ISBN 84-95458-09-8

LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA Tulio Rosembuj

LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA

Tulio Rosembuj

Atelier

COLECCIÓNNUEVODERECHOCOLECCIÓNNUEVODERECHO

La Transacción Tributaria
DISCRECIONALIDAD Y ACTOS DE CONSENSO

"Flexibilidad para encontrar vías para la relación con los contribuyentes que tratan sinceramente de cumplir con sus obligaciones y permanecer dentro del sistema tributario". Senado de EE.UU., H.R. conf. rep. nº 105-599. 1998.

La Transacción Tributaria
Discrecionalidad y Actos de consenso

Tulio Rosembuj

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Barcelona

Atelier

Colección: ATELIER NUEVO DERECHO
Director: Tulio Rosembuj

Primera edición, 2000

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reprodujere, plagiare, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

© 2000 Tulio Rosembuj
© 2000 Atelier
Via Laietana 12, 08003 Barcelona

I.S.B.N.: 84-95458-09-8
Depósito legal: B-41.540-2000

Maquetación: Pàgina 98
Impresión: C.T.F. S.A

Sordo es el recuerdo del ayer,
cuando la lejana memoria hosca
a su primera orilla olvida.
A veces, la palabra ausente
deja su huella en pugnaz eco.
Voces en sueño de la soledad.
Cansado rumor, débil susurro.
Silencio a la llamada vana,
la travesía era el desierto.

ÍNDICE

CAPÍTULO I. EL INTERÉS FISCAL. LA DISCRECIONALIDAD UNILATERAL Y COMPUESTA 11
1. El Interés Fiscal 11
2. El Interés Administrativo 14
3. La Discrecionalidad Compuesta 16
4. Actos Unilaterales No Consensuados 18
4.1. La Calificación Unilateral 20
4.2. La Discrecionalidad en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente 21
4.2.1. La Publicación de los Planes de Inspección 23
4.2.2. La Naturaleza de la Inspección 24
4.2.3. La Elección del Contribuyente: Inspección Parcial o General . 25
4.2.4. Las Medidas Cautelares 26

CAPÍTULO II. LOS ACTOS DE CONSENSO. LOS ACUERDOS NO CONTRACTUALES 29
1. Los Actos de Consenso. Los Acuerdos no Contractuales 29
1.1. Los Acuerdos no Contractuales 31
1.1.1. Los Acuerdos Previos de Valoración 32
1.1.2. Las Consultas Vinculantes 34
1.1.3. El Acuerdo previo de las retribuciones en especie 35
1.1.4. La Venta de Bienes Embargados 35
2. Actos Unilaterales no consensuados 36
2.1. El Acuerdo anticipado de precios 36
2.2. Otros Actos Unilaterales en el Impuesto de Sociedades 38

CAPÍTULO III. LOS ACTOS DE CONSENSO. LOS ACUERDOS CONTRACTUALES. LA TRANSACCIÓN 41
1. Los Actos de Consenso. Los Acuerdos Contractuales. La Transacción 41
2. La Transacción de la Deuda Tributaria 44
2.1. La Indisponibilidad del Crédito Tributario 45

2.2. La Inercia del Acreedor 47
3. La Transacción Civil y Penal 48
3.1. La Justicia Penal Negociada. 49
3.2. La Reparación Penal 51
3.3. La Condonación de Sanciones 53
3.4. La Excusa Absolutoria por Discrepancia Interpretativa 54
4. La Transacción Contractual Civil 54
4.1. El Acta de Conformidad 55
4.2. La Tasación Pericial Contradictoria y la Valoración de Bienes Embargados 57
4.3. Los Acuerdos Concursales 58
4.4. El Aplazamiento y Fraccionamiento de Pago 58
4.5. La Deducción por Inversiones destinadas a la Protección del Medio Ambiente (art. 35.4 L.I.S., R.D. 1594/1997 de 17 de octubre) 61

CAPÍTULO IV. LA TRANSACCIÓN EN FRANCIA, BÉLGICA, ITALIA Y LOS EE.UU. 65
1. La Transacción en Francia 65
1.1. La Jurisprudencia 65
1.2. Las Comisiones 67
1.3. Críticas Prácticas 68
1.4. Críticas Teóricas 69
1.5. La Transacción Penal 71
2. La Transacción en Bélgica 72
2.1. Los Acuerdos no Contractuales en el Impuesto sobre la Renta 73
2.2. La Transacción en los Impuestos Directos e Indirectos 74
2.3. El Acuerdo de Voluntad 74
3. La Transacción en Italia 75
3.1. La Polémica Clásica sobre el Concordato 76
3.2. La Dificultad del Encaje Clásico sobre el Concordato 78
3.3. Apuntes de Constitucionalidad 80
3.4. El Concordato 81
3.5. La Conciliación 83
3.6. La Aquiescencia 84
4. La Transacción en los Estados Unidos 84
4.1. El Compromiso de Oferta 85
4.2. El Acuerdo Conclusivo 87
4.3. El Acuerdo de Aplazamiento de Pago 87

CAPÍTULO V. LA RESOLUCIÓN ALTERNATIVA DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS 91
1. La Resolución Alternativa de Conflictos 91
1.1. La Mediación 94
1.2. El Procedimiento de Mediación 95
1.3. El Arbitraje 99

1.4. La Norma 124 del Tribunal Fiscal de los EE.UU. y el caso Apple 103
1.5. El Convenio para la Supresión de la Doble Imposición de las Empresas Vinculadas 104
1.6. El Arbitraje en los Convenios para evitar la Doble Imposición 106
1.7. La Conciliacion 106
1.8. La Doctrina Administrativa Negociada 107

BIBLIOGRAFÍA 113

Capítulo I
El interés fiscal, la discrecionalidad unilateral y compuesta

1. El interés fiscal

La potestad administrativa de imposición, probablemente, resiente en su formulación una suerte de apego acentuado a la idea de supremacía de la actividad sobre el ciudadano y, a la vez, una versión reduccionista del interés (público) fiscal, del cual pretende ser depositaria exclusiva y excluyente. El paradigma de la función tributaria no puede ser ajeno a las transformaciones actuales que ordenan en un cierto sentido al conjunto de la Administración pública.[1]

Por un lado, el derecho fundamental a la participación (C.E. arts. 23.1,29.1,105) disminuye el ámbito pleno autoritativo del ejercicio de la función administrativa. Por otro, la Administración no puede arrogarse la tutela del interés fiscal incompatible con respecto al ciudadano social.[2]

La actividad administrativa se atempera en presencia del interés legítimo del ciudadano, mediante la atribución de los poderes aptos para influir sobre su correcto ejercicio o, al límite, propiciando la solución no adversarial de las divergencias mediante reglamentos transaccionales.[3]

---

1. S.Amorosino, coordinador de Le trasformazioni del diritto amministrativo, Milano, 1995; Foque, Le droit comme mediation, p. 127 cita a Swaan que caracteriza el desarrollo de la sociedad democrática como el desplazamiento de un tipo de administración y gestión imperativa hacia un tipo de administración y gestión negociadora… un debate público y permanente donde los valores y las normas que juntan y alimentan nuestra sociedad y nuestro derecho son siempre latentes y provisionales, sujetos a la fuerza del mejor argumento. El orden simbólico organizado en torno al paradigma imperativo deja lugar a un orden simbólico organizado en torno al paradigma de la negociación, cit. por Foque, Le droit comme mediation, en Droit negocié, droit imposé?, Gerard-Ost-van de Kerchove, Bruxelles, 1996, p. 127.

2. Barcellona, P., "A proposito della cittadinanza sociale, Democrazia e Diritto", 1998,2; Parejo Alfonso y otros, Manual de Derecho Administrativo, Madrid, 1998, Vol. I.

3. González-Cuellar Serrano, M.L., "Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional", Madrid, 1997.

Instituto de Estudios Fiscales, La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos. Madrid, 21-12-1995.

Ello trae como consecuencia que hay un "segmento del poder administrativo" que aparece compartido con el ciudadano, lo cual provoca la reforma de los procedimientos y la expresión concreta de la potestad.[4]

La función tributaria no está compuesta únicamente de secuencias de autoridad, autónomas del concurso y de la colaboración del interesado; ni, tanto menos, dicha representación puede consolidarse como el paradigma definido de la potestad administrativa de imposición.

Contemporáneamente, el interés público atribuido a la Administración tributaria por la ley no puede prescindir del interés legítimo del contribuyente a su desarrollo y realización.

El deber de contribuir al gasto público, deber cívico de generalidad (art. 31.1.C.E.), integra el deber del ciudadano en y hacia la comunidad, porque la cosa pública es la cosa de todos (Vanoni).

Pero, a la vez, describe el derecho o la expectativa del ciudadano a la realización correcta del interés público encomendado a la Administración tributaria, lo cual supone la necesaria asociación entre el ciudadano social y la Administración pública para el discurrir del ordinario y regular flujo de los recursos tributarios a la Hacienda Pública.

El ciudadano social, haz de derechos y deberes pertenecientes al individuo como integrante de la comunidad, coparticipa con la Administración tributaria en la necesidad de ésta de disponer regularmente de sumas de dinero para afrontar las obligaciones económicas de la Hacienda Pública.

El interés fiscal no está encargado en forma exclusiva a la Administración. La Constitución consiente una lectura de la participación, no sólo en términos instrumentales con referencia a la función administrativa, sino, y fundamentalmente, en la consideración asociativa respecto al interés público que la ley atribuye. No puede ser de otro modo: el ciudadano social está tan vinculado, con la misma intensidad, que la Administración, a la realización regular y ordinaria de la contribución al gasto público; lo cual, obviamente, es fuente de legitimación de su derecho o expectativa de participación en la función tributaria, sea en los procedimientos incursos cuanto en los actos finalizadores de los mismos.[5]

El derecho-deber de participación del ciudadano social establece un ámbito definidamente nuevo en la relación jurídica entre el particular y la Administración tanto sobre la forma de la función tributaria cuanto en las decisiones o resoluciones

En primer lugar y probablemente lo más destacado, es que la coparticipación en el ejercicio de la acción administrativa implica la tensión permanente entre la autoridad

4. Dalfino E., "Basi per il diritto soggettivo di partecipazione nel procedimento amministrativo", p. 107, en Le trasformazioni, cit.

5. Nigro M., "Giustizia amministrativa", Bologna 1983; Federico A., Autonomia negoziale e discrezionalitá amministrativa, Napoli, 1999; pp. 44-45: La expresión "interés público" puede considerarse como exigencia de protección y realización de los valores de una comunidad, de los valores esenciales de la convivencia y de la unidad política de las personas, aceptadas por cada uno en el momento del reconocimiento de la legitimidad del ordenamiento (p. 44). El papel de la Administración procedente, en razón del principio que impone la realización del interés público no es otro que aquel de "disolver" en el específico sector de competencia, la "naturaleza absoluta" de los valores del ordenamiento encerrados en los principios constitucionales y particularmente desarrollados en las disposiciones normativas (p. 45).

que es propia de la potestad tributaria y el interés del particular a su ejercicio adecuado, puntualmente concebido como verdadero interés legítimo. Pero, asimismo, la compartida definición del interés fiscal propone sistemáticamente versiones contrastadas sobre sus efectos: la ponderación y valoración de los intereses sobre el interés fiscal, del individuo y de la Administración, exigen de ésta última una elección que tome en cuenta la mejor de las alternativas del interés fiscal, del cual no es depositaria exclusiva.[6]

En otros términos, la participación del ciudadano fortalece la creatividad de la discrecionalidad administrativa; del mismo modo que su negación en la potestad de imposición, deniega otra clase de actividad que no sea la vinculada a su autotutela excluyente. La ponderación, valoración de los intereses y su comparación con la finalidad resolutiva, exige desdoblamiento de la función tributaria en tanto su interés es equivalente al del otro copartícipe y no puede definirlo en sus términos propios, salvo cuando la ley atribuye decisión unilateral.

Por ello, la pura y simple actuación autoritativa y unilateral del poder administrativo, idónea para transformar la situación subjetiva del individuo haciendo a menos de su concurso material en el procedimiento o en la propia resolución, no marca el interés público esencial o primario que la ley le encarga o puede nublarlo; en la medida en que no tome materialmente en consideración el interés legítimo del individuo y actúe externa, imparcial y neutralmente, en la valoración y comparación del mismo con su propio interés (administrativo); a menos que éste sea identificable como interés esencial o primario.

La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales (ART. 103.1 CE). Es decir, el interés general es más que el interés público de la Administración: de lo contrario, el interés general quedaría constreñido en el ámbito administrativo.

Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general (art. 128.1 CE). O sea, la riqueza de los particulares y del sector público está subordinada al interés de todos, que es más que el interés público. La contribución a los gastos públicos, afirma *Garrido Falla*, contituye ciertamente una restricción a la riqueza privada a favor, no del Estado, sino del interés general, el mismo, al que debe servir la Administración.

Por ello no resulta persuasivo identificar el interés general con el interés público y contrapuesto al interés particular o privado.[7]

Esa identificación produce efectos contradictorios. En primer término, la tutela al portador de interés público de la gestión en exclusiva de todo interés que no le sea propio o intrínseco. Pero, entonces, propone que la realización del interés público, aunque autoritaria y unilateralmente, sea en si mismo equivalente al interés general de los que no pertenecen a la esfera administrativa. Y esto acreditaría una concepción del interés público extensiva y alargada hasta comprender toda la riqueza general en su seno. En segundo término, si tanto la Administración como el particular sirven al interés general, cada uno en el cauce de sus deberes y obligaciones, resulta pausible que

6. Rosembuj T., "Elementos de Derecho Tributario", Barcelona, 1988, p. 227.

7. Parejo Alfonso-Jiménez-Blanco-Ortega-Álvarez, "Manual de Derecho Administrativo", Vol. 1, Barcelona, 1998, p. 607.

haya espacios institucionales en el que el servicio está compartido por ambos. La gestión tributaria del interés general (rectius: interés fiscal) es un ejemplo.

Todos deben contribuir al gasto público, conforme al principio de generalidad. El deber de contribuir expone una restricción legítima de la riqueza del particular. El contenido del deber y su cumplimiento sostienen el interés fiscal, en la parte del ciudadano.

La Administración debe servir al interés general. La gestión tributaria eficiente y la eficacia en la ejecución del gasto público implican que la Administración se halla en una situación jurídica de necesidad en la realización del interés fiscal. El contenido de su actuación no es otro que el de facilitar, en lo que le corresponde, el deber de contribuir del ciudadano.

El interés general (interés fiscal) es consecuencia de la limitada aptitud del interés público para disolver la obligación cívica de sostener el gasto público en términos de supremacía unilateral: en otras palabras, el interés fiscal solo puede realizarse en cooperación con el ciudadano colectivo.

Precisamente, por ello, el interés público es menos que el interés general y el interés particular del contribuyente no es menos que el interés público. En ambas situaciones lo que prevalece, por mandato constitucional, es la satisfacción de un interés superior, el interés fiscal.

2. EL INTERÉS ADMINISTRATIVO

La potestad administrativa de imposición es, en principio, actividad reglada (art.7 LGT). La Administración no está legalmente habilitada para valorar o no la oportunidad de actuar en el caso concreto, respecto a la elección de los medios con los que opera el interés público atribuido. Pero, resulta banal suponer que los actos reglados no consientan, en sí mismos, márgenes de opinión por parte del sujeto público. El acto reglado no excluye que la administración, además, debe proveer para que nazca el efecto jurídico que la ley ordena. El efecto no se producirá si la Administración, aunque legalmente obligada, no actúa conforme lo ordene la ley. La naturaleza reglada de la actividad administrativa, que no indica automaticidad o pasividad de la misma, no excluye además, franjas de gestión tributaria dominadas por la discrecionalidad (pura o técnica), que sirven para la decisión propia, unilateral, o compartida, bilateral, en cualquier caso, con efectos inmediatos sobre esferas jurídicas ajenas.[8]

La gestión tributaria en sentido amplio, comprensiva de procedimientos de comprobación e investigación, liquidación, recaudación, sanción, observa momentos de discrecionalidad difusa en los que la decisión administrativa del caso concreto se apoya en su ponderación de los intereses puestos en juego.[9]

Cabe entender que la actividad reglada es un criterio tendencial, pero que no puede resumirse como un núcleo dogmático de la potestad de imposición. *Jarach*

8. Gallo F., "Voce Discrezionalitá" (Diritto tributario), Enciclopedia del Diritto, p. 536.

9. Rosembuj T., "Reflexiones en torno al concordato y la conciliación judicial tributaria en la Ley italiana 656 de 30 de diciembre de 1994", Quincena Fiscal, 20/11/1995; La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia, Quincena Fiscal, 4, 2000.

lo dice con toda claridad: "Las facultades discrecionales son propias de la materia, porque, en el desarrollo de la actividad administrativa, no se puede establecer en forma reglada cuando es que la Administración tiene que disponer determinados actos u otros..... Esto indica que lo lógico es el criterio de oportunidad y de conveniencia".[10]

No es la actividad reglada, sino la discrecional la que se confronta con la eficacia de la aplicación del principio de legalidad. Y la discrecionalidad no es una atribución abstracta de la ley, sino concreta y específica. No es que toda la actividad sea libre, sino que se presenta con puntualidad, en cuanto a la facultad de proveer o no, de establecer el contenido de la resolución, de seleccionar el modo de adoptar una medida o el tiempo en que ello ocurre. La discrecionalidad no es singular, sino de manifestación plural.

Y ello apunta, como se verá, a la disposición del crédito tributario. Si la actividad fuera reglada no se produciría ejercicio de valoración y calificación administrativa, sino, mecánica actuación de la norma. Pero, al mismo tiempo, no cabría que el sujeto activo pudiera disponer en orden al interés tutelado o, aún más, el derecho que se le concede. Cuando se acepta que la actividad es discrecional ello también implica admitir la disposición, en el marco de la atribución legal, del crédito tributario.

Al fin y al cabo, los actos reglados (debidos) y discrecionales (necesarios) resumen la opinión administrativa en torno a efectos jurídicos predeterminados que deben ser puestos en práctica y otros efectos jurídicos en los que hay márgenes de libertad en la determinación y contenido de los mismos.

La Administración, por ejemplo, aprecia discrecionalmente, la concesión de aplazamientos o fraccionamientos de pago de la deuda tributaria, por dificultades transitorias del deudor en orden a su pago. (art.48 RGR)

La Administración puede adoptar medidas cautelares, que aseguren el cobro de la deuda, cuando dicho cobro se pueda ver racionalmente frustrado o dificultado (art..128.1 LGT).

No son los únicos casos. Pueden advertirse momentos de discrecionalidad en el ejercicio de la potestad inquisitiva o de comprobación, en la activación de la comprobación de valores y la elección de algunos de sus medios, en la definición de las bases imponibles, en los planes de inspección y la selección concreta de los obligados sometidos a dicho procedimiento.

La clave de la discrecionalidad administrativa tributaria reside en la percepción del interés público que tutela y su alcance.

El interés público al cual está específicamente vocada la Administración tributaria estriba en la eficacia de su función y los procedimientos que la ley establece de la obtención regular de sumas de dinero para afrontar las obligaciones económicas del sector público.

La discrecionalidad (pura o técnica) que se articula en la autotutela del interés público específico de la Administración, al límite el cobro de las cantidades adeudadas en concepto de tributos u otras prestaciones públicas a su cargo, no revela la presencia ni el interés participativo del particular para su ejercicio; en el bien entendido del

10. Jarach D., "Curso Superior de Derecho tributario", Bs.As., 1957, p. 293.

cumplimiento de las normas jurídicas en orden a sus derechos fundamentales como ciudadano y las que disciplinan el comportamiento debido de la Administración.

Hay un interés público inherente a la actividad de la Administración tributaria, que se formula, autoridad unilateral, y respecto al cual la ponderación para decidir pertenece exclusivamente al ámbito interno de la Administración. Por eso, a partir de la defensa del interés público encomendado, que es intrínseco a su función, el poder discrecional tributario no necesita el consenso de los contribuyentes que lo padecen sin perjuicio del respeto al valor democrático, en el que se funda el derecho.[11]

3. LA DISCRECIONALIDAD COMPUESTA

El problema se complica si se parte de la existencia de un interés público y del particular, combinados en la realización del interés fiscal. La ponderación administrativa no podrá, por fuerza, enclaustrarse en el fortalecimiento de su interés propio debilitando, al mismo tiempo, el interés ajeno, al cual debe tomar en consideración, si la decisión debe expresar el interés fiscal y no sólo el suyo propio e interno.

La participación del contribuyente, para la mejor consecución del interés fiscal, obliga a distinguir los intereses implicados, para atribuirles el valor que corresponda, ponderarlos, y, por último efectuar la comparación que precede a la decisión. La presencia del particular, amparada por el derecho participativo-todos deben participar al gasto público- origina su protección respecto al bien objeto del poder administrativo.

La discrecionalidad (pura o técnica) en supuestos de actos de consenso no será unilateral ejercicio de autoridad; sino autoridad compartida, consentida, concordada, convenida, pacticia o, al límite, contractual.

La combinación entre el interés administrativo y el del particular propician la discrecionalidad compuesta o concurrente, ya que la decisión no puede prescindir del concurso o colaboración del interés que se adjudica el contribuyente.

La combinación de intereses, por ejemplo, aparece en la decisión discrecional de dispensa de garantía en el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda (art.61.4 LGT).

El interés del particular se eleva a la misma categoría del interés del acreedor público: cuando carece de medios para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar el mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de su actividad o bien produjera graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

El interés público concurre con el del particular para el ejercicio del interés fiscal. La participación propicia que la disposición del interés fiscal se traduzca en una atribución que nunca puede ser singular, porque la atribución a la Administración del poder de composición del conflicto postula la consideración equivalente del interés (del particular) por el interés (de la Administración).

11. Basi F., "Note sulle discrezionalitá amministrativa en Le transformazioni..." cit., p. 49; Federico, op.cit., p. 49: "El principio de imparcialidad de la acción administrativa y el principio de democraticidad, propios de un ordenamiento que postula la centralidad del valor de la persona humana, imponen la ponderación de todos los intereses conexos a la actuación de la Administración Pública, mediante la participación de los ciudadanos en la atención de los intereses públicos".

La atribución por ley a la Administración tributaria de un poder creativo e innovador de efectos jurídicos para la composición de intereses contradictorios sólo es predicable en un contexto jurídico de acuerdo o contrato entre los interesados, respecto al contenido del acto finalizador o, si cabe, para su integración.

Toda vez que hay habilitación discrecional compuesta se atempera la autoridad administrativa, puesto que supone la apertura del interés fiscal, comprendiendo el interés legítimo del particular y diseñando el interés de la Administración diferenciado de la actividad propia de decisión que deberá asumir la misma Administración como tercera o, en su caso, un tercero externo, a fin de la composición del conflicto.

La discrecionalidad tributaria compuesta -pura o técnica- convoca en la atención del interés fiscal, tanto el interés legítimo del ciudadano cuanto el que ostenta la Administración, frente a sí misma, cuando opera la decisión o elige la opción que estime conveniente u oportuna.

La comparecencia de otros intereses junto al interés público obliga a una suerte de valoración y comparación en cabeza de la Administración actuando como tercero o, al límite, convocando un tercero neutral o imparcial, ajeno a la Administración.

La discrecionalidad tributaria unilateral, propicia la solución de ciertas opciones cuya fuente es la autoridad administrativa a la que institucionalmente se le encomienda la tutela del interés propio que hace a su función y procedimiento.

La participación del ciudadano social y el reconocimiento del interés legítimo al individuo: "posición de ventaja hecha a un sujeto del ordenamiento en orden a un bien objeto de poder administrativo y consistente en la atribución al mismo sujeto de poderes aptos a influir en el correcto ejercicio del poder, en modo de hacer posible la realización del interés al bien"; definen otra forma distinta de discrecionalidad administrativa.[12]

La creatividad discrecional emplaza no sólo a la Administración sino a todos los que pueden verse afectados por la resolución, incluido su contenido. La elaboración de la opción y decisión no es patrimonio único y exclusivo de la potestad administrativa; que, en cualquier caso, aplicando el interés fiscal, actúa como tercero frente a sí misma y con respecto a todos los intereses a ponderar y valorar: la discrecionalidad como fuente de acuerdos no contractuales o, aún más, de reglamentos transaccionales con el contribuyente.

La diferencia entre discrecionalidad unilateral y compuesta coincide con la construcción de la decisión de *Galligan,* que apunta tres modos de decisión administrativa: la consulta, la mediación y el acto imperativo. Para mí las dos primeras son del mismo género y se diferencian del *fiat.*

La consulta es una modalidad de participación que contribuye a la racionalidad de la decisión discrecional, descendiendo del principio general de participación como aspecto de la administración abierta y democrática.

La consulta se vincula a la imparcialidad, corrección, motivación de la actividad administrativa, pero, acentuando sus perfiles de dialogo irrestricto entre las partes para determinar la decisión oportuna. La consulta es un corolario de la administración

12. Nigro, op. cit., p. 127.

abierta y su "éxito depende en forma vital de la disponibilidad de información, de la eliminación del secreto de sumario o expediente y de la contención de las pretensiones de reserva".

La mediación es otro de los procedimientos que puede utilizarse en contexto discrecional, y, por último, el acto imperativo *fiat,* que es el típico de la potestad discrecional unilateral, en el que la participación es mínima o inexistente, aplicable en situaciones excepcionales, de urgencia o emergencia.[13]

4. ACTOS UNILATERALES NO CONSENSUADOS

La noción clásica de discrecionalidad administrativa expone el poder de la Administración pública en la ponderación y comparación de diversos intereses públicos, privados o colectivos, con relación a un interés primario representado por el interés (público) conferido o atribuido en competencia a la autoridad que lo ejercita.[14]

La valoración administrativa concluye en la solución más oportuna para el caso concreto como modo de realización del interés (público) primario encomendado.

La morfología de la potestad discrecional señala elementos que conviene mencionar.

En primer lugar, la actuación de la Administración en el cuidado del interés público de su competencia debe ser, en palabras de *Giannini,* la más oportuna en orden a un interés público en el caso concreto.

La descripción del interés público administrativo aparece del todo relevante, puesto que determina el grado de control necesario para establecer los límites de la actividad discrecional.

El interrogante, entonces, estriba en la configuración del interés público legalmente atribuido a la Administración tributaria y si, en verdad, éste siempre es el interés primario protegido por la ley.

La respuesta, en mi opinión, no puede ser categórica: el interés fiscal no equivale al interés público de la Administración tributaria y puede coincidir o no en su extensión, modificando la actuación libre de la misma, conforme a la comparecencia de otros intereses objeto de ponderación y valoración, en cabeza de particulares.

El interés fiscal es distinto del interés público de la Administración, puesto que, en su definición, trasciende el destinatario para integrar a todos los que deben contribuir al gasto público, a fin que el sector público disponga de los medios necesarios para desarrollar su actividad y lograr los fines que le son encomendados.

El interés fiscal, en suma, es el interés conjunto de la sociedad y no solo de la Administración tributaria, en la obtención de los recursos necesarios que permitan el funcionamiento regular del sector público. La *causa impositionis* consiste en facilitar al ente público el cumplimiento de su función mediante la afluencia regular de medios monetarios. Todos deben contribuir al sostenimiento del gasto público (31.1 C.E.).

13. Galligan D.G., "La discrezionalitá amministrativa", Milano, 1999, p. 312.
14. Giannini M.S., "Diritto Amministrativo", I, Milano, p. 477 y ss.

El deber de generalidad expone el músculo del interés general del ciudadano social en el funcionamiento del sector público y su participación en el interés fiscal, junto a la autoridad administrativa.[15]

Por lo tanto, cuando la Administración práctica la discrecionalidad que la ley otorga no puede sino comparar o confrontar en su elección la solución oportuna con referencia al interés fiscal en el caso concreto, que no solamente su propio interés público a la realización del interés fiscal, al cual también asisten otros interesados.

El *quid* está en la calificación del interés público y de los demás intereses en la configuración del interés fiscal, en el caso concreto.

En efecto, no siempre el público será interés primario y los demás secundarios, sino que, probablemente, en materia de actos de consenso, la calificación de primarios atiende a los intereses afectados, sean de la Administración o de los particulares.

La subordinación del interés secundario, del particular, al primario, de la Administración, excluye el contraste y, por tanto, la toma en consideración de otro interés público que no sea el interés fiscal, depositado en la actuación administrativa. Pero seria erróneo exceptuar como actividad discrecional aquella forma que reúne la decisión y la correlativa prescindencia de otro interés del que no sea portador el titular de la decisión. La libertad de elección según criterio de oportunidad y conveniencia, aunque con ajenidad a la valoración y confrontación de intereses terceros, no delata la ausencia de discrecionalidad. (actividad, vinculada).

La emergencia de cualquier modo de tutela o consideración a otro interés que no sea el de la Administración convoca la discrecionalidad y, por tanto, la diferencia entre interés particular y público en la realización del interés fiscal.

El interés público confluye con el interés del ciudadano en la consecución del interés fiscal. Pero asimismo, hay discrecionalidad, cuando el interés propio de la Administración, en el ámbito de la ley, excluye otro modo de su realización que el ejercicio unilateral de autoridad, aún con abstracción de otros intereses secundarios, del ciudadano, que le son aparentemente extraños. La decisión discrecional siempre será eficaz sobre el tercero, aunque prescinda de su voluntad.

El derecho del ciudadano social a la participación en el procedimiento de aplicación de la norma tributaria extiende la cohabitación de intereses, en ámbitos hasta ahora excluyentes de otro centro de referencia que no fuera el interés público específico, modificando en términos de definición normativa el contenido del interés fiscal. El debilitamiento de la identidad entre interés público e interés fiscal corre paralelo al fortalecimiento de la tutela del interés del contribuyente a su realización.

Pero, sin desmentir que los actos unilaterales e imperativos expresen el juicio propio de la Administración respecto a su oportunidad o conveniencia.

La discrecionalidad compuesta en cambio, solicita la atención de todos los intereses públicos o privados en la realización del interés fiscal, propiciando el pronunciamiento de la Administración como tercera en la valoración de los mismos, sea en forma directa, a través de su propio desdoblamiento en la posición subjetiva que la implica o a través del recurso a terceros neutrales e imparciales.

15. De Mita E., "Appunti di diritto tributario", Milano, 1997, p. 94.

"En otras palabras que la voluntad en un acto autoritativo se forme mediante módulos convencionales entre la autoridad competente al acto y otras figuras subjetivas, las que pueden ser otras autoridades o privados, no es cosa que repugne a la naturaleza de autoridad (autoritativa) del acto, no es innatural como muchos consideraban, al contrario, debe considerarse en términos positivos, porque debiéndose con el acto autoritativo componer diversos intereses, en orden a los resultados sustanciales es preferible la composición negociada a la impuesta".[16]

La calidad de la elección que concreta la Administración respecto al caso no es muy distinto del que, en circunstancias que la ley permite, también coopera el contribuyente. La decisión de uno y otro responde a sus respectivos intereses y en ambos supuestos se halla finalizada a la actuación del interés fiscal. Los actos de consenso, categoría que comprende la discrecionalidad compuesta, solo se entienden, sea su naturaleza contractual o no, asumiendo la libre decisión de las partes para su consecución, puesto que, obviamente, en otro sentido, carecería de lógica apelar al consenso antes que a la autoridad unilateral o imperativa de la Administración. Y ello, a paridad de armas procesales puesto que tampoco el desequilibrio en las posiciones de los interesados contribuye al consenso , sino a la imposición.

4.1. La Calificación Unilateral

El problema surge en el ámbito de discrecionalidad que la Administración resuelve unilateralmente, actuando como autoridad, decidiendo sobre otros intereses (¿secundarios?) en base a su propio juicio de oportunidad o conveniencia.

La apreciación del interés del contribuyente sin la participación de éste, efectuada por la Administración por sí y para sí, definiendo bajo su canon, el sacrificio de los intereses extraños que no sean los suyos propios.

La diferencia entre la discrecionalidad compuesta y la unilateral consiste en que, en la primera, no puede adoptarse decisión sin contar con la voluntad del particular en la resolución de la situación jurídica que les comunica a ambos (acuerdos contractuales o no); mientras que la segunda, siendo decisión exclusiva de la Administración, debe garantizar que la valoración y ponderación del interés del particular halle adecuada garantía y tutela[17]. En el fondo, la discrecionalidad unilateral lo que observa es la supremacía del interés público en la calificación del interés fiscal del caso concreto y, correlativamente, la degradación del interés del contribuyente en términos de coresolución del caso.

Pero, el hecho que no se produzca resolución para el acuerdo o acuerdo para la resolución no significa sino que, la superioridad de la calificación pública del interés fiscal está obligada a prueba: la potestad discrecional unilateral no es autosuficiente en su decisión libre, puesto que debe recibir, atender, motivar y finalmente resolver el cotejo con el interés privado de su propio interés, sin que ello suponga perjuicio o

16. Giannini M.S., op. cit., II, p. 876.
17. Federico A., op. cit., p. 44.

deterioro de su facultad (preeminente) presupuesta, por la determinación normativa del interés fiscal.

El ordenamiento jurídico señala la diferencia entre la discrecionalidad compuesta, materializada en la participación necesaria del interesado como condición de acuerdo, y la unilateral, en la cual la calificación del interés fiscal, está a cargo de la autoridad administrativa.

No es que la discrecionalidad no se produce cuando la decisión es unilateral, sino que la decisión resulta de la valoración del conjunto de intereses, públicos o privados, encomendados, en su interpretación, a una de las partes: la ley deja a la Administración la posibilidad de resolver en el modo más conveniente para el interés fiscal. Se toma en cuenta el interés del particular, pero, no así la voluntad del interesado.

No obstante, sería erróneo entender que la interpretación exclusiva del interés fiscal convierte el comportamiento en una actividad libre de cualquier mecanismo de control de legitimidad. Precisamente, los derechos del contribuyente ante la actividad de la potestad administrativa tributaria, actualmente regulados en la LDGC 1/1998, encuadran los límites de la discrecionalidad [18].

4.2. La Discrecionalidad en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente

El art.3 LDGC es un compendio de garantías del contribuyente ante la potestad autoritativa de gestión tributaria. Y, además, regulador de la discrecionalidad unilateral y compuesta.

"Parece evidente, que esta Ley amplía el ámbito de protección de los contribuyentes frente al ejercicio de las potestades administrativas y pretende superar la configuración de la relación tributaria como una relación de sujeción" [19].

La relevancia del artículo 3 LDGC está en su umbral: constituye los derechos generales de los contribuyentes. O sea, el derecho del ciudadano social que acompaña al deber de contribuir al gasto público.

Los intereses del contribuyente se elevan a derecho reconocido en sus relaciones con la Administración, derecho general que no admite excepción alguna, Y, simultáneamente, queda expuesto el correlativo deber general de la Administración tributaria de facilitar en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones (art.20 LDGC).

La relación entre la Administración y el contribuyente configura el derecho general a la participación en el procedimiento de aplicación del tributo y el deber general de facilitarlo.

Los efectos jurídicos inmediatos entrelazan la potestad administrativa unilateral, obligando a mostrar la justificada valoración entre los intereses públicos y privados. -el poder de calificación exclusiva-, que pueda dar ocasión al acto discrecional.

18. Fenellós Puigcerver V., "El Estatuto del contribuyente", Valencia, 1998, p. 327.
19. Bayona-Soler Roig, "Materiales de Derecho Financiero", Alicante, 1999, p. 342.

En suma, el interés público al crédito tributario, aún cuando sea apreciado por el propio sujeto que lo lleva, debe siempre atender (motivar) la esfera jurídica del particular en cuanto al modo en que ha considerado, la tutela de su derecho general de participación. La principal de las funciones del art.3 LDGC es la de dar fe de la existencia de la potestad administrativa discrecional unilateral y constituir, como lo hace, el derecho general del contribuyente a externalizar aquello que hasta ese momento era un puro interés público interno en los procedimientos de actuación de la norma tributaria. Su importancia se desprende por atribuir necesaria presencia al interés privado del contribuyente, propiciando su mejor ponderación administrativa.

