

EL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN Y LOS ACUERDOS
DE VALORACIÓN EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO:
ESPECIAL REFERENCIA A LA BASE IMPONIBLE

UNIVERSIDAD CARDENAL HERRERA-CEU

Director: Prof. Dr. José Vicente Pedraza Bochons

Presentada por: Iñaki Bilbao Estrada

A mis padres y a Jorge.

ÍNDICE

| | |
|---------------------------|-----------|
| ÍNDICE | 5 |
| ABREVIATURAS | 9 |
| INTRODUCCIÓN | 13 |

CAPÍTULO I EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA PARTICIPACIÓN DEL CONTRIBUYENTE

| | |
|---|----|
| I. LA PARTICIPACIÓN DEL CIUDADANO EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA | 31 |
| II. LA PARTICIPACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA | 56 |

CAPÍTULO II EL CARÁCTER CONTRADICTORIO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA: EL DERECHO DE ALEGACIONES Y EL TRÁMITE DE AUDIENCIA

| | |
|---|-----|
| I. EL PRINCIPIO <i>AUDI ALTERAM PARTEM</i> O DE CONTRADICCIÓN Y LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA | 89 |
| A. <i>EL CARÁCTER CONTRADICTORIO DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS</i> | 89 |
| B. <i>LA TRASLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS</i> | 108 |
| II. DERECHO COMPARADO..... | 118 |
| III. EL DERECHO DE ALEGACIONES Y EL TRÁMITE DE AUDIENCIA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL..... | 139 |
| A. <i>EL DERECHO DE ALEGACIONES Y EL TRÁMITE DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA ANTES DE LA PROMULGACIÓN DE LA LDGC</i> | 139 |
| B. <i>EL DERECHO DE ALEGACIONES Y EL TRÁMITE DE AUDIENCIA EN LA LDGC</i> | 149 |
| 1) El derecho de alegaciones..... | 151 |
| 2) El trámite de audiencia | 154 |
| IV. EL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN Y SU RELACIÓN CON EL DERECHO DE DEFENSA Y EL PRINCIPIO DE TUTELA JUDICIAL EFECTIVA | 161 |
| A. <i>CONSIDERACIONES INICIALES</i> | 161 |
| B. <i>CONSECUENCIAS DE SU OMISIÓN EN FUNCIÓN DE LA DIMENSIÓN SUBRAYADA</i> .. | 170 |
| V. EL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN COMO INSTRUMENTO DE MEJORA EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS | 181 |
| VI. EL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN COMO PRESUPUESTO Y GARANTÍA DE LA CELEBRACIÓN DE TÉCNICAS CONVENCIONALES | 191 |

CAPÍTULO III TÉCNICAS CONVENCIONALES Y DERECHO TRIBUTARIO

| | |
|--|-----|
| I. FÓRMULAS NEGOCIALES EN EL DERECHO PÚBLICO: ESPECIAL REFERENCIA AL ORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO | 199 |
| II. LAS TÉCNICAS CONVENCIONALES Y EL DERECHO TRIBUTARIO | 215 |
| A. LA TRASLACIÓN DE LAS TÉCNICAS CONVENCIONALES AL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO | 215 |
| 1) Consideraciones iniciales | 215 |
| 2) Delimitación conceptual..... | 222 |
| 3) Modalidades de técnicas convencionales: acuerdos de fijación, modales y de contraprestación..... | 233 |
| B. LAS TÉCNICAS CONVENCIONALES Y LAS DIFERENTES SITUACIONES JURÍDICO SUBJETIVAS..... | 247 |
| C. LAS TÉCNICAS CONVENCIONALES Y LOS DIFERENTES PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS | 266 |
| 1) Norma habilitante y técnicas convencionales..... | 266 |
| 2) La inserción de las técnicas convencionales en los diferentes procedimientos tributarios... | 269 |

CAPÍTULO IV LA PARTICIPACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: SU ADMISIBILIDAD

| | |
|--|-----|
| I. OBSTÁCULOS A LA PARTICIPACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE..... | 305 |
| A. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD..... | 305 |
| B. EL DOGMA DE LA INDISPONIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | 314 |
| 1) La indisponibilidad de la obligación tributaria y de las potestades administrativas | 320 |
| a) La indisponibilidad de la obligación tributaria | 320 |
| b) La indisponibilidad de las potestades administrativas | 324 |
| 2) La inderogabilidad de las normas tributarias | 330 |
| II. LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978 Y LA PARTICIPACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE | 335 |
| A. EL DEBER DE CONTRIBUIR SEGÚN LA CONSTITUCIÓN DE 1978..... | 335 |
| B. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS | 346 |
| 1) El principio de reserva de ley | 346 |
| 2) El principio de capacidad económica | 362 |
| 3) El principio de igualdad..... | 372 |
| 4) El principio de seguridad jurídica | 384 |
| C. OTROS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES | 397 |
| 1) El principio de tutela judicial efectiva..... | 397 |
| 2) El principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos..... | 407 |
| 3) El principio de eficacia | 415 |
| 4) El principio de participación ciudadana..... | 424 |

| | |
|--|------------|
| CAPÍTULO V LOS ACUERDOS DE VALORACIÓN | 435 |
| I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS: LOS CONVENIOS CON AGRUPACIONES DE CONTRIBUYENTES Y LAS EVALUACIONES GLOBALES DE BASES IMPONIBLES | 437 |
| II. FIGURAS AFINES | 446 |
| III. DERECHO COMPARADO | 452 |
| A. LA EXPERIENCIA BRITÁNICA | 452 |
| B. LA EXPERIENCIA GERMÁNICA | 454 |
| C. LA EXPERIENCIA ESTADOUNIDENSE | 456 |
| D. LA EXPERIENCIA ITALIANA: EL “CONCORDATO” O “ACCERTAMENTO CON ADESIONE” | 457 |
| IV. NATURALEZA JURÍDICA | 477 |
| A. LA TEORÍA CONTRACTUAL | 478 |
| B. LA TEORÍA DEL ACTO ADMINISTRATIVO | 483 |
| C. LA TEORÍA DE LOS ACUERDOS PROCEDIMENTALES | 490 |
| 1) El acuerdo procedimental como transacción | 498 |
| 2) El acuerdo procedimental como negocio de fijación | 506 |
| V. RÉGIMEN JURÍDICO | 518 |
| A. REGULACIÓN LEGAL | 524 |
| B. OBJETO | 526 |
| C. SUJETOS INTERVINIENTES | 536 |
| 1) Administración: órganos competentes | 536 |
| 2) Obligados tributarios | 540 |
| D. CLASES DE ACUERDOS SEGÚN EL MOMENTO DE SU CELEBRACIÓN | 542 |
| 1) Acuerdos previos de valoración | 544 |
| 2) Acuerdos de valoración | 547 |
| E. PROCEDIMIENTOS PARA SU ADOPCIÓN | 549 |
| 1) Acuerdos previos de valoración | 551 |
| a) Iniciación | 551 |
| b) Instrucción | 556 |
| c) Trámite de audiencia y propuesta de resolución | 556 |
| d) Resolución: formalización, plazo y contenido | 559 |
| 2) Acuerdos de valoración | 562 |
| a) Consideraciones iniciales | 562 |
| b) Invitación al contribuyente | 563 |
| c) Trámite de audiencia, celebración o no del acuerdo de valoración y conformidad | 565 |
| d) Aprobación del acuerdo y liquidación | 566 |
| F. PUBLICACIÓN | 566 |
| G. EFECTOS | 570 |
| H. INVALIDEZ | 575 |
| I. IMPUGNACIÓN | 582 |
| J. REVOCACIÓN Y MODIFICACIÓN | 587 |
| K. INCUMPLIMIENTO Y EJECUCIÓN | 590 |
| | |
| CONCLUSIONES | 593 |
| BIBLIOGRAFÍA | 609 |
| ÍNDICE DE JURISPRUDENCIA | 649 |
| ÍNDICE DE AUTORES | 665 |

