-637. En: CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). Las medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR) en las distintas esferas del ordenamiento jurídico. 2ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. «Los mecanismos heterocompositivos ante la litigiosidad tributaria: la necesidad de transitar del inmovilismo al pragmatismo jurídico». Administración&Ciudadanía. 2014, núm 1, vol. 9. [en línea. Consulta 2021. ISSN: 1887-0287. Disponible en: <https://egap.xunta.gal/revistas/AC/article/view/4042>

GARCÍA NOVOA, C. «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español». Rivista di Diritto Tributario Internazionale. 2002, núm. 2, pp. 146-175 [en línea. Consulta 2021]. Disponible en: <https://www.rdti.it/sites/default/files/allegati/2-2002.pdf>.

GARRIDO MORA, M. «La consulta tributaria tras la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (Una propuesta para la solución de los conflictos tributarios)». Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. 2005, nº 3, pp. 173-208. [en línea. Consulta 2021]. Disponible en: La Ley Digital 77/2005.

GOLLONET TERUEL, L.A. «La mediación en el proceso contencioso administrativo», pp. 311-320. En: CABRERA, R. (Dir.). La mediación como método para la resolución de conflictos. 1ªed. Dykinson. Madrid, 2017. [en línea. Consulta 2021]. Disponible en: <https://bv.unir.net:3555/es/lc/unir/titulos/58906>

GONZÁLEZ PELAYO, A. «Análisis de las causas de litigiosidad fiscal en el sistema tributario español. Planteamiento de propuestas para la reducción de la conflictividad tributaria», pp. 59-88. En: CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR). 1ªed. Instituto Nacional de Administración Pública, 2017.

GONZÁLEZ PELAYO, A. «La introducción de medidas alternativas de resolución de conflictos en el ámbito del procedimiento tributario», pp. 551-578. En: CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). Las medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR) en las distintas esferas del ordenamiento jurídico. 2ª Ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M^a. L. Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional [en línea. Consulta 2021]. 1ª ed. Madrid. Colex, 1998. ISBN 8478793712. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10016/12908>. E-Archivo

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M^a. L. «Las actas de conformidad y las actas con acuerdo en la nueva Ley general tributaria», pp. 463-481. En: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. [et al.] (coords). Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala. Madrid: Dykinson, 2007. [en línea. Consulta: 2021]. Disponible en: <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/12035>

MARTINOLI, C. Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios. Análisis de Derecho comparado [en línea. Consulta 2021]. XXV Concurso de Monografías. Panamá. CIAT, 2017. Disponible en: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5519>.

NAVARRO EGEA, M. «El «acuerdo» como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos» Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. 2002,

nº 21, p. 340. Sección Doctrina, Quincena del 1 al 14 Nov. 2002, Año XVIII, Ref. D - 96, pág. 340, tomo II [en línea. Consulta 2021]. Disponible en: La Ley Digital 2678/2002.

PALMA DEL TESO, A. de « Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos» En: PONT MESTRES y PONT CLEMENT (coords.) Alternativas convencionales en el Derecho Tributario (XX Jornada Anual de Estudio de la Fundación «A. Laencuentra»). Madrid, 2003. [en línea. Consulta: 2021]. Disponible en: https://books.google.es/books/about/Alternativas_convencionales_en_el_derech.html?id=Hwyl7t5ccvEC&redir_esc=y

PONT CLEMENT, J.F. «De la realidad a la ley», pp. 87-95. En: PONT MESTRES y PONT CLEMENT (coords.) Alternativas convencionales en el Derecho Tributario (XX Jornada Anual de Estudio de la Fundación «A. Laencuentra»). Madrid, 2003. [en línea. Consulta: 2021]. Disponible en: https://books.google.es/books/about/Alternativas_convencionales_en_el_derech.html?id=Hwyl7t5ccvEC&redir_esc=y

RIBES RIBES, A. «La tutela judicial en el ámbito tributario español». En: RIBES, A.. La tutela judicial efectiva en el ámbito tributario. Pamplona: Aranzadi 2020. Disponible en Thomson Reuters BIB 2020\11047 ISBN 978-84-1346-948-5.