El derecho general del contribuyente a participar en la aplicación de los tributos tiene su correspondencia en el deber general de la Administración de facilitar en todos sus cauces el ejercicio del mismo y, asimismo, el deber de contribuir.

La Administración facilitadora del art.20 LDGC, admite dos lecturas.

Primero, no hay acto discrecional alguno en materia tributaria que no exija de parte de la autoridad la consideración del interés del contribuyente. La centralidad del valor de la persona humana y, salvada en su caso la resolución unilateral, su contradicción y debida motivación.

Segundo, la Administración tiene la oportunidad de actuar como facilitadora, colocándose a sí misma como tercero respecto al interés público, en materia de actos de consenso que se verán, sean o no contractuales. O sea, ayudar a las partes, entre las que se cuenta como potestad, a encontrar solución a diferencias que sean de satisfacción recíproca de los participantes.

La facilitación es, entre otros, un procedimiento recogido de resolución alternativa de conflictos. Y no es, en este supuesto, un mero adjetivo calificativo. La Administración no solo está obligada a aplicar la norma jurídica, sino que, además, debe facilitar en todo momento de los procedimientos en curso el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones del ciudadano.

No se trata solamente de informar y asistir al contribuyente (3,a LDGC), sino de ayudar al ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones en la realización del interés fiscal. El mandato legal tiene un contenido mínimo de exclusión de toda actividad que por su naturaleza entorpezca, obstruya o comprometa la obtención de los ingresos o créditos tributarios, en cuanto dependa de la propia Administración o de la calificación que produce.

La lectura del art.20 LDGC opera en dos campos perfectamente diferenciados: derechos y obligaciones del contribuyente, pero, unidos en la regla de conducta normativa, cual es la de facilitación del ejercicio de los unos y del cumplimiento de las otras.

La Administración facilitadora es otro perfil de la que presta o sanciona. Justamente, significa que la Administración debe hacer posible la obtención de un fin o la consecución de un resultado. Hacer fácil la ejecución de la disposición jurídica. No es, por tanto, una norma instrumental, sino teleológica, con finalidad estable, que califica lo que debe ser la función tributaria.

La facilitación menos gravosa en el cumplimiento de las obligaciones es la otra cara de ayuda o cooperación en el ejercicio de los derechos generales del contribuyente.

El núcleo de la Administración facilitadora del ejercicio de los derechos generales del contribuyente es el interés fiscal. El canal por donde circulan el interés público y el

interés privado no puede ser dificultado u obstruido por la hegemonía o supremacía del solo interés público, ni siquiera en su interpretación, o sea, ni siquiera en ejercicio de su autoridad unilateral.

Tanto en la discrecionalidad unilateral como compuesta emerge la facilitación como instrumento de guía para la ponderación y comparación de los intereses, públicos y privados, implicados, con la finalidad y el propósito de conseguir la mejor realización de la contribución al gasto público, del interés fiscal.

No se trata de la Administración prestacional de bienes públicos o colectivos ni la Administración como potestad en sentido enfático, de autoridad, distinguiendo su propio interés del interés fiscal y en todo momento obligada a la comparación o confrontación con el interés del contribuyente. Inclusive, en el ámbito de decisión que la ley atribuye como suyo propio.

4.2.1. La Publicación de los Planes de Inspección

La publicación de los criterios que guían los Planes de Inspección anuales de la Administración tributaria (art.26 LDGC) suscita el problema de su naturaleza jurídica y eficacia sobre los contribuyentes.

No parece que pueda definirse como norma interna la publicación de los citados Planes de Inspección o disposición autoorganizativa de la Administración. En verdad, la predeterminación de los criterios anuales y su formalización para noticia de todos implica para el sujeto público la obligación de fijar su ámbito de actividad inspectora -explicándola- y, por tanto, limitándola en su orden o dirección que, solo fundada y excepcionalmente, puede superar. Sería incongruente establecer la tabla de prioridades, para después, no aplicarse en su ejecución. En ese sentido, la *ratio* de la publicación de los Planes es la garantía del contribuyente respecto a la objetividad e imparcialidad de la actuación administrativa.

La incongruencia generalizada del sujeto público respecto a sus propios criterios podría servir de fundamento a la función judicial en términos de interdicción de la arbitrariedad (art.9.3 C.E.).

Asimismo, como señala la doctrina, el apartamiento de los criterios, si no está motivado, podría configurarse como arbitrario: "El contribuyente debe conocer los motivos de la decisión discrecional del Inspector-Jefe para juzgar si la discrecionalidad no se ha tornado en una arbitrariedad impugnable". [20]

Partiendo del cumplimiento de los criterios adoptados o de la estricta justificación de su abandono singular y particularizado cabría el control judicial de la selección de los contribuyentes, incorporando el interés del particular en la ponderación discrecional unilateral del interés público.

No obstante, exactamente como le pasa a cualquier juicio, el punto está en la identificación de los criterios. Si es vago se convierte en papel mojado. Por ejemplo, no es muy preciso establecer, como se hace en la Res. 21/05/1999 M.E.H., que el riesgo fiscal está vinculado a comprobación del IVA, operaciones de comercio exterior, actividades

20. Paso Bengoa-Jimenez Jimenez, "Derechos y Garantías del Contribuyente", Valencia 1998, p. 411.

ocultas, paraísos fiscales, blanqueo de capitales, puesto que esos criterios conforman toda la actividad administrativa en su conjunto: todo es riesgo fiscal, con lo cual, nada es prioritario. Los criterios, para su justificación, no pueden ser tan genéricos e imprecisos que no sirvan para individualizar partes o fractales de contribuyentes susceptibles de inspección, si perseveran en comportamiento de riesgo fiscal.

Pero, no obstante, podría plantearse, en términos teóricos, la impugnación de la actividad inspectora respecto a una situación subjetiva que no se corresponda con el ámbito previamente caracterizado de riesgo fiscal. Y, en consecuencia, solo mediante motivación fundada, desde el inicio, podría procederse contra ese contribuyente singular. La lectura del deber de publicación de los criterios del Plan de Inspección, según se establece, obliga a concluir en la necesaria garantía del contribuyente cuya selección no entre en ninguno de esos espacios, cuestionando de ese modo la errónea comparación de los intereses públicos y particulares que llevaron a la determinación, calificable de arbitraria. El criterio que no sirve al discernimiento invalida la razón escogida.

La publicación de los criterios de los Planes de Inspección postula que la decisión discrecional de comprobación e investigación refleje exactamente el contraste de los intereses, públicos y privados, que avalan su abandono o subsidiariedad en la elección del sujeto inspeccionado.

4.2.2. La naturaleza de la Inspección.

La referencia pública de los criterios planificadores de la Inspección tiene un trasunto inmediato en la información debida al contribuyente en el curso de la apertura del procedimiento de comprobación e investigación (art.27 LDGC).

La Inspección no solo está obligada a informar sobre el alcance de sus actuaciones, si es de carácter general o parcial (art. 28 LDGC); sino, también, de la naturaleza de las mismas.

No se trata de una mera explicación de la clase de actividad inspectora a desarrollar, puesto que, obviamente, es de comprobación e investigación. Al contrario, la obligación de información cuida los efectos sustantivos que pueden derivarse de la instrucción actuarial sobre el contribuyente.

En particular, las pruebas, datos o circunstancias que obtenidas en el curso del procedimiento inspectivo sirven de sustrato al procedimiento sancionador (art.34.2 LDGC).

La información debida al contribuyente sobre la naturaleza del procedimiento de Inspección consiste, precisamente, en que los hechos o antecedentes puestos de manifiesto pueden constituir la base de un procedimiento sancionador o, más aún, de delito fiscal (art.305 C.P.).

De modo que la naturaleza de la actuación de comprobación e investigación puede acarrear la práctica de la determinación de la cuota y, en su caso, originar un procedimiento sancionador; puesto que el legislador permite que las pruebas obtenidas en el procedimiento de comprobación de la cuota se incorporen al procedimiento sancionador, sin límite alguno.

El derecho del contribuyente reside en ser informado de la naturaleza de la actividad de comprobación e investigación, no solo en sus propios términos, sino en cuanto

soporte de efectos jurídicos sancionadores o penales, que toman su formación de premisa. De modo que el derecho en cuestión atiende nada menos que a la presunción de inocencia. El contribuyente debe saber que los hechos o circunstancias aflorados en la actuación inspectora pueden significarle la aceptación o admisión de pruebas utilizables en su contra en el procedimiento sancionador o penal. En otros términos, la naturaleza de la Inspección puede desembocar en la culpabilidad infractora del contribuyente, el cual tiene reconocido el derecho a ser informado desde el inicio.

Esta interpretación contribuiría a moderar lo que a juicio de la doctrina supone una quiebra del derecho a no autoinculparse, conforme al artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y a la jurisprudencia que le sirve de marco [21].

En efecto, no resulta legítimo que la base de la sanción se funde en las pruebas aportadas en el curso de la Inspección, puesto que, como señala *Falcon Tella,* el respeto al art.24 de la C.E. exigiría la separación neta entre el procedimiento inspector y sancionador... "asegurando plenamente que los datos facilitados por el sujeto pasivo en el primero a efectos de liquidación no pudieran ser usados en el segundo.." [22].

4.2.3. La Elección del Contribuyente: Inspección Parcial o General

La discrecionalidad unilateral, subyacente a lo largo de la gestión, comprobación e investigación y recaudación tributaria, entendida como preeminente definición del interés fiscal, puede desplazarse desde el interés público al interés privado. La interpretación del interés fiscal oportuno aplicable al caso concreto no queda enervada si quien protagoniza la decisión no es la autoridad administrativa, sino el contribuyente.

En ese sentido, cabe reflexionar sobre la atribución que la ley confiere al particular, en el curso de una actividad de comprobación e investigación de carácter parcial, para que tenga carácter general respecto del tributo y ejercicio afectados (art.28 LDGC).

La relevancia de la decisión del particular del alcance de las actuaciones inspectoras que le atañen significa la preferencia que la ley otorga a su ponderación del interés fiscal en términos de comparación entre su propio interés y el interés público.

La preferencia al particular -su intervención discrecional- le permite imponer su personal valoración de la oportunidad, prescindiendo del comportamiento del sujeto público. La consecuencia de la decisión unilateral del contribuyente provoca la modificación inmediata del alcance de la actuación inspectora, que está sujeta a rectificación en consecuencia. Por eso, es erróneo calificar el derecho (potestativo) del contribuyente como un exceso, convirtiendo el procedimiento inspector en ámbito exclusivo y excluyente de discrecionalidad unilateral administrativa [23], ya que lo único que la norma formula es el reconocimiento expreso al ejercicio del derecho (potestativo) del contribuyente de prevalecer en la comparación de su interés particular respecto al interés público, en orden a la mejor realización del interés fiscal.

---

21. Albregste-Van Arendok, "Taxpayer protection in the European Union", Deventer, 1998, en particular Frommel, The Right of taxpayers to remain silent under the European convention on Human Rigths, p.81.

22. Falcon Tella R., en Quincena Fiscal, 22-1995.

23. Fenellós Puigcerver, op. cit., p. 332.

Resulta paradógico que se arguya que esta valoración no pueda dejarse a "la decisión de los simples ciudadanos como ahora concede el artículo 28 de la LSGD"; cuando es, si cabe, una de las manifestaciones más rotundas de la relevancia jurídica que otorga el ordenamiento jurídico a la tutela del interés particular del contribuyente en cuanto componente indisociable del interés fiscal.[24]

Tampoco conviene la referencia a la necesidad de un acuerdo de ampliación de las actuaciones entre el contribuyente y la Administración.

No se advierte, en la ley, hipótesis de acuerdo alguno. El contribuyente solicita, si lo considera oportuno, el cambio del alcance de la Inspección y la Administración debe iniciar la comprobación de carácter general a partir del momento de la solicitud.

La protección del interés del contribuyente implica la atribución legal al contribuyente del poder de producir, por propia iniciativa, la modificación de la actuación inspectora, siendo totalmente irrelevante la conducta del sujeto público al respecto. El particular puede o no ejercitar el derecho (potestativo) que le confiere la norma jurídica, pero, si lo hace, su consecuencia se impone sobre el otro sujeto, sin necesidad alguna de acuerdo o aceptación.

4.2.4. Las Medidas Cautelares

La discrecionalidad unilateral del sujeto público queda mal reflejada en la adopción de medidas cautelares contra el particular (art.128 LGT). En efecto, la latitud de la disposición legal ofrece un ejemplo de desborde de discrecionalidad máxima de la Administración, siempre que advierta indicios racionales que puedan frustrar el cobro de la deuda tributaria o dificultarlo gravemente.

La doctrina señala la inevitable discrecionalidad que conlleva la facultad de interpretación administrativa de los denominados indicios racionales [25].

No obstante, la estructura de la norma puede cuestionarse en sí misma y no en términos de su alcance más o menos laxo. El interrogante es si la Administración puede, partiendo de su propia valoración de los intereses implicados, comprimir la libertad patrimonial del particular, aún proporcionada y excepcionalmente.

No se trata de discrecionalidad, sino de la atribución arbitraria de una potestad (excesiva) a uno de los intereses que comparecen en la realización del interés fiscal, y, cuya exigencia solo sería procedente a través del orden judicial competente.

El punto no es que la deuda tributaria se encuentre o no liquidada. La Administración tributaria solo podría adoptar medidas cautelares mediante la correspondiente autorización judicial. La liquidación no supone desarticular las garantías del contribuyente para su mejor defensa, lo cual está sancionado constitucionalmente (art.24 C.E.), a través de los recursos que prevé el ordenamiento jurídico. Basta que el acreedor entienda que su crédito peligra para dejar indefenso al deudor.

---

24. Paso Bengoa-Jimenez Jimenez, op. cit., p. 292.

25. Fenellós Puigcerver, op. cit.,: "La constancia de una actividad clara y suficiente encaminada a la frustración más o menos inmediata del crédito de la Hacienda Pública, sin que basten meras conjeturas o simples sospechas de la A.T.".

El fundamento de las medidas cautelares tributarias no debe ser un expediente diferente al que informa la tutela cautelar de cualquiera que postula las garantías de su crédito. Se trata de una acción procesal que se materializa por la coincidencia de un doble presupuesto: aparente buen derecho (*fumus boni iuris*) y peligro de daño. Pero, no aparece compatible con la tutela judicial efectiva y la presunción de inocencia que sea el propio postulante de la acción cautelar el que decida sobre el reconocimiento de su derecho de crédito y asegure el cobro de la deuda a través de la creación de su propia pretensión a tal efecto.

La adopción unilateral de la tutela cautelar del crédito tributario por la Administración que postula su cobro surge como un procedimiento sumario de percepción anticipada de la deuda, sea o no legítima, y tenga o no fundamento legal adecuado.

La conclusión, en todo caso, es que si ocurre la tutela cautelar, exista o no liquidación administrativa, debería ser que el juez ordinario el que la impusiera. Es obvio que el particular afectado resiente en su defensa efectiva y los recursos subsiguientes adolecen de igualdad de armas con la Administración. Las medidas cautelares, tal como se presentan, cumplen una clara función inquisitiva, un medio de intimidación y de presión sobre el contribuyente, que se aparta de la estricta jurisdicción y que establece los parámetros a probar en base a indicios que, en la práctica, los sustituyen.

No es difícil imaginar, por ejemplo, que la anotación preventiva de embargo de la vivienda habitual constituye, objetivamente, una lesión de derecho fundamental de la libertad patrimonial del individuo si su postulación es de exclusiva potestad del agente público, a la sazón acreedor de una deuda tributaria. Esto es bien distinto si el cauce procesal fuera la jurisdicción ordinaria competente.

La medida cautelar, en libre decisión de una de las partes, confiere un poder exhorbitante sin contestación posible para el que la soporta. En efecto, sea a través de las retenciones del pago de devoluciones tributarias, embargo de bienes o derechos e inscripción en los registros públicos o cualquier otra; la situación de hecho condiciona severamente la propia defensa del derecho del particular.

Por tanto, la liquidación no implica ni debiera justificar medidas cautelares unilaterales, sin autorización judicial.

La arbitrariedad de la disposición contenida en el artículo 128 LGT no puede medirse en términos de ausencia de proporcionalidad o de irreparabilidad de los daños que pueda originar; sino, estructural y morfológicamente como una norma en sí misma arbitraria.

No es la Administración la que puede establecer el peligro de su crédito. Al límite puede denunciarlo al juez para que, en su caso, admitiéndolo, decida las medidas cautelares apropiadas.

No basta ni es suficiente que los indicios sean racionales, puesto que será el acreedor el que siempre tiene la capacidad de definirlos, partiendo de su temor o riesgo sobre el cobro.

En verdad, el artículo 128 LGT vulnera el derecho a la defensa judicial efectiva del contribuyente y, presumiblemente, el artículo 6.2 de la Convención Europea de Derechos Humanos, en cuanto a la presunción de inocencia.

Las medidas cautelares dirigidas contra la libertad patrimonial del particular no pueden ser la consecuencia de la singular potestad indiciaria de la Administración. La seguridad del cobro de la deuda tributaria no requiere sino que se verifiquen las circunstancias legales y de hecho que permitan su liquidación mediante pago voluntario o por vía de apremio. Y, excepcionalmente, la incobrabilidad puede consentir las mediadas precaucionales mediante pronunciamiento judicial [26].

26. Frommel, cit., p. 82.

Capítulo II
Los actos de consenso. Los acuerdos no contractuales

1. Los actos de consenso. Los acuerdos no contractuales

Los actos fundados en estructura consensual modifican la unilateralidad administrativa discrecional. La disposición de los intereses no puede, en ningún caso, prescindir del consentimiento del interesado y, por tanto, la aptitud activa sobre la esfera jurídica ajena queda a él subordinado o dependiente: la participación mengua la autoritatividad del procedimiento de decisión o, inclusive, la decisión en sí misma.

Los efectos jurídicos que resultan no nacen de la ley o disposiciones secundarias, sino, estrictamente, del acto consensual.

El margen de discrecionalidad conferido por la ley a la actividad administrativa sólo puede afirmarse en la novedad de un acuerdo, contractual o no, de reflejo bilateral. La ley quiere que su voluntad se materialice mediante presupuesto de hecho consensual en límite de la discrecionalidad habilitada.

La creatividad de la discrecionalidad administrativa implica que la Administración conserva un margen de libertad en la formulación de los juicios de valoración y comparativos y, sobre todo, en la decisión final, comprendida la determinación de su contenido. Esto supone un efecto jurídico cuya validez no está necesariamente vinculada a cualquier relación de convergencia o divergencia con la situación *ex ante* de la elección. Obviamente, en el bien entendido que la Administración distinga en la disposición de los intereses, el de los particulares y el suyo propio, a fin de la composición definida del interés fiscal en cuestión.

Por último, la actividad administrativa dirigida al consenso no puede sino calificarse de bilateral.

Los actos de consenso, conservando sus diferencias intrínsecas, conforme sean acuerdos o contratos, observan trazos semejantes en cuanto a los efectos jurídicos que de ellos derivan. Por una parte, el interés del particular, si bien con diferente intensidad

según se trate de acuerdo contractual o no, resulta asumido por la Administración tributaria como requisito objetivo de la legitimidad de los acuerdos para la precisa configuración del interés fiscal, que, es más que el interés público de la Administración. Pero, aún, el consenso se convierte en la fuente de los derechos y obligaciones acordados. El reglamento discrecional de los intereses sólo pueden justificarse por obra de los actos de consenso, contractuales o no. Es a través de los acuerdos que se plasma el aspecto del derecho de participación, no sólo en la formación de la decisión administrativa, sino, directamente en la propia dimensión de la misma.

Por otra, el carácter preclusivo de la formalización de los actos de consenso presupone la composición de los intereses en modo originario con respecto a sus antecedentes, configurada en sí misma, como la opción practicada para solventar el conflicto.[27]

La creación discrecional de la decisión mediante actos de consenso, expone la bilateralidad necesaria para que sea congruente con la defensa compartida del interés fiscal; no parece razonable admitir el consenso para inmediatamente vaciarlo de contenido, v,g, considerando que el poder unilateral idóneo para imponerse sobre esferas jurídicas ajenas pueda ejercitarse mediante acto consensual.[28]

La noción elemental de acuerdo, contractual o no, evoca la necesaria bilateralidad de su celebración. Ello apareja que la concordancia no puede quebrarse unilateralmente, si es que su cumplimiento no resulta improbable para los partícipes: en particular, es predicable la inmutabilidad o inmodificabilidad de la situación jurídica ajena por decisión unilateral de la autoridad administrativa.

La vinculación administrativa al acuerdo, su parte en el consenso, implica, en los términos legales fijados, su obligación de cumplirlo. Pero, aún más si el acuerdo finalizado supone objetivamente la restricción de la ejecutoriedad del acto que lo formaliza, ya que, debe convenirse, que hay una desactivación de su eficacia jurídica unilateral, en términos de imperatividad. O sea la estructura consensual del acuerdo inhibe su carácter ejecutivo inmediato, a favor de la prerrogativa (autotutela) administrativa.

En resumen, la coparticipación del ciudadano social en la satisfacción del interés fiscal-deber de contribuir y derecho a influir en el ejercicio de la potestad de imposición-estimula el análisis de la discrecionalidad administrativa vehiculizada en actos consensuales, contractuales o no, y respecto a los cuales la Administración pierde su poder de supremacía, debiéndose sustraer a la identificación del interés fiscal tutelado con el interés público encomendado por la ley: el consenso anticipa la composición congruente del interés fiscal; cosa que no es asegurable si la referencia es a la prevalencia del interés público de la Administración en contraste con el contribuyente, sin per-

27. Falzea A., "Voci di Teoria Generale del Diritto", La transazione, p. 370, Milano, 1970.

28. Scoca F.G., "La teoria del provedimento dalla sua formulazione fino alla legge sul procedimento", en Le trasformazioni…cit., p. 255, Milano, 1995; Federico, op. cit., p. 128:" La admisibilidad de la utilización del contrato para el ejercicio del poder administrativo presupone una consideración del acto negocial que no tiene valor en si, sino en cuanto idonea a la realización de intereses merecedores de tutela según el ordenamiento jurídico y con referencia específica a la actividad administrativa consesual idonea para realizar el interés público concreto atribuido a la Administración".

juicio, de la reserva de disposición que la imparcialidad administrativa posee y que la hace particularmente idónea para separar formal y funcionalmente su actuación como tercero y parte en el procedimiento consensual.

Si esto es correcto, resultará que la actividad discrecional compuesta sólo puede encauzarse a través del acuerdo, pacto, convenio o contrato con el particular, puesto que la composición de los intereses deberá establecer el modo en que el consenso opera en su resolución innovativa.

La autoritatividad que nace de la actividad discrecional unilateral es sustancialmente distinta al ejercicio de la discrecionalidad compuesta. En efecto, la autoridad referida a la discrecionalidad unilateral puede disponer de la capacidad jurídica de los terceros ajenos, independientemente del consenso de los mismos; alterando las esferas extrañas, con autonomía del concurso y de la colaboración de los que están obligados a soportarlo. Básicamente, porque es intrínseco a la protección de su interés como administración y nada le obliga a compartirlo.

La forma en la que se manifiesta el consenso sugiere una doble respuesta. Primero, hay acuerdos no contractuales que pueden ser instrumentales o sustitutivos de la decisión administrativa, la cual, a su vez, se apoya, para su eficacia, en un presupuesto de hecho consensual. Se trata de concordar el contenido de la resolución dentro de un procedimiento que así lo requiere. Un acto subordinado o inserto en carácter previo, que determina la disciplina de los intereses en la resolución final.

Segundo, hay acuerdos contractuales, de fondo negocial, en cuya virtud finalizan los conflictos de intereses a través de concesiones recíprocas, sea directamente obtenidas por las partes o con asistencia de terceros; acuerdos cuyo soporte jurídico es la figura de la transacción.

Por tanto, la creatividad discrecional tributaria que se encauza en actos de consenso, significará la autodefensa por la administración de su propio interés que aunque público, puede o no individualizar el interés fiscal. Al límite, hasta podría ser contrapuesto.

1.1. Los Acuerdos no Contractuales

El acuerdo entre Administración y ciudadano, con fundamento en el interés fiscal primario, sugiere una instancia en la ponderación comparativa de los intereses secundarios que comparecen, entre los cuales está el propio interés público de la Administración en cuanto tal; de cuya imparcialidad ocurre que se encargue la Administración pública, pero en cuanto tercero neutral frente a la discrepancia o contraste en el logro de dicho acuerdo.

La Administración como tercero no equivale a la que es parte en el procedimiento donde participa el particular, sino que debe permitir confrontar los distintos puntos de vista y facilitar su ayuda en la solución alternativa del conflicto que les separa. (Administración Facilitadora)

La Administración mediadora, por sí misma, o, apoyándose en un sujeto externo hace plenamente viable el principio de imparcialidad en cuanto necesario control del ejercicio de la actividad discrecional. Es una perspectiva que se abre paso en el ordena-

miento jurídico, en distintos de sus sectores, bajo referencias semejantes: justicia negociada en el derecho penal, o,Administración contractual en el derecho público [29].

El acuerdo refleja la sustitución de la imperatividad por el reglamento compartido del conflicto. Justamente, se señala, que la composición amigable de las diferencias entre el ciudadano y la Administración es un "elemento de la cualidad del servicio público" [30].

La Administración negocial en lugar de la Administración unilateralmente autoritativa. Ello se refleja en la progresiva preferencia por los acuerdos previos que eviten el conflicto o, inclusive, la negociación transada en el ejercicio de la actividad inquisitiva recaudatoria o penal.

El acuerdo es, en la expresión de *Carnelutti,* un acto concursal, en el que "la unidad del evento obtenido con las diversas acciones implica la identidad del fin, pero no del móvil...". El acuerdo no se identifica con el contrato (acto compuesto) porque cada uno de los actos de las partes es dependiente del otro, hay una interdependencia entre ambos sin la que no podría concebirse. No sucede lo mismo en el acuerdo donde los actos, aunque sean necesarios para conseguir un cierto efecto jurídico, expresan intereses que son distintos [31].

Los actos consensuales pueden configurar acuerdos. El acuerdo se define en la doctrina como una expresión genérica que alude al encuentro de dos o más voluntades. Hay acuerdos que no son contratos (actos compuestos). Las partes no entienden en sentido propio vincularse al desarrollo de una actividad determinada, combinando intereses contrastantes, sino que concuerda, cada una por su cuenta y sin que ello signifique reflejos relacionados con la conducta de la otra en una finalidad idéntica y, por tanto, predisponen los medios que hacen a la misma.

1.1.1. Los Acuerdos Previos de Valoración

El modelo de acuerdo no contractual está disciplinado en el artículo 9 de la LDGC 1/1998 de 26 de enero.

Los denominados acuerdos previos de valoración reúnen las características aquí postuladas para la clausura de un determinado modo de relación participativa entre la Administración y el contribuyente. Precisamente, la forma no contractual de la solución de las controversias o su prevención.

El acuerdo de valoración se inserta en un procedimiento en cuyo ámbito se formula una solicitud previa y vinculante de valoración de rentas, productos, bienes, gastos y

29. Parejo A. y otros op. cit., p. 751; Bonafe-Schmitt J.P., "La médiation penale en France et aux Etats-Units", Paris, 1998; Rosembuj F., "Nuevas formas de acción en la protección del ambiente: la negociación de la administración con el contaminador y la mediación de conflictos ambientales", Revista de la Economía Social y de la Empresa, 34-2000.

30. Conseil d'Etat, Régler autrement les conflicts: conciliation, transaction, arbitrage en matiére administrative, Paris, 1993; La transazione nell Unione Europea, a cargo de Henri Dabayle, Milano 1998.

31. Carnelutti F., "Teoria Generale del Diritto", Roma, 1951, p. 352 y 361; Betti, Teoria generale del negozio giuridico, en Trattato Diritto Civile, XV, p. 313, dirigido por G. Vasalli, Torino, 1960: "El acuerdo señala a los sujetos que sin ser portadores de intereses en conflicto pretenden un resultado común. El contrato se caracteriza por el contrario por la diversidad y el conflicto entre intereses de los sujetos que lo celebren".

demás elementos del hecho imponible, acompañada por la propuesta presentada en los términos legales habilitados.

La falta de respuesta de la Administración en los plazos establecidos implicará la aceptación de la propuesta del contribuyente.

La Administración queda vinculada, *rebus sic stantibus,* a los valores acordados; pero, aún más, a la adopción de la liquidación administrativa que pudiera dictarse ulteriormente, del contenido oportunamente concordado. El contribuyente no puede recurrir contra el acuerdo, puesto que presta su consenso y ésta renuncia a la impugnación puede revisarse si la liquidación posterior no se conforma al acuerdo.

La Administración y el contribuyente al enfocar el acuerdo asumen la disposición consensual de la discrepancia en la valoración. El acuerdo podrá desplegar su virtualidad bilateral vinculando a la Administración a su cumplimiento y a respetar su contenido en un eventual acto de liquidación y, el contribuyente, por su parte, acepta el acuerdo, conservando su derecho a impugnar la eventual liquidación si no lo contiene en los términos previstos. Esto significa que, concluido el acuerdo, se produce el efecto innovador sobre la situación precedente, en forma tal que las partes quedan ligadas al acuerdo celebrado para prevenir o resolver discrepancias.

Por tanto, no resulta persuasivo afirmar que el fundamento de la no impugnabilidad del acuerdo radica en que se trata de un acto preparatorio de la liquidación posterior, un acto inserto en el iter procedimental. El particular tiene un interés tutelado a la actuación, en la resolución sucesiva, a lo acordado y al mismo tiempo no tiene facultad de impugnar la resolución conforme al acuerdo. Es una suerte de *contrato normativo* dedicado a determinar el contenido *de acuerdos futuros y eventuales.* [32] El particular tiene un interés tutelado a la actuación, en la resolución sucesiva a lo acordado y, al mismo tiempo, no tiene facultad de impugnar la resolución conforme al acuerdo.

La solicitud y propuesta del contribuyente, aunque insertos en un procedimiento, crean una situación de deber administrativo cuyo contenido expreso puede dar o no razón a la propuesta, aceptándola o denegándola y que en el supuesto de silencio positivo supone siempre su aceptación. Y el único recurso que corresponderá al contribuyente, en su caso, será en contra de la liquidación administrativa que no recoja en su definición el contenido convenido.

La naturaleza del acuerdo presupone en ambas partes la disposición comprometida a su cumplimiento, sea que se acepte o no la propuesta de cada una de ellas en su integridad. No tendría sentido propiciar el compromiso para después rehusarlo si no se aceptan las propuestas que se plantean. Pero, no puede negarse que el acuerdo, en sí mismo, aún cuando se inserte en un procedimiento, tiene su propia estructura autónoma de la eventual liquidación administrativa subsecuente, condicionada exclusivamente por su contenido.

Aún cuando el acuerdo sea un acto instrumental inserto en el procedimiento prevalece, la naturaleza consensual en orden a sus efectos jurídicos. Por un lado, la Administración está obligada a aplicar al contribuyente los valores acordados en la liquida-

32. Guglielminetti, I. "Contratti Normativi", Padova, 1969, p. 189: Estos acuerdos tienen normalmente una portada abstracta. Se refieren a una generalidad de contratos futuros y presupuestos contractuales futuros. En otros términos, se esta en presencia de un acto negocial que establece el contenido de la disciplina de una relación que surgirá, si surge, a continuación de una resolución administrativa.

ción que, en su caso, los recoja excepto *rebus sic stantibus* y, por otro, el contribuyente podrá reclamar en su contra si la correspondiente liquidación desvirtúa el acuerdo previo alcanzado.

El acuerdo no contractual consentido entre la Administración y el contribuyente es definitivo, en el sentido que resulta imposible para cualquier sujeto que no haya sido parte modificar su contenido específico. No es que se demore la impugnabilidad al acto de fondo: la liquidación administrativa; sino que el tal acto no es de fondo, sino de representación formal del acuerdo de valoración, que es el de fondo. El acto formaliza el acuerdo. De este modo la Administración y el contribuyente evitan el riesgo de controversia sobre cuestiones que alimentan conflictos.[33]

1.1.2. Las Consultas Vinculantes

La categoría de actos consensuales en la modalidad de acuerdo no contractuales tiene fiel reflejo en el régimen de las consultas vinculantes formuladas a la Administración (art. 107.4 LGT). Los efectos jurídicos que provoca la eliminación de las dudas, incertidumbres respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria del contribuyente proponen una respuesta semejante a la que consta en los acuerdos previos de valoración.

En primer lugar, la consulta vinculante obliga a la Administración a la aplicación de criterios expresados en su contestación excepción hecha *rebus sic stantibus*.

En segundo lugar, el obligado tributario no puede entablar recurso alguno contra la respuesta administrativa, sin perjuicio que pueda hacerlo contra los actos administrativos que no sean dictados de acuerdo con los criterios administrativos manifestados en las mismas. Cada uno de los participantes en el acuerdo queda comprometido a su efecto jurídico preclusivo y a no replantear la cuestión planteada, a menos que los actos administrativos desvirtúen el contenido de la opinión vinculante de la Administración sobre las dudas que suscita al contribuyente la ley aplicable. La inimpugnabilidad de la consulta permanece siempre que la Administración obre conforme a su contestación; pero si no lo hace, podría interpretarse que el particular impugna la consulta a través del acto administrativo que la traiciona.[34]

No resulta persuasivo afirmar que la sujeción reside en el poder interpretativo de la Hacienda Pública y no de la voluntad concordada de ambas partes, dejando desvinculado al obligado tributario.

No parece que la consulta sea ejercicio unilateral de poder interpretativo, sino de mera calificación de los hechos legalmente subsumibles, considerados de encaje dudoso. La opinión administrativa sirve para eliminar incertidumbres, confiriendo certeza a la propia operación consultada. Y, asimismo, como circunstancia eximente de responsabilidad infractora del particular, si ha facilitado el material de consulta en tiempo y forma debida, lo cual constituye su particular deber en el acuerdo que pretende.

33. Federico, op. cit., p. 169.

34. Houx S-Hallterman, "Negocier avec l'Administration fiscale", p. 77; Goblet P., "La negotiation fiscale vue par l'Administration", p. 95 en Le droit des affaires en evolution, Bruxelles, 1998.

1.1.3. El Acuerdo Previo de las Retribuciones en Especie

El procedimiento de acuerdo previo de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal, como el art. 9 LDGC, es un caso de acuerdo no contractual, cuyo final puede ser la falta de resolución de la Administración en el plazo de seis meses fijado por la ley. La inercia de la actuación administrativa implica la aceptación de los valores propuestos por el solicitante.

La discrecionalidad compuesta, por la inactividad de la Administración, es el resultado de la aceptación de los valores presentados por el contribuyente (RIRPF, Disposición Segunda).

La autoridad dispuso de su acción por inercia y ello crea el deber de admitir la propuesta del particular y su ulterior vinculación a los valores en cuestión si dicta actos de liquidación.

1.1.4. La Venta de Bienes Embargados

El criterio legal es que la Administración no puede proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda sea firme (art. 31.2 LDGC).

La *ratio* expresa que no puede ejercitarse el poder de disposición sobre el patrimonio ajeno hasta que el crédito sea inimpugnable. Se coloca una barrera de contención entre el embargo y su realización. La venta por el acreedor solo puede prosperar cuando se agoten los recursos opuestos a la liquidación de la deuda.

La relevancia de la norma radica en la tutela concedida al contribuyente. Hay una reversión de la autotutela administrativa, sometiéndola a extrema certidumbre jurídica: su crédito queda pendiente de la reclamación o recurso, ajustándose la potestad enfática a una extrema jurisdiccionalidad.