ABREVIATURAS

| | |
|------------------------|--|
| ADR | = Alternative Dispute Resolution |
| AEAT | = Agencia Estatal de Administración Tributaria |
| AFIP | = Administración Federal de Ingresos Públicos |
| AJDA | = Actualité Juridique Droit Administratif |
| APAs | = Advance Pricing Agreements |
| ATC | = Auto del Tribunal Constitucional |
| BOCG | = Boletín Oficial de las Cortes Generales |
| BOE | = Boletín Oficial del Estado |
| Cap. | = Capítulo |
| CC | = Código Civil |
| CCAA | = Comunidades Autónomas |
| CE | = Constitución Española |
| CEC | = Centro de Estudios Constitucionales |
| CEDH | = Convención Europea de Derechos Humanos |
| CEPC | = Centro de Estudios Políticos y Constitucionales |
| CIAT | = Centro Interamericano de Administradores Tributarios |
| CP | = Código Penal |
| CT | = Crónica Tributaria |
| DA | = Documentación Administrativa |
| Dir. Proc. Amm. | = Diritto Processuale Amministrativo |
| Ed. | = Editorial |
| EDCE | = Études et Documents du Conseil d'État |
| EEUU | = Estados Unidos |
| fasc. | = fascículo |
| FJ | = Fundamento Jurídico |
| HPE | = Hacienda Pública Española |
| IAP | = Institut International d'Administration Publique |
| IEF | = Instituto de Estudios Fiscales |
| IFA | = International Fiscal Association |
| IIVTNU | = Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana |
| INAP | = Instituto Nacional de Administración Pública |
| IRC | = Internal Revenue Code |
| IRS | = Internal Revenue Service |
| IRPF | = Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| IP | = Impuesto sobre el Patrimonio |
| IS | = Impuesto sobre Sociedades |
| ISD | = Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| IVA | = Impuesto sobre el Valor Añadido |

| | |
|------------------|---|
| LCAP | = Ley de Contratos de las Administraciones Públicas |
| LDGC | = Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente |
| LEC | = Ley de Enjuiciamiento Civil |
| LECr | = Ley de Enjuiciamiento Criminal |
| LGP | = Ley General Presupuestaria |
| LGT | = Ley General Tributaria |
| LHL | = Ley de Haciendas Locales |
| LIRPF | = Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| LIP | = Ley del Impuesto sobre el Patrimonio |
| LIS | = Ley del Impuesto sobre Sociedades |
| LISD | = Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| LIVA | = Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido |
| LO | = Ley Orgánica |
| LOFCA | = Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas |
| LPA | = Ley de Procedimiento Administrativo |
| LPF | = Livre des Procédures Fiscales |
| LRJAE | = Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado |
| LRJAP-PAC | = Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común |
| MEH | = Ministerio de Economía y Hacienda |
| núm/s. | = número/s |
| OCDE | = Organización para el Comercio y el Desarrollo Económico |
| OTA | = Ordenanza Tributaria Alemana |
| pág/s. | = página/s |
| R | = Resolución |
| RAP | = Revista de Administración Pública |
| RD | = Real Decreto |
| REDA | = Revista Española de Derecho Administrativo |
| REDF | = Revista Española de Derecho Financiero |
| RDFHP | = Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública |
| ref. | = referencia |
| RGD | = Revista General el Derecho |
| RGIT | = Reglamento General de la Inspección de los Tributos |
| RGR | = Reglamento General de Recaudación |
| RIRPF | = Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| RIRNR | = Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes |
| RIS | = Reglamento del Impuesto sobre Sociedades |
| RISD | = Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| RITPAJD | = Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados |
| RIVA | = Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido |
| RPREA | = Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones |

| | |
|--------------|---|
| RTT | Económico-Administrativas |
| S/SS | = Revista Técnica Tributaria |
| SDFUM | = Sentencia/s |
| | = Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid |
| SEDF | = Semana de Estudio de Derecho Financiero |
| ss. | = siguientes |
| SCE | = Sentencia del “Conseil d’État” |
| SCCF | = Sentencia del “Conseil Constitutionnel” francés |
| SCCI | = Sentencia de la “Corte Costituzionale” italiana |
| SAN | = Sentencia de la Audiencia Nacional |
| STC | = Sentencia del Tribunal Constitucional |
| STJUE | = Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea |
| STS | = Sentencia del Tribunal Supremo |
| TAPEA | = Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo |
| TC | = Tribunal Constitucional |
| TEAC | = Tribunal Económico-Administrativo Central |
| TEAR | = Tribunal Económico-Administrativo Regional |
| TEDH | = Tribunal Europeo de Derechos Humanos |
| TF | = Tribuna Fiscal |
| TMA | = Tax Management Act |
| TS | = Tribunal Supremo |
| TSJ | = Tribunal Superior de Justicia |
| Vol. | = Volumen |

INTRODUCCIÓN

En los últimos años estamos contemplando una transformación del Derecho público como consecuencia tanto de la multiplicación de sus ámbitos de actuación como de la fragmentación de los centros de decisión político-administrativa. Concretamente, nos enfrentamos a un proceso de modernización en el que el resultado de la actuación de la Administración pública parece primar sobre su procedimiento, con una considerable redimensión del valor jurídico de las garantías formales. Así, la concepción autoritaria está dando paso a una visión de los entes públicos como prestadores de servicios en la que prima la transparencia y la eficacia. Ante estas premisas, intentaremos demostrar como una concepción moderna, eficaz y eficiente de la misma no está reñida con la previsión de garantías tanto para los ciudadanos como para los intereses generales.

Actualmente, asistimos a una inversión del predominio de la actuación unilateral a favor de nuevas fórmulas participativas dirigidas a solventar los nuevos problemas que plantea la práctica diaria. Fundamentalmente, la instauración de esta corriente de pensamiento puede localizarse en materia de técnicas de gestión administrativa, donde se aprecia un fomento de la intervención directa de los ciudadanos. Este fenómeno – denominado “Administración participada”– está experimentando una evolución en la que el diálogo y el concierto adquieren cada vez mayor importancia. Frente a la imposición de la voluntad administrativa, el legislador ha optado por introducir institutos de claro contenido participativo en el ámbito del Derecho público con el fin de modularla. De esta forma, se trata de eliminar o, al menos, reducir la rígida separación que siempre ha existido entre el titular del poder público y los destinatarios de las normas a través de nuevas fórmulas de cooperación.