ROMERO FLOR, L.M. Tesis Doctoral: Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho comparado. Codirectores: Dr. D. Miguel Ángel Collado Yurrita y Dr. D. Adriano Di Pietro. Universidad de Castilla-La Mancha y Alma Mater Studiorum Università di Bologna. Toledo 2010.[en línea. Consulta 2021]. Disponible en: <https://ruidera.uclm.es/xmlui/handle/10578/1444>

ROSEMBUJ, T. «La resolución alternativa de conflictos tributarios», pp. 97-135. En: PONT MESTRES y PONT CLEMENT (coords.) Alternativas convencionales en el Derecho Tributario (XX Jornada Anual de Estudio de la Fundación «A. Laencuentra»). Madrid, 2003. [en línea. Consulta: 2021]. Disponible en: https://books.google.es/books/about/Alternativas_convencionales_en_el_derech.html?id=Hwyl7t5ccvEC&redir_esc=y

ROVIRA FERRER, I. La potenciación de las consultas tributarias escritas para la reducción de la conflictividad. En: VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario «Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria» Instituto de Estudios

Fiscales. Madrid 2019. [en línea. Consulta 2021]. Disponible en:
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_11.pdf

ROZAS, J.A. Conciliación y mediación judicial tributaria. En: VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario «Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria» Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 2019. [en línea. Consulta 2021]. Disponible en:
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_11.pdf

SÁINZ DE BUJANDA, F. «Estado de Derecho y Hacienda Pública». Revista de Administración Pública. 1951, núm. 6, pp. 193-211. [en línea. Consulta 2021]. Disponible en:
<http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revistaselectronicas?IDR=1&IDN=6&IDA=21700>.

SAINZ DE BUJANDA, F. «Nacimiento de la obligación de la obligación tributaria» En Hacienda y Derecho Vol. IV. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1966

SANTOS FLORES, I. Tesis Doctoral: Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APAS). Director: Dr. Fernando Serrano Antón. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. Madrid, 2018. [en línea. Consulta 2021]. Disponible en:
<https://eprints.ucm.es/id/eprint/46045/>

TORREGROSA M^a. D. «Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados», pp. 237-260. En: PONT MESTRES y PONT CLEMENT (coords.) Alternativas convencionales en el Derecho Tributario (XX Jornada Anual de Estudio de la Fundación «A. Laencuentra»). Madrid, 2003. [en línea. Consulta: 2021]. Disponible en:
https://books.google.es/books/about/Alternativas_convencionales_en_el_derech.html?id=Hwyl7t5ccvEC&redir_esc=y

VV.AA. Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001. [en línea. Consulta: 2021]. Disponible en:
<https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/A3%20-%20Tributaci%3%83%c2%b3n/A31%20-%20Borradores%20fiscal/IEF%20-%20Informe%20para%20la%20reforma%20de%20la%20LGT%20-%20Julio%202001.pdf>

VV.AA. Informe de la Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, [en línea. Consulta: 2021].

Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/BorradorLeyGrlTributaria.pdf>

VV.AA. «Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje». Informe de la Fundación Impuestos y Competitividad. CHICO DE LA CÁMARA (Dir.). Ed.: ePraxis, 2015. ISBN: 978-84-15529-33-0. [en línea. Consulta: 2021]. Disponible en: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2015/03/ARCHIVO-TEXTO-EDITADO.pdf>

VICENTE-ARCHE COLOMA, P. «Nuevas perspectivas del arbitraje en el Derecho Público: su admisibilidad en el ámbito tributario», pp. 49-74. En VVAA Anuario de Justicia Alternativa: Derecho Arbitral, núm. 10. Año 2010. J.M. BOSCH EDITOR, Barcelona, 2009. [en línea. Consulta 2021]. Disponible en ProQuest Ebook Central, <http://ebookcentral.proquest.com/lib/univunirsp/detail.action?docID=3194276>.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P. La resolución de controversias en materia tributaria en España: la posible utilización de la conciliación en la vía económico-administrativa y jurisdiccional. En: VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario «Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria» Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 2019. [en línea. Consulta 2021]. Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_11.pdf

Legislación citada

- Constitución Española de 29 de diciembre de 1978. Boletín Oficial del Estado núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Boletín Oficial del Estado núm. 236, de 1 de enero de 1980.
- Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Boletín Oficial del Estado núm. 285, de 27 de noviembre de 1992.
- Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Boletín Oficial del Estado núm. 167, de 14 de julio de 1998.

- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Boletín Oficial del Estado núm. 284, de 27 de noviembre de 2003.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.
- Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje. Boletín Oficial del Estado núm. 309, de 26 de diciembre de 2003.
- Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles. Boletín Oficial del Estado núm. 162, de 7 de julio de 2012.
- Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Boletín Oficial del Estado núm. 236, de 2 de octubre de 2015.
- Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales. Boletín Oficial del Estado núm. 31, de 5 de febrero de 2020.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Gaceta de Madrid, núm. 206, de 25 de julio de 1889.
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Boletín Oficial del Estado núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.
- Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE) Diario Oficial de la Unión Europea n° L 225 de 20 de agosto de 1990 p. 0010 – 0024.
- Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas 90/436/CEE. Diario Oficial de la Unión Europea n° L 225 de 20 de agosto de 1990, pp. 0010 – 0024. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A41990A0436>
- Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. Disponible en <https://www.boe.es/doue/2017/265/L00001-00014.pdf>