No hay por tanto, atisbo de discrecionalidad unilateral en la interpretación del interés fiscal, sino, la preceptiva sumisión del aparente (buen) derecho a la realidad jurídica reconocida por la jurisdicción ordinaria, si hasta ella llega la impugnación del particular.

Y, precisamente, por la ponderación del interés del particular es que se explica que la enajenación del bien embargado solo podría proceder en caso que lo solicite expresamente el contribuyente, fuerza mayor, bienes perecederos o en los que existe riesgo de pérdida inminente. O sea, la venta previa a la firmeza de la liquidación ocurre siempre que se produzca o pudiera verificarse un daño de imposible reparación para el deudor.

La valoración (técnica) de la situación fáctica, su determinación cuantitativa y la decisión de venta del bien embargado, ante la potencialidad del daño irreparable que se provoca sobre el tercero, ilustra sobre la necesaria ponderación compuesta de los intereses implicados, tanto públicos como privados.

El trámite de venta o lo consiente la Administración o el contribuyente, pero, no resultaría admisible la disposición unilateral e imperativa ni la mera solicitud del particular, sin aceptación.

La suspensión de la venta hasta la firmeza de la liquidación no empece que la Administración y el contribuyente acuerden la enajenación anticipada, pero, en términos de

acto de consenso, que no de decisión singular de ninguno de ellos. Se trata de un supuesto de discrecionalidad compuesta.

El fundamento lógico es que se impone el acuerdo ante situaciones fácticas que pueden desvanecer el cobro de la deuda o convertirla en exorbitante, al límite confiscatoria. Ante ello, la respuesta es el acto de consenso entre las partes. La previa enajenación aspira a evitar, mediante la composición de los intereses, que uno pierda la garantía preventiva que ostenta y el otro pueda verse perjudicado en su defecto, mediante la duplicación o multiplicación de la deuda que se le reclama.

Si, en cambio, se aceptara que la decisión administrativa es unilateral quedaría desmentida, en la práctica, la prohibición de venta antes de la resolución firme sobre la liquidación.

2. ACTOS UNILATERALES NO CONSENSUADOS

Los acuerdos previos de valoración, acuerdos no contractuales, del art.9 L/1998 DGC, no pueden identificarse con la propuesta de valoración de operaciones vinculadas que efectúe el contribuyente (art.16.6 LIS) y otras previsiones en el Impuesto sobre Sociedades.

2.1. El Acuerdo anticipado de precios

El procedimiento legal y reglamentario formula una disciplina de APA (Advanced Price Agreements) que descartando cualquier probabilidad de acuerdo, contractual, o no, conforma una actividad discrecional pura que desemboca en una manifestación de autoridad, con independencia del concurso y de la colaboración del sujeto pasivo que la sufre, debilitando, al máximo, su interés legítimo, en modo imperativo.

No se trata de un procedimiento consensual, sino claramente unilateral de la Administración en sentido enfático. No hay atisbo de acuerdo, sino ejercicio discrecional fundado en la supremacía y predominio, tendente a la fijación del valor (administrativo) de mercado, sobre la base de la propuesta del particular.

La aprobación o rechazo son expresión discrecional del sujeto público que, en ningún acto del procedimiento, se aviene al marco de la *pars conditio* con el particular para la creación concertada del valor de mercado apreciado.[35]

Pero, aún más, el acto finalizador puede ser un acto presunto desestimatorio. La propuesta queda refutada por silencio-rechazo.

Nótese la diferencia con el artículo 9 LDGC que establece que, la falta de contestación por inercia administrativa, implica la aceptación de los valores propuestos por el contribuyente.

La resolución final expresa del procedimiento tiene como características típicas la unilateralidad y autoritatividad del acto administrativo conclusivo, en el que la decisión no es compartida con sujetos ajenos o terceros.

35. Rosembuj T., "Fiscalidad Internacional", Madrid, 1998, p. 34.

Por eso, así como en el artículo 9 LDGC es lógico que el acuerdo concordado resulte en sí mismo inimpugnable; no se atina a ver el motivo por el que la resolución aquí dictada no lo sea, cuando por su estructura y naturaleza es un acto regular de discrecionalidad administrativa sometido a las causas de impugnación previstas por la jurisdicción.

Tampoco queda claramente establecido el contenido de la vinculación de la Administración a su propio acto, puesto que, establece una cláusula de reserva de actuación condensada en expresión indeterminada: en virtud de la que, después de la resolución aprobatoria, puede la Administración, a su conveniencia, estimar si la propuesta ha sido aplicada correctamente. El régimen de la APA en cuanto dirigido a poner fin a una discrepancia o a prevenirla no goza de estabilidad ni efecto preclusivo: queda abierta a voluntad de la Administración.

El poder discrecional sirve en modo elocuente al interés público de la Administración, degradando y debilitando el concurso del interés del particular. El valor que se determina en aquel que resulta de la propia ponderación y decisión de la Administración, en base a su opinión.

El Acuerdo Anticipado de Precios (APA) en su sentido original advierte sobre su naturaleza transaccional. En el APA, diseñado en la legislación de los EE.UU., hay una transacción entre el particular y la Administración sobre el valor/precio de transferencia, que es obligatorio para ambos desde su concordancia: la Administración comparte junto al contribuyente el valor/precio atribuido a la transacción, que será común, de mercado, por virtud del acuerdo. No es esta la orientación del APA en el IS (art. 16) donde prevalece la autoridad unilateral administrativa en el procedimiento y el resultado de la decisión final, como ya se ha visto.

"El APA una resolución alternativa al conflicto donde una empresa se encuentra voluntariamente con el Servicio administrativo para negociar un método de precios de transferencia que puede ser empleado sobre operaciones específicas durante un período de tiempo".[36]

El APA es un procedimiento no adversarial cooperativo entre la Administración y el particular dominado por dos objetivos: ahorro de carga administrativa y de tiempo y certeza jurídica sobre el resultado que se logra. Pero, porque su configuración, es, desde el comienzo, como acto de consenso de naturaleza contractual.

No es casual que uno de los ejemplos mencionados para su sometimiento al procedimiento de mediación y arbitraje como se verá, sea fijación del precio de transferencia.

Desde el momento en que el consenso domina la imposición unilateral, conseguirlo es cuestión de predisponer todos los medios jurídicos que sirvan al acuerdo y a la composición del conflicto, por vía no adversarial o judicial.

Pero, no es esta la lógica que sigue el legislador, puesto que usa la discrecionalidad unilateral administrativa, como si el interés en juego (precio de transferencia, valor de mercado) fuera exclusivo del sujeto público.

36. Eden L., "Taxing Multinationals, Transfer pricing and corporate income taxation in North America", 1998, p. 469.

2.2. Otros Actos Unilaterales en el Impuesto de Sociedades

Hay en el ordenamiento positivo una serie de procedimientos en los que se produce un acto, expreso o presunto, de la Administración a solicitud o propuesta del particular.Alguna doctrina encauza estas vías procesales en reglamentos transaccionales. En verdad, no parece que ello sea convincente; pero, ni siquiera puede advertirse en los mismos alguna traza de acuerdo no contractual, entendido éste como concierto entre copartícipes del que resulta la unidad del hecho.

En particular, en el Impuesto de Sociedades, la propuesta de plan de amortización, de plan de reparaciones extraordinarias, de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, de aprobación de criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos al devengo y planes especiales de reinversión de beneficios extraordinarios. (arts. 5,10,12,37 RIS).

Aquello que caracteriza estos procedimientos es la formulación de una propuesta o solicitud del contribuyente a la Administración que puede aprobarla, expresa o presuntamente, o desestimarla. Pero, sin que la Administración quede vinculada, *rebus sic stantibus* a la adopción de la resolución final con el contenido concertado o convenido.Y, tampoco, que el obligado particular por el acuerdo quede limitado en su facultad de impugnación, precisamente, por el acto de consenso.

Por otra parte, la discrecionalidad administrativa, apenas moderada por la actuación del derecho de petición (art. 29 CE) se manifiesta plenamente, prescindiendo del consenso del solicitante para la aprobación o desestimación, mediante resolución motivada, de su propuesta. La resolución es fruto de autoritatividad y unilateralidad. Es un conjunto de actos finalistas que dudosamente pueden estimarse en consenso, en los términos antes enunciados: bilateralidad, preclusión, interés participativo del particular.

Por eso, en estos supuestos del I.S. no hay una estructura consensual que les sirva de soporte; sino actos discrecionales (técnicos) configurados como potestad administrativa exclusiva y reservada que constituyen el efecto jurídico mediante la pertinente resolución.

No hay vinculación de las partes a un pretendido acuerdo ni, tampoco, puede establecerse que la resolución constitutiva del efecto jurídico sea un mero requisito formal.

La degradación del interés legítimo del particular no supone desconocimiento de su situación jurídica subjetiva típica, sino, exactamente, esto: que, a diferencia de los actos de consenso, no es jurídicamente necesario su consentimiento para la determinación de la propuesta o solicitud; siendo su posición jurídica la normal del administrado en el curso de cualquier procedimiento administrativo discrecional y que concluye en resolución, independiente de su consenso o, inclusive, contra la voluntad del interesado.

La resolución es estructuralmente idónea por decisión de una de las partes: la Administración tributaria, titular de un poder unilateral lo ejercita sin tomar en cuenta, para ello, la esfera jurídica del interesado, sino, la propia valoración (técnica) en la defensa de su interés (público), que no fiscal.

La resolución descarta cualquier hipótesis de vinculación previa de las partes a un pretendido acuerdo que no se verifica, por lo que, tampoco se producirá efecto preclusivo que señale una discontinuidad jurídica *ex ante* y *ex post* de la decisión administrativa.

Los casos indicados no pueden entenderse como reglamentos transaccionales ni acuerdo no contractuales, ya que exponen el poder administrativo impregnado de autoridad discrecional (técnica) y unilateral en la adopción de la decisión que, en su opinión, pondera mejor el interés público del que es portador.

Son actos administrativos basados en la valoración técnica cuyos presupuestos (opinables) son elevados por la ley a la categoría de juicios cognoscitivos e intelectuales privilegiados, confrontados con los que vierte el particular. El poder de valoración técnica, se convierte en la fuerza determinante de predominio del interés (público) administrativo.

Ello propone el interrogante sobre el carácter de las reglas técnicas en sus efectos administrativos tributarios porque, como en los supuestos antes mencionados, la frontera entre discrecionalidad pura y técnica no es discernible. En consecuencia, la valoración (técnica) de la existencia y de la importancia de los hechos y circunstancias de hecho no se reducen a una mera operación intelectual, sino que, alimentan juicios técnicos de oportunidad o conveniencia. En suma, discrecionalidad pura.

En rigor, si el poder discrecional (técnico) adopta fuerza determinante en la decisión administrativa no cabe referirse a actos de consenso; sino de presupuestos ligados a la tutela unilateral del interés público. El problema consiste, precisamente, en dicha configuración cuando hay elementos suficientes que autoricen la ponderación entre el interés administrativo y el particular en términos de oportunidad, permitiendo identificar la corrección o no del ejercicio del poder discrecional (técnico). La coimplicación de intereses solicita la compatibilización bilateral del resultado. Pero, esto no se verifica si la creación de valor fiscal de las determinaciones privadas depende sólo y exclusivamente del juicio y decisión administrativa.

En la doctrina más reciente se reitera no sólo el rechazo a la actividad discrecional de la Administración Tributaria, sino, también, de la propia discrecionalidad técnica, acuñando la categoría de juicios opinables pero no discrecionales, en los que la solución adoptada no se justifica porque responde a las preferencias del sujeto que decide, sino porque éste la presenta como la reconstrucción probable de los hechos o la mejor interpretación de la ley. No obstante, la elegancia de la propuesta acaba en un mero repertorio semántico, porque con juicio opinable y elecciones de oportunidad no se afirma otra cosa que el concepto tradicional de discrecionalidad, en sentido propio o técnico: ponderación de intereses y oportunidad de actuación o valoración de base cognoscitiva calificada.[37]

La dificultad de separar la operación intelectual de la decisión señala el límite de la discrecionalidad técnica.[38]

No extraña por ello que se advierta en el uso de conceptos jurídicos indeterminados, tradicionalmente vinculados a la discrecionalidad técnica, una técnica vaga e incierta en manos de la Administración, idónea para diminuir las garantías del contribuyente frente a los amplios márgenes de apreciación (decisión) administrativa.

Al contrario, no se sostiene la afirmación que predica la discrecionalidad técnica, como distinta de la pura, cuando la Administración debe apreciar si el valor declarado,

37. Lupi R., "Lezioni di Diritto tributario", Milano, 1992, pp. 108-109.

38. Alguacil Mari, "Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores", Valencia, 1999, pp. 22, 162, 235 y 236.

por ejemplo, es o no valor real, "ya que la decisión es siempre única (o se da el contenido del concepto o no se da): o el valor real es o no lo es".[39]

Es importante el juicio del tribunal Constitucional, al afirmar que: "De este modo no resulta aventurado afirmar que la tarea de comprobar el "valor real de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra -en pesetas- exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un márgen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo .(S.T.C. sobre inconstitucionalidad de la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989 de abril, de Tasas y Precios Públicos, 19-7-2000). Habrá tantos valores reales como expertos que se pronuncien.

"Y también es cierto que tanto la referencia al "valor Real" por muy indeterminados que resulten los vocables "valor" y "real" cuanto la exitencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de la ley recogida en el art. 133.1 CE le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno un elemento esencial del tributo".

La denominada única solución justa no se puede dar sino cuando se verifica el acto de consenso, puesto que resulta de la clara codecisión de los participantes, sea por acuerdo o contrato. Pero, el ejercicio de la potestad discrecional unilateral, técnica o pura, no es la única solución, sino la solución única impuesta como acto autoritativo y, por lo tanto, susceptible o no de coincidir con la realidad jurídica del contribuyente. Y ello porque la creación administrativa de valor no identifica sino aquello que el poder público califica o interpreta como valor real o efectivo, sea o no coincidente con el que se desprende de las circunstancias de hecho sobre los que se basa.[40]

La concreción del concepto jurídico indeterminado por la Administración unilateral e imperativa expone, por norma, la calificación de su propio interés por encima de cualquier otro. La opinión es decisión discrecional apenas velada por juicios de contenido técnico o reglas de conocimiento. Por eso es válida la posición de *Alguacil Mari* cuando postula la aplicación del artículo 31.1. C.E., para enjuiciar la actividad administrativa de apreciación de los hechos en la elección y utilización de las reglas técnicas y de experiencia que concretan los conceptos indeterminados.

39. Moreno Fernández, "La discrecionalidad en el derecho tributario", Valladolid, 1998, p. 189.
40. Rosembuj T., La Fiscalidad cit., p. 10.

Capítulo III
Los actos de consenso. Los acuerdos contractuales. La transacción

1. LOS ACTOS DE CONSENSO. LOS ACUERDOS CONTRACTUALES. LA TRANSACCIÓN

La transacción es la figura jurídica que mejor alienta el derecho de participación del contribuyente a influir en la función administrativa, hasta la codecisión en la manifestación concreta de poder que le afecta.

La transacción es el contrato que explica la idea del interés fiscal compartido entre el particular y la Administración. Su *vis expansiva* está presente en los ordenamientos tributarios de la Unión Europea, con carácter de cláusula general, a excepción de España, Portugal, Austria y Finlandia... " La presión de las necesidades ha conducido a los sistemas jurídicos europeos más o menos al mismo punto de convergencia: la admisión de la técnica transaccional en las relaciones entre la persona pública y las personas privadas".[41]

Sin embargo, no podría reducirse su función a mera técnica. Las funciones de la transacción son plurales.

Primero, no es una mera técnica de gestión de conflictos. Parece cierto que su emergencia en el derecho público indica un nuevo modo de regulación social tendente a la recomposición de las relaciones entre el ciudadano social (sociedad civil) y el Estado, que tiene por contenido la atribución de un segmento del poder administrativo de regulación de conflictos al ciudadano, partícipe en el común propósito de sostenimiento del gasto público.

Segundo, la prevención del conflicto o su resolución amistosa entre las partes, mediante soluciones no jurisdiccionales, sirve para abreviar las dificultades de la recaudación fiscal y ofrecer certidumbre al comportamiento del contribuyente de masa, liberando del alto coste que hoy por hoy supone el conflicto.

41. La Transazione, op. cit., p. 56.

Tercero, la disciplina de autocomposición amistosa de las controversias, fundada en la negociación y compromiso, entre el poder administrativo y el ciudadano social contribuye significativamente a la paz fiscal, una de las caras más visibles de la paz social. Y ello viene cohonestado por igual demanda en otros sectores del ordenamiento jurídico como el derecho penal o el derecho administrativo.[42]

La transacción tiene por fin evitar la provocación de un pleito o poner término al que había comenzado dando, prometiendo o reteniendo cada parte alguna cosa (C.Civ, art. 1809).

La incertidumbre de la relación jurídica existente motiva y define la causa contractual del compromiso mediante concesiones recíprocas *iliquid datum et retentum*. La superación de la discrepancia, con intención de transar, sobre la base de un acuerdo contractual que, a diferencia del acuerdo, tiene en la interdependencia de los fines y de los hechos su carácter específico (acto compuesto que no concursal).

La transacción, entonces, recoge los atributos propios de los actos de consenso, con fuerza contractual. La eliminación de la incertidumbre por medio de recíprocas concesiones no está presidida por el intento de esclarecer, fijar, determinar la realidad jurídica que sirve de punto de partida, no busca la verdad; sino, al contrario, pretende su evitación, tanto si conserva como si modifica el efecto jurídico vigente o anterior: la transacción, como el acto de consenso, surge con independencia de su convergencia o divergencia respecto a la situación jurídica anterior (efecto preclusivo). No presupone la conformidad ni la disconformidad al estado jurídico anterior.

El presupuesto es la incertidumbre de la relación jurídica establecida, cuya base puede ser de contradicción objetiva o simplemente de valoraciones discordantes. La existencia de discrepancia entre las partes es la *res dubia* que hace necesaria la transacción.

El acuerdo transaccional reposa en las concesiones recíprocas. Se dice que es necesario que cada una de las partes consiga una ventaja menor respecto a lo que pretendía obtener. Un *detriment*. El *benefit* consiste en obtener algo en lugar de nada, como sucedería si el litigio se pierde en juicio.[43]

La transacción es un proyecto negocial hacia adelante, destinado a constituir una situación jurídica nueva y, por tanto, no reconoce el pasado ni está orientado a determinar la certeza de la situación precedente, de la que, en verdad prescinde.

42. Rossner, Giménez Salinas, Barja de Quiroga, Beristain Ipila, "La Mediació Penal", Barcelona, 1999, p. 15: "En todo caso hay un amplio consenso a la hora de aceptar que un proceso de mediación es una solución al conflicto, pactada entre las partes, con la intervención de un tercero neutral. Sus objetivos a destacar son: mejorar la asistencia a la víctima, orientar el derecho penal a la reparación; promover la participación en el sistema penal; responsabilizar al delincuente por sus actos". Travail d'interét géneral et médiation penal, Bruxelles, dirección de P. Mary, 1999. Más especificamente, la mediación penal expresa todos los modos de resolución de conflictos que tiene en cuenta a la víctima, evitando el proceso penal. Para ello, se utilizan la reparación económica, la obligación del autor de seguir un tratamiento, la definición de reglas de convivencia, el trabajo de interés general. A través de la mediación, se afirma, los poderes públicos reaccionan a la comisión de infracciones mediante sistemas alternativos a los procedimientos sancionatorios penales. El consentimiento del delincuente, por ejemplo a los trabajos de interés general, y la reparación del perjuicio están en los fundamentos de la mediación penal.

43. Monateri P.G., "Questioni generali in materia di transazione", en La transazione nella prassi interna ed internazionale, dirigida por E. Andreoli, Padova, 2000, p. 40. Gracia Peligero C.-Mainar Ene M., La solución transaccional. Análisis de sus posibilidades. Madrid, 1998. "Es la transacción un contrato consensual, normalmente bilateral, y excepcionalmente plurilateral, de carácter oneroso y contenido inderterminado, con genuinos efectos normativos y cuyo fin consiste en poner definitivo término a una situación previa de conflicto", p. 21.

El efecto preclusivo de la transacción conduce a la indiferencia del resultado transaccional con la situación jurídica previa existente entre las partes. "Esto se produce cuando la situación jurídica del tiempo dos (sucesiva en hipótesis) al tiempo uno se verifica, cualquiera que sea la situación jurídica del tiempo uno, de la que se prescinde totalmente".[44]

La causa del contrato de transacción es la de resolver una controversia entre las partes mediante concesiones recíprocas, solucionar un conflicto entre dos valoraciones unilaterales, deducidas o no en un proceso, mediante la convergencia de sacrificios.

La transacción, impeditiva de pleitos o propulsora de soluciones negociadas y amistosas, contribuye a la distribución del interés fiscal entre la Administración y el contribuyente, sirviendo, al mismo tiempo, para ahorrar cuestiones litigiosas y facilitar la recaudación ordinaria y regular de los impuestos.

"... no se trata de saber quien tiene razón o está equivocado, sino de construir nuevas relaciones entre las partes".[45]

El reglamento transaccional elimina la disputa mediante soluciones de compromiso, evitando la dificultad de determinar o fijar la propiedad de la razón que asiste a cada una de las partes, con lo cual hace infructuosa la confrontación entre el acuerdo que se logra y la situación jurídica previa al mismo.

La dimensión contractual que impregna la transacción reúne los elementos propios de los actos de consenso -interés del particular, bilateral, efecto preclusivo-; pero, acentuando, si cabe, la obligación mutua de las partes de cumplimiento de los pactos alcanzados, en los términos del Código civil: autoridad de cosa juzgada, en el bien entendido de su validez.

El tema no es pacífico. Se afirma que no es posible hablar de concesiones recíprocas desde el momento que las dos partes no están en pie de igualdad.[46]

Parece que la Administración puede en cualquier caso imponer su voluntad a la otra parte que, frecuentemente, está obligada a aceptar. En verdad, la prueba de la eficacia contractual de la transacción está, justamente, en el reconocimiento de la posición paritética entre cocontratantes, puesto que, de otro modo, el reglamento transaccional se reduce a una exhibición del poder unilateral, del que ya dispone, la Administración tributaria. La transacción, como tal, no puede traducirse en un desequilibrio significativo de los derechos y obligaciones del contribuyente, puesto que, quedaría perturbado su derecho participativo en el interés fiscal. El acuerdo sobre la base de concesiones recíprocas excluye, por definición, la autoridad-imperatividad del poder administrativo y, también, su apoyo en la capacidad punitiva para forzar el trato. No es que la Administración pueda, en rigor, negociar o sancionar, renegando del intento de transar si el compromiso no le resulta conveniente o, peor, aún, invitando a la transacción bajo la amenaza o intimidación de recurrir a la sanción.

La naturaleza contractual de la transacción implica que, en su relación al caso concreto, la supremacía administrativa cede paso al equilibrio de las recíprocas prestacio-

44. Pannucio Dattola F., "La transazione novativa", op. cit., La transazione cit., p. 179.
45. Bonafe-Schmitt J.P., op. cit., p. 20.
46. Serverin E., Lascoumes P., Lambert T., "Transactions et pratiques transactionelles", Paris, 1987, p. 249.

nes que se pretenden. La renuncia, total o parcial, al ejercicio de la potestad prevalente es el sacrificio de la Administración para conseguir la terminación del pleito o evitar su inicio, facilitando, al mismo tiempo, la gestión de la recaudación en forma rápida, simple y eficaz. El contribuyente, por su lado, no reconoce ni desconoce su comportamiento previo, puesto que su interés no es que se determine la razón que le asiste, sino culminar o ahorrarse procedimientos de impugnación.

2. LA TRANSACCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

¿Puede transigirse sobre la deuda tributaria?

Vale la pena recordar, con la doctrina de derecho civil francesa, que, en primer lugar, el impuesto es patrimonio del Estado, que, puede transigir sobre el mismo: "el producto del impuesto es una suma de dinero cuyo destino es el de ser afectado o cedido para subvenir a las necesidades del Estado". [47]

En efecto, la transformación monetaria del patrimonio público no es un hecho extraño ni infrecuente, así como su despublificación. La disposición de bienes y derechos de dominio estatal a favor de los particulares pone en evidencia la relatividad del patrimonio del sector público, sometido a reformas en función de las necesidades históricas y políticas. Pero, en segundo lugar, y más relevante, la disposición sobre el producto de la recaudación tributaria efectiva se compadece con la adquisición de las sumas de dinero que recibe la Administración tributaria del contribuyente por mandato legal; para luego afectarlas a la Hacienda Pública.

El patrimonio público no es inmutable ni la disposición del producto de la recaudación tributaria que adquiere del contribuyente perjudica, en sí misma, los fines de la Hacienda Pública. La potestad administrativa tributaria recibe y adquiere la transferencia monetaria del particular, conforme a la ley, con la obligación de su transmisión o cesión a la Hacienda Pública para su aplicación. En cumplimiento de ello está habilitada para el ejercicio de la supremacía en sentido enfático, de lo cual la autotutela es una muestra; pero, asimismo, para disponer de tal privilegio, siempre que se traduzca en la realización del interés fiscal.

Así, "el impuesto es de orden público en el sentido que los contribuyentes no pueden ser dispensados de su pago; pero, la transacción tiene como efecto que el deudor se considera solo como obligado por la suma que la transacción determina a su cargo" (*Baudry-Lacantinerie*).

Efectivamente, la deuda tributaria o los actos que la determinan o liquidan si transados se convierten en la deuda tributaria efectiva a recaudar por la Administración. La realización del interés fiscal se verifica mediante el reglamento transaccional entre la Administración y el contribuyente y su resultado es el único que empeña el deber de contribuir al gasto público.

Pero, aún más, la transacción puede cubrir la punibilidad de la acción del contribuyente, puesto que las "penas se fijan en interés del Tesoro, es decir, por un motivo que no es enteramente de orden público" (*Baudry-Lacantinerie*).

47. Baudry-Lacantinerie-Wahl, "Traitè theorique et practique de droit civil", de la transaction, 1263, 1265, pp. 677 y 678; también Planiol-Ripert, "Traité practique de droit civil francais", T. XI, n. 1578.

La transacción penal protege exclusivamente el interés público de la Administración que, por lo tanto, podría, como se verá, abdicar de su actuación siempre que ello preserve el interés fiscal. La reparación o restauración por vía transaccional sacrifica el interés público en la misma medida que aventaja el interés fiscal de la Hacienda Pública.

Por último, la disponibilidad del crédito tributario se refuerza en la prescripción/caducidad del derecho o acción de la Administración. El decurso del tiempo puede llevar a la extinción del deber patrimonial del particular, sea por abandono, inercia o indiferencia del acreedor. "El impuesto es siempre prescriptible" (*Baudry-Lacantinerie*), lo cual es presupuesto necesario de la disponibilidad del crédito tributario.

2.1. La Indisponibilidad del Crédito Tributario

La indisponibilidad del crédito tributario consiste en que el acreedor no puede hacerlo como en las relaciones obligatorias de derecho privado. [48]

La indisponiblidad, en efecto, es consecuencia del interés tutelado por la norma tributaria. Pero, ¿cuál es ese interés tutelado?.

El interés público (de la Administración) no empece para que, en ocasiones, pueda disponer de su crédito, siempre que así lo habilite la ley. Es el caso de la transacción penal. Y aún más, de la condonación discrecional de las sanciones tributarias firmes (art. 89.2 LGT) cuando la ejecución de las mismas afecten grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo o produjere grave quebranto para los intereses generales del Estado. Se trata de una potestad dispositiva y, al tiempo, discrecional de la Administración.

La protección del interés fiscal propone, con mayor razón si cabe, el ejercicio del poder dispositivo del titular del crédito tributario en la consecución de la ejecución material de la prestación debida. Cabe siempre al acreedor, y más aún, al acreedor público la traducción en la realidad concreta de la deuda tributaria, y ello mediante la cooperación del propio obligado.

Y la primera conclusión es que la discrecionalidad unilateral presupone disposición, al amparo del interés público inherente al propio desempeño administrativo y la discrecionalidad compuesta lo hace con referencia al interés fiscal, compartido con el contribuyente.

La actividad discrecional, unilateral o bilateral, de contenido autoritativo o consensuado, perfila el poder de disposición del crédito tributario por parte del sujeto activo al cual corresponde efectivamente.

Y no es susceptible de confusión con la indisponibilidad del derecho de la Hacienda Pública (arts. 30 y 39 LGP).

La potestad de imposición es indisponible, irrenunciable, imprescriptible. Pero, el ejercicio de la potestad puede ser disponible, renunciable y prescriptible.

48. Cortés Domínguez-Martín Delgado, "Ordenamiento tributario español", I, 1977, pp. 258-260.

La interpretación de la indisponibilidad del derecho de la Hacienda Pública debe formularse en combinación con el deber de todos de contribuir al sostenimiento del gasto público (art. 31.1 C.E.).

El contenido del deber de generalidad es la participación del ciudadano colectivo en el gasto público: la cosa pública como la cosa de todos. Así como la transgresión del deber público de generalidad vulnera el interés fiscal, desde el lado del ciudadano; la excepción o exclusión de alguno o algunos de contribuir al gasto público presume la disposición (inconstitucional) del derecho de la Hacienda Pública: un paréntesis antijurídico que perturba el interés fiscal, desde el lado del Estado.

Pero, la indisponibilidad (inconstitucional) no es semejante a la disposición en el ejercicio de la actividad pública. La potestad tributaria discrecional es dispositiva, del mismo modo que su actuación, que no la potestad en si misma, está sometida a plazos de prescripción o caducidad.

La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a "un sistema tributario justo", como el que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. (STC. 76/1990 de 26 de abril).

La Administración puede disponer libremente de los medios e instrumentos a su alcance, en el ámbito de su potestad, siempre que su finalidad absoluta consista en el cumplimiento de la lucha -constitucional- contra el fraude fiscal. Para "hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones por quienes están sujetos a las normas tributarias".

De este modo, aquello que aparece como una negación: no es una facultad; resulta una afirmación: la libre disponibilidad de la Administración para luchar contra el fraude fiscal y ello por vía de un mandato absoluto que deriva de la Constitución.

La libre disposición en la consecución del fin está emparejada con la discrecionalidad que anima su decisión administrativa.

Precisamente, porque es dispositivo y discrecional preocupan los derechos y garantías del contribuyente expuestos a la potestad administrativa, que, en ningún caso, es un ejecutor automático y milimétrico de la norma tributaria. La subsunción automática a la ley solo podría plantearse, en teoría, al amparo de una reserva de ley absoluta cuya aplicación o ejecución descendiera inmediatamente y sin intermediarios desde la Constitución al Poder Judicial, con exclusión de cualquier actividad administrativa sobre la verdad fáctica.

¿Cuales serían los derechos y garantías del contribuyente, que no vinieran directa y mecánicamente de la ley, si no se verificara, a su respecto, la actividad discrecional dispositiva?.

Desde la perspectiva del ejercicio de la potestad tributaria discrecional y dispositiva, sea unilateral o bilateral, pura o técnica, puede afrontarse con rigor, la garantía del contribuyente.

El derecho a la refutación, como pretende la LDGC, mediante el fortalecimiento del deber de motivación de los actos, las alegaciones y el procedimiento contradictorio, persigue la disciplina de la actividad discrecional unilateral. O sea, el ejercicio del interés público.

Los actos de consenso, acuerdos o contratos, miran, sobre todo, a la regulación de la discrecionalidad compuesta. O sea, el ejercicio del interés fiscal.

Ni lo uno ni lo otro se explica sin una situación jurídica subjetiva activa dotada de discrecionalidad y disponibilidad en el cumplimiento de la actividad pública.

2.2. La Inercia del Acreedor

La inercia extintiva del derecho o de la acción debido a prescripción o caducidad, por si no fuera suficiente, patentiza la idea de una Administración obligada a la actuación decisoria (discrecional) y dispositiva.

Cualesquiera que sean las posturas respecto a la semejanza o discriminación entre prescripción o caducidad, conviene remarcar que ambos institutos tienen un elemento, por lo menos, que es común: la distancia (caducidad) o la duración (prescripción) determinan la extinción del crédito tributario por inactividad o inercia del titular del derecho o potestad.[49]

La prescripción o caducidad de la potestad liquidatoria y recaudatoria (art. 64. a y b LGT) indica u omisión prolongada en el tiempo o ineficacia de la actuación jurídica por el transcurso del tiempo.

La inercia es, también, una forma de decisión. Y, en consecuencia, de disposición del objeto del acto o la relación jurídica. La prescripción o caducidad en materia tributaria son la mejor evidencia que la indisponibilidad del crédito tributario no es absoluta. La inacción de una potestad que, además, se califica de reglada, informa sobre los efectos de la discrecionalidad por omisión en la disposición del crédito tributario.[50]

Porque, en sentido contrario, la inercia del titular, en caso de indisponibilidad, conduciría indefectiblemente a la infracción: ni lógica ni jurídicamente puede admitirse la extinción del crédito tributario por inacción de la potestad administrativa, a menos que, su consecuencia no fuera el resultado necesario de la disponibilidad discrecional de su propia actividad. Precisamente, porque no es reglada ni vinculada es que la potestad tributaria está exenta, en esta hipótesis, de vínculo jurídico en el reglamento del conflicto de intereses, a los cuales la situación se refiere. La omisión, es, por definición, una señal de discrecionalidad.[51]

Es contradictorio sostener, como lo hace Cortés, que la indisponibilidad del crédito tributario hace que en ningún caso pueda deducirse del silencio de la administración (rectius: omisión) su voluntad de no hacer efectivo el crédito tributario como consecuencia de un incumplimiento de la ley por parte de la Administración....[52]

---

49. Fregni, "Obbligazione tributaria e Codice Civile", Torino, 1998, p. 413.

50. Vega Herrero, "La prescripcion de la obligación tributaria", Valladolid, 1990, p. 25; Sainz de Bujanda, "Lecciones de derecho financiero", Madrid, 1987, p. 262.

51. Carnelutti, op. cit., p. 222.

52. Cortés Domínguez, op. cit., p. 467.

La explicación es exactamente la contraria. La disposición discrecional del crédito tributario opera en la extinción automática de las obligaciones prescritas o caducadas, aplicándose de oficio (art. 67 LGT).

No cabe la referencia al incumplimiento de la ley, porque, fisiológicamente, la inacción es fuente de extinción de las obligaciones y deberes por el mero decurso del tiempo y, como es obvio, por voluntad de la Administración. Y si esto es legalmente factible no es por otro motivo que el de la disposición o disponibilidad del crédito tributario.

La Administración tributaria a quien la ley confía el ejercicio del derecho de crédito de la Hacienda Pública, incurre en abandono de un derecho que pudiéndose ejecutar no lo fue por abandono, desidia u olvido de su titular [53]. En la jurisprudencia abunda la referencia a la razón subjetiva de su no ejercicio por el titular, ligada a una idea de abandono o inactividad (S. 11/5/1996; 14/7/87). La prescripción es "la pérdida de la acción que tiene el titular a causa de su incuria o de la presunción de su abandono que implica la falta de ejercicio durante el lapso de tiempo que la ley estima suficiente para deducir aquella dejación" (S. 22/12/74).