Esencialmente, el auge de la participación responde a la crisis de legitimidad que sufre en estos momentos la actividad administrativa, como consecuencia de la falta de eficacia y de la conflictividad que la rodea. Asimismo, cabe resaltar que la crisis que afecta al Derecho público y, concretamente, la incapacidad del principio de legalidad para erigirse como garantía suficiente de los intereses de los ciudadanos ha favorecido su desarrollo. A estas causas hay que añadir el colapso de la jurisdicción contencioso-administrativa, factor que no ha colaborado en la resolución de los problemas que se plantean. Ante este panorama, se pretenden introducir institutos con función preventiva y dirigidos a proporcionar otros mecanismos, distintos a la vía jurisdiccional, para la resolución de

conflictos entre Administración y administrados. Sin embargo y con independencia del positivo análisis sociológico que generan estos institutos en la ciudadanía, será necesario contrastarlos con los principios informadores del ordenamiento cuyo resultado será determinante para comprobar su admisibilidad.

Empero, queremos subrayar que la participación ciudadana no constituye la panacea a todos los problemas que presenta el Derecho público y, en especial, el administrativo o el tributario. Por el contrario, su resolución pasa, entre otras alternativas, por el empleo de una exquisita técnica jurídica que limite los ámbitos de decisión en manos de la Administración así como por una ampliación y mejora de los derechos de información y asistencia. En cambio, en la actualidad las deficiencias del régimen jurídico de estos últimos junto a la citada indeterminación normativa colocan al ente público en una posición de superioridad con respecto al interesado, dado que corresponde al primero realizar su concreción. Ante la aparente imposibilidad de invertir esta tendencia, la intervención directa del segundo sí que podría constituir un instrumento para el restablecimiento del equilibrio en la citada relación. En concreto, la participación en el procedimiento administrativo puede contribuir a la limitación de esta discrecionalidad, siempre y cuando la Administración quede obligada a motivar sus actuaciones. Por estas razones, adquirirá gran importancia la “calidad” de la citada participación en función de su eficacia y funcionalidad.

A renglón seguido, será necesario distinguir, dentro del fenómeno participativo, entre el carácter contradictorio de los procedimientos administrativos y la inserción de técnicas convencionales en los mismos. Ambos institutos refuerzan la incorporación del ciudadano al proceso de toma de decisiones públicas, con el fin de potenciar su aceptación y cumplimiento voluntario. No obstante, mientras que el carácter contradictorio de todo procedimiento jurídico ha sido y es asumido como una condición de legalidad y de garantía de todos los intereses involucrados, las técnicas convencionales han generado mayores reticencias en el Derecho público. Atendiendo a estos motivos, constataremos la diversa trayectoria que han seguido las diferentes modalidades de intervención del ciudadano ante la Administración: derecho de alegaciones, trámite de audiencia y de información pública, técnicas convencionales, etc.

En consecuencia, realizaremos un breve análisis de la participación en el Derecho público para posteriormente centrarnos en su introducción e incidencia en la disciplina tributaria. Desde tiempos inmemoriales, el derecho de alegaciones y, principalmente, el

trámite de audiencia –principales manifestaciones del principio de contradicción– han sido considerados como institutos incuestionables e imprescindibles en cualquier procedimiento jurídico. Empero, comprobaremos como hasta fechas relativamente recientes el legislador español únicamente los había previsto residualmente en el ámbito tributario. Al igual que la gran mayoría de ordenamientos europeos, se ha procedido a su generalización a través de la LDGC como primer paso en la consolidación de la participación activa del contribuyente en la aplicación del tributo. Asimismo y dando un paso más, se han realizado tímidos intentos de implantación de figuras con claro sustrato convencional aunque recubiertas con ropaje de decisión administrativa.

Frente a la aceptación aporoblemática de la traslación del principio de contradicción, la posibilidad de celebrar acuerdos ha generado y genera, todavía hoy, polémicas y reticencias de diversa índole según la materia afectada: administrativa, penal o tributaria. Especialmente, se han destacado los riesgos que la introducción de las técnicas convencionales implica y que podemos encuadrar dentro de la calificada doctrinalmente como “huida del Derecho público”. En los últimos años, asistimos a un abuso del recurso a institutos de Derecho privado con el fin de relajar la observancia de determinados controles puestos en garantías tanto de los intereses generales como del propio ciudadano. A mayor abundamiento, cabe subrayar que estas técnicas también pueden conllevar una ampliación de los márgenes de discrecionalidad junto a un incremento de las posibilidades de vulneración del principio de igualdad; todos ellos, riesgos que no pueden desdeñarse. Concretamente, al recaer en la Administración la decisión sobre la conveniencia o no de la celebración del acuerdo, nos encontramos con una ampliación de dicho margen y con las consiguientes dificultades de su control. En definitiva, una utilización desmesurada de instrumentos convencionales puede dar lugar a un sinfín de corruptelas administrativas contrarias al interés general y conducir a su desnaturalización. Sin embargo y como intentaremos demostrar, el carácter contradictorio del procedimiento para su adopción puede reducir considerablemente los riesgos señalados.

El interés suscitado se ha acrecentado atendiendo al Derecho público comparado, donde observamos una cierta tendencia a la introducción de técnicas convencionales en el ámbito administrativo y, en menor medida, en el procesal penal. Así, en este último destacan entre otros el “plea bargaining” estadounidense, el “patteggiamento” italiano y la conformidad en nuestro proceso penal abreviado. Sucintamente, estas figuras suponen una negociación entre el ministerio fiscal y el acusado destinada a aminorar el esfuerzo

probatorio mediante una reducción de la pena. Aunque se sitúan en el ámbito jurisdiccional y, por tanto, no son equiparables a la celebración de acuerdos en los procedimientos administrativos, sí constituyen una muestra de la evolución que experimenta esta rama. Un fenómeno similar también puede localizarse en el Derecho internacional público con la potenciación de mecanismos alternativos a la resolución de conflictos como son el arbitraje, la mediación, procedimiento amistoso de acuerdo, etc.

Al mismo tiempo, en el ámbito administrativo el empleo de figuras convencionales se ha extendido sobremanera y comienza a constituir una alternativa al tradicional sistema de actuación unilateral. Así, podemos observar como un abundante número de países dispone de normativas que regulan la celebración de acuerdos con el ciudadano, bien como sustitutivos del acto administrativo bien como preparatorios del mismo. Concretamente, podemos señalar las normativas existentes al respecto en Alemania, Estados Unidos, Francia e Italia. En nuestro ordenamiento, si bien ya existían figuras susceptibles de calificación como técnicas convencionales (acuerdos sobre justiprecio, convenios urbanísticos, etc.), la promulgación de la LRJAP-PAC y, específicamente, su artículo 88 ha supuesto su generalización a todos los ámbitos de la actuación administrativa.

La introducción de estas figuras en las ramas señaladas, en las que también cobra especial importancia el principio de legalidad, ha generado un gran interés doctrinal acerca de su traslación al ordenamiento tributario. En este sentido, incidiremos en la crisis en que se halla inmerso dicho principio para pasar a analizar su evolución, especialmente, en materia tributaria. Asimismo, conviene precisar que este planteamiento no es nuevo, dados los ríos de tinta que hicieron correr las Evaluaciones Globales de Bases Imponibles y los Convenios con Agrupaciones de Contribuyentes por sus vulneraciones de los principios de legalidad y capacidad económica. La experiencia negativa que supusieron estas figuras desterró cualquier posibilidad de celebración de acuerdos en nuestra disciplina. En este sentido, el principio de legalidad y el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria se consagraron como los principales argumentos esgrimidos por la doctrina para desechar su viabilidad.