Jurisprudencia referenciada

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 7294/1998, de 4 de diciembre de 1998, Rec. 569/1993. ECLI:ES:TS:1998:7294.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 5713/2002, de 26 de julio de 2002, Rec. 8558/1997. ECLI:ES:TS:2002:5713.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 3586/2005, de 6 Junio 2005, Rec. 3149/2000. ECLI:ES:TS:2005:3586.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 4097/2007, de 4 Junio 2007, Rec. 214/2002. ECLI:ES:TS:2007:4097.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 12 de diciembre de 2008, Rec. 5836/2005. ECLI:ES:TS:2008:7559.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 15 de enero de 2009, Rec. 4744/2004 - ECLI:ES:TS:2009:1315.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1240/2010, de 25 de febrero de 2010, Rec. 4820/2006. ECLI:ES:TS:2010:1240.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 6 de junio de 2014, Rec. 1411/2012. ECLI:ES:TS:2014:2308.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 4 de noviembre de 2015, Rec. 100/2014. ECLI:ES:TS:2015:4770.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 219/2016 de 9 de marzo de 2017, Rec. 219/2016. ECLI:ES:TS:2017:952.
- Tribunal Supremo, Sala tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 2039/2017, de 20 de diciembre de 2017, Rec 1715/2015. ECLI:ES:TS:2017:4617.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 815/2018, de 21 de mayo de 2018, Rec. 113/2017. ECLI:ES:TS:2018:2054

Resoluciones de Tribunales Superiores de Justicia

Andalucía

- Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 2766/2012, de 22 de octubre de 2012, Rec. 1557/2006. ECLI:ES:TSJAND:2012:11503

Galicia

- Tribunal Superior de justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Auto 76/2019, de 8 de febrero de 2019, Rec. 6937/1997. ES:TSJGAL:2019:3A
- Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 511/2019 de 6 de noviembre de 2019, Rec. 15506/2018. ECLI:ES:TSJGAL:2019:6153

Castilla y León

- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 1026/2017 de 25 de septiembre de 2017, Rec. 429/2016. ECLI:ES:TSJCL:2017:35957.

Cataluña

- Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 1380/2019 de 14 de noviembre de 2019, Rec. 801/2017. ECLI:ES:TSJCAT:2019:11034

Madrid

- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, Sentencia 334/2015 de 17 de abril de 2015 Rec. 83/2013. ECLI: ES:TSJM:2015:5276

Murcia

- Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, Sentencia 436/2018 de 5 de junio de 2018, Rec. 288/2016. ECLI:ES:TSJMU:2018:1118

País Vasco

- Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso, Sección 1, Bilbao, Sentencia 2353/2019, de 3 de julio de 2019, Rec. 793/2018. ECLI:ES:TSJPV:2019:2353

Tribunal Constitucional

- Pleno. Sentencia 76/1990, de 26 de abril. Recurso de inconstitucionalidad 695/1985 y cuestiones de inconstitucionalidad 889/1988 y 1.960/1988 (acumulados), interpuesto el primero por sesenta Senadores y promovidas las segundas, respectivamente, en relación con determinados preceptos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado núm. 129, de 30 de mayo de 1990, páginas 13 a 28 (16 págs.). ECLI:ES:TC:1990:76

- Pleno. Sentencia 1/2018, de 11 de enero de 2018. Cuestión de inconstitucionalidad 2578-2015. Planteada por la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña con respecto al artículo 76 e) de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de contrato de seguro. Principio de exclusividad jurisdiccional y derecho a la tutela judicial efectiva: nulidad del precepto que prescinde de la voluntad de una de las partes en el sometimiento a arbitraje cualquier controversia que pueda suscitarse en relación con el contrato de seguro. Votos particulares. ECLI:ES:TC:2018:1

Consultas de la Dirección General de Tributos

- Consulta Vinculante de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Resolución V1764-09, de 27 de julio de 2009.
- Consulta Vinculante de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Resolución V1487-11, de 9 de junio de 2011.
- Consulta Vinculante de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Resolución V1863-11, de 22 de julio de 2011.

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

- Resolución 3704/2010 del Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 12ª, Resolución de 29 Sep. 2011.
- Resolución 1503/2014 del Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 12ª, de 15 de diciembre de 2015.

Listado de abreviaturas

CE	Constitución Española
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
LA	Ley de Arbitraje
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
LJCA	Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.
LM	Ley de Mediación en asuntos civiles y mercantiles
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LPAC	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
LRJAP	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
RGAT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria
TEA	Tribunal Económico-Administrativo