La inercia, afirma Sandulli, se transforma en indiferencia, sosteniendo la presunción absoluta que explica la pérdida del derecho respectivo. [54]

Propone Jarach que la acción del Fisco no puede prescribir cuanto éste no ha tenido modo de conocer la existencia de su derecho y, por lo tanto, para hacerlo valer. ¿Cómo puede accionar el Fisco cuando no está en condiciones de conocer que ha surgido para él un crédito?. No es que tenga conocimiento por su negligencia, sino que las circunstancias no le permiten llegar al conocimiento del hecho. [55]

La cuestión no cambia el fundamento de la inactividad que está en la raíz de la prescripción. No es que la Administración no pueda tener conocimiento; sino que debió de adquirirlo para defensa de su derecho o acción. Y, si por las razones que fueran, no pudo hacerlo padece las consecuencias. O sea, siempre que la Administración goce de las facultades legales suficientes de comprobación e investigación -de adquisición de información- no puede arguirse, su ignorancia como premio de imprescriptibilidad. Y aquello que oculto no descubre será siempre con cargo a su insuficiente actividad.

3. LA TRANSACCIÓN CIVIL Y PENAL

El elemento central, entonces, consiste en la negociación y el contrato, que formaliza las concesiones recíprocas, en pie de igualdad, entre las partes.

La transacción inviste de pleno la actividad y función administrativa. Pero, conviene diferenciar su dominio, según la relación jurídica se establezca con la potestad que despliega la aplicación de la norma tributaria o la que sanciona su infracción, coincidan o no en el mismo sujeto público.

53. Cossio A. de, "Instituciones de Derecho Civil", Madrid, 1988, p. 147.
54. Sandulli A., "Manuale di Diritto Amministrativo", p. 114.
55. Jarach D., op. cit., p. 236.

La transacción a lo largo de los procedimientos de determinación, liquidación, recaudación, responde al concepto civil de la categoría jurídica. El reglamento entre las partes pone fin a la discrepancia y les obliga, por propia voluntad, al cumplimiento de los pactos alcanzados.

La transacción que habilita la comisión de una infracción sobre la sanción que puede corresponder está referida exclusivamente al desarrollo de la potestad punitiva del Estado, a la represión de un ilícito administrativo o penal.

Pero, son ámbitos de transacción que no pueden ni deben identificarse. Hay un acuerdo contractual con la Administración de gestión, inspección, recaudación, cuya institucionalidad y contenido es análogo al instituto de derecho civil. Y otro, relativo al pacto contractual con la Administración y órgano jurisdiccional punitivo que acentúa la reparación, antes que la retribución penal. La transacción penal tributaria se inscribe en un más vasto proceso que embarga la transformación de un modelo conflictual y punitivo en uno consensual y reparador: justicia negociada o restaurativa que hace de la represión penal un compromiso mutuo: una forma de ejecución de una sanción aplicable mediante acuerdo. [56]

El cambio es cualitativo. Históricamente, la sanción tributaria, como cualquier otra pena, implica aflicción. No se trata de reparar el daño causado mediante indemnización o resarcimiento. Al contrario, se castiga al infractor como consecuencia de su conducta ilegal, sin el propósito de restablecer el derecho vulnerado o resarcir el daño que provoca.

La transacción recoge la idea de la reparación mediante el consenso con la finalidad de restablecer el orden jurídico perturbado y recuperar recursos sustraídos a la Hacienda Pública; evitando la judicialización que, en su defecto, se produce.

3.1. La Justicia Penal Negociada.

Tulkens-van de Kerchove ofrecen una tipología penal basada en cuatro modelos: justicia impuesta, participativa, consensual y negociada. [57]

El modelo de justicia impuesta concibe la idea clásica del Estado como depositario exclusivo de la acción penal, que goza de un poder legal unilateral e independiente de toda intervención de los particulares y de la víctima de la infracción.

El modelo de justicia participativa consagra la idea que los particulares son llamados a intervenir en la persecución de las infracciones penales. La participación activa de los agentes privados en el desarrollo del proceso, sea el delincuente, la víctima u otra persona, apartan el modelo de la justicia penal exclusivamente pública y unilateral. La ilustración de ello está en la acusación particular y en la acusación popular.

El modelo de justicia consensual acentúa el papel activo, tanto de la víctima como del delincuente, en el que ocupa un lugar importante el consentimiento del interesado, sea bajo la forma de una aceptación o de ausencia de rechazo. Ello se articula en

56. Cairo R., "La médiation penale", Paris, 1997.
57. Gerard-Ost-van de Kerchove, "Droit negocié, droit imposé", Bruxelles, 1996, p. 529, La justice pénale: justicie imposée, justice participative, justice consensuelle o justice negociée?

torno de procedimientos de transacción penal y mediación, siempre que el infractor acepte ciertas condiciones para su aplicación.

Tanto la transacción penal como la administrativa suponen la extinción de la acción pública mediante el pago voluntario por el infractor de una suma de dinero. Pero, no susceptible de identificación con la transacción civil, sino, en todo caso, con el contrato de adhesión (ver más adelante, p. 71)

La mediación penal, a su turno, consagrada en Bélgica por ley de 10 de febrero de 1994, puede resultar atraída por la justicia consensual o por la justicia negociada. En el primer caso, el infractor debe satisfacer requisitos distintos del pago de una suma de dinero. En particular: indemnización por daños causados, tratamiento médico, ejecución de un trabajo de interés general o formación de duración no superior a las 120 horas. No obstante, la mediación penal entra a formar parte de la justicia negociada cuando la víctima participa de la discusión junto al infractor y un magistrado sobre la indemnización y las modalidades que le atañen.

El modelo de justicia negociada, ya apuntado, tiene carácter contractual y sus ejemplos, aparte de la mediación penal a favor de la víctima, son los procedimientos de *plea bargaining o de guilty plea* de los EE.UU., en el que la parte pública y el infractor acuerdan sobre las sanciones o las imputaciones, "disponiendo" en alguna manera de los procedimientos penales. La alternativa es clara: o se negocia la solución del conflicto o se prueban los hechos.

Las formas concretas de justicia penal oscilan entre la imposición autoritativa de la decisión y la negociación de un acuerdo. Sin perjuicio de relativizar la transcendencia última de la justicia negociada en cuanto a su relevancia en el conjunto del sistema penal.

La transformación de la relación entre el ciudadano social y la Administración atraviesa el ordenamiento jurídico en su conjunto.

Así como *Galligan* ofrece la perspectiva de la discrecionalidad administrativa unilateral e imperativa, consultiva o participativa y mediadora (consensual o negociada) *Tulkens-van de Kerchove* señalan la tipología penal en modo análogo: justicia impuesta, participativa, consensual o negociada.

Esto supone que la deformalización de los procedimientos consiente la afirmación que el "funcionario no es más aquel que aplica la ley por una operación burocrática" (*De Munck-Lenoble*), sino que la reorganización social sostiene, en términos generales, el paradigma del acuerdo y la negociación con la Administración pública. Y, en común, sobre dos ejes: primero, la internalización procesal de los valores democráticos y, segundo, la racionalidad pragmática de la negociación como medio económico y equilibrado para la resolución de conflictos.

La sombra de la transacción está en la retaguardia del derecho público actual, rubricando la emergencia de un paradigma de acuerdo que va de lo particular, el interés de cada uno, a lo general, el reglamento o la circular, cubriendo tanto el cumplimiento como el incumplimiento de la ley: otro modo de aplicación de la norma jurídica.

3.2. La Reparación Penal

El artículo 305 del Código Penal provee la exención de la responsabilidad penal al sujeto que regularice su situación tributaria en relación a las deudas incriminadas. O sea, que en la vía penal no administrativa, la norma se inscribe en la idea de la reparación mediante la exención de la pena absolutoria.

Así como el Código Penal se apunta en la tendencia de la reparación transaccional estableciendo la exclusión de la pena mediante la regularización de la situación tributaria en relación con la conducta y los hechos que la motivaron; no sucede otro tanto con la disciplina sancionadora contenida en la Ley General Tributaria. A excepción de la reducción de la pena por acta-contrato de conformidad (art. 145.d LGT) y la condonación de sanciones (art. 89.2 LGT).

La transacción penal significa sustituir la aflicción de la sanción por la reparación, atendiendo principalmente dos propósitos: eliminar el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, víctima de la infracción o el delito y restablecer o recuperar la relación fluida entre el contribuyente y la Administración (paz fiscal), por conclusión de la controversia futura.

No puede definirse este tipo de acuerdo sino es bajo la perspectiva de su contractualidad. La reparación significa transar por vía del acuerdo contractual. El sacrificio de la potestad punitiva sólo puede justificarse si con ello se consigue el resarcimiento del daño económico y la restauración de la relación herida entre el sujeto público y el particular: una lógica que es distinta de la justicia retributiva (sancionadora) desligada de los efectos que ocasiona.

La sanción negociada tiene su referente notorio en el *plea bargaining* de los EE.UU. que es un acuerdo libre entre el imputado y el *public prosecutor.* El fundamento transaccional radica en que consiente evacuar cantidad de procesos pendientes, aplicando soluciones rápidas a imputados que aceptan la culpabilidad de sus delitos. De modo que se permite a la voluntad de las partes enmarcar las conclusiones del proceso, en un ámbito como el penal, que excluye, en principio, criterios de justicia negociada, en base a la indisponibilidad de los derechos en juego, puesto que la determinación del delito y el *ius dicere* son funciones exclusivas del poder jurisdiccional. La posibilidad de la composición de la pena, por semejanza, alienta en el campo fiscal, respuestas similares: complemento de la justicia retributiva con la que se base en sistemas de prevención general concordados entre las partes en el proceso (v.art. 795 c.p.p.., sobre sentencia de conformidad del acuerdo negociado). En Italia, art. 444 C.P., la composición de la pena supone un pacto bilateral sostenido por la voluntad del acusado y el acusador.

Existe un vínculo sinalagmático entre las voluntades destinadas a obtener una serie de ventajas recíprocas, a causa de las facultades a las que ambas partes renuncian.[58]

La conjugación de la transacción y la reparación (penal) no es ajena a la propia evolución del contrato civil. "Históricamente, la función restitutiva de la transacción es la primera de las funciones que la asignaron". [59]

58. Cremonesi L., "Il Patteggiamento nel processo penale Milano", 1999, p. 6.
59. La transazione op. cit., p. 114.

Esto aparece claramente en el ordenamiento francés: es una modalidad de aplicación de la sanción penal por un contrato civil. Y en la definición administrativa se la considera como "un acuerdo entre la Administración y el infractor sobre una cierta suma que paga éste último a título de indemnización transaccional y que pone fin a las disputas. (Circular de 2/8/1991). Los resultados están a la vista: sobre 103.000 infracciones aduaneras y de cambio, 98% de las mismas fueron objeto de transacción y el resto por el Juez. "En ciertos ámbitos la transacción es el procedimiento de derecho común".[60]

A poco que se reflexione la aplicación de una pena mediante un contrato civil es la mejor aproximación a la tesis penal de la reparación o justicia restauradora.

La producción de un perjuicio económico a la Hacienda Pública orientan a su remedio, mediante la restitución de las sumas evadidas u ocultadas con la prontitud que ello reclama para impedir el impago o insolvencia del contribuyente deudor o infractor. Es la forma más eficaz de preservar el patrimonio público y defender el interés público (a la recaudación) que tiene encomendado.

Al mismo tiempo, si se pudiera moderar la criminalización y judicialización del contribuyente, favoreciendo el ingreso de lo adeudado y el reconocimiento indirecto de la transgresión en el contrato de transacción, sienta las bases de su participación material, de cara al futuro, en el cumplimiento correcto de sus obligaciones tributarias, en la actuación, por cuanto le toca, de su parte en el interés fiscal.

La reparación puede servir a la Hacienda Pública con más eficacia que la represión en orden a su interés público tutelado. Esto es lo que aparece en el moderno derecho penal y está recogido en el artículo 305 del Código Penal; y episódicamente cuando atañe a la represión administrativa (art. 79 LGT).

La transacción penal, evocada en otros ordenamientos como el de Francia, Italia, Bélgica, Dinamarca, Holanda, propone la autocomposición del conflicto originado por la infracción entre el titular de la potestad punitiva y el ofensor o transgresor.

Naturalmente, en un marco reglado en el que la ley aprecia objetivamente los elementos de incertidumbre en la transgresión o su realizador, y, prohibiéndola, en su caso, "cuando el infractor es reincidente, los medios empleados denotan manifiestamente una intención culpable, la gravedad de la infracción reclama la intervención del juez penal".[61]

Todavía sería posible la composición del conflicto, aunque se produzca la reclamación, si hay un órgano jurisdiccional o heterojurisdiccional que actúa como conciliador, acercando las posturas de las partes o desechándolas. En el ejemplo de la conciliación judicial en Italia, esto puede verificarse ante un recurso presentado ante la Comisión Tributaria. La conciliación declarada judicialmente obliga al contribuyente a la liquidación de la deuda. El beneficio es que las sanciones administrativas se aplican en la medida de un tercio del mínimo de las sumas adeudadas.

La conciliación clausura el litigio mediante la avenencia de los intereses contrapuestos orientados por un tercero jurisdiccional. La conciliación es una de las maneras

60. Dellis G., "Droit penal et droit administratif", Paris, 1997, pp. 406 y 408.
61. La transazione...op.cit., p. 22.

que aflora el contrato transaccional. No resulta persuasivo que puede existir conciliación sin concesión recíproca de las pretensiones contenidas, porque, en otro caso, no se entiende cuál sería su fundamento. Asimismo, la disciplina de la conciliación no persigue la justa composición del litigio o la búsqueda de la verdad de los argumentos o en los hechos en disputa, sino que, justamente, por su naturaleza transaccional está dominada por el intento pacticio o consensual. El acto de conciliación (transaccional) es preclusivo sustancial y procesalmente: sustituye el acto impugnado y extingue el proceso. Pero, aún más, la conciliación, en sede judicial, no está ni puede serlo, limitada por las cuestiones de hecho como la contractual. El acuerdo puede contener decisión sobre la íntegra relación jurídica tributaria. En la idea que ningún acuerdo ilícito o contra el orden público puede ser convalidable tiene como mensurabilidad el ámbito jurisdiccional en el que se desenvuelve. La naturaleza transaccional queda reflejada en la finalización de la disciplina al acuerdo definitivo de la controversia, con sacrificio de la verdad de los hechos, efecto que no se pretende, y de la justa composición del litigio, subordinado al entendimiento conseguido por las partes.[62]

3.3. La Condonación de Sanciones

La condonación de las sanciones tributarias firmes señala el ejercicio de una potestad dispositiva y discrecional. La remisión unilateral de la pena corresponde exclusivamente al titular del interés público, pero, tomando en cuenta, principalmente, datos que perturban la realización genérica del interés fiscal, o sea, la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector industrial, la economía nacional o los intereses generales del Estado, que, obviamente, no son los mismos que persigue el ordenamiento administrativo tributario.

No puede, en rigor, establecerse una base transaccional en la decisión administrativa, puesto que su otorgamiento o no es de su plena y libre ponderación. No obstante, la unilateralidad no es absoluta, porque el legislador obliga al cotejo con otros intereses no propios del afectado, sino genéricos de una categoría económica o social; intereses que no son los pertenecientes a los órganos de la Administración Pública.

Pero, en su fundamento, la condonación hubiera debido establecerse como fórmula transaccional de discrecionalidad compuesta, ya que, de otro modo, no se explica congruentemente que el sujeto ofendido en su interés propio -la Administración- deba renunciar a la sanción por circunstancias que tocan al ciudadano social. O prevalece el interés público o el interés fiscal. Pero, ambos al mismo tiempo producen un híbrido: el ofendido perdona por causas que no tienen que ver directamente con su interés, sino, con el del ofensor. No hay una sanción transaccional; sino una transacción encubierta como indulto de la sanción.

La condonación -dicen Diez Picasso Gullon- puede formar parte de una transacción celebrada con el deudor, o bien ser hecha en una situación de dificultad del mismo para facilitar el cobro del resto del crédito, v.g. en los convenios dentro de los

62. Tesauro F., "Istituzioni di diritto tributario", Vol 1, Torino, 1998, p. 370.

procedimientos que quita y espera o concursos de acreedores [63]. Esta potencialidad implícita de la condonación sancionatoria de reunirse en transacción explica la vocación no graciable de la figura, sino discrecional. O sea, no es consecuencia del ánimo liberal del acreedor, sino, de un juicio de conveniencia en el que parece determinante las ventajas que puede ofrecer su otorgamiento o denegación con respecto al cobro de la deuda tributaria.

3.4. La Excusa Absolutoria por Discrepancia Interpretativa

La excusa absolutoria por discrepancia interpretativa en la aplicación de sanciones es el resultado de un acuerdo no contractual asimilable al régimen de las consultas vinculadas formuladas a la Administración. (art. 107 LGT).

La discrepancia interpretativa entre la opinión de la Administración y el contribuyente respecto a la eventual transgresión legal puede desembocar en la inmunidad sancionatoria si el acuerdo concluye en la razonabilidad de las discordancias.

Es un supuesto de discrecionalidad compuesta en el cual la Administración acepta que la conducta del particular no ofrece connotación culpable que justifique la aplicación de la sanción.

La superación de las diferencias siempre será, por definición, bilateral. La subsunción de los hechos es consecuencia del acuerdo entre las partes sobre el alcance específico de la norma impuesta.

De nuevo, la Administración, en la hipótesis de acceder a la excusa absolutoria por contraste en la interpretación, ejecuta la disposición de una parte de su crédito tributario, con la finalidad de evitar conflictos o litigios que puedan impedir el cobro del principal.

4. LA TRANSACCIÓN CONTRACTUAL CIVIL

La transacción contractual, sea en el dominio de la pena cuanto de la gestión tributaria, no está generalizada en el derecho positivo.

Hasta aquí se ha visto que hay acuerdos no contractuales y manifestaciones de potestad administrativa de discrecionalidad técnica. La transacción contractual no distingue el estilo de la Administración sin perjuicio de lo cual, a veces, se impone, por presión de los duros hechos.

En mi opinión, ejemplos destacados son: el acta de conformidad que concluye el procedimiento de comprobación e investigación (art. 55 R.G.I.T.); la conformidad de los peritos en el valor de los bienes y derecho en la tasación pericial contradictoria (art, 52 LGT); valoración de los bienes embargados (art. 139 R.G.R). El aplazamiento de pago y dispensa de garantía por carencia de bienes, 61.4 LGT; acuerdos en procesos concursales (art. 129.4 LGT); deducción de inversiones en medio ambiente y explotaciones forestales en el Impuesto sobre Sociedades e IRPF.

63. Diez Picasso-Gullón, "Instituciones de derecho civil", Vol 1, p. 533, Madrid, 1995.

En estos supuestos se configura la causa de la transacción en su sentido admitido: superación de la controversia o discrepancia entre los participantes; intención de alcanzar una solución de compromiso por los propios interesados y efectuación de recíprocas concesiones de modo que cada una de las partes sufra sacrificio con el resultado obtenido.

"Concluyendo el contrato de transacción, cada uno de los contratantes demuestra preferir una solución inmediatamente cierta, a un juicio cuyo éxito podría no ser favorable, lejano en el tiempo, cargado de gastos y fastidios." [64]

Su matriz es civil y, en consecuencia, los principios que la inspiran en aquello que sea procedente tienen por fuente el Código Civil (arts. 1809 y sigts).

No obstante, si de restricción cabe hablar, una es la que se refiere al presupuesto de la transacción tributaria, que, a diferencia de la civil, sólo tendrá como objeto cuestiones de hecho, que no pueden comprometer las cuestiones de derecho que encauza la prestación tributaria en base a la ley, a excepción de la transacción judicial (conciliación) o formas de arbitraje libre previstas en el ordenamiento.

4.1. El Acta de Conformidad

La conformidad del interesado a la propuesta de liquidación formulada por la inspección establece una transformación en el ejercicio de la potestad administrativa unilateral de la inspección. Es más, contractualiza la relación. El acuerdo del particular a la propuesta de liquidación tiene un claro contenido negocial, en un único acto, en el que coinciden la voluntad administrativa y del particular, inspiradas por intereses contrapuestos a la disciplina consensuada de la relación jurídica tributaria y dotados ambos de poderes análogos en orden al efecto jurídico.

El acuerdo tiene naturaleza transaccional; siendo el acta de conformidad un instrumento de recíprocas concesiones para concluir o evitar futuros litigios. La potestad administrativa, merced a la conformidad del particular a la propuesta de la Inspección, se convierte en parte de un contrato; que se trasunta en un documento público-el acta- en sí mismo inimpugnable. Justamente, la aceptación de los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias que constan en el acta impiden su replanteo jurisdiccional y análogamente para el sujeto público, una vez transcurrido el plazo de un mes desde su extensión.

El plazo del mes es una condición del contrato que se perfecciona si no hay rectificación de errores materiales, indebida aplicación de las normas jurídicas o motivos que dispongan de su ineficacia.

No puede sostenerse que el acta de conformidad sea un acto unilateral de la Administración. La propuesta de regularización y su aceptación vinculan a ambas partes del contrato. La bilateralidad es evidente. Por un lado, el contribuyente aparece ligado por la inimpugnabilidad del acta y la cuantificación de la deuda tributaria. Por otro, la pro-

64. Bessone M., "Istituzioni di Diritto Privato", p. 826, Torino, 1994; Lacruz Berdejo J.L., "Elementos de Derecho Civil II", Barcelona, 1985, p. 545.

puesta de regularización condicional, deviene firme por el transcurso de un mes, sin que sea revocada. Pero, lo que es más relevante, el contribuyente debe ingresar el importe de la deuda y la Administración estará obligada a su recepción. El acta de conformidad, después del mes, es un contrato que constituye el derecho subjetivo de la Administración y el correlativo deber de pago del contribuyente. El acta es el reflejo de situaciones jurídicas correspondientes fijadas voluntariamente por el acuerdo entre las partes.

La conformidad sirve para finalizar una controversia abierta durante la actividad de comprobación e investigación. La voluntad de renuncia es compartida por ambas partes: no se trata de determinar la verdad de la situación tributaria del particular; sino de poner fin a una controversia mediante soluciones de compromiso que quedan reflejadas en el acta-contrato. La consecuencia fisiológica es el inmediato ingreso y la percepción de la deuda tributaria oportunamente pactada.

El allanamiento que sostiene Gonzalez-Cuéllar no es predicable al particular. También la Administración, al formular su propuesta de regularización, hubo de calibrar si era de su conveniencia y beneficio ceder en sus pretensiones para agilizar el cobro de su crédito.[65]

Por último, la conformidad es un criterio de graduación de sanción por infracción grave. La aceptación de la propuesta de regularización tributaria reduce automáticamente la sanción en un 30%.

La sanción por infracción grave transita a la baja cuando se concreta al acta-contrato de transacción. No hay una transacción sobre la sanción; sino que ésta se ofrece como un efecto sumado a la conformidad prestada o manifestada por el contribuyente. El fundamento de la reducción aparece entroncada con la idea de reparación ágil del perjuicio económico puesto en evidencia, pero, como elemento coadyuvante, no autónomo, de la conformidad a los hechos y elementos de cuantificación de las bases reflejados en el acta, suscrita por el actuario y el contribuyente. No es difícil, por tanto, entender que "lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios" (STC 76/1990) integra una de las funciones típicas de la transacción, aplicable en este caso.

Justamente, es la esencialidad del resultado práctico querido por las partes y el medio práctico adoptado para conseguirlo, en palabras de Falzea, lo que explica que, en ningún caso, puede el contribuyente impugnar aquello a lo que dio su conformidad y firma; salvo error de hecho.[66]

Sólo el error sobre la base firme de la transacción (*caput non contro versum*) permitiría al contribuyente desvincularse de su obligación. No se puede separar la previa actuación comprobadora e investigadora de su forma última. La conformidad es el corolario de una solución de compromiso, basada en concesiones recíprocas ligadas a la propuesta de regularización y que, cumplida la condición temporal, vincula establemente a la Administración y el contribuyente.[67]

65. Gonzalez-Cuellar, op. cit., p. 380 y ss.
66. Falzea, op. cit., p. 31
67. Rosembuj T., "Elementos de derecho tributario II", Barcelona, 1989, p. 272.

4.2. La Tasación Pericial Contradictoria y la Valoración de Bienes Embargados

La tasación pericial contradictoria es un medio de comprobación de valores que puede emplear la Administración para cuantificar la base imponible declarada por el contribuyente o un procedimiento de éste último para la corrección de los demás métodos de comprobación fiscal de valores realizados por la Administración. (art. 52 LGT).

La figura es significativa por dos motivos. Por un lado, como ha destacado González-Cuéllar [68], puede apreciarse en la fijación negociada, su carácter transaccional, en la hipótesis de la conformidad entre los peritos intervinientes, del particular y de la Administración, en la determinación del valor. Por otro, la participación de un perito tercero supone el recurso a un tercero neutral, imparcial (neutral factfinding) si la tasación practicada por el perito de la Administración excede en más de un 10% o es superior en más de 20.000.000 de pesetas a la hecha por el particular.

La participación de los peritos en la fijación del valor en contradicción exhibe el concurso de los intereses, público y privado, en la valoración de bien o derecho, estableciendo una definición compartida del interés fiscal, que no es de competencia exclusiva de la Administración ni del contribuyente. Hay una transacción sobre el valor en discusión como punto de llegada de la creación del valor controvertido, adoptado por ambas partes.

La posibilidad de la intervención de un tercero neutral e imparcial ratifica la disposición transaccional de la tasación pericial, en cuanto sirve para desbloquear la comunicación entre la Administración y el contribuyente, para resolver sus diferencias en un modo distinto al pleito o a la imperatividad unilateral. El perito tercero propondrá una solución a la determinación del valor que, aunque coincida con la sostenida por la Administración, supone despojarla de su autoridad unilateral en la resolución del conflicto.

Estas características se proponen también en la valoración de los bienes embargados, con referencia a sus precios de mercado, como paso previo a su enajenación. (art. 139 RGR)

La valoración administrativa está sometida a la contradictoria del contribuyente. Si la diferencia entre los valores asignados por ambas partes excede del 20% se "convocará al deudor para dirimir las diferencias de valoración y, si se logra acuerdo, hacer una sola". (art. 139.3 RGR).

La transacción conduce, si se logra, a una sola y común valoración de los bienes, aceptada por la Administración y el particular. Un acuerdo contractual de naturaleza transaccional.

Si el acuerdo no se produce, podrá intervenir un tercero neutral e imparcial y en los límites de las valoraciones formuladas por los interesados, es el encargado de la valoración definitivamente aplicable, para la subasta o concurso posterior.

La tasación pericial y la valoración de bienes embargados señalan la tipicidad de la transacción tributaria, como medio alternativo de solución de los conflictos, sea por los propios participantes o a través de la asistencia de un experto adecuado.

68. Gonzalez-Cuellar, op. cit., p. 351.

Se trata de ejemplos en los que queda plasmada la idea de la Administración actuando desde fuera de su inmediato interés público enfrentado al del particular, desdoblándose en su función, para la regulación del conflicto mediante soluciones pacticias. Asimismo, parece clara la diferencia entre el contrato (acto compuesto) de transacción y el acuerdo (acto concurso) no contractual previo de valoración.

4.3. Los Acuerdos Concursales

La Administración tributaria puede suscribir acuerdos o convenios concertados en los procedimientos concursales: acuerdo de quita y espera, convenio de acreedores y el concursado, convenio entre los acreedores y el quebrado regulados en la Ley de Enjuiciamiento Civil y el convenido entre los acreedores y el suspenso regulado en la L.26 de julio de 1922 de expedientes de suspensión de pagos y quiebras de comerciantes y Sociedades. (arts. 129.4 L.G.T. y 96.7 RGR)

La habilitación legal responde a la descripción del contrato de transacción. La necesidad de establecer la certeza del cobro del crédito y su entidad son causa suficiente para materializar la conveniencia de poner fin a un pleito o evitarlo, en razón de la dudosa cobranza de la suma adeudada por el suspenso o quebrado, en concurso de acreedores múltiples y distintos.

Ello está también presente en las concesiones recíprocas que todos los acreedores, públicos y privados, deben disciplinar sobre bienes y derechos limitados.

El convenio entre los que exigen su deuda y la distribución pactada de los bienes y derechos del deudor señalan con carácter inequívoco los sacrificios de cada uno y del concursado para la finalización de estos procedimientos.

La autorización administrativa para transar es la consecuencia de la imposibilidad de actuar singularmente sobre el patrimonio del deudor y la apertura, por ello, del concurso sobre los bienes del mismo.

No hay rasgos de renuncia unilateral de la Hacienda Pública a su acción de cobro de la deuda; sino, al contrario, cobrar el máximo de su crédito permitido por las circunstancias entre la imposibilidad fáctica y jurídica de la plena realización de su derecho. De nuevo, acuerdo de disposición del crédito en un ámbito de discrecionalidad compuesta.

La renuncia, si fuera tal, derivaría justamente de lo contrario: si se hubiera prohibido a la Administración tributaria suscribir acuerdos o convenios concertados. Es un contrato de transacción que ejemplifica su función resolutiva y alternativa al litigio que supondría la satisfacción del crédito por el procedimiento judicial respectivo o, lo que es probable, su total insatisfacción de no participar en el convenio.

4.4. El Aplazamiento y Fraccionamiento de Pago

El principio civil de integridad de pago señala (art. 1169 C.C.) que "a menos que el contrato expresamente lo autorice no podrá compelerse al acreedor a recibir parcialmente las prestaciones en que consista la obligación".

De la norma del artículo 1169 puede deducirse "que el pago no es un mero acto unilateral del deudor, sino que al acreedor le está reservada la aceptación de la prestación en que consista la obligación". [69]

La norma tributaria, simétricamente, conforma la facultad (privada) del acreedor, en potestad discrecional de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

La Administración tributaria puede aplazar o fraccionar el pago, siempre que la situación económico financiera del deudor impida, transitoriamente, hacer frente a su pago en tiempo (art. 61.4 LGT), cuando de la apreciación discrecional de la Administración se deduzca que el contribuyente a causa de la situación económica financiera no puede afrontar su débito. (art. 48.1 RGR)

El término o plazo de dilación a favor del deudor es privativo del acreedor particular y de contenido discrecional en el público. Y, en mi opinión, es discrecionalidad compuesta, que no unilateral; de cariz contractual.

El acreedor tributario no puede decidir en el caso concreto sin la adecuada ponderación del interés del contribuyente. No está en juego el interés (público) de la Administración, sino, más bien, el interés fiscal compartido.

Esto es evidente en la parte atinente a las garantías: la dispensa es consecuencia, o puede serlo, de la carencia de bienes del deudor o si de la ejecución de su patrimonio resulta afectada sustancialmente el mantenimiento de la actividad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica o produce graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública (art. 64.4, b LGT).

El fundamento del aplazamiento o fraccionamiento reside en la valoración conjunta de afrontar el pago en tiempo de la deuda tributaria. El acreedor pondera la situación del deudor y, en conjunto, aprecia la conveniencia de otorgar o no el favor. Pero, la decisión no es exclusivamente suya, porque de la ley se desprende la necesaria consideración del interés del contribuyente, tanto para el pago aplazado o fraccionado cuanto para la exigencia o dispensa de las garantías del débito: esto significa el impedimento transitorio de pago por razón de la situación económico financiera del deudor.

La discrecionalidad compuesta supone, al efecto, la necesaria apreciación del objetivo impedimento del deudor para cumplir con su obligación, condicionando el contenido y la propia determinación administrativa del aplazamiento o fraccionamiento de pago que se solicita.

La posición de la doctrina tiende a rechazar la discrecionalidad administrativa, pese a la explícita manifestación del art. 48.1 RGR. "La discrecionalidad supone una opción de los órganos de la administración ante varias posibilidades, todas ellas justas, y el precepto en cuestión reduce la actuación discrecional del órgano administrativo a la constatación de la situación de tesorería del peticionario (el precepto habla de la situación económica financiera) que, al erigirse en única causa del análisis más parece que nos encontremos ante una cuestión tasada que discrecional." [70]

---

69. Albacar-Santos Briz, "Código Civil", T. IV, p. 303, Madrid, 1991.

70. Eseverri-Lopez Martinez, "Temas Prácticos de Derecho Financiero", Granada, 1998, p. 757; Moreno Fernandez, op. cit., p. 189…" Y ello porque la Administración no es libre para decidir si, concurriendo los presupuestos exigidos por la norma para producir las consecuencias (dificultades de tesorería y presentación de garantías) actúa o no actúa…"

El acreedor, sea en derecho privado como público, puede acceder o no al término de dilación de la deuda. No puede ser obligado a aceptarlo, pero, en claro juicio de conveniencia, puede hacerlo. Esto es lo que se define, técnicamente, como discrecionalidad. La discrecionalidad será compartida, pero, aún más, en caso que para su decisión deba evaluar y cotejar su interés con el propio del deudor, sin que pueda prescindir, aunque quiera de su objetiva consideración que es necesaria para su decisión.

La situación básica es el impedimento al pago de los débitos contraídos. No resulta persuasivo centrar el aplazamiento de pago en la dificultad de tesorería o iliquidez, puesto que las disposiciones jurídicas van más allá. El impedimento depende estrictamente de la situación económico-financiera del contribuyente. Es evidente que la falta de liquidez es uno de los elementos relevantes del impedimento, una de sus consecuencias obvias, pero, no lo es menos, que su causa puede atender razones y motivos distintos que las dificultades transitorias de tesorería.

El examen de la situación económica financiera puede revelar obstáculos al cumplimiento por razones diferentes a la iliquidez, que lo justifiquen.

Aquí radica la aptitud discrecional compartida entre el contribuyente y la Administración. Por ejemplo, cualquier situación excepcional o anómala que obste a la realización de la actividad económica ordinaria (procedimientos concursales, huelgas, eventos naturales, cambios abruptos en el mercado respectivo, etc..). El elemento impeditivo no es la dificultad de tesorería, sino que ésta es la consecuencia de una situación económico-financiera que cuestiona la viabilidad de la actividad emprendida.

Por lo tanto, la decisión del acreedor va *pari passu* con la voluntad del deudor en torno al mantenimiento de la empresa, su viabilidad para generar recursos, en suma, su continuidad.

Si la Administración no tuviera interés (fiscal) en la continuidad de la empresa, tampoco, se justificaría la ruptura del criterio legal de integridad (art. 21.1 RGR). El pago, en principio, ha de ser de la totalidad de la deuda.

Pero, además, ni siquiera sería jurídicamente admisible la hipótesis de dispensa de garantías que aseguren la percepción del pago aplazado o fraccionado (art. 53.1 RGR). Hay que reiterar que la dispensa discrecional de las garantías estriba en la valoración del interés fiscal, de la Administración y del contribuyente, cuyas causas tienden a conservar la actividad productiva y del nivel de empleo o bien produjera graves quebrantos a los intereses de la Hacienda Pública.

Esto último, solo puede producirse por extinción o desaparición de la empresa a la que se le deniega el aplazamiento o fraccionamiento porque le resulta imposible ofrecer garantías suficientes a la Administración.

El interés fiscal está orientado a la preservación, antes que nada, de la actividad productiva y del empleo y el principal quebranto para la Hacienda Pública no es la exposición de su crédito sin garantías, sino la desaparición, por su exigencia recaudatoria, de la fuente de recursos del contribuyente.

Por eso, no es correcto establecer la relación dificultad de tesorería-aplazamiento *sic et sempliciter*. El problema es arduo y complejo. Hay una finalidad subyacente cual es la de la conservación o preservación de la actividad económica y la complicidad de

la Administración para que ello, en el marco de la equidad, sea factible o, al menos que su destrucción no ocurra por motivo meramente administrativo.

La potestad discrecional de aplazamiento y fraccionamiento revela su verdadera naturaleza jurídica en la conexión advertida con la dispensa de las garantías. Ante esta situación límite, en la que el impedimento al pago es absoluto, aflora la *ratio* de la discrecionalidad: la dilación es aceptable siempre que coadyuve a la continuidad de la actividad productiva, a la viabilidad de la empresa, al mantenimiento del nivel de empleo.