Sin embargo y a pesar de este rechazo, no podemos dar la espalda a la práctica diaria y, especialmente, a los acuerdos informales del procedimiento de comprobación e investigación. En la actualidad, resulta frecuente su celebración entre la Inspección de los Tributos y el contribuyente a fin de fijar el mayor valor comprobado. La citada praxis implica la concreción conjunta de una determinada deuda tributaria a condición de que el

contribuyente firme en conformidad el acta correspondiente. Estos pactos suponen una clara vulneración de la Constitución, dado que la propuesta de liquidación no se ajusta ni al principio de reserva de ley ni al de capacidad económica. No obstante, las recíprocas ventajas que reporta a ambas partes la fijación *cuasi* definitiva de la deuda conducen a su materialización. Por una parte, el contribuyente obtiene la regularización de su situación tributaria sin los perjuicios que toda actuación inspectora acarrea e, incluso, puede lograr una liquidación menor de aquella que se hubiese derivado en caso de una rigurosa observancia del ordenamiento. Por otra parte, la Administración consigue un importante ahorro de tiempo así como una minoración del esfuerzo probatorio que supondría una comprobación realizada en toda regla. Generalmente, se recurre a estas corruptelas cuando, a pesar de tener constancia de la existencia de un valor mayor del declarado, se tiene grandes dificultades en conseguir pruebas admisibles en la vía económico-administrativa o jurisdiccional. Ante esta paradójica situación que supone su prohibición normativa y su existencia fáctica, propugnamos el análisis de la conveniencia de su juridificación en aras de garantizar los intereses tanto de la Hacienda Pública como de los contribuyentes. En suma, será determinante aclarar si la evolución que han experimentado el concepto de tributo así como el principio de reserva de ley permite replantear en nuestro ordenamiento la eficacia de la voluntad de las partes en la aplicación del primero.

A mayor abundamiento, la proliferación de técnicas convencionales en otros ordenamientos tributarios tanto del continente europeo como de países anglosajones y su aparentemente satisfactoria experiencia han renovado el interés por las mismas. Entre otros, analizaremos los acuerdos de la Ley de Procedimiento Administrativo y de la Ordenanza Tributaria alemana y de la “Administrative Dispute Resolution Act” americana, el “concordato tributario” italiano, los “arrangements” informales del ordenamiento británico y los APAs en el ámbito internacional. A grandes rasgos, constituyen acuerdos celebrados entre Administración y contribuyente dirigidos a fijar el valor de un componente del hecho imponible o de la totalidad de la base imponible y caracterizados por contar con un procedimiento de carácter contradictorio. No obstante, y junto a los mismos, señalaremos la existencia de otra clase de técnicas convencionales como pueden ser la transacción de sanciones francesa, los acuerdos en materia de garantías americanos, los acuerdos sustitutivos del recurso administrativo alemanes, etc. Asimismo, comprobaremos cómo nuestro legislador ya había previstos algunas figuras convencionales como los procedimientos concursales o los acuerdos de valoración sobre bienes embargados.

Junto a estos factores, hay que añadir por último el auge normativo que, en nuestro ordenamiento, han experimentado figuras en las que el contribuyente participa activamente en la determinación parcial de la base imponible o de algún otro elemento de la deuda tributaria con carácter previo a la realización del hecho imponible. En 1995, la LIS introdujo, siguiendo la tendencia internacional, los acuerdos previos sobre precios de transferencia junto con otros tipos de acuerdos relativos al coeficiente de subcapitalización, a los gastos de inversión y desarrollo y a los de apoyo a la gestión. Posteriormente, la LDGC, *ex* artículo 9, generalizó los acuerdos previos de valoración a cualquier elemento del hecho imponible. En la actualidad, únicamente el RIRPF, en su Disposición Adicional Segunda –en materia de retribuciones en especie– y el RIRNR, en su artículo 2 –respecto a los gastos de dirección y generales de administración– han desarrollado las previsiones de la LDGC. No obstante y si bien estamos ante una norma de carácter eminentemente programático y que todavía ha sido objeto de escaso desarrollo, pensamos que en un futuro próximo proliferarán dichos acuerdos en la normativa de los diferentes tributos. En suma, observaremos como las figuras que mayor relevancia han adquirido son aquellas que tienen por objeto la determinación de algún elemento de la base imponible y, eventualmente, de la deuda tributaria, razón por la cual limitaremos nuestra investigación a este ámbito.

Llegados a este punto y ante la incoherencia legislativa de atribuir una denominación que no coincide con su posterior configuración, verificaremos si el *nomen iuris* atribuido por el legislador a estas figuras –acuerdos– coincide con su verdadera naturaleza y régimen jurídico. En este sentido, intentaremos demostrar como los citados institutos asumen la forma de resolución administrativa sin que se reconozca valor jurídico al acuerdo preparatorio alcanzado con anterioridad a la resolución que recogerá su contenido. Ante esta conformación, nos plantearemos la posibilidad de dotar de relevancia jurídica tanto al acuerdo como al diálogo en el que se produce un acercamiento de posturas entre las partes a la hora de fijar la valoración en cuestión. Por una parte, analizaremos las consecuencias jurídicas de ese acuerdo, concretamente, el carácter vinculante del mismo así como sus posibilidades de impugnación. Por otra parte, será necesario determinar si la obligación de motivación que incumbe a los órganos administrativos se hace también extensiva a los argumentos del contribuyente no acogidos y que determinaron la desestimación de la propuesta.

Todos los factores expuestos, junto a la evolución que han experimentado tanto el concepto de tributo como el principio de reserva de ley, aconsejan afrontar la revisión

sosegada de los argumentos esgrimidos por la doctrina para rechazar su introducción. En consecuencia, juzgamos preciso realizar un estudio detallado debido a las especialidades que reviste la materia tributaria, no siendo suficiente su admisibilidad en el Derecho administrativo. Esta singularidad con respecto a las restantes ramas del Derecho público comportará la necesidad de realizar un análisis individualizado sobre la compatibilidad de las técnicas convencionales con el deber de contribuir y el conjunto de principios constitucionales que coadyuvan a su concreción. A su vez, resultará determinante el contraste con otros principios cuya importancia en el resto del ordenamiento sugiere el estudio de la incidencia de las técnicas convencionales sobre los mismos, si bien no revisten una especial relevancia en materia tributaria.