Pero, el análisis-catástrofe no modifica la naturaleza jurídica ordinaria del aplazamiento o fraccionamiento de pago en condiciones normales. En todo caso la discrecionalidad forma parte de su proceso y decisión y, asimismo, siempre debe contar con el interés del particular para establecer el contenido del interés fiscal tutelado.

La desestimación de la solicitud de aplazamiento por silencio administrativo, después de los siete meses, no se compadece con la idea antes expuesta. Si la discrecionalidad es compuesta no puede la Administración refutar unilateralmente la solicitud del contribuyente sin motivación expresa alguna.

La Administración no puede rehusar por su silencio la respuesta a la imposibilidad de pago del deudor y, por tanto menos, si ello conlleva su eventual desaparición o extinción económica. Esta es una expresión obsoleta de discrecionalidad unilateral que no se compadece con el sistema general aplicado.

4.5. La Deducción por Inversiones Destinadas a la Protección del Medio Ambiente (art. 35.4 L.I.S., R.D. 1594/1997 de 17 de octubre).

Las inversiones en bienes del activo material de protección medioambiental dan derecho a la deducción del 10 por ciento en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades. Pero, la condición del beneficio fiscal está vinculada a la preexistencia de su integración en programas, convenios, acuerdos, con la Administración medioambiental.

La inversión que se lleva a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración medioambiental legitiman que el contribuyente pueda aplicar la deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades.

El presupuesto del beneficio fiscal es, como es natural, la materialización de las inversiones medioambientales en los términos legales establecidos:

— Evitar o reducir la contaminación atmosférica derivada de instalaciones industriales.
— Evitar o reducir la carga contaminante que se vierte en aguas.
— Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales.

Pero, el nacimiento de la deducción por inversiones requiere no solo su materialización de las mismas, sino, algo que adquiere mayor trascendencia jurídica, esto es, el acuerdo con convenio previo con la Administración competente medioambiental.

El beneficio fiscal depende de la integración o inclusión de la inversión en un marco de referencia de carácter administrativo medioambiental. En consecuencia, la inversión en si misma no es suficiente para el disfrute de la ventaja fiscal, sin el acto de consenso administrativo medioambiental.

La fuente del beneficio fiscal es el acto de consenso entre el contribuyente y la Administración medioambiental, uno de cuyos efectos reflejos es el derecho a la deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades.

La relación entre la Administración medioambiental y el ciudadano puede definirse en términos de concertación: una forma negocial de afrontar la cuestión de tutela ambiental. El modo de realización del acuerdo es un convenio cuadro que fija las reglas generales a las cuales, voluntariamente, se someten las partes durante un período determinado y al amparo de objetivos comunes.[71]

Es el equivalente al contrato normativo de derecho privado, en cuya virtud se determina el contenido de obligaciones futuras en el cuadro de un programa que integra, al amparo de la ley, la disciplina del procedimiento de formación del contrato.

La concertación, evidenciada a través del contrato-cuadro o contrato normativo, entre la autoridad ambiental y el ciudadano produce el origen, si se cumple, del beneficio fiscal, contemplado en el Impuesto de Sociedades.

En otros términos, no hay beneficio fiscal sin el consenso previo entre la Administración ambiental y el particular.

El efecto jurídico de la deducción por inversiones no se producirá o quedará en suspenso sin la convalidación administrativa que acredita que las inversiones son resultado de un programa, convenio o acuerdo.

El efecto tributario es, por tanto, el resultado de un acto de consenso entre la Administración ambiental y el ciudadano, que así habilita su producción. O, lo que es igual, la deducción por inversiones medioambientales es la consecuencia de la discrecionalidad compuesta, que le sirve de fuente.

En la misma línea puede pautarse la norma relativa a rentas forestales en el Impuesto sobre la Renta (LIRPF, Disposición Adicional Decimonovena).

La subvención no se califica como rendimiento del titular de la explotación forestal y se excluye de su base imponible, siempre que su gestión sea conforme y de acuerdo a los planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal.

La exclusión de la subvención se funda en dos presupuestos. En primer lugar, que su destino sea la producción de especies de período igual o superior a los veinte años.

En segundo término, que la gestión de la explotación particular tenga una base de acuerdo con las disposiciones programáticas de la Administración forestal.

En sentido análogo a la deducción por inversiones medioambientales; la exclusión de las subvenciones a determinadas especies, de la renta del gestor de la finca forestal obedece a un acto de consenso generador de una reducción en la base imponible del IRPF del beneficiario: de nuevo, la discrecionalidad compuesta, apareja la creación de

71. Farjat, "Droit Economique", Paris, 1973, p. 154.

situaciones de favor fiscal que no tienen por fuente la ley tributaria, sino el acuerdo entre la Administración y el particular.

El interrogante a formular consiste en si estos ejemplos no son útiles a la evidencia de la relatividad del criterio de la indisponibilidad de la obligación tributaria. La Administración no solo podría disponer de su crédito o reducirlo, sino, además a resultas de acuerdos o convenios producidos en ámbitos competenciales diferentes (ambientales, forestal).

Capítulo IV
La transacción en Francia, Bélgica, Italia y los EE.UU.

1. LA TRANSACCIÓN EN FRANCIA

El art. 2044 del Código Civil de Francia establece que la transacción es un contrato por el cual las partes terminan un litigio ya nacido o prevén un litigio por nacer. Este contrato debe estar redactado por escrito.

La transacción tiene un carácter contractual y sinalagmático. Su validez está condicionada por el cumplimiento del consentimiento de la parte que se obliga, su capacidad de contratar, un objeto cierto, una causa lícita.

El acuerdo transaccional solo es factible cuando las partes tienen la intención de arreglar la situación litigiosa. La jurisprudencia de la Corte de Casación ha incorporado, además, la exigencia de las concesiones recíprocas como elemento calificador de la transacción-

1.1. La Jurisprudencia

La jurisprudencia francesa discutió, durante largo tiempo, en torno al ejercicio administrativo de la facultad de transigir. Por un lado, la doctrina de derecho público estimaba que la transacción resulta de un procedimiento administrativo de recaudación tributaria, cuyo valor está condicionado por la exigibilidad de la deuda del contribuyente... "una forma recaudatoria consentida".

La consecuencia es que, bajo esta perspectiva, la prevalencia *ex lege* de la obligación tributaria excluye el carácter contractual de la transacción civil.

Por otro lado, la jurisprudencia sostuvo la identidad de la transacción civil como modelo equivalente en la relación análoga entre la Administración y el contribuyente.. La consecuencia más reveladora de esta orientación consiste en el claro reconocimiento del efecto principal de la transacción civil en materia fiscal, esto es, su autoridad

final de cosa juzgada, cualesquiera que sean las previsiones legales "relativas a la base imponible o la recaudación aplicable al caso concreto", sin que quepa argüir en su contra ni por causa de error de derecho o por lesión.

La doctrina administrativa y la jurisprudencia se adecuan a la transacción civil. El Consejo de Estado precisa que un proyecto de transacción firmado por el contribuyente y aprobado por la Administración no puede cuestionarse, inclusive cuando la cantidad pactada, a raíz de un error material, fuera sustancialmente inferior, al que inspiró la intención de las partes "la aprobación se desprende de la firma administrativa en el contrato". (art. 2052 del Código Civil) o, al contrario, aunque el contribuyente transija sobre una deuda, a la postre, inexigible.

En conclusión, es pacífica la admisión del carácter civil de la transacción fiscal, presentando "una economía general idéntica a la transacción de derecho común".[72]

La transacción es un contrato por el cual la Administración tributaria y el contribuyente acuerdan concluir una reclamación en curso o que prevén pueda originarse entre ambas, mediante recíprocas concesiones.

La transacción es un contrato entre la Administración y el contribuyente sobre las sanciones pecuniarias o aumentos de la deuda tributaria, siempre que no sean firmes, excluidos los intereses de demora. Asimismo, no es transigible la cuota tributaria del impuesto. El procedimiento es el siguiente. El interesado presenta una solicitud a la autoridad competente. Previa la instrucción de la petición, la Administración notifica su propuesta al contribuyente que dispone de un plazo de treinta días para aceptarla o no (DB 13 S-253).

En Francia, el artículo L24/I del Livre des procedures fiscales establece que "la Administración puede acordar... por vía de transacción una atenuación de las sanciones fiscales o de los recargos de impuestos".

La transacción concluida es definitiva e impide que las partes en litigio puedan impugnar el acuerdo en un procedimiento contencioso (art. 251 LPF).

El contribuyente solicita a la Administración que las sanciones que se quieren aplicar sean objeto de transacción. La Administración, después de la instrucción de la solicitud, notifica una propuesta de transacción al contribuyente que dispone treinta días para su aceptación y firma. Más del 90% de las sanciones y recargos tributarios se resuelven por vía transaccional. Otro tanto, sucede en Gran Bretaña (art. °102 Taxes Management Act), Italia (D.L.N 218 de 19 de junio de 1997) sobre concordato y conciliación judicial; Dinamarca (justamente, se denominan sanciones transaccionales); Bélgica (art. 84 IVA, art. 219 Registro; art. 141 Sucesiones; art. 202 y 74 CTAT y C.Tim); Irlanda y Grecia.[73]

El acuerdo de transacción implica la interdicción del procedimiento contencioso, tanto en lo que concierne a la cuota tributaria como a las sanciones pactadas.

72. Rosembuj T., "La resolución alternativa de conflictos tributarios", Impuestos, 1, 2000.
73. La Transazione, op. cit., p. 25 y ss.

1.2. Las Comisiones

La participación del contribuyente en el propio momento de la resolución administrativa se canaliza a través de la Comisión Departamental de Impuestos Directos e Impuestos sobre la cifra de negocios (LPF art. L.59 A) y la Comisión departamental de Conciliación (CGI art. 1663 A y B; LPF art. L.59 B).

La primera de ellas es competente respecto a las discrepancias surgidas en materia de la determinación del beneficio en el Impuesto sobre la Renta y de Sociedades y la determinación de la cifra de negocios del contribuyente sometido a régimen general, del valor venal de inmuebles, fondos de comercio, acciones y participaciones de sociedades inmobiliarias idóneas para la aplicación del IVA.

La segunda, de Conciliación, es competente en materia de la determinación del valor de los bienes sometidos al Impuesto de solidaridad sobre el Patrimonio, insuficiencias de precios en los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales (transmisiones de bienes muebles o inmuebles o constitución de derechos de usufructo o goce).

Las comisiones solo pueden intervenir en las divergencias sobre cuestiones de hecho, que no de derecho.

La Comisión de Impuestos Directos está presidida por un Magistrado en lo Contencioso Administrativo y representantes de la Administración y de los contribuyentes (Cámaras de Comercio, Colegios Profesionales, organizaciones agrarias, etc..).

La Comisión de Conciliación está presidida, también, por un Magistrado, con la participación de la Administración, de un notario, de los contribuyentes.

La función de las comisiones es claramente transaccional, asemejando en su proyecto a los antiguos Jurados Tributarios de la legislación española. Por ello, se afirma, que es un lugar de confrontación de los argumentos del contribuyente y de la administración tributaria, cuyo "objetivo es la aproximación de los puntos de vista" (*Aicardi*).

Las concesiones recíprocas que se adoptan impiden que se verifiquen vencedores o vencidos. Las partes están de acuerdo en un punto: "evitar el recurso jurísdiccional".[74]

El acuerdo de la Comisión es un ejemplo de transacción, que juega su mejor papel en la etapa de la comprobación administrativa y en el examen de las reclamaciones previas al contencioso.

Es un procedimiento de conciliación extrajudicial, voluntaria y cuya resolución afecta exclusivamente a los actores que optaron por esta vía.

La decisión de la Comisión no es imperativa sobre las partes. Pero, tiene su efecto sobre la reclamación posterior. La Administración tiene la carga de la prueba en caso de recurso y lo mismo sucede con el contribuyente que no presentó contabilidad regular (LPF art. L.61).

Las valoraciones inmobiliarias de la Comisión de Conciliación y la determinación de los beneficios agrícolas son apelables ante las Comisiones Centrales de Impuestos Directos, en las que participan la Administración y representantes de los contribuyentes y, respecto a los beneficios agrícolas, magistrados.

74. Serverin-Lascoumnes-Lambert., op. cit., p. 235.

Las Comisiones tienen como tarea la aproximación de los puntos de vista entre la Administración y el contribuyente. De su experiencia destacan dos elementos: la dimensión social de la composición y la clara vocación transaccional que la anima.

Es, como se destaca, un instrumento de socialización del contribuyente bajo una forma individual, mediante el "carácter fuertemente negociado y cuasi "contractual" de la aplicación de la reglamentación fiscal".[75]

La virtud de las Comisiones, como foro adecuado para solucionar el conflicto entre las partes, apuntala el valor de las concesiones recíprocas en las divergencias para lograr el acuerdo que evite la reclamación judicial.[76]

Las ventajas del reglamento transaccional han sido señaladas por el Consejo de Estado.

En primer lugar, la transacción es un elemento de calidad del servicio público, cada vez que los derechos de los usuarios y de los cocontratantes están fijados en forma clara y rotunda.

En segundo lugar, la transacción facilita la rápida regulación de los litigios con referencia a los procedimientos judiciales.

En tercer lugar, la transacción facilita el ahorro del dinero público, ya que evita la duración y las costas de los procedimientos judiciales.

En cuarto lugar, la transacción aumenta la eficacia del propio contencioso administrativo. Por una parte, porque ayuda a su descongestión y, por otra, porque permite que solo aquellos conflictos de calado y complejidad que comportan cuestiones de derecho puedan examinarse en profundidad en el marco citado.[77]

1.3. Críticas Prácticas

La práctica transaccional merece, tes críticas relevantes.

Uno, los efectos desproporcionados a favor de la Administración, por alcance de la discrecionalidad graciable; dos, que sea una fuente de desigualdad; y tres, su adecuación al criterio de legalidad.

Los efectos desproporcionados se advierten claramente pro-administación puesto que, sin prácticamente renuncia a nada o casi nada, emplea la dimensión infractora del litigio para obtener el acuerdo.A cambio, el contribuyente reconoce su culpa mediante confesión, perdiendo toda legitimación procesal de cara a la acción en el mismo procedimiento y al mismo conflicto. La transacción penal se produce en virtud del reconocimiento de culpa por el interesado al firmar el acuerdo: la transacción se ofrece como una modalidad de ejecución de pena.[78]

La convalidación del acuerdo, en un espacio de poder administrativo discrecional, con la finalidad de evitar la jurisdicción contenciosa, provoca la sospecha de un apartamiento de la legalidad real y efectiva puesto que, se sostiene, "el cara a cara es aquí absoluto".

75. Kintz-Schmitt, "Le juge fiscal et les administrations consultives", Le juge fiscal, Paris, 1988, p. 173.
76. Vapaille, "La doctrine administrative fiscale", Paris, 1999, p. 385 y ss.
77. Conseil d'Etat, op. cit., p. 74.
78. Dellis, op. cit., p. 407.

En resumen, la transacción civil aparece recortada y orientada desde la potestad administrativa imperativa y unilateral, apoyándose en criterios de concesión graciable, libremente dispuesta por la administración tributaria. No hay sustento para las recíprocas concesiones cuando la decisión depende exclusivamente de uno de los participantes o la transacción discurre como un modo de ejecución de las sanciones.

1.4. Críticas Teóricas

En primer lugar, la decisión administrativa es discrecional y fundada en un procedimiento jerárquico dentro de un ámbito de concesión administrativa propia.

En efecto, la transacción aparece integrada junto con la renuncia o condonación de sanciones en el marco de la denominada jurisdicción graciable (LPF art. 247) basado en la pura discrecionalidad administrativa: "no hace falta disimular que el término *graciable* implica la apreciación discrecional por parte de la autoridad administrativa de un poder denominado *"graciable"*.

En segundo lugar, la práctica del secretismo, lo cual conduce a ignorar las definiciones que visitan los precedentes, supone casi un *"favor"* personal a cada uno de los solicitantes o interesados, lo cual afectaría al principio de igualdad tributaria.

La otra consecuencia es la renuncia del contribuyente a la impugnación de las cuestiones de hecho y de derecho presentadas por la Administración, convalidando el conjunto de actuaciones realizadas previamente: el efecto de clausura implica la legiti mación *a posteriori* de las prácticas empleadas.[79]

En suma, el poder discrecional unilateral de la Administración permea la transacción mediante su fortalecimiento: el contribuyente asume la convicción que la renuncia al litigio implicará un favor administrativo en la resolución del caso concreto…."significará para el contribuyente que los poderes exorbitantes de la administración se moderarán graciosamente si aquél renuncia a sus pretensiones litigiosas".(C.E. 28-09-1983, SOC. ETAB. PREVOST)

Hay una considerable desproporción entre las concesiones recíprocas. La extinción de la acción pública es un tema secundario y no central. La Administración pretende bloquear el riesgo del pleito, resolviendo el conflicto en un ámbito dominado por ella. La transacción se revela como una aplicación en su máxima latitud de la discrecionalidad administrativa unilateral e imperativa solo atemperado por su gracia o merced. El otorgamiento graciable está, como es obvio, en las antípodas del reglamento transaccional.

La transacción, en su propio concepto, implica que las concesiones recíprocas se concreten a paridad de armas entre las partes. El desequilibrio a favor de una de ellas vicia el inicio y el posterior acuerdo, de sospecha.

La jurisdicción graciable aparece en el ámbito del ejercicio del poder reglamentario y de la discrecionalidad. O, mejor aún, el poder de apreciación arbitrario de la Admi-

79. Serverin-Lascoumes-Lambert, op. cit., p. 246.

nistración sometido al control judicial. La transacción, se afirma, está próxima al poder arbitrario.[80]

La dogmática transaccional sugiere la jerarquía de la ley para su disciplina y el procedimiento jurídico acertado en términos de discrecionalidad compuesta, bilateral, o, plural como se manifiesta en la actividad de las Comisiones. Pero, todo ello, sin vía administrativa expansiva para la aceptación o denegación unilateral de la propuesta de transacción.

El marco transaccional presupone el poder paritético de los interesados para la gestión del conflicto, directamente o a través de un tercero neutral que les asiste. Y si fuera éste el caso no podría el tercero obligar a su autoridad a las partes. Su participación, no obstante, establece que los intereses en juego no son singulares, sino bilaterales y que se requiere de ambos para la solución del litigio o su prevención.

Pero, lo arbitrario del ejercicio del poder connota negativamente el procedimiento impulsado y su resultado final.

Precisamente, la desigualdad en la aplicación de la ley es una consecuencia inmediata de la desproporción del ejercicio del poder administrativo discrecional y graciable.

En efecto, la solución ofrecida al caso individual puede desconocer la actuación de un criterio general de interpretación y aplicación de la ley, según el contribuyente que se trate; siempre que una de las partes ostente la potestad de supremacía que le permita imponerse sobre la otra.

A ello, se le une la objetiva desigualdad entre los contribuyentes: las partes mejor preparadas son las que pueden aprovechar las vías de negociación y ello implica un coste de transacción que no está al alcance de todos los ciudadanos. La conclusión es obvia: la potestad de supremacía se afirma siempre sobre el eslabón más débil, puesto que solo puede contrarrestarla el poder equivalente del particular. "En caso de conflicto, su capacidad de dominar la situación será, forzosamente, mayor que la del administrado neófito o con menos recurso defensivo".[81]

La discriminación de la transacción solo recupera su razonabilidad cuando al equilibrio de la composición de los intereses convocados se une el fundamento y motivación de las concesiones recíprocas y la publicidad de los acuerdos logrados, en un procedimiento bilateral o plural de jerarquía legal.

La primacía de la reserva de ley evita justificar los reglamentos independientes, sean organizativos o autónomos de la ley; aunque la Constitución francesa acepta el ejercicio de poder reglamentario autónomo, justamente, entre otros, en materia de jurisdicción graciable.

La secuencia reglamento-discrecionalidad-desigualdad dibuja, entonces, un escenario de definición (transaccional) basado en la autosuficiencia administrativa; excepto en la materia deferida a las Comisiones participativas.

La autosuficiencia administrativa por vía reglamentaria en la transacción penal administrativa sirve, sin embargo, para desvirtuar la indisponibilidad absoluta de la

80. Philip L., "Droit Fiscal Constitutionnel", Paris, 1990, p. 78.
81. Serverin-Lascoumes-Lambert, op. cit., p. 249.

potestad punitiva. Cuando se sustituye el criterio sancionador por el reparador, moderándolo por acuerdo; decae la propia indisponibilidad del crédito tributario.

1.5. La Transacción Penal

Una cierta contractualización del ejercicio de la norma tributaria, "a la sombra de la transacción" no implica la ortodoxia de la vía única: entre la intransigencia imperativa y unilateral y la negociación completa de un acuerdo prosperan diferencias que tienen que ver con la diferencia que asiste en la potestad punitiva respecto a la más genérica potestad (administrativa) de imposición.

Es lógico entrever que la justicia negociada puede representar el paradigma de la transacción civil mediante las concesiones recíprocas de las partes para llegar a un acuerdo contractual pleno o, asimismo, tratándose de sanción penal o administrativa, por el consentimiento de los interesados a la propuesta de la autoridad, sea por aceptación expresa o absteniéndose de rehusarla.

La extinción del ejercicio de la potestad punitiva prevista para ciertos delitos o infracciones mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley exige al sujeto transgresor y a las que debe prestar su aceptación está encaminada a impedir el litigio o ponerle fin por transacción.

Pero, aún admitiendo que las concesiones recíprocas propias de la transacción civil están estrictamente limitadas por la ley penal o sancionadora y con un contenido de desigualdad manifiesta entre ambas partes; nada impediría que el autor de la infracción o delito se negara o rehusara la aceptación de la propuesta pública.

El consentimiento del particular a la proposición del poder (punitivo) tiene igual efecto que el acuerdo (civil) de transacción.

Y, en consecuencia, es innecesario recurrir a la analogía con el contrato de adhesión para su explicación.

Aquello que se denomina contrato de adhesión, puesto que el infractor no puede sino aceptar o rechazar la propuesta, exhibe la sustancia de la transacción: es el modo a través del cual la potestad punitiva y el particular excluyen la aflicción acordando la reparación económica, como una forma de extinción del conflicto. Si esto no se verifica la situación aboca al procedimiento judicial que corresponda, pero, sin intervención alguna de elementos ajenos al litigio originado por la infracción. Es preciso recalcar que los mismos hechos que dan causa a la pena, son, si hay acuerdo, fuente de solución del conflicto, atento a lo cual, la composición de la voluntad de las partes aparece determinante. Si el conflicto no se produce es porque la calificación de los hechos nova la pena que previamente le acompañaba, exactamente, como en la transacción.[82]

En suma, la transacción contractual irradia también su componente en el marco penal y sancionador. Se trata de acuerdos amistosos que ponen fin a un litigio y com-

82. Tulkens-van de Kerchove, "La justice penale: justice négociée, justice imposée, justice participative, justice consensuelle" en Droit négociée, droit imposé, dirigida por Ost-van de Kerchove, cit., p. 529 y ss.

portan concesiones recíprocas, la disciplina de una cierta cantidad de dinero se traduce en el abandono de las acciones judiciales.[83]

La adhesión del particular no denota otra forma contractual que la propia de la transacción. Pero, al límite, aún aceptando que fuera un contrato de adhesión, sería, en cualquier caso, una definición alejada de la potestad imperativa y unilateral, justicia impuesta, por su matriz contractual.[84]

2. LA TRANSACCIÓN EN BÉLGICA

El ordenamiento tributario belga reconoce un conjunto de situaciones jurídicas en las que aparecen combinados los intereses del contribuyente y de la Administración, a la sombra de actos de consenso.

Los actos de consenso, consecuencia del cointerés del particular y del sujeto público en el interés fiscal, pueden ser acuerdos no contractuales o contractuales, situándose en éste último caso en el ámbito de la transacción y sus efectos pueden ser individuales o corporativos. La concreción de los actos de consenso en base al principio de seguridad jurídica, prevalente incluso sobre la ley, señala una orientación en la que conviene demorarse.

Los principios generales de buena administración, se afirma, deben ser respetados por la autoridad en el ejercicio de su potestad. No se trata de creaciones jurisprudenciales al externo de la ley, sino, en rigor, de principio generales deducidos de la ley que los contiene.[85]

En sentencia de la Corte de Casación de 27 de mayo de 1992, se establece que el derecho a la seguridad jurídica del ciudadano está incorporado en los principios generales de buena administración, válidos y eficaces con referencia a la Administración tributaria.

"Que el derecho a la seguridad jurídica implica que el ciudadano no puede sino depositar su confianza en aquello que surge como una regla de conducta del poder público y, por tanto, deben respetarse sus intereses legítimos suscitados por actos de la Administración".

La sentencia de 27 de marzo de 1992 es innovadora, puesto que coloca el principio de seguridad jurídica por sobre del principio de legalidad.[86]

La buena administración implica el respeto del interés legítimo del ciudadano y, aún más, si se ha formalizado en acuerdo.

La seguridad jurídica se propone como un instrumento de defensa del ciudadano, no solo contra los actos puros de autoridad realizados al amparo de una potestad de supremacía, sino, en el cumplimiento de los actos de consenso, aunque entren en contradicción con la ley.

83. Conseil d'Etat, op. cit., p. 59.

84. De Gavre, "Le contrat de transaction en droit civil et en droit judiciaire privé, T 1°", Bruxelles, 1967, p. 352, aunque contrario a la transacción fiscal termina aceptando que la renuncia a la acción pública y la moderación de las penas es un contrato con el particular.

85. Haelterman-Houx, op. cit., p. 92, Le droit des affaires...

86. Bours, "Sécurité juridique et droit fiscal", en La sécurité juridique, Liege, 1993.

El acuerdo es una manifestación de confianza recíproca entre el ciudadano y la Administración, cuyo incumplimiento por parte de ésta significa traicionar la confianza que se deposita en su comportamiento, lo cual equivale a desconocer el criterio de la seguridad jurídica, aún cuando el acuerdo no es estrictamente conforme a la ley.

El 1 de abril de 1997, el Tribunal de Apelación de Amberes, afirma que hay que otorgar prioridad al principio de confianza aunque sea un acuerdo ilegal, ya que el contribuyente pudo pensar de buena fe que la línea de conducta seguida por la Administración estaba en la legalidad.

No puede dejar de apuntarse que, situando la seguridad jurídica y la legítima confianza (la buena fe) como fundamento del acto de consenso se procura el reconocimiento del igual interés del contribuyente y de la Administración en la consecución del interés fiscal compartido. O, en otros términos, significa establecer que hay actos en los que la discrecionalidad compuesta, en la que confluye el interés del ciudadano y de la potestad administrativa, solo puede traducirse en acuerdo, pacto, convenio o contrato, porque, de lo contrario, quedaría en evidencia o desguarnecida la confianza y el interés del particular.

La seguridad jurídica se perjudica no solo mediante la actuación arbitraria o infundada del poder de supremacía; sino, también por el incumplimiento del reconocimiento al interés del ciudadano en el caso concreto, dato palmario, por si alguna duda cabe, de la capacidad de la Administración para celebrar acuerdos para la composición de los intereses presentes, el suyo propio y el de los ciudadanos.

La base legal común de la transacción se remonta al artículo 9 del Regente del 18 de marzo de 1831: el Ministro de Hacienda tiene la facultad de transigir entre la Administración y los contribuyentes en los casos previstos por la ley. Esto se manifiesta en el impuesto sobre la renta, pero, con más intensidad en los impuestos indirectos.

2.1. Los Acuerdos no Contractuales en el Impuesto sobre la Renta

Los acuerdos no contractuales en el impuesto sobre la renta pueden ilustrarse, como en la legislación española, en el marco de los acuerdos previos de valoración o calificación (art. 9 de LDGC) o en las consultas vinculantes formuladas a la Administración (art. 107.4 LGT).

El acuerdo previo *(ruling)* está recogido en materia de impuesto sobre la renta, exponiendo la demanda del contribuyente para que la Administración acepte o deniegue el contenido de una operación imponible o emita su opinión al respecto. Por ejemplo, que responde a necesidades legítimas de carácter financiero o económico (art. 344 1,2 del C.I.R.); que ciertos pagos se refieren a situaciones reales y efectivas o que algunas ventajas obtenidas no son anormales (arts. 203 y 54 C.I.R.). La falta de respuesta de la Administración en el plazo de seis meses implica la aceptación a la operación en los términos presentados.

Asimismo, podría recabarse otro ejemplo en el acuerdo de la imposición igual por un plazo de tres años para los pequeños contribuyentes que carecen de contabilidad y sus beneficios no superan el medio millón de pesetas (343 C.I.R.).

2.2. La Transacción en los Impuestos Directos e Indirectos

Los acuerdos contractuales, de naturaleza transaccional en el impuesto sobre la renta se refieren a la determinación singular de gastos profesionales a forfait (art. 50,1 CIR) y los acuerdos colectivos con agrupaciones profesionales sobre bases imponibles (art. 342 C.I.R.).[87]

Los acuerdos individuales prosperan cuando el contribuyente carece de justificación suficiente de sus gastos profesionales, apreciándose su cifra por estimación común con la Administración.

Asimismo, la Administración recurre a la estimación global de bases imponibles, particularmente con las agrupaciones profesionales de agricultores, detallistas, artesanos, en un modelo que recuerda el sistema antiguo español de evaluación global de los contribuyentes. La Administración debe atenerse a la cifra pactada, sin que pueda rectificar la renta liquidada en sus propios términos.

En materia de recaudación el contribuyente puede negociar los plazos con la Administración, así como la exención de intereses en casos de serias dificultades económicas o financieras (art. 417 CIR).

Las sanciones tributarias pueden ser objeto de reducción y, en algunos supuestos, transigiendo sobre la acción pública derivada.

En este sentido, la transacción penal es una convención entre la Administración y el contraventor, por la cual la primera substituye la acción represiva y las sanciones correlativas por otras inferiores que el segundo se obliga a soportar.

La facultad ministerial de transacción se aplica profusamente en la imposición indirecta, en el bien entendido que no impliquen exención o disminución del impuesto. Así resulta en el IVA (art. 84); en el Código de los derechos de sucesión (art. 141 ; derechos de registro y asimilados (arts. 74 y 202).

2.3. El Acuerdo de Voluntad

La transacción está por tanto, expresamente recogida y sus límites son los propios del instituto en materia fiscal.

El reglamento transaccional solo puede versar sobre cuestiones de hecho. Pero, lo que resulta inaceptable, como hace algún autor, es negar que la transacción fiscal implica, por definición, la prohibición de concesiones recíprocas, con lo cual sería una denominación impropiamente utilizada.[88]

"Por tanto, para concluir, la regla de la imposibilidad de transigir en materia fiscal es cierta y los textos no la derogan sino en apariencia (sic) autorizando ciertos acuerdos o contratos, a los cuales no puede aplicarse la reglamentación de los artículos 2044 y siguientes del Código Civil".

En verdad, el derecho belga, desde su vértice, acepta la transacción con cláusula expresa en los impuestos indirectos y, por reenvío, en el impuesto sobre la renta. Su

87. Goblet, op. cit., p. 98, Le droit des affaires...
88. De Gavre, op. cit., p. 357.

naturaleza es idéntica a la que recoge el instituto civil, con la frontera de la ley, versando sobre cuestiones de hecho. Y, aún así, por sobre la misma ley si resulta vulnerado el principio general de seguridad jurídica.

No puede, salvo argumentación capciosa, afirmarse, al mismo tiempo, que la determinación del impuesto debido mediante acuerdo con el contribuyente para poner fin a litigios o prever que nazcan NO supone practicar concesiones. Hay que señalar, además, que la validez de los acuerdos transaccionales celebrados tienen carácter irrevocable -de cosa juzgada- para ambas partes.[89]

La renuncia, total o parcial, al ejercicio de la potestad unilateral de la Administración es el sacrificio para conseguir la terminación del pleito o evitar su inicio, pretendiendo la gestión recaudatoria rápida, simple y eficaz.

El contribuyente, a su vez, no discute la propiedad de la razón ni la verdad jurídica, puesto que su interés es culminar o ahorrarse procedimientos de impugnación a menor coste.

No hay transacción sin concesiones recíprocas; pero, esto no supone eliminar el deber o la obligación tributaria, sino, el conflicto sobre la calificación de los hechos y su entidad. La transacción no es la práctica de las concesiones, sino el acuerdo conseguido por la Administración y el contribuyente.

Por eso, coincido con Haelterman-Houx cuando señalan que el acuerdo concluido con la Administración fiscal es un acuerdo de voluntad. Se trata de un acto voluntario que es análogo a los acuerdos concluidos en derecho civil.[90]

3. LA TRANSACCIÓN EN ITALIA

La legislación vigente sobre el concordato y la conciliación jurídica tributaria en Italia está contenida en el artículo 3, par. 120 de la Ley de 23 de diciembre de 1996, n. 662 y el Decreto Ley de 19 de junio de 1997, n. 218.[91]

El concordato, en sus términos actuales, es un acuerdo entre la Administración y el contribuyente reflejado en un acto administrativo al cual adhiere el particular.

Es menester indicar que el acto de adhesión sobreviene después de un procedimiento contradictorio en el que la ponderación de los intereses implicados determina, si ocurre, un "compromiso sobre los aspectos controvertidos de la estimación del impuesto" o "la definición negocial de la pretensión tributaria".[92]

89. Donnay, "Commentaire du Code des droits de succession", p. 899, T. XV Livre XII du Repertoire notarial.
90. Haelterman-Houx, op. cit., p. 85, Le droit des affaires...
91. Puoti G, "Spunti critici in tema di concordato tributario". Rivista di diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, 1969, I, p. 351; Fantozzi A, "Diritto Tributario", Torino, 1991, p. 125; De Mita E., "La funzione degli atti della riscossione", en Trattato di Diritto Tributario, 3, Padova, 1991, p. 170; Bafile C., "Introduzione al diritto Tributario", Padova, 1978, p. 172; Cocivera B. "Il concordato", Milano, 1948, apuntando a la vinculación negocial o contractual del concordato como la transacción de derecho privado; Gaffuri, Il concordato come accordo transattivo, Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, 1978, I, p. 397; Schick W., "Il procedimento nel diritto tributario" en Trattato, cot., p. 84; Rosembuj T., "Reflexiones en torno al concordato", cit.
92. Lupi R., "Manuale professionale di diritto tributario", Milano, 1998, p. 151; Bettinelli y otros, "Strumenti per prevenire o risolvere le lite tributarie", Milano, 1998, p. 60.

En suma, el régimen de estimación con adhesión concreta un acuerdo contractual que, difícilmente, puede evitar denominarse como transacción.

La Administración tributaria renuncia a una parte del impuesto pretendido y conviene en la reducción de sanciones a cambio de la cobranza inmediata de la cuantía pactada y concluyendo litigios futuros.[93]

La conciliación tributaria, con mayor claridad, si cabe, supone un reglamento transaccional mediante el cual el procedimiento contencioso se clausura a través del acuerdo entre las partes, extinguiendo el pleito. El concordato se actúa en el ámbito administrativo, mientras que la conciliación opera en el marco jurisdiccional.

3.1. La Polémica Clásica sobre el Concordato

En sus orígenes, la orientación de la doctrina calificaba el concordato tributario como un acuerdo negocial o contractual, frente a lo cual se observaba que las partes no tenían fuerza jurídica de naturaleza negocial, en cuanto que la determinación de la base imponible era un procedimiento vinculado por ley. De ello se infería que tampoco era posible advertir una transacción en el sentido propio del derecho privado, ya que el sujeto activo carece de capacidad de disponer de los derechos objeto del acuerdo.[94]

Del mismo modo aparecía descartado interpretar que el concordato se configura como un contrato de determinación, cuya eficacia vinculante no deriva de la simple convergencia de las apreciaciones de las partes, sino de un elemento ulterior, cual es la voluntad de obligarse en el ámbito de la relación tributaria que no puede reconocerse a ninguna de las partes, ya que la ley excluye cualquier reglamento contractual de los elementos que estiman la medida de la deuda tributaria.[95]

Esta posición, no obstante, fue evolucionando desde la propia doctrina de derecho público primero y tributaria después. En efecto, *Sandulli,* conceptúa que el concordato tributario es un auténtico contrato que se introduce en el procedimiento de imposición y está dirigido a prevenir y resolver divergencias en orden de la cuantía de la base imponible, a través de una determinación consensual. Este autor sitúa el concordato tributario en el marco de los contratos de la Administración Pública relativos a relaciones cuyo objeto es público, sin excluir la transacción en situaciones de derecho público.[96]

Giannini adopta una definición más audaz, puesto que estima que se trata de un acto procedimental de formación de las voluntades de la resolución según un módulo convencional, anticipando así lo que hoy se entiende como acto de consenso.[97]

93. Ferlazzo Natoli-Fusconi, "Guida al concordato fiscale", Milano, 1998, p. 49.
94. Giannini A.D., "Instituzioni di Diritto Tributario", Milano, 1974, p. 207.
95. Rastello L., "Diritto tributario", Padova, 1980, p. 500.
96. Sandulli A., "Manuale di diritto amministrativo", Napoli, 1969, pp. 348 y 549.
97. Giannini M.S., op. cit., II, p. 876: "La naturaleza jurídica de algunos actos de sujeción y de algunos acuerdos preliminares como v.g. los concordatos tributarios han dado lugar a discusiones. Se ha dicho que categorizaciones de origen privado no son aplicables y que si se tratase de contratos estaríamos fuera del procedimiento: en efecto, es así, pero precisamente eso demuestra que estos están sobre un plano diverso: son actos procedimentales de formación de las voluntades de la resolución según un módulo convencional".

Esta reflexión supone la existencia dogmática de situaciones subjetivas en las que la Administración y el particular establecen acuerdos, contractuales o no, que significan la convergencia de las valoraciones jurídicamente válidas en la solución de cuestiones de hecho –o mejor dicho, sobre la cuantificación de la deuda- y dotadas de poderes similares en orden al efecto jurídico. Precisamente, *Sandulli* se refiere, además del concordato tributario, a los acuerdos entre expropiante-expropiado con referencia a la medida de la indemnización de la expropiación o a los convenios de urbanización.

Parece aceptado, entonces, la presencia de acuerdos de Derecho Público, de fondo transaccional. En este sentido *Alessi* se refiere a dicho acuerdo de valoración, de *conventio,* que no de voluntad, que origina un *acto de reconocimiento calificativo* que es bilateral y emana de la Administración y del contribuyente. Justamente, la figura de la *determinación consensual:* un acto administrativo que es consecuencia estructural del pacto sobre la determinación y que impide la impugnación sucesiva contra la misma. También en el ejemplo recurre a los acuerdos amistosos en materia de expropiación de utilidad pública cuyo objeto es la cuantía de la indemnización. El efecto sustancial del concordato, como determinación consensual, implica la inadmisibilidad de otra determinación por parte de la Administración y la reclamación del contribuyente contra la estimación a la cual se adhirió.[98]

Algún autor manifiesta su duda sobre el concordato tributario, si bien apunta inteligentes interrogantes sobre el instituto. Así, v. gr. ¿la manifestación de voluntad de la Administración es única o doble?, en cuanto liquida solamente o transige o liquida. Parecería que el acto de liquidación es único y reflejo del acuerdo transactivo: a la vez que se plasma el objeto de la transacción sobre el *"quantum"* del tributo trae por corolario el acto administrativo que lo formaliza.

Pero, a pesar que no sea esta la doctrina dominante, el concordato tributario se configura como un acto de liquidación, en el marco de la actividad discrecional, propia o técnica, de la Administración que es el fruto de un acuerdo transaccional sobre la cuantía del tributo, o, mejor dicho, la concreta deuda tributaria exigible, y que sólo versa sobre cuestiones de hecho o sobre juicios de hecho.[99]

La búsqueda de la solución de compromiso es la que inspira análogamente figuras conocidas de otros ordenamientos jurídicos. El concordato, cuya naturaleza es contractual, bilateral, significa la convergencia de las valoraciones administrativas y del particular en la solución negociada de las cuestiones de hecho, en el marco de la actividad discrecional desplegada mediante actos de consenso.

El concordato siempre tuvo dos definiciones doctrinarias, por una parte, la de quienes iluminaban su naturaleza contractual y, por otra, la de los que, con apoyo de la jurisprudencia, entienden que el acto de la Administración es unilateral, contando con la adhesión del contribuyente. No obstante, hubo una tercera posición, sosteni-

98. Alessi R-Stammati G., "Istituzioni di diritto Tributario", Torino, 1965, pp. 92-93.
99. Allorio E., "Diritto Processuale Tributario", Torino, 1969, pp. 86-87, reconoce que negar la realidad práctica de la transacción entre la Administración y el contribuyente es un "vicio de abstracción", aunque se alinea con la posición de acto unilateral de imposición distinguido por la previa adhesión del particular.

da por *Alessi, Sandulli, Giannini,* que, reconocen la existencia de una convención bilateral, en la que el acto de autoridad-acto de determinación consensual- es consecuencia estructural del pacto sobre la determinación, impidiendo la sucesiva impugnación contra el mismo. Es un acuerdo, basado en acto de consenso, contractual o no.

La finalidad del concordato, para huir de aquello que *Allorio* denominaba "vicios de abstracción" es clara: eliminar el coste del litigio y la incertidumbre tanto para la Administración como para el contribuyente.

En mi opinión, hay razones para defender la solución contractual en el derecho vigente.

3.2. La Dificultad del Encaje Clásico sobre el Concordato

La dificultad en la doctrina italiana para encuadrar los actos de consenso y la discrecionalidad compuesta que supone la coparticipación en la resolución, tanto del interés del particular como de la propia Administración; conduce a contradicciones irresolubles. *Lupi,* por ejemplo, descarta la transacción puesto que evoca una disponibilidad plena de los intereses en juego de los que la Administración carece. Pero, al mismo tiempo, afirma que el interés a maximizar la pretensión tributaria (o sea, aplicarla sin previa negociación) se atempera con el interés a su adquisición con certeza, evitando pleitos. Si la Administración persiguiera la maximización del tributo estimado, sucumbiría antes los jueces."El interés de la Administración puede ser mejor conseguido si se acontenta con una pretensión inferior pero mejor fundada y cierta".[100]

En verdad, si el concordato y la conciliación se interpretan como acuerdos contractuales ante supuestos de discrecionalidad compuesta, en los que aparecen intereses distintos que deben ayudar a la ponderación del interés fiscal conclusivo; es perfectamente asumible que la Administración pueda -para cobrar de inmediato y eludir litigios- elegir entre la maximización del impuesto o su reducción.

Pero, en caso contrario, de insistirse en la unilateralidad o imperatividad de la decisión administrativa carece absolutamente de sentido apelar al consenso, al acuerdo, al compromiso con el particular, como datos justificativos del procedimiento transaccional.

Cualesquiera que sea el modo de explicarlo, no puede considerarse que el concordato o la conciliación no sean actos bilaterales, integrados por el concurso de dos voluntades, en los que la actividad discrecional de la Administración no puede sino contar con el interés del contribuyente, propiciando concesiones recíprocas para cerrar controversias o componer un conflicto.

A diferencia de la legislación precedente, ahora bien puede interpretarse que en Italia, la lógica de la transacción contractual preside los instrumentos en cuestión. Inclusive, para mayor abundamiento, ampliando la extensión usual de la transacción no solo a las cuestiones de hecho, sino de derecho. El propio *Lupi* apunta a concesio-

100. Lupi R., op. cit., p. 149.

nes recíprocas en caso de una pluralidad de cuestiones de derecho que podrían inducir al contribuyente a su aceptación, siempre que la Administración renunciara o abandonara otras.[101]

No es esta la posición de la doctrina y jurisprudencia dominante que, salvo excepciones, apoya el carácter del concordato como acto unilateral caracterizado por la adhesión del contribuyente a la cuantía estimada por la Administración.[102]

Para otros, el concordato constituye un acuerdo sustancialmente transaccional... "un encuentro en el que cada una de las partes de la relación tributaria renuncia a sus máximas intenciones. El concordato, por tanto, resuelve o previene cualquier cuestión inclusive de derecho, asumiendo..." las características propias de un acto transaccional, con contención recíproca de las exigencias y con el sacrificio de algunas expectativas, exactamente como sucede en otros sectores del ordenamiento en los cuales el encuentro conciliante entre las partes es un instituto inmemorialmente previsto y favorecido.[103]

Igual que el concordato, la conciliación desconcierta, aunque parece difícil rendirse a la evidencia de su naturaleza transaccional.

En efecto, la conciliación define mediante la intervención de un tercero, judicial o extrajudicial, los extremos de la transacción en orden a la dudosa situación de hecho y de derecho, la renuncia recíproca de derechos y pretensiones y la tentativa de composición de un pleito.

La conciliación *"apud iudicem"* identifica la tutela de un interés distinto del que son portadores los participantes. El fin de la controversia es obra de un tercero que prescinde de las razones de cada uno de los interesados, innovando con carácter último y sin estar presidida por el intento de esclarecer, fijar o determinar la realidad jurídica que les sirve de punto de partida: la verdad del conflicto. Conciliar, en una palabra equivale a transar con ayuda ajena.

La antigua legislación excluía del procedimiento de conciliación las cuestiones suscitadas que podían resolverse en razón de pruebas ciertas y directas. En la actuali-

101. Lupi R., op. cit., p. 153.

102. V. Corte di Cassazione 10-03-1973 n. 883 y de 8-02-1978 n. 595. En la doctrina clásica destaca Griziotti B., Natura el effectti dell' accertamento e del concordato, Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, 1938, II p. 283.

103. Gaffuri G., "Lezioni di Diritto Tributario", Padova, 1999, p. 158:" La determinación con adhesión no es en realidad un caso de disponibilidad que atañe a la relación tributaria, o menos aún, al crédito, sino solo a la determinación concordada del hecho imponible, lo cual consiente superar las franjas objetivas de incertidumbre en la búsqueda de la riqueza efectivamente conseguida por el contribuyente y en el descubrimiento de su infidelidad. Se trata de una renuncia parcial a la actuación rígida y absoluta del principio de autoridad o supremacía administrativa, en ventaja de la agilidad que debe caracterizar la acción de la Administración en beneficio, en definitiva, del propio interés público.

V. Patrizi-Marini-Patrizi, "Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela", Milano, 1999, pp. 38 y 85:"...se ha descubierto que el sistema de determinación más adecuado y eficiente es el que preve un estrecho contacto y una productiva colaboración con el contribuyente...". Se entiende que el concordato bien se presta a considerarse un procedimiento transaccional, porque la esencia del instituto es identificable en la voluntad de la Administración Pública de hacer al contribuyente partícipe de la actuación en la determinación de los impuestos y, al menos en esta etapa, colocarlo en el mismo plano, así como sucede en la conciliación judicial, otro procedimiento de naturaleza transaccional."

dad el límite ha desaparecido y, por tanto, son conciliables todas las controversias, sean de hecho o de derecho.

Ello significa un cambio cualitativo puesto que supone, en el marco de los criterios legales vigentes, disponibilidad del crédito tributario. [104]

La conciliación remueve la realidad jurídica precedente, sustituyéndola por una nueva relación jurídica cuya fuente es la propia transacción novatoria La relación obligacional tiene por fuente la conciliación en sus extremos de hecho y de derecho, la cuantía y las sanciones derivadas. La Administración queda inhibida de ejercitar su poder de supremacía, inclusive la disposición del crédito tributario en un arco que no sea la conciliación, como objeto de la transacción.

La conciliación, entonces, provoca un cambio sustancial, reemplazando el crédito tributario *ex lege* por otro nuevo y diferente como consecuencia del acuerdo entre las partes. Pero, esta disposición de impuesto no se reproduce en el concordato, puesto que el crédito tributario controvertido ni siquiera está determinado, sujeto a la coestimación entre la Administración y el contribuyente. El consenso no se refiere a un crédito tributario anterior y determinado; sino, al acuerdo sobre los hechos (y derechos) que lo constituyen.

Tangencialmente, parece lógico adscribir efecto constitutivo a la estimación por adhesión, puesto que no implica la convergencia esencial de la situación jurídica con otra preexistente (eficacia declarativa); sin que, al mismo tiempo, goce de efecto novatorio, puesto que todavía no se produjo definición alguna sobre la entidad de la deuda tributaria.

En ambos procedimientos, conviene insistir, la Administración no ejercita su potestad unilateral e imperativa; sino bilateral y consensuada, actuando desdoblada, como si fuera neutral, en el concordato y, aceptando en la conciliación la intervención de otro –el juez- en la fijación del interés fiscal. Siempre que pueda diferenciarse el interés público (de la Administración del interés particular, como elementos de un interés fiscal que los engloba; no parece que deba conservarse como dogma la indisponibilidad del crédito tributario puesto que nada obsta para que la Administración pudiera disponer de su patrimonio en términos similares a como lo entiende un particular. ¿Por qué no a los tributos y por qué sí a la privatización de servicios públicos o empresas estatales?.

No resiente la legalidad tributaria por el reconocimiento del interés propio de la Administración y la consiguiente atribución del poder de disposición del crédito tributario por nacer o ya existente, siempre que se funde en actos de consenso con el particular, directa o indirectamente promovidos por ella. [105]

3.3. Apuntes de Constitucionalidad

El acuerdo, en términos amplios, conmociona la interpretación tradicional de los principios constitucionales de legalidad, de igualdad y, a la postre, de capacidad económica.

104. Gaffuri G., op. cit., p. 139.
105. Contra, Tesauro F., "Istituzioni di diritto tributario", cit., I, p. 372.

El acuerdo proclama la solución singular, para cada contribuyente, que puede ser diferente, y seguramente lo es, en casos similares, porque las concesiones recíprocas no son iguales y, finalmente, la capacidad económica revelada por la realización del hecho imponible culmina en una deuda exigible que, probablemente, no identificará las situaciones de hecho iniciales de las finales.

Pero, esto implica redefinir el alcance de los principios constitucionales a la luz de la transacción y combinados con otros criterios de idéntica jerarquía: el principio de participación ciudadana, el de generalidad en la contribución al gasto público, el de seguridad jurídica, como ámbito propio del ciudadano social de respeto debido por la conducta de la Administración, en defensa de su interés público (propio).

El acuerdo, contractual o no, previsto por la ley, no conforma sino el reconocimiento particular y específico del interés público inherente de la Administración tributaria en la defensa de su gestión. La atribución del poder de disposición del crédito tributario, utilizable en actos de consenso, supone la necesaria contrapartida para ofrecer, en su caso, deflacionar pleitos y asegurar la recaudación; cuya realización no es ajena en ningún modo a sus propios objetivos de funcionamiento.

La singularidad del acuerdo, aplicable a supuestos únicos o concretos, no identifica privilegio o arbitrariedad, si discurre con fundamento, motivación e imparcialidad. La igualdad en la aplicación de la ley se deducirá de la correcta o incorrecta aplicación de la ley en términos de interdicción de la arbitrariedad y calificación de los hechos.

Finalmente, si bien la deuda tributaria debe enlazarse al hecho imponible comprobado; el medio para determinarla no es siempre absoluto, sirviendo como ejemplo los regímenes de estimación objetiva singular, puesto que la única deuda tributaria exigible será la que fue objeto de transacción, y no otra y en esa medida se constituye el deber de contribuir en el caso singular y concreto. El acuerdo es la cuantificación cierta de la determinación de la capacidad económica relativa gravada por el tributo y, a la postre, el solo modo de contrastar la legitimidad de la actuación administrativa.

3.4. El Concordato

El nuevo concordato es aplicable a todas las categorías de renta y a la cifra de negocios sujeta al IVA, y abarca a toda clase de contribuyentes, sean personas físicas, entidades o personas jurídicas. Asimismo puede aplicarse en caso de sustitutos tributarios respecto al importe sobre el cual efectuar el cálculo de las retenciones.

El acuerdo a fines de renta de una actividad sometida al IVA también opera respecto al IVA. En tal caso, sobre los mayores componentes positivos de la renta que fue objeto de definición y que importa en el IVA se aplicará el tipo medio de gravamen del contribuyente, calculado con referencia a la relación entre el impuesto sobre las operaciones imponibles y el volumen de negocio realizado. El concordato también se extiende a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sucesiones.

El contribuyente puede establecer en legítimo contradictorio con la Administración los hechos controvertidos, inclusive si hubo omisión de declaración anual de IVA o Renta; presentación de declaraciones nulas o sin firma, etc.

La definición, o sea, el contenido pacticio de la determinación con adhesión, una vez formalizada, impide el recurso o reclamación contraria del contribuyente y es inmodificable por la Administración.

"En línea de principio no se encuentre ninguna limitación a la aplicación del instituto de estimación con adhesión, el cual puede referirse a cualquier aspecto de la estimación..."[106]

La firmeza y definitividad del régimen no excluyen, sin embargo, algunos supuestos en los que cabe la facultad de la Administración de efectuar nuevas determinaciones siempre que, v.g., tenga conocimiento de una renta (ocultada) superior al 50% de la definida o no inferior a 15 millones de pesetas; la definición se refiere a estimaciones previas o parciales; la definición se aplica a sociedades en transparencia fiscal, porque cualquier rectificación posterior de su beneficio o renta se imputa automáticamente a sus socios, aunque hubieran firmado el concordato. No obstante, en la práctica, la estimación con adhesión, en la mayor parte de los casos tendrá carácter definitivo.

El concordato comporta la reducción de las sanciones administrativas en un cuarto del mínimo y excluye la pena en las denominadas contravenciones, no caracterizadas por dolo, del tipo de omisión de presentación de la declaración de renta o IVA. Son sancionables las infracciones graves, tales como la falta de ingreso de retenciones por suma superior al millón de pesetas, ocultación o destrucción de documentos contables, facturas falsas, etc. En suma, la reducción de sanciones o su exención opera con amplitud excepción hecha de supuestos de delito fiscal o apropiación indebida.

Especial importancia merece la fase de discusión entre las partes. El trámite de contradicción exige una diligencia motivada por cada sesión. La motivación y la transparencia, afirma *Lupi,* son la principal garantía contra la repetición de todas las degeneraciones que caracterizaban el viejo concordato.[107]

En este marco, el criterio administrativo recomienda valorar los costes-beneficios de la operación, teniendo en cuenta el fundamento de los elementos básicos de la estimación así como las cargas y riesgos de perder un eventual litigio (circular n. 235/97 MEF).

El procedimiento puede iniciarlo la Administración o el contribuyente. En el primer caso, invitando a comparecer al particular, con indicación de los periodos impositivos susceptibles de definición. Conviene señalar que la dicha invitación no es obligatoria y, por tanto, no supone, la incomparecencia, ningún incumplimiento. En el segundo caso, puede solicitarlo el contribuyente que ha sido objeto de comprobación o investigación o cuando le notificaron una liquidación.

El procedimiento se concluye con la redacción de un acto de definición. Pero, el concordato no se perfecciona sino con el pago íntegro de la deuda adherida o con el pago de la primera cuota y oferta de garantías en caso de pago aplazado hasta tres años. Mientras no se paga no hay entrega del acto de estimación al contribuyente.

La mora o incumplimiento del contribuyente supone la recuperación de la plena potestad administrativa tributaria y, en consecuencia, extingue el procedimiento realizado.[108]

106. Ferlazzo-Natoli, op. cit., p. 10.
107. Lupi, op. cit., p. 167.
108. Tesauro, op. cit., p. 167.

En conclusión, el nuevo concordato se asienta sobre base de negocio contractual, en el cual las partes, discutiendo sobre propuestas y contrapropuestas, llegan a un compromiso. La definición ilustra el contenido del acuerdo y sus efectos, que, solo se perfeccionan mediante el pago de la deuda tributaria transada. La adhesión del contribuyente no es incondicional, puesto que ocurre en un procedimiento contradictorio en el que se confrontan y se disponen todos los elementos para la solución de los puntos controvertidos, no solo de hecho, sino también de derecho, por lo que el acto del concordato debe considerarse como un acto compuesto, bilateral, de consenso.

3.5. La Conciliación

La conciliación experimenta una profunda transformación. Por de pronto, todo es conciliable: sean cuestiones de hecho, basadas o no en pruebas ciertas y directas o, en particular, cuestiones de derecho.

Así lo entiende la Administración que excluye la existencia, como en el régimen anterior, de causas de inadmisibilidad. En breve, la conciliación tiene un claro efecto constitutivo, puesto que nova el acto impugnado y transaccional, por extinción del proceso controvertido.

Las reclamaciones pendientes ante la Comisión Tributaria provincial pueden extinguirse por conciliación.

Hay dos procedimientos previstos (art. 48 D.L. 218/1997).

Primero, una propuesta de conciliación en la etapa procesal, sea de una de las partes o la propia Comisión.

Segundo, una propuesta de conciliación de la Administración aceptada por el contribuyente, que se deposita en el recurso.

La conciliación en el proceso debe producirse en la primera audiencia, con reserva del Tribunal de otorgar a las partes una plazo no superior a los dos meses, para la elaboración de una propuesta extrajudicial, si el acuerdo no prospera. Si hubo acuerdo en la audiencia, el documento que lo reseña es el título ejecutivo para la recaudación de las sumas debidas, que, como en el concordato, deberán pagarse dentro de los veinte días o en forma aplazada si hay garantías.

La conciliación extraprocesal está condicionada por la presentación o no del acuerdo antes de la audiencia en pleno del tribunal.

Si es anterior, será el Presidente de la Comisión el que evalúa la admisibilidad del acuerdo y declara, en su caso, la extinción del proceso. Si es posterior, la admisión del acuerdo depende del pleno de la Comisión. La sentencia o el auto que pone fin a la controversia es el título ejecutivo habilitado para la recaudación.

El examen de la Comisión o su Presidente atiene a la legitimidad formal y al tipo de controversia planteado. El recurso planteado debe referirse a actos impugnables en la jurisdicción de las Comisiones tributarias y en los términos aprobados sobre los tributos conciliables. No obstante, no pueden entrar en el mérito del acuerdo alcanzado por las partes.

El efecto principal de la conciliación es la reducción de las sanciones en un tercio de las sumas fijadas por la Administración y no sobre el mínimo legal, como ocurre en

el concordato. Es necesario aclarar que las sumas a considerar son las que resultan *ex post* de la conciliación. [109]

Además, la conciliación no implica la extinción de las infracciones tributarias, que son excluidas en el concordato.

En conclusión, como es propio del instituto, la conciliación reemplazando la sentencia, cierra el procedimiento instaurado.

3.6. La Aquiescencia

Por último, el D.L. 218/19 de junio 1997, prima la conformidad al acto de liquidación (aquiescencia), en cuya virtud, si el contribuyente renuncia a impugnar, obtiene una reducción de las sanciones en un cuarto del importe fijado en el acto administrativo. Pero, no solo. La renuncia también ha de referirse a la solicitud de la estimación por adhesión y debe efectuar el pago de la deuda dentro del plazo para la presentación del recurso o reclamación. El ámbito cubre las transgresiones en renta, IVA, transmisiones patrimoniales, sucesiones.

La aquiescencia es un acto de consenso, no contractual. Es un típico acto concursal (*Carnelutti*) en el que la finalidad común no oculta que los móviles son diferentes, expresando los intereses propios y particulares de cada una de las partes. [110]

4. LA TRANSACCIÓN EN LOS ESTADOS UNIDOS

La Reestructuración del *Internal Revenue Service* y la Ley de Reforma de 22 de julio de 1998, acentúa la transacción y la negociación entre el contribuyente y la Administración tributaria americana. [111]

Al amparo de la Oficina de Apelaciones del IRS, se coloca la lógica del acuerdo y el convenio para solucionar conflictos, siempre con carácter previo al ordenamiento judicial. Es una tradición que se remonta a 1831, cuando el Tesoro es autorizado a disponer, en compromiso, de los débitos fiscales. Las finalidades son explícitas: se pide flexibilidad a la Administración en sus relaciones con el contribuyente para asegurar su permanencia en el sistema y el cumplimiento de sus obligaciones presentes y futuras.

Los instrumentos procesales, de naturaleza discrecional, potencian desde la extinción de la deuda mediante acuerdos conclusivos (*close agreements*), su reducción, antes o después de la liquidación a través del compromiso de oferta (*offers in compromise*) y el convenio de aplazamiento del pago (*installment agreements*). Si se prefiere, siguiendo la clasificación propuesta, se trata de discrecionalidad compuesta por actos de consenso de naturaleza contractual.

109. Bettinelli, op. cit., p. 149.

110. Rosembuj T., La Resolución, cit.

111. Hevrdejs Mark, Editor, 1998, "Tax legislation, IRS restructuring and Reform". Law explanation and analysis, july 1998, Chicago, 1998.

Pero, con una particularidad, y es que, aún frustrándose en el primer nivel, siempre pueden concretarse ante la Oficina de Apelaciones en la resolución de las diferencias, sea por dicho órgano, que tiene el acuerdo como objeto de su competencia, o por procedimientos de mediación y arbitraje.

4.1. El Compromiso de Oferta

El compromiso de oferta (Sección 7122 del IRC) es un contrato entre la Administración y el contribuyente para resolver un conflicto entre ambas, a consecuencia de impago de impuestos, por un importe inferior a la deuda tributaria. La oferta comprende cualquier clase de impuestos, así como los intereses y sanciones. Es un acuerdo contractual que resulta de una negociación, oferta y contraoferta, tendente al compromiso sobre la exigencia de la deuda tributaria y su cuantía.

El fundamento del compromiso de oferta es que facilita la recaudación y estimula el cumplimiento correcto por parte del contribuyente en el futuro. Además, está la convicción que el deudor, sin el compromiso, no podría afrontar el pago total de su débito dentro del período decenal de prescripción de la cobranza del crédito tributario.

Pero, cabe destacar, la recomendación parlamentaria al IRS "el IRS debe ser flexible en la búsqueda de vías de encuentro con los contribuyentes que tratan sinceramente de cumplir con sus obligaciones y permanecer dentro del sistema fiscal. Consecuentemente el IRS, debería facilitar a los contribuyentes adoptar acuerdos de compromiso de oferta y deberían hacer más por educar al contribuyente sobre la disposición de tales acuerdos". [112]

En esa idea cabe señalar que el IRS acepta casi el 50% de las ofertas y afirma *Nath,* con un promedio de oferta de 13 céntimos por dólar.

El compromiso de oferta tiene dos modalidades: duda respecto al mérito de la deuda (*doubt as to liability*) o duda respecto a la imposibilidad de pago de la misma (*doubt as to collectibility*).

En cuanto a la primera de ellas, duda sobre el mérito, puede afirmarse que se apoya en la diferencia sobre cuestiones de hecho o jurídicas. Así, la duda no existirá, si el Poder Judicial hubiera decidido al respecto. En la reforma de 1998, se establece que la oferta, en esta modalidad, no puede rechazarse solo porque la Administración es incapaz para localizar el expediente o declaraciones del contribuyente y le evita la necesidad de justificar su compromiso con información sobre su situación económica y financiera.

La duda sobre el mérito de la deuda no es la fuente principal de compromiso de oferta, que se basa, sobre todo, en la duda sobre el pago de la deuda.

El contenido de la oferta del contribuyente, se basa en dos elementos: valor neto de su patrimonio y sus rendimientos potenciales futuros.

La particularidad reside en que el valor utilizado en el patrimonio no es el valor ordinario de mercado, sino el que pueda derivar de su venta forzosa. La Administración

112. Nath, "The Unofficial Guide to dealing with the IRS", N.York, 1999, p. 139.

considera que el valor de liquidación a emplearse es aquel que resulta de la "venta de un bien en una situación en la cual las presiones financieras provocan la transmisión en un corto periodo de tiempo". No obstante, las instrucciones de actuación administrativa indican la necesidad de evitar posturas inflexibles y el rechazo de la oferta, basado solamente en valoraciones estrictas y estrechas.

La corriente futura de los ingresos informa sobre su regularidad o fluctuación, pero, evaluándose, además, la edad, salud, profesión e historia del contribuyente, con la finalidad de determinar la capacidad de pago de la oferta que se formula. Eventualmente, el contribuyente, está obligado a un acuerdo particular sobre sus ingresos futuros (*colateral agreement*) inesperados o imprevistos que otorgan a la Administración un porcentaje sobre el mismo.

Una de las principales garantías del contribuyente es la que impide o bloquea el compromiso de oferta, si ello implica que el particular se vea privado de medios para sus gastos vitales básicos. La Administración no debe usar los parámetros nacionales o locales en forma rígida, sino atendiendo los hechos y circunstancias de cada caso que pueden suponer gastos necesarios que no figuran en las tablas utilizadas. Los gastos a contemplar son: vestido, alimentación, cuidado del hogar; alojamiento; transporte; salud; impuestos; hijos y ascendientes; seguros de vida; etc.

La indicación legal a la Administración pretende que tome en cuenta los gastos básicos vitales reales, inclusive aunque no coincidan o discrepen con los promedios oficiales.

La oferta produce, al menos, dos efectos jurídicos importantes.

En primer lugar, suspende el periodo decenal de prescripción, mientras la aceptación no se produce, más un año.

En segundo lugar, la oferta suspende el procedimiento de ejecución en vía de apremio mientras dure su consideración. La aceptación del compromiso es discrecional. No obstante, la orientación política, desde 1998, anticipa que el IRS adopte una aceptación liberal del compromiso de oferta como estímulo al cumplimiento de los contribuyentes y al pago de sus deudas (*liberal acceptance policy*).

El IRS es libre, entonces, para aceptar o rechazar el compromiso, sobre todo, si peligra la recaudación o la oferta tiene pretexto dilatorio.

Pero, la discrecionalidad administrativa observa dos limitaciones legales: por un lado, cualquier rechazo de oferta por el IRS está sometido a revisión previa por procedimientos administrativos independientes, distintos del órgano resolutorio, antes que el rechazo se notifique al contribuyente; por otro, no puede fundar la denegación de un contribuyente de bajos ingresos solo en base al importe de su oferta.

La denegación, en cualquier caso, es apelable ante la Oficina de Apelación del IRS.

El principal efecto de la aceptación, es que la deuda tributaria se reduce exactamente en la cuantía de la oferta formulada. El contribuyente puede proceder a su pago inmediato *una tantum* o solicitar diferimiento con intereses, hasta por cinco años.

El IRS exige, además, el cumplimiento correcto y puntual de todas las obligaciones tributarias por los cinco años siguientes. Esto significa que conserva la potestad de revocar el acuerdo alcanzado en caso contrario, conservando el dinero ya ingresado y pudiendo exigir por vía de apremio el resto de la deuda originariamente debida.

La Sección 7123 el IRC, establece que las tentativas frustradas de compromiso (Sección 7122) pueden ser susceptibles de procedimientos de resolución de conflictos en la Oficina de Apelación, concretamente, mediación o arbitraje.

4.2. El Acuerdo Conclusivo

A diferencia del compromiso de oferta, el acuerdo conclusivo (Sección 7121 IRC), es un contrato de extinción de la deuda del contribuyente en modo firme y definitivo, sea con referencia a la deuda total o algunos de sus componentes. El contribuyente puede solicitar mediación o arbitraje en caso de tentativa frustrada de acuerdo conclusivo (*close agreement*).

El acuerdo conclusivo perfila una transacción entre la Administración y el contribuyente que cierra en modo total y definitivo las diferencias sobre la deuda tributaria en base a concesiones recíprocas, comprendiendo cualquier impuesto y periodo impositivo, con la sola restricción de la existencia de fraude o simulación en la presentación de los hechos. El lugar de la transacción es la Oficina de Apelación y el acto del acuerdo se suele formular en la *Appeals Conference,* una reunión entre el contribuyente y la Oficina dirigida a la solución de los conflictos sometidos a transacción.

El fundamento del acuerdo conclusivo es la constatación de la duda presente tanto en el contribuyente como en la Administración sobre el futuro del pleito respecto a la cuestión discutida.

Por ejemplo, durante una Inspección se suscitan discrepancias sobre el contenido de alguna disposición que no aparece claramente definida o determinada. (*gray areas*). "El IRS puede estar motivado a negociar un compromiso de una Inspección si son reticentes a la hora del litigio, particularmente si está preocupado por una solución en contra de los jueces y el establecimiento de un precedente no deseado". [113]

La característica de este tipo de acuerdo conclusivo es que, a diferencia del compromiso de oferta, puede suponer la preclusión del efecto transado sin que ello suponga una contraprestación en dinero.

De igual manera, hay acuerdo conclusivo en el caso de fiduciario de un trust que lo solicita antes del reparto de los bienes confiados o cuando la empresa disuelve y liquida su negocio.

El acuerdo conclusivo es escrito y obliga definitivamente a las partes signatarias. Por otra parte, el acuerdo, puede afectar periodos impositivos aún no finalizados, pasados o futuros.

4.3. El Acuerdo de Aplazamiento de Pago.

La Administración cuenta con amplias facultades discrecionales para llegar a acuerdos de aplazamiento de pagos con el contribuyente (Sección 6159 IRC).

113. Wade Warren, "When you owe the IRS", N.York, 1983, p. 193.

En primer lugar, un acuerdo mensual sobre la base de la diferencia entre los rendimientos y los gastos básicos de vida (necesarios y razonables).[114]

En segundo lugar, el acuerdo de cobro mensual directo al IRS para efectuar el cargo en la cuenta bancaria.

En tercer lugar, el acuerdo de deducción sobre la nómina, que permite el cobro directo sobre el salario.

En cuarto lugar, la disponibilidad de acuerdo de aplazamiento automático si se reúnen determinados requisitos, cuales son: la deuda, sin sanción, no excede de 10.000 US; durante los cinco años precedentes se cumplieron los deberes de autoliquidación y pago sin que se hubiera accedido a aplazamiento de pagos.

Este tipo de acuerdo requiere que la Administración constate la imposibilidad de pago íntegro de la deuda. Además, el contribuyente debe suministrar toda la información financiera y económica necesaria para la comprobación. El aplazamiento puede ser de hasta tres años. Durante dicho periodo se formaliza el compromiso del particular de cumplir con todas sus obligaciones tributarias.

Cumplidos los requisitos, la deuda queda automáticamente aplazada y durante tres años se va liquidando mensualmente.

No obstante, el acuerdo de aplazamiento puede ser más amplio porque depende de la voluntad del IRS. Así, puede ser de hasta cinco o diez años, pero, entonces, el acreedor puede trabar una garantía legal sobre los bienes del deudor (*Notice of Federal Tax Lien*) o extender el plazo de prescripción, aunque, en este último caso, para prevenir abusos administrativos, se enfatiza que el acuerdo de prolongación del plazo de prescripción debe estar precedido de la notificación al contribuyente sobre su derecho a rehusarlo (Section 3461 IRC).

Por último, también la conclusión del acuerdo de aplazamiento de pago está condicionado a una revisión administrativa independiente de la propia resolución adoptada por el IRS.

La Oficina de Apelaciones es un órgano capital en los procedimientos de acuerdo. Se trata de una institución administrativa dentro del Internal Revenue Service. La Oficina de Apelaciones fue creada en 1925 con el propósito de evitar el recurso directo al orden judicial, mediante una actuación neutral e independiente de los órganos de gestión, inspección y recaudación, especializado en acuerdos.

Se le presume una mejor predisposición para el acuerdo, por su independencia, objetividad y neutralidad.

---

114. Rozas Valdés J.A., "Procedimientos de recaudación en los Estados Unidos", Crónica Tributaria, 84, 1997, p. 69 y ss.

En su trabajo el autor acierta en la descripción de los acuerdos de aplazamiento como manifestación de potestad discrecional. Con respecto, compromiso de oferta sostiene su importancia en los términos siguientes: "El convenio de pago va dirigido sencillamente a obtener rebaja en el importe de una deuda cuyo montante ya ha sido previamente fijado en una liquidación formal o assessmente", destacando que "quien tiene dificultades para pagar y contribuye con normalidad al sostenimiento de los gastos públicos va a tener a su disposición todo tipo de fórmulas para financiar su deuda de forma razonable".