Para afrontar estas cuestiones estructuraremos nuestra investigación en cinco capítulos. En el primer capítulo, desarrollaremos la participación del ciudadano en la Administración pública para, posteriormente, abordar la del contribuyente en los procedimientos de gestión. Así, realizaremos una comparación de su evolución en el ordenamiento administrativo y en el tributario, dado que, a pesar de la especialidad de este último, ambos sufren la crisis que azota a la totalidad del Derecho público. Una vez concretada la noción jurídica de participación y sus diferentes manifestaciones, nos centraremos en la intervención del ciudadano en el procedimiento administrativo. A mayor abundamiento, distinguiremos entre la configuración contradictoria de este último y la introducción de técnicas convencionales apuntando la íntima relación existente entre ambos tipos de participación. Concretamente, señalaremos la especial importancia del primero en las segundas como vehículo y cauce de negociación. Por último, será necesario delimitarla con respecto a los genéricos deberes de colaboración, tendentes a facilitar la función administrativa.

En el ámbito tributario, la situación actual de nuestro sistema, caracterizada por la generalización de las autoliquidaciones y una creciente complejidad normativa, ha obligado a replantearse la tradicional resistencia a la participación del contribuyente. Concretamente, la evolución de nuestra disciplina y la superación de la teoría de la relación de poder han constreñido a la doctrina y al legislador a matizar su rechazo. En consecuencia, nos cuestionaremos si la intervención del ciudadano en los procedimientos tributarios debe limitarse a la citada colaboración mediante la imposición de deberes o bien puede incorporar institutos que se erijan en garantía tanto de sus intereses como de los generales. A mayor abundamiento, nos plantearemos si estas nuevas técnicas de

cooperación únicamente permiten la tutela de la posición jurídica del interesado o también coadyuvan a un mayor acierto de la resolución administrativa. En suma, trataremos de desterrar la tradicional contraposición de intereses y posiciones que Administración y contribuyente se han empeñado en mantener en la relación tributaria, en aras de reducir la conflictividad que le rodea. Dentro de la amplitud de nuestra disciplina, comprobaremos como estas circunstancias se ponen especialmente de manifiesto en la determinación de la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria, tal y como lo demuestra la proliferación de institutos participativos en dicho ámbito.

Así, por una parte, en el segundo capítulo afrontaremos la configuración de los procedimientos tributarios atendiendo a las exigencias que se derivan del principio *audi alteram partem*, tal y como lo han establecido los artículos 21 y 22 de la LDGC. Por un lado, este planteamiento supone la incorporación de una máxima propia del Derecho procesal en el seno de los procedimientos administrativos. Concretamente, esto se traducirá en la necesidad de conceder al contribuyente la facultad de expresar su opinión – derecho de alegaciones y trámite de audiencia– con anterioridad a la emisión de actos o resoluciones que afecten a sus intereses: *audiatur et altera pars*. A renglón seguido, compararemos la diferente incidencia que ha tenido este principio en el resto de ordenamientos, centrándonos en las experiencias francesa, italiana y, en menor medida, en la comunitaria, la portuguesa y la alemana. Asimismo, estudiaremos la evolución que ha experimentado el citado principio partiendo de su previsión reducida hasta su generalización a todos los procedimientos tributarios por la LDGC.

Por otro lado, la ruptura de la igualdad de las partes en la determinación de la deuda como consecuencia del empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas nos obligará a plantearnos la introducción de figuras que restablezcan el equilibrio. De esta forma, nos cuestionaremos si la confrontación de posturas supone una mejora de la aplicación de la norma tributaria frente al sistema de decisión unilateral y, especialmente, en materia de determinación de la base imponible. Asimismo, el origen eminentemente procesal de este principio nos obligará a plantearnos su conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva, dadas las posibilidades que ofrece al contribuyente de intervenir en defensa de sus propios intereses. Por último, estudiaremos de qué forma el carácter contradictorio del procedimiento tendente a la celebración de acuerdos puede constituir una garantía para su materialización.

Por otra parte, en el tercer capítulo analizaremos la introducción de las técnicas convencionales en el Derecho público, centrándonos en el ordenamiento administrativo para, posteriormente, analizar su traslación al tributario. A pesar de la similitud que pueden presentar estas últimas con los métodos alternativos de resolución de conflictos procederemos a la distinción y delimitación de ambas figuras, sin perjuicio de que obedezcan a los mismos fundamentos y se inserten en el marco de modernización de la Administración. De esta forma, apuntaremos la presencia de supuestos claramente diferenciados en función de su ámbito de actuación y de los sujetos intervinientes. Así, partiremos de la consideración de las técnicas convencionales como aquellas que tienen lugar en el ámbito de la gestión tributaria y conllevan una negociación entre Administración y contribuyente que desemboca en un acuerdo. Con independencia del interés que suscitan ambas figuras, limitaremos nuestro objeto de investigación a las técnicas convencionales, prescindiendo del estudio de los métodos alternativos de resolución de conflictos. De esta manera, sólo señalaremos su importancia y destacaremos algunas similitudes en la medida que puedan servir de ayuda al desarrollo de esta investigación.

Efectuada su delimitación, destacaremos tres tipos de acuerdos –fijación, modales y contraprestación– así como las posibles situaciones jurídico subjetivas objeto de los mismos. A continuación, comprobaremos si en nuestra disciplina es posible la terminación convencional o si, por el contrario, las citadas figuras únicamente pueden asumir una función preparatoria o sustitutiva respecto de la posterior resolución administrativa, que puede o no tener carácter finalizador del procedimiento. Por último, realizaremos una breve exposición de las diversas técnicas convencionales con cabida en los diferentes procedimientos tributarios. Dada la variedad de acuerdos con cabida en nuestra materia, limitaremos nuestra investigación a los acuerdos de fijación y, específicamente, a aquellos que inciden sobre la determinación de la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria (deducciones en cuota): los acuerdos de valoración. En este sentido, la participación del contribuyente en el procedimiento de cuantificación se justificaría por la dificultad que la misma presenta como consecuencia del empleo por el legislador de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas. Como primera aproximación, podríamos describirlos como aquellos acuerdos en los que Administración y contribuyente determinan conjuntamente la valoración a atribuir a alguno o varios de los elementos que componen el hecho imponible y que permitirán cuantificar la deuda tributaria mediante un

procedimiento de carácter contradictorio, despejando las incertidumbres derivadas de la indeterminación normativa.

La admisibilidad de la participación ciudadana y, especialmente, de los acuerdos de valoración en el ordenamiento tributario será tratada en el cuarto capítulo. En primer lugar, analizaremos los principales argumentos esgrimidos por la doctrina para rechazar su introducción, partiendo de la evolución que el Derecho público y, concretamente, el tributario han experimentado. De esta forma, tomaremos como punto de partida el monopolio que ostentaba la Administración a la hora de concretar los supuestos de indeterminación normativa en el procedimiento de determinación de la base imponible. En este sentido, afrontaremos el estudio de los acuerdos de valoración confrontándolos con la significación actual del principio de legalidad y del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria. Asimismo, reflexionaremos acerca de la incidencia de su introducción respecto al dogma del Derecho público: la indisponibilidad de las potestades administrativas. Respecto a sus argumentos legitimadores, una parte de la doctrina ha destacado el incremento de la aceptación del deber de contribuir que su introducción conlleva, unida a una considerable reducción de la conflictividad y a un aumento de la eficacia administrativa. Sin embargo, no conviene perder de vista que este objetivo debe perseguirse mediante una configuración del deber de contribuir que acerque y equilibre la posición jurídica de las partes de la relación jurídico tributaria. A mayor abundamiento, se ha señalado el refuerzo que suponen con respecto a la seguridad jurídica junto al cumplimiento del principio de participación, como consecuencia de su carácter contradictorio y del diálogo que suponen entre Administración y contribuyente. Empero y a pesar de las ventajas que pueden comportar, confrontaremos dichos acuerdos con los principios y peculiaridades que reviste la materia tributaria, comprobando si resisten el contraste con la concepción imperante del deber de contribuir.