"El marco descrito es sustancialmente distinto del automatismo que preside el procedimiento español. En nuestro ordenamiento, los procedimientos son, en términos generales, confusos y rígidos....El margen de actuación del recaudador americano es enorme, siempre eso sí, a partir de unas exigencias de transparencia, motivación y formalización de expedientes que ponen coto a la arbitrariedad".

La Oficina de Apelación es competente tanto en casos previos a la liquidación como en el momento posterior. Asimismo, el contribuyente, puede acudir a esa vía si fracasa el acuerdo en la Inspección, por la aplicación de sanciones, por el rechazo en la devolución de impuestos, o por la propuesta de denegación del compromiso de oferta.

La Sección 7123 del IRC autoriza los procedimientos de resolución alternativa de conflictos, la mediación o el arbitraje, sobre cualquier cuestión irresuelta en Apelación o respecto a las tentativas frustradas de acuerdos conclusivos y compromisos de oferta, a solicitud del contribuyente o de la Oficina de Apelación o de ambos conjuntamente.

Capítulo V
La resolución alternativa de conflictos tributarios

1. La resolución alternativa de conflictos

La relación entre la Administración tributaria y el contribuyente puede fundarse en el entendimiento fluido y regular, dado que no son relaciones transitorias, fugaces; o, en la aplicación de la supremacía discrecional y unilateral. Esta última es la posición del conflicto y la controversia, cuyo final es el procedimiento judicial y la dilación en el cobro de la deuda pretendida o, la insolvencia declarada. Los procedimientos consensuados liberan a la Administración y al contribuyente de la incertidumbre y el pleito, permitiendo la fluida obtención de los ingresos tributarios previstos y la oportunidad de eliminar mediante la negociación y el compromiso, un alto grado de conflicto fiscal y controversia permanente.

La base jurídica del acuerdo radica en la condición del contribuyente como ciudadano social, reflejado en su derecho fundamental a la participación compartida en el interés fiscal: la necesidad de coexistencia en común y la coexistencia de necesidades comunes.

La Administración tributaria, está obligada como portadora del interés público a la gestión eficaz de los ingresos tributarios y a comprometerse junto al contribuyente, toda vez que ello sea factible y la ley lo prevea; su interés tutelado no significa equivalencia con el interés fiscal.

El objetivo de la paz fiscal implica que la codecisión entre la Administración y el contribuyente no se funde en la decisión autoritativa y unilateral impuesta sin contraste sobre el particular, cuyo efecto inmediato es el bloqueo en las posiciones asumidas y la solución jurisdiccional final.

Si el desdoblamiento del interés fiscal permite distinguir el interés público administrativo y el interés propio del contribuyente; la consecuencia será que no siempre el interés singular coincide con el interés esencial y, por tanto, cuando esto se verifique, se instala la controversia, el litigio entre las partes.

La definición puntual y concreta del interés fiscal, aceptado por los interesados, postula el desbloqueo de las posiciones y la evitación, siempre complicada, de la vía judicial.

Los actos de consenso, contractuales o no, sirven a esta finalidad. Pero, a fuer de coherente, no agotan el planteamiento. Por un lado, porque, posiblemente, el esfuerzo consiste en lograr una objetividad y neutralidad suficiente en la solución de la discusión que ninguno de los interesados, público y privado, están en condiciones de facilitar.

Por eso, el acto de consenso puede contar con un intérprete de los intereses, un tercero neutral e imparcial, que "a través de la organización de los intercambios entre las partes les permita confrontar sus puntos de vista y buscar con su asistencia una solución al conflicto que les opone" (*Bonafé-Schmitt*)

En suma, cualquier forma alternativa de resolución de disputa en el que participa un tercero neutral, en un procedimiento formal ajeno o diverso al poder judicial.

La selección de formas de avenencia responde, entonces, a una cultura no adversarial, cuyas manifestaciones se reúnen en torno a la transacción. Pero, en cuyo desarrollo y desenlace actúan terceros neutrales para asistir a las partes. La resolución alternativa de disputas alude a cualquier procedimiento no adversarial que se emplea para resolver cuestiones controvertidas a través de la conciliación, facilitación, *factfinding, minitrial* y, en lo que aquí releva, la mediación. [115]

No debe confundirse la contradicción administrativa-particular con el defecto de contribuir al gasto público. Las diferencias fundadas en la apreciación de los hechos y las circunstancias de hecho que envuelven el comportamiento del contribuyente o del acreedor público no implican automáticamente la lesión del interés fiscal. Si así fuera, el legislador no se preocuparía de reglamentar la interdicción de la arbitrariedad o parcialidad o desproporción de la disposición administrativa, no tomar en cuenta la aplicación indebida de la ley, el error de hecho, o las dificultades económicas o financieras del particular, en orden a la satisfacción de su deuda.

La confrontación entre el interés (público) administrativo y el interés (legítimo) del contribuyente pone en duda la propiedad de la razón de ambos.

La configuración de instancias de transacción previas al pleito o que den final al mismo apareja destacar la conveniencia del conjunto de la sociedad civil y del Estado para articular la solución de los conflictos, como el modo adecuado de realización del interés fiscal. Al fin y al cabo, mal que les pese, la Administración y el ciudadano están condenados a entenderse.

El análisis del fenómeno de transacción no puede reducirse a una simple técnica de gestión de los conflictos utilizados por los Estados para extender su control social. Es una nueva forma de recomposición de las relaciones entre el Estado y la sociedad civil, entre las relaciones de mercado y no de mercado, entre la esfera pública y privada. [116]

Los conflictos pueden afrontarse o confrontarse. En el primer caso hay formas no adversariales para la *resolución alternativa de conflictos:* la negociación extrajudicial, judicial o negociación asistida. Precisamente, la mediación es una de las formas para

115. Highton E-Alvarez Gladys, "Mediación para resolver conflictos", Bs.As., 1998.
116. Rubin J., Z. Pruitt D.G.-Kim sung Hee, "Social conflict", New York, 1994, p. 196.

PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN ALTERNATIVA DE CONFLICTOS

Arbitraje:
Es un procedimiento en el que las partes se sujetan a la opinión de un tercero que resuelve después de un contradictorio y revisión de pruebas. Es menos formal y complejo y, a la vez, más rápido que el proceso judicial. El arbitraje, en su modalidad común es obligatorio y las partes que eligen al árbitro quedan sometidas a su laudo, sea por acuerdo o por ley. En la denominada "oferta última de arbitraje", el árbitro elige entre las posturas finales de las partes.

Conciliación:
Es un procedimiento informal en el cual el tercero pretende el acuerdo de las partes mediante la mejora en sus comunicaciones, interpretación de las cuestiones, facilitando asistencia técnica, explorando soluciones potenciales para un acuerdo negociado, sea oficiosamente o, en un paso adicional, mediante mediación formal. La conciliación se utiliza en disputas volátiles o cuando las partes son incapaces o no están preparadas para resolver en una mesa sus diferencias.

Facilitación:
Es un procedimiento de cooperación para ayudar a un grupo de individuos o partes con posiciones divergentes para lograr un objetivo o completar una actividad que sea de mutua satisfacción de los participantes. El facilitador funciona como un experto neutral asistiendo para el consenso de las partes.

Fact finding:
Es un procedimiento aplicable de tanto en tanto en la negociación colectiva y pública. El *fact finder*, elabora un borrador de resolución sobre determinadas cuestiones a partir de la información suministrada por las partes y su propia búsqueda. Es típicamente no obligatorio y abre el camino para una negociación o mediación posterior.

Med-Arb:
El med-arb está autorizado por las partes para servir primero como mediador y, después, como árbitro, con poder para decidir sobre las cuestiones irresueltas con la mediación.

Mediación:
Es un procedimiento estructurado en el cual el mediador asiste a las partes a lograr un acuerdo negociado de sus diferencias. Mediación equivale a procedimiento voluntario que culmina en un acuerdo escrito que describe el futuro comportamiento de los participantes. El mediador, usa una variedad de técnicas para ayudar a las partes a lograr un acuerdo, pero carece de poder de decisión sobre las mismas.

Reg-Neg:
Es un procedimiento instalado en la política pública de diálogo y negociación. El diálogo, se entiende que, sirve para identificar áreas de acuerdo y estrechar los espacios de desentendimiento, indicando ámbitos de negociación. Un facilitador guía el proceso. Usualmente, la negociación conducirá al pacto sobre doctrina y reglamento de actuación pública.

Centro Multi-puerta:
Es la oferta de servicios alternativos de resolución de conflictos desde una ventanilla única. Desde el centro se derivan, según los casos, a los procedimientos más adecuados o, en su defecto, a los tribunales.

Administrative Conference of the United States, sourcebook:
Federal Agency use of Alternative means of dispute resolution 5-47, 1987

que las partes resuelvan el conflicto por sí mismas, inducidas por un tercero para lograr un acuerdo.

Los métodos adversariales -procedimientos juciciales- se apoyan en la confrontación: mientras que los no adversariales buscan la solución que convenga a los participantes y, lo que es más importante, controlando su resultado directamente.[117]

1.1. La Mediación

Es un método *extrajudicial, rápido, informal y efectivo* para la resolución de conflictos y consiste en la intervención de un tercero neutral, que por expresa solicitud de los interesados, facilita el diálogo entre las partes enfrentadas para intentar llegar en conjunto a un acuerdo que satisfaga los intereses de todas las personas involucradas.[118]

Es un proceso voluntario, y las partes son libres de participar o no.

La confidencialidad es una característica central en la mediación, a cuyos efectos se firma un convenio antes del inicio de las sesiones.

Las partes tienen equitativa oportunidad de expresar su visión de la discrepancia y de escucharse recíprocamente, asistidas por el mediador que no impone soluciones; ayuda a las partes a elaborar su propio acuerdo.

Siguiendo a *Faget,* pueden señalarse los elementos esenciales de la mediación.

1. La escena
   La mediación interviene en un contexto de bloqueo de la comunicación entre las personas o los grupos que, por diversas razones no pueden o están incapacitados para resolver la diferencia que los enfrenta.
2. El estatuto de los actores
   Las partes en conflicto deben adherir al principio de la mediación.
   El mediador tiene un estatuto de exterioridad. Es un tercero imparcial no implicado por la diferencia y sin más poder que el que le atribuyen las partes.
3. La función de los actores
   La misión del mediador es establecer las condiciones de una nueva comunicación entre los protagonistas. Es el catalizador humano y el garante metodológico de un procedimiento que tiene por objetivo transformar las percepciones que tienen las personas del conflicto que les enfrenta a fin de llegar, si es posible, a un acuerdo. Este eventual acuerdo no es nunca un logro del mediador sino de las partes que son los sujetos activos.[119]

117. Gozaini D., "Formas alternativas para la resolución de conflictos", Bs.As., 1995; Percival, Miller, Schroeder y Leape, "Environmental regulation": Law, Science and Policy, Boston, 1992.
Además de las obras de mediación penal ya citadas también ello se produce en derecho ambiental, v.g. Bacow L.-Wheeler M., "Environmental Dispute Resolution", London, 1984; Goldberg-Sander-Rogers, "Dispute Resolution", Aspen, 1992.
118. Wilde Z-Gaibrois L.M., ¿Que es la mediación?, Bs.As., 1995.
119. González-Capitel C.M., "Manual de Mediación", Barcelona, 1999.

1.2. El Procedimiento de Mediación

La Oficina de Apelación del IRS tiene jurisdicción respecto a los supuestos de preliquidación o post-liquidación. El contribuyente puede demandar esta jurisdicción si no consigue el acuerdo con la función de control y examen antes de presentarse al Tribunal Fiscal, después de la liquidación de sanciones o rechazo de la solicitud de devolución o reembolso o del compromiso de oferta de su deuda.

La mediación u otro procedimiento RAC está habilitado en ciertos casos. La RAC se emplea como una última tentativa para resolver el conflicto antes del pleito. Antes de 1998 la RAC sólo estaba abierta a casos de más de 10millones de dólares en disputa, o, procedimientos concursales.

El Comité del Senado entiende que el IRS debe estar legalmente obligado a seguir los procedimientos que facilitan el acuerdo, sea la mediación, el arbitraje obligatorio u otros procesos que puedan prever oportunamente la resolución de los problemas del contribuyente con el IRS. Además, debe extenderse a los obligados tributarios, reduciendo el límite mínimo para solicitarla. (*Code SE. 7123 Appeals Dispute Resolution Procedures*).

La disposición actual provee la realización de mediación no obligatoria sobre cualquier cuestión irresuelta al final del proceso de apelación o negativa conclusión de otros procedimientos transaccionales, tales como, compromiso de oferta o el acuerdo conclusivo entre la Administración y el contribuyente.[120]

La función de la Oficina de Apelación consiste en resolver las controversias antes del pleito, sobre la base de imparcialidad y equidad entre la Administración y el contribuyente. La mediación es una prolongación del procedimiento de Apelación y sirve para estimular el cumplimiento voluntario de la ley.

La mediación es el último peldaño para transar una disputa antes de los Tribunales: una oportunidad de negociación de un acuerdo con la asistencia de un tercero objetivo, imparcial y neutral. La mediación es voluntaria y la cooperación del tercero sirven para que ellas mismas puedan encontrar sus propios fundamentos para el arreglo.

La voluntariedad hace a la esencia de la mediación. Los participantes adoptan libremente su decisión, los puntos controvertidos que someten, la información que pondrán a disposición del proceso, si llegan o no a un acuerdo o desisten en el momento en que mejor lo consideren.

El tercero facilita la comunicación entre los intereses presentes, ayuda en la definición de los problemas y, por último, promueve la negociación para el acuerdo entre los participantes.

El mediador carece de autoridad para forzar una decisión sobre los temas en discusión. Pero, debe informar y comentar las reglas y procedimiento de la mediación. La mediación trata de resolver cuestiones de hecho mientras el conflicto está en el ámbito de la Oficina de Apelaciones.

La mediación puede practicarse en supuestos de valoración de bienes, indemnizaciones razonables, precios de transferencia, entre otros, que implican un ajuste de hasta un millón de dólares o más.

120. IRS Restructuring, cit., p. 636; Internal revenue Service Bulletin, Ann. 1998-1999, 1998, 46.

Excluye el procedimiento, la contienda judicial o, en caso de ajuste correlativo en empresas vinculadas, la solicitud o intención de solicitar la asistencia de la autoridad competente.

El procedimiento de mediación es optativo. Previa consulta, el contribuyente puede solicitarlo a la Oficina de Apelación.

La solicitud será aceptada o denegada, aunque puede el contribuyente discutir la motivación de la denegación. En caso de aprobación se firma un acuerdo escrito de mediación. Las partes serán el contribuyente y la Oficina de Apelación, quienes deberán ser representados por participantes con autoridad suficiente para decidir, además, de aquellos expertos que puedan servir a la finalidad. Las partes eligirán al mediador que puede o no ser funcionario del IRS o de Apelaciones. O sea, puede utilizarse un mediador que, de ser aceptado por las partes, provenga de organizaciones privadas.

El mediador no puede exhibir conflicto de intereses oficial, personal o financiero con las partes, a no ser que de su conocimiento por las partes éstas dispongan que ello no obstaculiza sus propósitos.

El mediador puede ser un funcionario del IRS o de Apelaciones lo que debe advertirse al contribuyente y establecerlo en el acuerdo de mediación por el conflicto inherente que implica.

Si el mediador pertenece al IRS, quedan los gastos a su cargo; y se distribuyen por partes iguales cuando sea privado.

Los criterios de selección del mediador privado consisten, además de su profesionalidad específica, en un conocimiento sustantivo de la ley fiscal y práctica empresarial.

El acuerdo para mediar debe especificar las cuestiones de hecho que someten y exponerlas brevemente para información del mediador.

La confidencialidad es otro de los elementos claves de la mediación. Ello es particularmente sensible en materia tributaria. El contribuyente debe autorizar en el acuerdo al mediador y a los representantes que participen para que puedan acceder a su información fiscal vinculada con las cuestiones sometidas a mediación.

Ninguno de los que están empeñados en el procedimiento están voluntaria u obligatoriamente compelidos a revelar la información de la que tengan conocimiento durante su transcurso. No obstante, los funcionarios del IRS deben informar a su superior de cualquier vulneración que sepan respecto a la ley fiscal. Ello constará en el acuerdo para mediar y las partes deben conocer esta obligación. (Section 7214 (a) (8(disclosure).

La confidencialidad es particularmente exigente con el mediador. En general, la función del mediador impide que intervenga en la cuestión mediada, haya o no acuerdo, suscitándose la controversia, sea en el papel dirimente, como juez, o asesor.

El mediador queda descalificado para representar al contribuyente en cualquier conflicto que impliquen los hechos o transacciones sometidas a mediación; prohibición extensiva a cualquier otra parte vinculada al procedimiento. La descalificación comprende, asimismo, a la empresa o despacho del mediador.

El acuerdo de mediación significa para la Administración un acuerdo final con el contribuyente; del mismo modo que la falta de acuerdo desemboca en las posiciones previas y la notificación formal de la resolución adoptada.

El acuerdo de mediación tiene efectos jurídicos para el período fiscal que comprende, pero, no para otros y, excepto que así lo prevea el acuerdo, no podrá ser utilizado como precedente por el sujeto pasivo.

Galligan no acepta, como no puede ser de otra manera, que la mediación sea el paradigma del correcto procedimiento en el estado moderno. Señala que sus limitaciones son evidentes en la mediación multipartes, cuando las partes no están persuadidas que el acuerdo es la mejor salvaguardia de sus intereses y, por último, la estricta correspondencia, en su caso, entre el acuerdo logrado y el interés público que se atiende. "Por estos motivos, la mediación tiene un ámbito real pero limitado y no es verosímil que pueda servir como paradigma dominante de la corrección del procedimiento. [121]

MODELO DE ACUERDO DE MEDIACIÓN DEL INTERNAL REVENUE SERVICE

1. El Procedimiento de Mediación

La mediación es una extensión del procedimiento de Apelación para asistir a D……..y al IRS (las partes) a que logren su propio acuerdo negociado sobre los aspectos susceptibles de mediación. Para cumplir este propósito el mediador actuará como un facilitador, asistiendo a las partes para definir las cuestiones y promover el acuerdo negociado. El mediador discutirá con las partes las reglas y los procedimientos correspondientes a la mediación. El mediador no tiene autoridad para el acuerdo y no podrá decidir sobre los puntos en disputa. Las partes conservan la autoridad para el acuerdo sobre todos los aspectos sometidos a mediación.

2. Naturaleza del proceso. Participantes. Renuncia

- El procedimiento de mediación es optativo
- Las partes deben contar con representantes que asistan a las sesiones de mediación con poder de decisión bastante. Dos semanas antes de la mediación, como máximo, cada parte someterá a la otra y al mediador una lista de representantes que asistirán a la sesión de mediación, designando la persona entre ellos que tiene capacidad de decisión. La lista deberá contener los datos personales del participante, su relación con la parte (abogado, asesor) y su domicilio. Todos los participantes deben constar en la lista de cada parte, incluyendo testigos, asesores, abogados.
- Cualesquiera de las partes puede renunciar al procedimiento antes de alcanzar acuerdo sobre las cuestiones mediables mediante notificación a la otra y al mediador.

3. Selección del mediador. Costes

- El contribuyente y el representante del IRS por mutuo acuerdo, seleccionan al mediador. Las partes pueden utilizar elenco de terceros neutrales facilitados por cualquier organización local o nacional de mediadores. El mediador puede no ser un miembro o funcionario del IRS o de Apelación, con previa experiencia. También pueden elegirse comediadores. El mediador potencial debe revelar cualquier conflicto de intereses con respecto a las partes, sea de carácter oficial, financiero o personal. Cualquier mediador potencial en conflicto de intereses no puede actuar como mediador, salvo que sea aceptado por las partes, previa revelación del conflicto y por escrito.
- Los costes del mediador particular y del comediador se distribuyen por igual entre las partes. Si el mediador pertenece a la Oficina de Apelación, sus costes solo serán soportados por dicha Oficina Nacional. La Oficina de Apelación proveerá al contribuyente de una certificación confirmando que el mediador propuesto es un empleado del IRS ante el conflicto inherente que resulta de ello.

121. Galligan, op.cit., p. 322.

4. Cuestiones objeto de mediación

5. Presentación de documentación

Cada parte presentará al mediador un escrito por separado de no más de veinte folios sobre cada cuestión. El mediador tiene derecho de solicitar a las partes cualquier información adicional que sea necesaria antes de la sesión de mediación para la completa comprensión de las cuestiones mediables. La copia de la citada documentación enviada al mediador debe facilitarse a la otra parte.

6. Lugar de mediación

Las partes pueden elegir el lugar de mediación en el despacho del mediador, el del contribuyente o el de la Oficina de Apelación.

7. Agenda propuesta

La sesión de mediación, previa aprobación del mediador, se desarrollará conforme al siguiente programa:

- Remisión de la documentación al mediador: Dos semanas antes de la sesión
- Sesión de mediación: Mes, Día, Año, Horario.

8. Confidencialidad

El proceso de mediación será confidencial. El contribuyente toma conocimiento que el mediador y las demás personas invitadas por las partes tendrán acceso a toda la información que consta en la declaración o declaraciones del contribuyente relativa a las cuestiones mediables.

Los funcionarios y las personas invitadas a participar que pertenecen al IRS, están sujetas a confidencialidad y a las normas de revelación de información del IRS (6103, 7213, 7431). Los funcionarios del IRS, el contribuyente, el mediador externo y las personas invitadas a participar por las partes en la mediación no deben ni voluntaria ni forzadamente revelar cualquier información relativa al proceso de mediación o cualquier comunicación hecha durante el mismo, incluyendo el acuerdo, excepto 5 U.S.C. 574.

9. Revelación de secreto. IRC Sec. 7214 a) 8)

Las partes declaran conocer que los empleados del IRS están obligados por el IRC 7214 a) 8) a revelar los requerimientos que conciernen a la violación de la ley de renta.

10. Ausencia de registros formales

No habrá registro estenográfico, o grabación de audio o vídeo o cualquier otra transcripción en la sesión de mediación.

11. Informe del mediador

Al finalizar la sesión de mediación el mediador entrega un breve informe sobre las cuestiones debatidas a las partes para que digan si acuerdan su resolución o no.

12. Procedimientos de apelación aplicables

Si el proceso de mediación alcanza el acuerdo de las partes, los procedimientos de apelación se aplican al acuerdo resultante (Delegación Order 236-Rev.3). Si no hay acuerdo, la Oficina de Apelación no rectifica su posición y notificará en ese sentido respecto a las cuestiones no resueltas.

13. Precedentes

FUENTE: I.R.S.

1.3. El Arbitraje

La Ley de Arbitraje, 36/1988 de 5 de diciembre, dispone que cuando en forma distinta de la prescrita en esta Ley dos o más personas, pacten la intervención dirimente de uno o más terceros y acepten expresa o tácitamente su decisión, después de emitida, el acuerdo será válido y obligatorio para las partes si en él concurren los requisitos necesarios para la validez de un contrato.

El arbitraje voluntario o libre (el arbitraje-transacción) cuenta con la libre determinación de las partes para llamar a un tercero que dirima la contienda, pero, sin que la decisión arbitral posea fuerza vinculante previa, sino condicional, subordinada a su aceptación posterior. El arbitraje libre depende del asentimiento de las partes sobre el resultado que el árbitro proclama como dirimente.[122]

Pero, siendo un acuerdo válido y obligatorio, una vez que se manifiesta el consentimiento a la decisión arbitral.

Esta forma de arbitraje es la que por ejemplo, adopta la Directiva 339/90 sobre corrección y ajuste bilateral de los precios de transferencia.

La fórmula es adecuada a la discrecionalidad compuesta. La Administración y el contribuyente fijan su interés y confirman la llamada a un tercero para que efectúe la composición de las diferencias. Esta claro que, en caso contrario, las partes rechazarán su resultado. Por eso, tiene razón *Lacruz Berdejo* al describir el supuesto como arbitraje-transacción.

Hay una voluntad de transacción que debe materializar el árbitro y solo en ese caso su decisión será vinculante y obligatoria.

…"la validez del acuerdo sobre el dictamen del dirimente se funda, no en la emisión del mismo por el tercero sino en la aceptación de los interesados como si los términos de la transacción les hubieran sido sugeridos pero no impuestos, por persona distinta de ellos".[123]

El pacto arbitral libre consistiendo la intervención dirimente de un tercero, cuya decisión podrá o no ser aceptada, estimula la voluntad transaccional de todos los participantes, incluido el árbitro.[124]

El arbitraje, en general, es un compromiso por el cual se encomienda a un tercero la resolución de la contienda. Es un instituto, como la transacción, dirigido a la eliminación de la controversia por vía distinta de la acción judicial o parajudicial.

La diferencia entre el arbitraje de ley (obligatorio) y libre se advierte en el efecto del laudo arbitral, que obliga inmediatamente a su aceptación o, en el otro caso, habrán de aceptarlo después de su emisión. El arbitraje de ley vincula desde el convenio arbitral y hasta el laudo, mientras que el arbitraje libre, lo hace por aceptación del resultado una vez que se produce.[125]

---

122. Highton-Alvarez, op.cit., 1998, p. 120; Gozaini, op. cit., p. 17.

123. Lacruz Berdejo, "Elementos de derecho civil, II", Barcelona, 1986, p. 593.

124. Diez Picazo-Gullón, "Instituciones de derecho civil", Vol. I, Madrid, 1995, p. 757, con referencia al apdo. 2 del art. 3 de la Ley de Arbitraje de 5 de diciembre de 1988, que conserva el arbitraje libre.

125. Ogayar Ayllon, Tomo XXII, Vol. 2 de "Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales", dirigido por M. Albadalejo, Madrid, 1983, p. 84; Corbal Fernandez, Vol. 8, p. 80 de comentario del Código Civil, dirigido por Sierra Gil de la Cuesta, Barcelona, 2000.

En ambos casos, las partes muestran su voluntad de sustituir el propio juicio con el juicio de otras personas, de aceptación incondicional (vinculante) o condicional (no vinculante).[126]

El arbitraje libre, de base contractual y transaccional, es un modo de compromiso entre la Administración tributaria y el contribuyente, donde la función del tercero se cumple si es idónea para resumir el acuerdo, puesto que, en caso contrario, la controversia queda irresuelta en los términos originales, lo cual supone la resolución del conflicto por el cauce adversarial previsto en el ordenamiento jurídico.

No resulta, al estado actual de la legislación, la aplicación del arbitraje de ley o vinculante en materia tributaria sustitutivo del recurso o reclamación de los actos administrativos. Incluso, desde una perspectiva dogmática parece discutible promover el arbitraje tributario vinculante, a menos que su competencia y procedimiento no sea ni administrativa ni particular, sino judicial, o parajudicial.

El modelo a recuperar no es otro que el de Jurados Tributarios. Los Jurados eran órganos de resolución de controversias, aptos para resolver sobre cuestiones de hecho con conciencia, inspirándose en criterios de equidad. Su composición era mixta de funcionarios y representantes de los contribuyentes con condiciones pares.

"Se trata... de una auténtica función arbitral... que empleando una terminología peculiar del Derecho privado podríamos decir es la propia de una Arbitraje de Equidad... en el que la Ley impone al árbitro (Jurado) y el procedimiento, pero donde es necesario fijar el propio objeto del arbitraje dentro de los límites y principios que las leyes señalan".[127]

Bien es cierto que las críticas al sistema fueron irrefutables: los fundamentos y las motivaciones de sus fallos quedaban ocultos, y eran irrecurribles con lo cual se creaba un amplio margen de "inseguridad jurídica que era necesario remediar".[128]

La ley de Reforma de Procedimiento tributario de 21 de junio de 1980, n, 34, dispuso que las funciones y competencias atribuidas a los Jurados Tributarios y Juntas Arbitrales de Aduanas, que se suprimen, se asignan a los Tribunales Económicos Administrativos y a los órganos gestores de la Administración tributaria en los términos previstos en la presente ley (art. 1).

El régimen de estimación por Jurados se conformaba subsidiariamente con relación al de estimación directa y estimación objetiva, permitiendo la apreciación en conciencia de la base imponible (art. 50 LGT de 28 de diciembre de 1963, derogado).

Es un sistema que asegura a la Administración el recibo de las cuotas fiscales que no podrían liquidarse con los datos que el contribuyente suministra en sus declaraciones o con los que procura la Inspección de Tributos.[129]

---

126. Satta, "Diritto processuale civile", Padova, 1973, p. 704: "Hay en la base del arbitraje una voluntad de transar: pero, mientras la transacción procede de la voluntad, el arbitraje procede siempre del juicio, al cual las partes no renuncian, mientras que renuncian indudablemente a perseguir el juicio por la vía de la acción".

127. Arriola Arana, RDFHP, 129, 1977, p. 853.

128. Martín Delgado, "La vía económico administrativa: nueva organización y nuevas competencias, IEF", Derechos y Garantías del contribuyente, Madrid, 1983, p. 158, Ramallo Massanet, "Seguridad jurídica, Jurados Tributarios y recursos de agravio, en HPE, 21", 1973, p. 101: "La actuación de los Jurados Tributarios significa un atentado al principio de seguridad jurídica en tanto y en cuanto los Jurados Tributarios mantienen reservado el fundamento de sus acuerdos".

129. Albiñana García-Quintana, "Hacienda Pública" II, U.D. 3, p. 107, Madrid, 1976

La característica peculiar de la estimación por Jurados es que la determinación de la base imponible resultaba de su apreciación en conciencia. En general, la competencia legal prevista para los Jurados Tributarios fue la de resolver, en conciencia, las controversias sobre cuestiones de hecho que se planteaban entre la Administración y los contribuyentes con ocasión de la aplicación de los tributos (art. 147.1 LGT, derogado).

La función arbitral (de equidad) era dominante. En primer lugar, los Jurados estaban compuestos por miembros de la Administración y de los contribuyentes. En segundo lugar, las resoluciones de los Jurados sobre cuestiones de hecho dirimían las controversias apoyándose en la apreciación en conciencia, según su leal saber y entender. O sea, como afirma *Albiñana,* cuyos acuerdos se rigen por la equidad en lugar de por la ley.[130]

Los acuerdos de los Jurados Tributarios dictados sobre cuestiones de hecho propias de su competencia, salvo excepciones, eran irrecurribles. La lógica del arbitraje de equidad le convierte en insustituible, salvo quebrantamiento del procedimiento o situaciones de indefensión del contribuyente o lesión de la Administración. El laudo dictado en el arbitraje de equidad en cuanto resuelve sobre las cuestiones controvertidas y solo sobre ellas tiene la fuerza de una sentencia firme y definitiva.[131]

Precisamente, la imposibilidad que es ínsita al arbitraje de equidad supone la insumisión de sus laudos a órganos jurisdiccionales o parajudiciales que resuelven conforme a Derecho. "En el arbitraje de equidad los llamados a resolverlo gozan de libertad para la apreciación de los hechos y han de aplicar a los mismos no los preceptos legales que serían pertinentes sino conforme a su leal saber y entender, los dictados de esa equidad que adjetiva el arbitraje". (S. 21 de febrero de 1970).[132]

Las resoluciones de los Jurados que mantenían en reserva los fundamentos de sus acuerdos y, salvo excepciones, no eran recurribles entre los Tribunales de Justicia, abonaron un estado de opinión que condujo a la supresión de la figura, desapareciendo el arbitraje de equidad compuesto -Administración y contribuyentes- del derecho positivo.

Una parte de sus competencias retornaron a la Administración gestora ordenadas bajo el concepto de la estimación indirecta o de oficio y otras recalaron en los Tribunales Económico Administrativos.

La extinción de los Jurados Tributarios pudo haberse evitado. Su función arbitral o compuesta era de extrema utilidad para eliminar las controversias entre la Administración y el contribuyente en modo compartido. No obstante, la predicada inseguridad jurídica se hubiera podido paliar mediante la motivación pública de acuerdos y un cierto control judicial de sus resoluciones. Pero, la pérdida más sensible fue la eliminación de una vía probada de resolución alternativa de los conflictos fiscales.[133]

---

130. Albiñana García-Quintana, "Derecho Financiero y Tributario", Madrid, 1979, p. 575.

131. Lacruz Berdejo, op. cit., p. 576

132. Albiñana, op. cit., 592: "Sin embargo cualquier solución colocaba a los Tribunales que resuelven en Derecho ante acuerdos -los de los Jurados- sin respaldo probatorio de los hechos a enjuiciar o, lo que es peor, con bases imponibles no deducidas de un supuesto de hecho sino obtenidas por comparaciones arbitrarias o episódicas...".

133. Martínez Lafuente, "La nueva legalidad en la vía económico-administrativa", Conferencia en el IEF, 27 de enero de 1981; REDF, 21 1979, Notas sobre supresión de los J.T.

En efecto, la desaparición de los Jurados Tributarios oscureció la forma no adversarial de solución de la contienda fiscal, privilegiando en modo hegemónico y homogéneo la supremacía unilateral administrativa y los recursos jurisdiccionales y parajurisdiccionales.

La sustitución de la estimación por Jurados por la denominada estimación indirecta no es sino la mejor evidencia del pensamiento autoritario unilateral de la actuación administrativa para la defensa del interés público.

La descomposición del Jurado arbitral compuesto en competencias puramente administrativas o parajurisdiccionales señala el fortalecimiento de la potestad administrativa imperativa y unilateral en detrimento de la participación del ciudadano colectivo y de los modos alternativos, como el arbitraje libre, en la resolución de conflictos.[134]

La recuperación de la función arbitral compuesta implicaría o la reforma de la organización económico-administrativa, en la línea de la Regla 124 del Tribunal Fiscal de los EE.UU. o, en forma menos notoria, a través de la previsión de cláusulas de arbitraje ex.Art. 107.2 LR a AP y AC, que operen en caso de conflicto sustrayendo la decisión a la exclusividad administrativa o parajurisdiccional.

Tampoco, finalmente, sería temerario un regreso de los Jurados Tributarios, a través de la superación de las críticas que fundaron su supresión y la obligada actualización de sus procedimientos. En verdad, fue el germen de la función arbitral y, ahora, podría servir para la mediación y conciliación tributaria.

La estimación indirecta sustituyó la estimación por Jurados Tributarios. Y no es correcto, como se afirmaba, que la estimación indirecta recuerda mucho a la estimación por Jurados.[135]

La estimación indirecta es un régimen administrativo puro y duro, fundado en la discrecionalidad unilateral.

Es un régimen de estimación de oficio por motivos tasados y que prescinde total y absolutamente de la participación del contribuyente en su resultado.

Es una estimación presuntiva, basada en elementos mediatos a la realidad de las bases y rendimientos sujetos, solo influido por el interés público (que no fiscal) de la Administración.

Esta asimilación de la estimación indirecta al Jurado que, fue usual en cierta doctrina, es equívoca, puesto que mantiene como un todo aquello que son realidades distintas. La apreciación en conciencia, el fallo de equidad, de un arbitraje mixto o compuesto es sustancialmente diferente de la estimación de oficio, presuntiva, autoadministrativa.[136]

Y ello porque no implica, necesariamente, *el favor* administrativo.

La función arbitral, justamente, puede desautorizar o desmentir la actuación de la Administración, tanto como para darle razón. Pero, es un error interpretar la naturaleza

134. Parejo Alfonso, op. Cit., p. 29: "Semejante perspectiva constituye el centro de gravedad del sistema en el modelo de Administración autoritaria o de intervención, con sus elementos definitorios: poder, supraordenación, decisión unilateral y ejecutiva".

135. Martin Delgado, op. Cit. p. 196.

136. Arias Velasco, "Procedimientos Tributarios", Madrid, 1984, p. 362.

de la función del Jurado Tributario como epígono de la voluntad administrativa, para relevarla de la carga de la prueba. En verdad, esto pretende la estimación indirecta, que no la estimación por Jurados.

1.4. La Norma 124 del Tribunal Fiscal de los EE.UU. y el caso Apple

El arbitraje es un procedimiento particularmente apto para las diferencias entre la Administración y el contribuyente sobre precios de transferencia.

La primera propuesta de arbitraje multilateral corresponde a *Carl Shoup.*[137]

La idea de Shoup , consiste en la existencia de un órgano permanente para la resolución de conflictos internacionales de precios de transferencia al amparo de las Naciones Unidas. El arbitraje sería un procedimiento voluntario, pero de cumplimiento obligatorio para las partes. La fijación del precio de transferencia no sería recurrible una vez que los participantes se someten al arbitraje. La solicitud de arbitraje estaría en manos de la empresa -matriz o filial- y de la Administración tributaria implicada.

La posición de *Shoup* recomendaba la adopción del sistema como medio de favorecimiento para los países en vía de desarrollo, normalmente, en inferioridad de condiciones respecto a la empresa multinacional y la Administración tributaria del Estado de residencia.

En 1990 se adopta la norma 124 del Tribunal Fiscal de los EE.UU., que admite el arbitraje judicial en la resolución de conflictos tributarios. La norma fija el procedimiento en virtud del cual el contribuyente y el IRS desarrollan, por escrito, sus posiciones, previa sujeción al arbitraje. El elemento esencial -afirma Eden- del procedimiento de arbitraje americano es que es al mismo tiempo voluntario y obligatorio.[138]

La regla 124 dispone que las partes pueden someter cualquier cuestión fáctica a arbitraje voluntario y obligatorio. La moción puede presentarse en cualquier momento, siempre antes del juicio. Los jueces competentes asignan la moción y supervisan el procedimiento de arbitraje consiguiente.

Una de las aplicaciones notorias fue el arbitraje entre *Apple Computer Inc* y *el IRS.* El tema era el *transfer price* ocurrido entre la sociedad matriz y su filial en Singapur.[139]

Las partes acuerdan someterse al laudo arbitral en el procedimiento fijado por el Tribunal Fiscal. La comisión arbitral estaba integrada por tres personas elegidas por los participantes. Las sesiones se limitaron a dos meses. La comisión debía entregar sus conclusiones al Tribunal en un plazo de no más de 75 días desde la última sesión. La comisión debía determinar para cada periodo impositivo el importe total de beneficio obtenido por Apple Singapur, considerando el mando de circuito impreso y sistema de producción, y las ventas servicios y transacciones sobre intangible entre la matriz y la filial.

137. Shoup C., "International Arbitration of Transfer Pricing Disputes under Income Taxation", en Multinationals and Transfer Pricing, Rugman-Eden, 1985, New York, p. 291; Eden, op. cit., p. 632.

138. Eden, op. cit., p. 481.

139. Bergquist-Ryan, "Losing the battle but winning the war". Arbitration tax management transfer price report, 2, 1993, p. 337.

El método arbitral utilizado fue el denominado oferta última de arbitraje, *baseball or pendulum arbitration:* cada parte somete una propuesta y la comisión arbitral decide a favor de la una o de la otra. Este método obliga a las partes a ser razonables porque no hay soluciones intermedias.

El laudo arbitral dio la razón al IRS, pero en una cuantía definidamente inferior a la que pretendía: del ajuste de partida, superior a los 114 millones de dólares, resultó un laudo arbitral de 76 millones de dólares.

De las valoraciones efectuadas sobre las ventajas del arbitraje con respecto al tradicional procedimiento judicial se deduce que:

- Las cuestiones se centran y se eliminan las vías superfluas: el método del pendulum impide revisiones o enmiendas después de la presentación de cada propuesta.
- Estímulo al acuerdo: la propuesta, basada en números reales, aproxima a las partes aún antes del laudo arbitral.
- Ampliación de los acuerdos sobre cuestiones distintas: las partes accedieron que la Oficina de Apelación pudiera acordar sobre la cuestión hasta el día antes de la sesión arbitral y buscar soluciones sobre otros puntos colaterales con efecto hacia el futuro.
- Minimización de las discrepancias: las posiciones fueron flexibles y razonables como consecuencia del arbitraje sobre la mejor propuesta.
- Eliminación de las preocupaciones sobre la carga de la prueba: cada parte, velando por sus propias definiciones, queda relevada de probar la inadecuación de las definiciones de la contraria.
- Rapidez de la decisión final: las partes renunciaron a recursos de alzada y a impugnar el mérito o el procedimiento arbitral empleado.

El arbitraje es un proceso viable respecto al tradicional pleito judicial. Es de menor coste, mejora las posibilidades de acuerdo, y es más rápido que la experiencia en cuestiones judiciales sobre precios de transferencia" (*Eden*).

1.5. El Convenio para la Supresión de la Doble Imposición de las Empresas Vinculadas

El artículo 1 del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición de los beneficios de empresas asociadas, hecho en Bruselas el 23 de julio de 1990, en vigencia desde el 1 de enero de 1995 y prorrogable, en principio, cada cinco años, establece que será aplicable cuando "a efectos impositivos, los beneficios que se hallen incluidos en los beneficios de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, por no respetarse los principios que se enuncian en el artículo 4 y que se aplican, o bien directamente, o bien por medio de las correspondientes disposiciones de la legislación del Estado de que se trate".

Para evitar la doble imposición derivada de la aplicación incorrecta del artículo 4 del Convenio, la empresa quede presentar su caso a la autoridad del Estado donde

reside o tiene su establecimiento permanente, antes de tres años a partir de la primera notificación de la medida que ocasione o pueda ocasionar la doble imposición.

Y ello con independencia de los recursos previstos en el derecho interno.

Las autoridades competentes tratarán de evitar la doble imposición mediante acuerdo amistoso. Pero, si esto no se consigue en un plazo de dos años desde la presentación del caso, constituirán una comisión consultiva a la que encargan la emisión de un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición en cuestión. Debe considerarse que si hubiera algún recurso presentado ante algún tribunal, el plazo de dos años comienza a contarse desde la resolución firme de última instancia. La Comisión dispone de seis meses para determinar los beneficios y su importe

El Convenio releva de las obligaciones de procedimiento amistoso y comisión consultiva cuando se produzca una decisión administrativa o judicial en alguno de los Estados contratantes por el que se resuelve definitivamente que una de las empresas de que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de los beneficios puede ser objeto de una sanción grave.

Aún más, la autoridad competente puede suspender el procedimiento hasta la conclusión del procedimiento de referencia. La disposición es controvertida, porque supone reforzar la supremacía del Estado unilateralmente a través del ejercicio discrecional de la potestad calificadora que le asiste.

"Es evidente que a través de la individualización de lo que representa para cada Estado "sanción grave" es posible de hecho hacer ineficaz el procedimiento del convenio o dilatar su duración más allá de cualquier hipótesis aceptable". [140]

En la misma dirección el artículo 12, supone un debilitamiento de la consulta arbitral, puesto que faculta directamente a las autoridades a adoptar una decisión que se aparte del dictamen de la comisión consultiva. Y ello mediante un acuerdo conjunto que garantice la supresión de la doble imposición en un plazo de seis meses desde la fecha de emisión del dictamen. Solamente en el supuesto de no lograr acuerdo están obligadas a atenerse al dictamen.

De modo que el arbitraje consultivo deviene obligatorio para los Estados siempre que sostengan sus discrepancias respecto al contenido de la resolución arbitral. La solución última, está en el ámbito de la coincidencia entre los Estados para la supresión de la doble imposición.

---

140. Dominici, R., "Le regole per la risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione internazionale", en el Corso di Diritto Tributario Internazionale, dirigido por V. Uckmar, Padova, 1999, p. 926.

Campos G., "Treaty Provisions for the arbitration of transfer pricing disputes". Intertax, Octubre 1996, 24. El procedimiento de acuerdo mutuo que consta en la mayoría de los Convenios de Doble Imposición resulta insatisfactorio en la aplicación de los ajustes bilaterales en las empresas vinculadas. El autor sugiere un procedimiento en dos etapas. En la primera de ellas -previo al arbitraje- las autoridades competentes de ambos Estados negocian en los términos del procedimiento actual de mutuo acuerdo. En la segunda, si no logran resolver las diferencias dentro de los dos años, las cuestiones serían resueltas por un órgano arbitral en el plazo no superior a los seis meses. Los EE.UU. incorporan en sus tratados más recientes -Alemania, México, Holanda- una disposición para el uso del arbitraje si no hay mutuo acuerdo entre las partes.

La doble imposición, resulta eliminada si los beneficios derivados de la corrección son gravados en un solo Estado o cuando el importe del impuesto a que se hallen sujetos dichos beneficios en un Estado se disminuye en un importe igual al del impuesto que los grava en el otro Estado.

1.6. El Arbitraje en los Convenios para evitar la Doble Imposición

El arbitraje obligatorio comienza a incorporarse en los convenios para evitar la doble imposición y no necesariamente con referencia exclusiva a los precios de transferencia. Así, por ejemplo, el CDI entre EE.UU.-Alemania o en el protocolo fiscal entre EE.UU.-Canada, que desarrolla el procedimiento si la cuestión no ha sido resuelta dentro de los tres años desde su planteamiento. En igual sentido, en el nuevo CDI entre Austria-Alemania, proponiendo al Tribunal de Justicia de la U.E. como el ámbito de competencia de arbitraje (art. 25.5). Vale la pena, por su novedad, acentuar los avances del CDI Austria-Alemania.

En primer lugar, todos los casos que no se resuelvan dentro del periodo de tiempo de tres años deben plantearse ante el Tribunal de Justicia (árbitro). La finalidad de la cláusula de arbitraje no está restringida a precios de transferencia.

En segundo lugar, los Estados signatarios están obligados, a petición de alguno de los beneficiarios del CDI, a iniciar el procedimiento de arbitraje, si fallan en la resolución del conflicto durante el periodo antes mencionado.

"La norma de arbitraje en el CDI Austria-Alemania es un experimento. Por vez primera, existe un Tribunal internacional plenamente independiente para decidir conflictos en fiscalidad internacional. [141]

1.7. La Conciliación

La conciliación como modelo participativo (Francia) o judicial (Italia) favorece la definición de acuerdo ente la Administración y el contribuyente por la colaboración e intervención de otros actores ajenos a la contienda. [142]

La conciliación supone la composición del litigio mediante un acto de consenso: el acuerdo "concreta el ordenamiento no menos que mediante el juicio". [143]

141. Zuger, "The European Court of Justice as Arbitration court for the New Austrian-German Tax Treaty", Vienna, 27-04-2000, Eucotax, Wintercourse 2000.

142. Gaffuri, op. cit., p. 239:" La novedad legislativa del proceso tributario contempla la posibilidad de las partes, hasta ahora desconocida, de conciliar la controversia y concluir el litigio con un acuerdo de tipo transaccional. Esta peculiar facultad procesal -que no es sino una de las resoluciones tendentes a descongestionar el contencioso tributario, relevando a los jueces del peso de decidir el litigio atenúa si aún persistiera- el principio de indisponibilidad que, según la exégesis todavía prevalente, caracteriza la obligación tributaria; ni el control del juez, meramente formal, puede salvaguardar aquel principio que, por tanto, expresa solo una orientación tendencial del sistema positivo".

143. Satta, op. cit., p. 258.

Si la tentativa de conciliación culmina con avenencia, las partes celebran un acto transaccional, al que se llega con la cooperación y estímulo del órgano conciliador. Las recíprocas concesiones apoyan la prevención o eliminación del litigio.

La conciliación corrobora, como lo hace, por otra parte, los procedimientos antes examinados, que si se produce o es verosímil que se verifique el acuerdo contractual entre la potestad tributaria y el contribuyente no es sino porque la actividad administrativa no aparece como indisponible. La decisión contractual desmiente la automática subsunción del supuesto de hecho en la previsión normativa y los efectos jurídicos predeterminados que excluyen la voluntad. Al contrario, la autonomía negocial o contractual, puesta de manifiesto en la conciliación, abre la puerta de la discrecionalidad administrativa: la decisión de acordar el acto de la Administración, que siempre es manifestación de voluntad, no puede tildarse sino como un ejercicio legítimo de actividad discrecional que da contenido a un acto compuesto de avenencia.

Las vías de mediación, arbitraje, conciliación, tienen en la transacción su matriz común. La prohibición absoluta de transacción en el campo de lo público jurídico-administrativo, afirma Parejo Alfonso, no ha existido nunca: no hay prohibición general y absoluta expresa o implícita al ejercicio pactado o acordado de las potestades administrativas [144]. Pero, esto supone el establecimiento de una premisa polémica, pero adecuada a la realidad jurídica, cual es la descripción de la actividad administrativa discrecional, unilateral y compuesta, en el ámbito de la potestad de imposición.

La discrecionalidad, como ejercicio decisivo, sirve de fuente creativa al acto imperativo y unilateral, si se trata del propio interés del sujeto público, o, en su defecto, hablando de interés fiscal conjunto, al acto de consenso, sea o no de carácter contractual. Esto provoca la visita a conceptos dogmáticos de la materia, tales como, la indisponibilidad del crédito tributario o la actividad reglada total y absoluta de la potestad administrativa de imposición, que no resisten la comparación con institutos de derecho positivo que valga la expresión les sirven de excepción generalizada.

No es que la Administración no pueda disponer mediante acuerdos, que lo hace; sino que, la solución pacticia es alternativa a la decisión unilateral, cuando su objeto es la satisfacción del interés fiscal encomendado. La novedad estriba en que la voluntad del ciudadano social contribuye a la realización, junto con la Administración, del deber general de contribución al gasto público. [145]

1.8. La Doctrina Administrativa Negociada

En los EE.UU., desde 1990, se estimulan los procedimientos RAC en la Administración Pública. Básicamente, desde la aprobación de la *"Negotiated Rulemaking Procedure Act"* (5 USCA, 561).

144. Parejo Alfonso op. cit., p. 748.

145. Federico, op. cit., p. 169:"La exclusión de la conflictividad que se realiza mediante el recurso de la actividad administrativa consensual confirma que la sustitución de una estructura unilateral con otra de consistencia bilateral está determinada por una mayor articulación del reglamento de intereses que justifica, en la perspectiva del principio de economía de los medios jurídicos, el empleo de un mecanismo "más complicado y dispendioso de aquel que en abstracto es suficiente para actuar el perfil causal".

Hay la disciplina innovadora de transacción general entre la Administración y el ciudadano afectado, en cuya virtud la mediación sirve de soporte directo al reglamento, que no a la solución del caso concreto. La negociación reglamentaria *regulatory negotiation* o *reg-neg* implica que la Administración negocia el contenido de la normativa con las partes interesadas antes de su entrada en vigor. Es un ejemplo trascendental de la transformación de la RAC en ley. El procedimiento de *reg-neg* implica la determinación neutral del conflicto a través de distintas etapas:

1. Identificación de las partes
2. Viabilidad del uso del procedimiento y conveniencia
3. Publicación
4. Acuerdo

"La *reg-neg* no es la prolongación del modelo burocrático sino su subversión", y además, un cambio de naturaleza en la participación del ciudadano social en la decisión.[146]

El procedimiento *Reg-Neg* relativo a los procedimientos no formales atinentes a la elaboración de políticas públicas por vía reglamentaria, tuvo despliegue en los EE.UU. a partir de 1983. En ese momento se aplica por parte de la *Federal Aviation Administration* a efectos de lograr un acuerdo sobre la prestación laboral de los pilotos y trabajadores de líneas aéreas. Posteriormente, fue utilizado por *The Animal and Plant Inspection Services* del Ministerio de Agricultura, respecto a la regulación de enfermedades del ganado ovino y a su estela, lo aplica ordinariamente *The Environmental Protection Agency* y la *Occupational Safety and Health Administration* y diversos Estados Federales.

El procedimiento *Reg-Neg* consta de cuatro etapas:

En la primera, *convening process*, la Administración debe exponer las ventajas del mecanismo en el caso concreto, determinar la lista de los intereses afectados, motivar sobre su elección. Asimismo, puede decidir nombrar un tercero neutral.. Las discusiones preliminares con las partes representadas demostrarán si la vía es o no viable. Simultáneamente, debe proveerse a la designación del *Advisory Committee*, en el que participen los representantes de los intereses afectados.

En la segunda, la Administración publica una información anunciando el proyecto de creación del *Advisory Committee*. Esta información pública explica y motiva el procedimiento, las cuestiones a discutir, las partes del calendario.

Se solicita al público sus comentarios sobre los intereses, las partes, las cuestiones expuestas y el procedimiento.

En la tercera, la Administración crea el *Advisory Committee* y la lista oficial de partes. Comienzan las negociaciones y un proyecto de reglamento es presentado por la Administración al acuerdo del Comité.

En la cuarta, el texto acordado se somete a consulta pública y las sugerencias recibidas son evaluadas por el Comité con carácter previo a la aprobación definitiva del reglamento por la Administración.

146. De Munck-Lenoble, "Droit négocié et procéduralisation", en Droit négocié, cit., p. 172

La importancia de la *Reg-Neg*, como destaca *Philip Harter*, su inspirador, es la necesidad que la decisión reglamentaria concilie los diferentes intereses afectados en base a su colaboración y cooperación para la solución del problema planteado.[147]

La *Reg-Neg* en derecho público en general y en derecho tributario en particular supondría la necesaria consulta a los colectivos interesados para la confección, discusión y aprobación de normativa secundaria, en forma de reglamentos de ejecución, circulares e instrucciones de la Administración.

El reglamento y sus derivados no son la expresión del interés público, propio de la Administración, sino del interés fiscal y, es de sobras conocido, como usualmente, la potestad normativa secundaria se impone sobre la primaria de jerarquía superior, limitando el principio de legalidad y de capacidad económica. Negociar esa potestad resulta un objetivo congruente con el derecho de participación al gasto público del ciudadano social en todas aquellas materias en las que no sea la autoorganización administrativa el centro de la disciplina, sino el interés fiscal.

La doctrina administrativa, que se expresa en forma de circulares, instrucciones, consultas, es el medio por el cual la Administración tributaria hace conocer su interpretación de la ley fiscal.

Es un modo de funcionamiento interno que, siendo obligatorio de cara al empleado en virtud de su poder jerárquico, atañe al contenido del diálogo entre el ciudadano y la Administración.

La doctrina administrativa, una suerte de interpretación auténtica, proyecta al exterior sus definiciones, atendiendo, en las dichas circunstancias, la aplicación de la ley, según el interés fiscal del sujeto que lo realiza, y, condicionando, por ello mismo, al interlocutor.

La doctrina sirve a la homogeneidad de la acción Pública. Pero, su imperatividad va más allá de los que la sirven. Y, en ese punto, por los mismos motivos que avalan la participación del ciudadano colectivo en la construcción del (consenso) fiscal, sería de utilidad un diálogo que conforte la contractualización de la opinión administrativa tributaria.

La reconstrucción del interés fiscal solicita la negociación de la doctrina administrativa en su formulación genérica en un procedimiento no estereotipado -el contribuyente sinónimo de evasor y la administración como perseguidora- al cual concurran las aportaciones de los interesados.

El diálogo fiscal, superador de la dogmática unilateral de la norma interna, obliga a la negociación de los términos básicos de la expresión administrativa.

La doctrina administrativa, tanto por su carácter obligatorio respecto al agente tributario en virtud del poder jerárquico, que por su extensión le permiten cubrir un gran número de situaciones y acciones del contribuyente, es el fundamento del diálogo entre estos dos interlocutores.[148]

147. Harter P., "Negotiation Regulations: A cure for Malaise", 1982, 71, Georgetown Law Journal I.
148. Vapaille, op. cit., p. 341.

Las directivas que las autoridades tributarias imponen a sus subordinados y que se extienden al ciudadano, pueden ser construidas desde el consentimiento, que no la constricción, en procedimientos, según los casos, de negociaciones multipartes dirigidas a la formalización de la opinión común sobre cuestiones que la merecen. La conversión del súbdito en ciudadano y la toma en consideración de sus posiciones, en el curso del interés fiscal, reclama la reflexión sobre los efectos de la doctrina administrativa, que, lejos de debilitarla, fortalezcan sus contenidos con el añadido de su aceptación y consentimiento.

No es casual en los EE.UU., la coincidencia en el tiempo de la *Administrative Dispute Resolution Act,* alentando a las agencias federales a utilizar distintos procedimientos de solución de conflictos con los particulares para su rápida e informal superación y la *Negotiated Rulemaking Act* que autoriza explícitamente a las agencias federales a la negociación de sus reglamentos con los ciudadanos.Ambas leyes son de 1990 y culminan una etapa de democratización y desformalización en las relaciones entre sujetos públicos y el sujeto privado.[149]

La agencia y las partes privadas implicadas participan en negociaciones cara a cara destinadas a la construcción del consenso básico sobre la futura disciplina del problema planteado. De ese modo se cambia la dinámica del ordeno y mando por un encuentro no adversarial en cuya virtud se desarrollan los intereses compartidos y se generan alternativas que satisfagan a los participantes. Si se logra el acuerdo, el sujeto público lo adopta como su proyecto de reglamento; pero, aunque no se consiga, la negociación ha permitido aislar las discrepancias, reduciendo las posteriores impugnaciones judiciales, por la mayor sensibilización de las partes comprometidas. Las experiencias de la transacción reglamentaria pueden servir para la definición del interés fiscal.

Las circulares e instrucciones son manifestaciones de la potestad reglamentaria aplicables como normas internas en razón de la jerarquía de los órganos. Su paulatino incremento refleja un fenómeno peligroso para el ciudadano en la medida en que las

149. Un neutral puede ser un empleado fijo o temporal del Gobierno o cualquier otro individuo aceptable para las partes. El neutral no tiene que tener conflicto de intereses oficial, personal o financiero con respecto a las cuestiones controversias, a menos que el conflicto sea revelado por escrito a las partes y éstas acuerden que el neutral puede servirles. Un neutral que sirve como conciliador, facilitador o mediador sirve a la voluntad de las partes.

Una agencia puede usar los servicios de uno o más empleados de otra agencia como neutral. Las agencias celebraran un acuerdo interagencia para el reembolso por quien utiliza o las propias partes de los servicios del empleado. (573, ab, c2 (d).

El neutral no debe por su propia voluntad revelar o ser requerido mediante proceso obligatorio o revelar ninguna comunicación en el procedimiento de resolución del conflicto, o cualquier comunicación que le fuera facilitada confidencialmente, a menos que:

Haya consentimiento por escrito de las partes y el neutral.

La comunicación hubiera ya sido hecha pública.

La ley obligue a hacer pública la comunicación, que solo será realizada por el neutral si no hay otra persona disponible para ello.

Un Tribunal obliga a la revelación o testimonio para prevenir una injusticia manifiesta; una violación de la ley; previene daño a la salud o seguridad pública, de relevancia o magnitud suficiente.

USCA, 5, p. I., Ch. 5, Subch. IV.

USCA, op. Cit., 574, Confidencialidad.

dichas instrucciones para los funcionarios sobre las disposiciones legales se convierten en fuentes (letales) de interpretación normativa.

Las normas internas que, en principio, solo deben vincular a sus destinatarios, por efecto de la doctrina administrativa, se convierten, también, en norma de efectos externos sobre los ciudadanos.

No siendo las circulares o instrucciones una especial manifestación de potestad reglamentaria, sino de autoridad jerárquica, la norma sigue siendo interna, no podría producir, como normalmente lo hace, efectos externos sobre el alcance de las disposiciones legales. La doctrina administrativa se convierte en la interpretación predominante de la ley. Hay un ejercicio de poder o facultad interpretativa que desplaza a las demás opiniones y se impone, a veces, como la interpretación auténtica y exclusiva, cuando no deja de ser la opinión interna de la Administración para su régimen interior.

La doctrina administrativa, bajo la forma de circulares o instrucciones, debería renunciar a su expresión singular cuando afecta posiciones difusas de cumplimiento general del ciudadano.

Toda vez que la doctrina administrativa se confronte adversarialmente con el interés indefinido del particular convendría la construcción consensuada de la opinión, a lo que obliga la gestión compartida del interés fiscal. Y esto pasa por negociar aquellas definiciones de aplicación reglamentaria que, aunque internas, afectan los intereses de los ciudadanos en modo indeterminado, sean deberes formales o materiales.

BIBLIOGRAFÍA

ALBACAR-SANTOS BRIZ: "Código Civil" T. IV, Madrid, 1991.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: "Derecho Financiero y Tributario", Madrid, 1979.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: "Hacienda Pública II" UNED., Madrid, 1976.

ALBREGSTE-VAN ARENDOK: "Taxpayer protection in the European Union" Deventer, 1998.

ALESSI, R.-STAMMATI, G.: "Istituzioni di Diritto Tributario", Torino, 1965.

ALGUACIL MARI: "Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores", Valencia, 1999.

ALLORIO, E.: "Diritto Processuale Tributario", Torino, 1969.

AMOROSINO, S.: "Le trasformazioni del diritto amministrativo", Milano, 1995.

ARIAS VELASCO: "Procedimientos Tributarios", Madrid, 1984.

ARRIOLA ARANA: RDFHP, 129, 1977.

BAFILE, C.: "Introduzione al diritto Tributario", Padova, 1978.

BARCELLONA, P.: "A proposito della cittadinanza sociale, Democrazia e Diritto", 1998.

BASI, F.: "Note sulle discrezionalitá amministrativa en Le transformazioni..."

BAUDRY-LACANTINERIE-WAHL: "Traitè theorique et practique de droit civil". De la transaction, París, 1908.

BACOW, L.-WHEELER, M.: "Environmental Dispute Resolution", London, 1984.

BAYONA-SOLER ROIG: "Materiales de Derecho Financiero", Alicante, 1999.

BERGQUIST-RYAN: "Losing the battle but winning the war". Arbitration tax management transfer price report, 2, 1993.

BESSONE, M.: "Istituzioni di diritto privato", Torino, 1994.

BETTINELLI y OTROS: " Strumenti per prevenire o risolvere le lite tributarie", Milano, 1998.

BONAFE-SCHMITT, J.P.: "La médiation penale en France et aux Etats-Units", Paris, 1998.

BOURS: "Sécurité juridique et droit fiscal". La sécurité juridique, Liege, 1993.

CAIRO, R.: "La Médiation Penale", Paris, 1997.

CAMPOS G., "Treaty provisions for the arbitration of transfer pricing disputes". Intertax, Octubre 1996, 24.

CARNELUTTI, F.: "Teoria Generale del Diritto", Roma, 1951.

COCIVERA, B.: "Il Concoraato", Milano, 1948.

CORBAL FERNÁNDEZ: "Comentario del Código Civil", Barcelona, 2000.

CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO:"Ordenamiento tributario español", 1977.
CREMONESI, L.:"Il Patteggiamento nel Processo Penale", Milano, 1999.
DALFINO, E.:"Basi per il diritto soggettivo di partecipazione nel procedimento amministrativo", Le Transformazioni..., Milano, 1995.
DE COSSIO,A.:"Instituciones de Derecho Civil", Madrid, 1988.
DE KERCHOVE, G.:"Droit negocié, droit imposé", Bruxelles, 1996.
DE MITA, E.:"Appunti di diritto tributario", Milano, 1997.
DE MITA, E.:"La funzione degli atti della riscossione".Trattato di Diritto Tributario, Padova, 1991.
DE MUNCK-LENOBLE: "Droit négocié et procéduralisation". En Droit négocié..., Bruxelles, 1996.
DELLIS, G.:"Droit penal et droit administratif", Paris, 1997.
DIEZ PICASSO-GULLÓN:"Instituciones de Derecho Civil"Vol. I, Madrid, 1995.
DOMINICI, R.:"Le regole per la risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione internazionale". Corso di Diritto Tributario Internazionale, Padova, 1999.
EDEN, L.: "Taxing Multinationals, Transfer pricing and corporate income taxation in North America", 1998.
ESEVERRI-LÓPEZ MARTÍNEZ:"Temas prácticos de Derecho Financiero", Granada, 1998.
FALCON TELLA, R.: Quincena Fiscal, 22, 1995.
FALZEA,A.:"Voci di Teoria Generale del Diritto". La Transazione, Milano, 1970.
FANTOZZI,A.:"Diritto Tributario",Torino, 1991.
FARJAT:"Droit Economique", Paris, 1973.
FEDERICO,A.:"Autonomia negoziale e discrezionalitá amministrativa", Napoli, 1999.
FENELLÓS PUIGCERVER V.:"El estatuto del contribuyente",Valencia, 1998.
FERLAZZO NATOLI-FUSCONI:"Guida al concordato fiscale", Milano, 1998.
FREGNI:"Obbligazione Tributaria e Codice Civile",Torino, 1998.
GAFFURI, G.:"Lezioni di Diritto Tributario", Padova, 1999.
GAFFURI: "II concordato come accordo transattivo". Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, 1978.
GALLIGAN, D.G.:"La discrezionalitá amministrativa", Milano, 1999.
GALLO, F.:"Voce Discrezionalitá" Enciclopedia del Diritto.
GIANNINI,A.D.:"Instituzioni di Diritto Tributario", Milano, 1974.
GIANNINI, M.S.:"Diritto Amministrativo", Milano, 1970.
GOBLET, P.:"La negotiation fiscale vue par l'Administration". Le droit des affaires en evolution, Bruxelles, 1998.
GOLDBERG-SANDER-ROGERS:"Dispute Resolution", Aspen, 1992.
GONZÁLEZ-CAPITEL, C.M.:"Manual de Mediación", Barcelona, 1999.
GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L.:"Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional", Madrid, 1997.
GOZAINI, D.:"Formas alternativas para la resolución de conflictos", Buenos Aires, 1995.
GRACIA PELIGERO-MAINAR ENE, La solución transaccional. Análisis de sus posibilidades. Madrid, 1998.
GUGLIELMINETTI:"Contratti Normativi", Padova, 1969.
HARTER, P.: "Negotiation Regulations: a cure for Malaise". Georgetown Law Journal I, 1982.

HEVRDEJS, M.:"Tax legislation, IRS restructuring and reform". Law explanation and analysis, Chicago, 1998.
HIGHTON, E.-ÁLVAREZ, G.:"Mediación para resolver conflictos", 1998.
HOUX S-HALTERMAN: "Negocier avec l'Administration fiscale". Le droit des affaires en evolution, Bruxelles, 1998.
JARACH D.:"Curso Superior de Derecho Tributario", Buenos Aires, 1957.
KINTZ-SCHMITT: "Le juge fiscal et les administrations consultives". Le Juge Fiscal, Paris, 1988.
LACRUZ BERDEJO:"Elementos de Derecho Civil, II", Barcelona, 1986.
LUPI, R.: "Lezioni di diritto Tributario", Milano, 1992; "Manuale Professionale di diritto Tributariu", Milano, 1998.
MARTÍN DELGADO: "La vía económico administrativa: nueva organización y nuevas competencias, IEF". Derechos y garantías del contribuyente, Madrid, 1983.
MARTÍNEZ LAFUENTE:"La nueva legalidad en la vía económico-administrativa". Conferencia en el IEF, 1981.
MONATERI, P.G.: "Questioni generali in materia di transazione" en La transazione nella prassi interna ed internazionale, Padova, 2000.
MORENO FERNÁNDEZ:"La discrecionalidad en el derecho tributario", Valladolid, 1998.
NATH:"The Unofficial guide to dealing with the IRS", Nueva York, 1999.
NIGRO, M.: Giustizia amministrativa, Bologna, 1983.
OGAYAR AYLLON: "Comentarios al Código Civil y compilaciones forales", T. XXII, Vol. 2, Madrid, 1983.
PANNUCIO DATTOLA, F.: "La transazione novativa". La transazione nella prassi interna ed internazionale, Padova, 2000.
PAREJO ALFONSO-JIMÉNEZ-BLANCO-ORTEGA-ÁLVAREZ: "Manual de Derecho Administrativo", Vol.I-II, Madrid, 1998.
PASO BENGOA-JIMÉNEZ JIMÉNEZ:"Derechos y Garantías del Contribuyente",Valencia, 1998.
PATRICI-MARINI-PATRICI: "Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela", Milano, 1999.
PERCIVAL-MILLER, SCHROEDER-LEAPE: "Environmental regulation". Law, Science and Policy, Boston, 1992.
PHILIP, L.:"Droit fiscal constitutionnel", Paris, 1990.
PLANIOL-RIPERT:"Traitè practique de droit civil francais".T XI, París, 1954.
PUOTI, G.:"Spunti critici in tema di concordato tributario". Rivista di diritto finanziario e Scienze delle finanze, 1969.
RAMALLO MASSANET: "Seguridad jurídica, jurados tributarios y recursos de agravio, en HPE, 21", 1973.
RASTELLO, L.:"Diritto Tributario", Padova, 1980.
ROSEMBUJ, F.: "Nuevas formas de acción en la protección del ambiente: la negociación de la administración con el contaminador y la mediación de conflictos ambientales". Revista de la Economía social y de la empresa, núm. 34, Barcelona, 2000.
ROSEMBUJ,T.:"Elementos de Derecho Tributario II", Barcelona, 1989.
—:"Elementos de Derecho Tributario", Barcelona, 1988.
—:"Fiscalidad Internacional", Madrid, 1998.
—:"La resolución alternativa de conflictos tributarios, Impuestos", 1, 2000.

—: "Reflexiones en torno al concordato y la conciliación judicial tributaria en le Ley italiana 656 de 30/12/1994". Quincena Fiscal., 20/11/1995.
—: "La Transacción Tributaria en Francia, Belgica e Italia", Quincena Fiscal, 4, 2000.
ROSSNER-GIMÉNEZ SALINAS-BARJA DE QUIROGA-BERISTAIN IPILA: "La mediación penal", Barcelona, 1999.
ROZAS VALDÉS, J.A.: "Procedimientos de recaudación en los Estados Unidos". Crónica Tributaria, núm. 84, Madrid, 1997.
RUBIN, J.-PRUITT, D.G.- KIM SUNG HEE: "Social conflict" Nueva York, 1994.
SAINZ DE BUJANDA: " Lecciones de Derecho Financiero", Madrid, 1987.
SANDULLI, A.: "Manuale di Diritto Amministrativo", Napoli, 1969.
SATTA: " Diritto Processuale Civile", Padova, 1973.
SCHICK, W.: "II Procedimento nel Diritto Tributario". Trattato di diritto Tributario, Padova, 1991.
SCOCA F.G.: "La teoria del provvedimento dalla sua formulazione fino alla legge sul procedimento". Le Trasformazioni..., Milano, 1995.
SERVERIN E.-LASCOUME, P.-LAMBERT, T.: "Transactions et pratiques transactionelles", Paris, 1987.
SHOUP, C.: "International Arbitration of Transfer Pricing disputes under income taxation". Multinationals and Transfer Pricing, Rugman-Eden, New York, 1985.
TESAURO, F.: "Istituzioni di diritto tributario", Vol. I, Torino, 1998.
TULKENS-VAN DE KERCHOVE: "La justice penale: justice négociée, justice imposée, justice participative, justice consensuelle", en Ost-van de Kerchove, Droit Negocie, Droit Imposee, Bruxelles, 1996.
VAPAILLE: "La doctrine administrative fiscale", Paris, 1999.
VEGA HERRERO: "La prescripción de la obligación tributaria", Valladolid, 1990.
WADE, W.: "When you owe the IRS", Nueva York, 1983.
WILDE, Z.-GAIBROIS, L.M.: "¿Qué es la mediación?", 1995.
ZUGER: "The European Court of Justice as arbitration court for the new Austrian-German tax treaty". Eucotax, Wintercourse 2000, Vienna, 2000.