En segundo lugar, nos cercioraremos de la compatibilidad de la participación y, especialmente, de los acuerdos de valoración con el deber de contribuir y los principios constitucionales tributarios que coadyuvan a su configuración. De esta forma, intentaremos contrastar la mera invocación sociológica de determinados principios –eficacia y participación– con su contenido jurídico, comprobando su presencia en los acuerdos de valoración. Inicialmente, será necesario constatar su licitud formal como técnica de actuación administrativa, para posteriormente analizar la licitud de su contenido. En concreto, el análisis determinante se derivará del estudio de los principios de reserva de

ley, capacidad económica, igualdad y seguridad jurídica. De esta manera, la flexibilidad de la primera en relación con los elementos de cuantificación del tributo será objeto de un minucioso análisis con el fin de comprobar la admisibilidad de estas figuras. Además, estudiaremos otros principios –tutela judicial efectiva, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, eficacia y participación ciudadana– cuya importancia en el texto constitucional aconseja el análisis de la incidencia de estas figuras con respecto a los mismos.

En el quinto y último capítulo, abordaremos pormenorizadamente los acuerdos de valoración celebrados bien con carácter previo a la realización del hecho imponible bien en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación. En este sentido, deberemos partir del análisis del presunto precedente de las Evaluaciones Globales de Bases Imponibles así como de los Convenios con Agrupaciones de Contribuyentes para descartar similitud y, por tanto, cualquier sospecha apriorística de contravención de principios constitucionales. Asimismo, será necesario delimitar este instituto de otras figuras afines con las que presenta rasgos comunes pero con las que no termina de asimilarse tanto por la participación activa del contribuyente como por el especial papel de la voluntad de este último en la formación de la decisión administrativa. Asimismo, realizaremos un examen del Derecho comparado a fin de destacar los aspectos comunes y las cuestiones problemáticas a las que se enfrenta la introducción de los acuerdos de valoración para posteriormente intentar depurar posibles errores e imperfecciones en la configuración del instituto.

Llegados a este punto, cuestión de capital importancia será la determinación de su naturaleza jurídica, dada su incidencia en la postrera elaboración de su régimen jurídico. En particular, centraremos nuestra atención en las diferentes teorías que los configuran bien como una transacción, bien como un acto administrativo unilateral bien como un acuerdo de fijación. De esta forma, nos plantearemos si el presupuesto de su celebración viene constituido por la existencia de una cuestión incierta –derivada del empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas– que afecte a la determinación de la base imponible o si, por el contrario, es admisible su celebración bajo cualquier concepto. Asimismo, asumirá un papel destacado la forma bajo la que se revestirán los citados acuerdos y la relevancia jurídica que se atribuirá tanto al diálogo como al acuerdo celebrado entre Administración y contribuyente. Concretamente, deberemos dilucidar si la configuración dada obedece fundamentalmente a la voluntad del legislador de mantener el

carácter unilateral de la actuación de la Administración o a otros motivos derivados de la especialidad de nuestra materia. En definitiva, asumirá gran trascendencia la atribución o no de carácter negocial al acuerdo de valoración así como la determinación de su carácter unilateral o bilateral.

Por último, abordaremos su régimen jurídico en función de la naturaleza jurídica que se les atribuya, siendo decisiva la adscripción a una u otra teoría a la hora de resolver diferentes aspectos del mismo. A pesar de que el legislador sólo ha dispuesto la participación del contribuyente con anterioridad a la realización del hecho imponible, será necesario comprobar si es posible preverla e insertarla en el seno de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, tal y como parece derivarse de la futura reforma de la LGT. Asimismo, acometeremos el estudio de los efectos jurídicos de los acuerdos de valoración, centrándonos en determinar si su eficacia vinculante afecta a una o ambas partes de la relación tributaria en función de la atribución o no de carácter negocial. Entre otras cuestiones, nos plantearemos su régimen de validez, las causas de impugnación de los mismos así como la posibilidad de su revocación y modificación, incidiendo en las consecuencias que tiene en las mismas la eficacia de la voluntad del contribuyente. En estas materias asumirá especial importancia la cuestión relativa al mantenimiento de determinadas potestades administrativas, especialmente, en materia de ejecución.

En la presente investigación, se empleará el método jurídico teniendo en cuenta las exigencias de la lógica jurídica. En este sentido, la elaboración dogmática de los acuerdos de valoración se sujetará a las exigencias de los principios que rigen en nuestra disciplina. De esta forma, acometeremos esta tarea teniendo en cuenta la evolución que tanto el Derecho tributario como el deber contribuir han experimentado, con el fin de superar los obstáculos que históricamente se han esgrimido para rechazar la celebración de acuerdos en nuestra materia. Nuestro trabajo procurará combinar el análisis de las normas positivas con las consecuencias y problemas que las mismas plantean en la práctica, en aras de potenciar la efectividad del deber de contribuir. Asimismo, intentaremos demostrar cómo el cumplimiento de los mandatos constitucionales no se logra únicamente mediante su mera plasmación en textos normativos. Por el contrario, juzgamos necesario que la legislación ordinaria contribuya a la obtención de los objetivos fijados por el constituyente. En definitiva, verificaremos cómo la consecución de dichos fines sólo puede constatarse atendiendo a la dimensión aplicativa del Derecho.

El robustecimiento de las potestades administrativas nos llevará a cuestionarnos su compatibilidad con los valores superiores que integran la Justicia Tributaria. Como intentaremos demostrar, los acuerdos de valoración pueden constituir un instrumento para la consecución del equilibrio en la relación entre Administración y contribuyente, aportando soluciones a algunos de los problemas con los que se enfrenta en la actualidad el Derecho tributario. En definitiva, la potenciación de estas técnicas de actuación administrativa puede suponer un aumento de la aceptación del deber de contribuir por los ciudadanos. No obstante, será preciso realizar una estricta elaboración y delimitación del concepto y régimen jurídico de los acuerdos de valoración, en aras de evitar la desnaturalización que han padecido y siguen padeciendo otros institutos afines. En este sentido, una correcta regulación de los mismos ayudará a resolver determinados problemas que presenta la valoración en nuestra disciplina. Todo esto se abordará sin perder de vista que la finalidad y el interés protegidos por las normas tributarias es la consecución de la Justicia Financiera, por encima del mero interés recaudatorio.

En suma, verificaremos cómo los acuerdos de valoración se erigen en un instituto formal en el que adquiere gran trascendencia el aspecto material del tributo, hasta el punto de impedir una nítida separación de los mismos. La subordinación de dichas técnicas al interés público y al conjunto del ordenamiento nos permitirá aseverar su función instrumental con relación al deber de contribuir. Llegados a este punto, pondremos de manifiesto la interrelación entre el Derecho tributario formal y material, la cual resulta de gran importancia para la consecución del valor Justicia. Por tanto, ésta dependerá no sólo del respeto de sus exigencias en los aspectos sustanciales del tributo, sino también de la regulación de un procedimiento ajustado a Derecho, con las consiguientes garantías para ambas partes de la relación jurídico tributaria.

Como fuentes de conocimiento, emplearemos la dogmática tributaria elaborada por la doctrina nacional y extranjera que ha abordado tanto la admisibilidad de los acuerdos de valoración como aquellos puntos relevantes conectados con su admisibilidad. Debido al objeto de nuestra investigación, realizaremos un contraste entre el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y las principales normas de nuestro ordenamiento: Constitución Española, Ley General Tributaria y Ley General Presupuestaria. Por último, analizaremos las figuras asimilables previstas tanto en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y la Ley del Impuesto sobre Sociedades como en el Derecho comparado. Concretamente, nos detendremos en los acuerdos previos de

valoración, los acuerdos previos en materia de operaciones vinculadas, el “accertamento con adesione del contribuyente” italiano, los APAs y la “procédure de redressement contradictoire” francesa. A partir de las disposiciones normativas existentes y las que previsiblemente se promulgarán intentaremos extraer una categoría única –acuerdos de valoración– con un régimen jurídico específico que dé solución a los diversos problemas que este instituto plantea.

A fin de completar la visión que nos puede ofrecer el Derecho positivo y la doctrina, nos apoyaremos en la Jurisprudencia con el fin de comprobar su aplicación efectiva. En este sentido, consideramos que ésta constituye el reflejo de la búsqueda de una balanza equitativa entre los derechos del contribuyente y las exigencias legítimas del Estado. Fundamentalmente, centraremos nuestra atención en las sentencias del Tribunal Constitucional relativas a los principios constitucionales y a la concepción del deber de contribuir. Mediante su estudio, indagaremos sobre el sentido y fin que debe cumplir el ordenamiento financiero según el máximo interprete de la Constitución. Asimismo, analizaremos la Jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa al principio de contradicción y, concretamente, al trámite de audiencia en los procedimientos administrativos y tributarios para confrontarla con la del “Conseil d’État” francés. En materia de Haciendas Locales, abordaremos la jurisprudencia en materia de pactos tributarios y, concretamente, los motivos que llevaron al Tribunal Supremo a declarar su admisibilidad, a pesar de ser contrarios al principio de legalidad. Como último elemento, analizaremos ciertos pronunciamientos de la “Corte Costituzionale” y de la jurisdicción ordinaria italiana relativos al principio de legalidad y al “concordato”.

**CAPÍTULO I EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA PARTICIPACIÓN
DEL CONTRIBUYENTE**

I. LA PARTICIPACIÓN DEL CIUDADANO EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

En la actualidad, el Derecho público está atravesando una fase de transición como consecuencia de la crisis que le sacude y que trae causa en las falencias que presentan las diversas instituciones garantes del Estado de Derecho¹. A mayor abundamiento, la doctrina ha puesto de manifiesto la insuficiencia de la teoría iusadministrativista ante los diferentes cambios sociales e institucionales que vienen experimentando los diferentes Estados modernos. En este marco, destaca la transformación en que se halla inmersa la Administración para hacer frente a las carencias y deficiencias del modelo preexistente, en el que aparecían contrapuestos Estado y ciudadano². De esta forma, asistimos a una progresiva difuminación de la distinción entre intereses públicos y privados –*uti cives* y *uti singulus*– frente a su estricta separación de épocas anteriores, resultando difícil su nítida diferenciación³.

-
- 1 Principio de reserva de ley, separación de poderes, control judicial de la actuación administrativa, etc. Con referencia a la crisis del Parlamento y su incidencia sobre el principio de reserva de ley, vid. CHECA GONZÁLEZ, C.: “El principio de reserva de ley en materia tributaria” en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. II, págs. 818 y ss.
 - 2 SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano en la Administración Pública*, CEC, Madrid, 1980, págs. 19 y 20.
 - 3 En la actualidad no cabe sostener tan tajantemente esa dicotomía entre interés público e interés privado, tal y como ha sido afirmado tanto por la doctrina como por el TC. En la jurisprudencia del TC, vid. por todas la sentencia 62/1983, de 11 de julio en la que se afirma que “los intereses comunes son aquellos cuya satisfacción es la forma de satisfacer el interés de todos y cada uno de los que componen la sociedad, por lo que puede afirmarse que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común sostiene simultáneamente un interés personal o, si se quiere, desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común”. En la doctrina, vid. AGUALLO AVILÉS, A.: “Interés fiscal y Estatuto del Contribuyente”, REDF núm. 80, 1993, pág. 593; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, págs. 91 y 92 e “Intervencionismo y Derecho financiero”, REDF núm. 55, 1987, págs. 342 y 343; PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “La ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los Tributos”, REDF núm. 73, 1992, pág. 45; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, REDF núm. 87, 1995, pág. 421; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996, pág. 22.

Así, podemos constatar la quiebra de la teoría del interés general que arrastra consigo a la Administración, en virtud de su adscripción a la tutela del mismo⁴. Históricamente, éste se ha concebido como un interés trascendente que la Ley individuaba e imponía tanto a la Administración como a los ciudadanos⁵. Esta orientación implicaba necesariamente el rechazo de la intervención del particular en cualquier composición de intereses en que estuviese comprometido el interés público⁶. De esta forma, se enfatizaba la unilateralidad tanto del resultado –acto administrativo– como del ejercicio –procedimiento– de la función administrativa, resaltando la preocupación del legislador por mantenerla a ultranza en materia tributaria. Sin embargo, en la actualidad asistimos a la incapacidad de la Ley para gobernar y concretar dichos intereses ante la adopción de una legislación que evidencia, pero no ordena las diferentes necesidades sociales⁷. En consecuencia, el interés público, cuya consecución se encomienda a la Administración, aparece más bien como el resultado de un *posterius* –composición de intereses en el procedimiento– que de su definición legal⁸. Esta consideración adquiere especial relevancia en el ordenamiento tributario por el abundante empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas en su normativa. En suma, observamos como estas circunstancias refuerzan el papel y la relevancia de la actuación administrativa en la concreción del interés público en juego.

La concepción de la Administración como única garante y ejecutora del citado interés ha ido dando paso a una visión de la misma como entidad prestadora de servicios, con la consiguiente vigorización de determinados principios constitucionales hasta hace poco escasamente considerados. Si bien no podemos contemplar estrictamente a la Administración tributaria bajo dicho prisma, no debemos olvidar que, dada la actual configuración del procedimiento de gestión, adquiere especial importancia la información y asistencia a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones⁹. Abundando en esta

4 CHEVALLIER, J.: “La participation dans l'Administration française: discours et pratique (I)”, Bulletin de l'IIAP núm. 37, 1976, págs. 109 y ss.; SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., pág. 30.

5 SALA, G.: “Accordi sul contenuto discrezionale del provvedimento e tutela discrezionale delle situazione soggettive”, Dir. Proc. Amm., 1992, pág. 239.

6 CASTIELLO, F.: “Gli accordi integrativi e sostitutivi di provvedimenti amministrativi”, Dir. Proc. Amm., 1993, pág. 125.

7 Vid. SALA, G.: “Accordi sul contenuto discrezionale...”, cit., pág. 229.

8 Vid. la reflexión que realiza CASTIELLO sobre el procedimiento como sede natural de confrontación y selección de intereses (“Gli accordi integrativi...”, cit., págs. 140 y 141).

9 La LDGC ha configurado la información y asistencia como un derecho de los contribuyentes en su artículo 3.a). Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Derechos generales de los

idea, las nuevas corrientes postulan su apertura a los ciudadanos, eliminando la rígida separación entre el titular del poder público y su destinatario e, incluso, superando la tradicional unilateralidad de la actuación administrativa¹⁰. De esta forma, constatamos como, en la actualidad y frente a una preservación de las estructuras autoritarias, irrumpen con fuerza institutos imbuidos de nuevos valores, omitidos en el sistema anterior¹¹. En este sentido, la renovación y transformación de la Administración pasa por la potenciación y articulación de los principios de transparencia, imparcialidad, objetividad, buena fe, etc.¹² Dicha evolución también se está produciendo en nuestra materia, aunque con mayor lentitud dado el temor reverencial que manifiesta el legislador a la traslación de determinados institutos del ordenamiento administrativo al tributario y a la consiguiente equiparación de ambas ramas del Derecho público¹³.

Asimismo, el citado proceso de modernización ha pasado y pasa necesariamente por un replanteamiento de la relación entre Administración y ciudadano¹⁴, aumentando de

contribuyentes” en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 83 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: “Capítulo II. Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias” en la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999, págs. 39 y ss. En el XXXIV Congreso de la IFA, DELORME ponía ya de manifiesto la importancia de estas actuaciones para una mejor aceptación del deber de contribuir y una mayor productividad de la Administración tributaria (“Ponencia general. El diálogo entre la Administración fiscal y el contribuyente hasta la presentación de declaraciones”, *Cahiers de Droit fiscal international* Vol. LXVa, Kluwer, Róterdam, 1980, págs. 99 y ss.).

10 COGNETTI, S.: “Quantità” e “qualità” della partecipazione: tutela procedimentale e legittimazione processuale, Giuffrè Editore, Milán, 2000, pág. 3.

11 Vid. ARENA, G.: “Rights vis-à-vis the Administration” en la obra colectiva *Human Rights and the European Community Methods of Protection*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1990, pág. 501. Nos referimos, entre otros, a aquellos que fomentan la participación del ciudadano en el procedimiento administrativo así como aquellos que ostentan naturaleza convencional. Estos institutos coadyuvan a reforzar la transparencia e imparcialidad de la actuación administrativa. Vid. con especial referencia a los institutos convencionales, CASTIELLO, F.: “Gli accordi integrativi..., cit., pág. 124.

12 Vid. las referencias a estos principios en la nueva redacción del artículo 3 de la LRJAP-PAC, dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero. Asimismo, vid. ARENA, G.: “Rights vis-à-vis..., cit., pág. 502.

13 Esta tendencia se produce no sólo en el ordenamiento español –LRJAP-PAC– sino también en el italiano, en el que se mantiene la especialidad de la materia tributaria con respecto al Derecho administrativo en la Ley 241/1990, de 7 de agosto en materia de procedimiento administrativo y derecho de acceso a los documentos administrativos. Vid. las duras críticas de MARTÍN QUERALT por las diferentes garantías entre los procedimientos administrativos y tributarios (“Editorial. Las cosas son como son”, TF núm. 63, 1996, págs. 3 y ss.). En contra, MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Reflexiones acerca de los límites reales de las garantías del contribuyente en la fase de comprobación-investigación Inspectoral”, RDFHP núm. 239, 1996, págs. 26 y 27.

14 MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ, D.: *Droit des relations de l'administration avec ses usagers*, Presses Universitaires de France, París, 2000, pág. 1. En materia tributaria, la

forma considerable el protagonismo de este último¹⁵. Concretamente, la participación del ciudadano en la función administrativa ha sido uno de los instrumentos arbitrados con vistas a equiparar, en la medida de lo posible, las posiciones de ambas partes¹⁶ y a recuperar la pérdida de confianza en la Administración¹⁷. El logro de este equilibrio constituye el presupuesto y el objetivo perseguido por la LDGC para establecer un nuevo marco de relaciones con los obligados tributarios¹⁸. A este fin, se ha involucrado al administrado en la toma de decisiones¹⁹ en aras de superar la tradicional unilateralidad de la actuación administrativa e incrementar tanto su eficacia²⁰ como las garantías para el ciudadano²¹. Este cambio de orientación conlleva forzosamente la previsión normativa y la asunción por parte de la Administración de una serie de deberes y obligaciones para la consecución de estos fines. En definitiva y frente al recurso a la función jurisdiccional como principal medio de fiscalización de la actuación administrativa²², el legislador pretende atribuir al ciudadano un papel activo y destacado en su control interno²³.

En esta línea, la doctrina ha impulsado la introducción y consolidación de la participación ciudadana en las diferentes esferas de la actuación administrativa, si bien más tímida y lentamente en la tributaria. A mayor abundamiento, su previsión en nuestro texto constitucional legitima en mayor medida la aparición de institutos que comulguen con esta

Administración y los procedimientos mediante los cuales ejerce las potestades atribuidas constituyen su objeto y, en definitiva, el referente de la política de mejora de las relaciones con los contribuyentes (GOBEAUT, D.: "L'accès des contribuables à l'information fiscale: de l'action gouvernementale à la pratique administrative" en la obra colectiva *Information et transparence administratives*, Presses Universitaires de France, París, 1988, pág. 114).

- 15 GRASSI y COSIMO DE BRACO señalan la radical transformación del papel del ciudadano en el procedimiento administrativo, pasando de mero espectador a activo protagonista del mismo (*La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario. I rapporti tra Fisco e contribuente*, Cedam, Padua, 1999, pág. 4).
- 16 El citado equilibrio supone sujetar a la Administración al cumplimiento y observancia de determinadas garantías y derechos reconocidos al contribuyente como pueden ser el derecho de alegaciones y el trámite de audiencia. Vid. GOBEAUT, D.: "L'accès des contribuables...", cit., pág. 114.
- 17 CHEVALLIER, J.: "La participation dans l'Administration...", cit., pág. 111; GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 2.
- 18 Vid. la exposición de motivos de la LDGC.
- 19 ZEGHIB, H.: "Principe du contradictoire et procédure administrative non contentieuse", *Revue de Droit Public* núm. 2, 1998, pág. 485.
- 20 CHEVALLIER, J.: "La participation dans l'Administration...", cit., págs. 104 y ss.
- 21 Vid. SALA, G.: "Accordi sul contenuto discrezionale...", cit., pág. 208.
- 22 LOUIT, C.: "Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable. Tentatives de réconciliation d'un couple désuni" en la obra colectiva *Mélanges offerts au professeur Karper*, Presses universitaires Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 1979, pág. 191.
- 23 CHEVALLIER, J.: "La participation dans l'Administration...", cit., pág. 111.

ideología participativa. En este sentido, cabe destacar la evolución que ha experimentado nuestro sistema político al pasar de una democracia representativa a una democracia cada vez más participativa. Pese a una aparente incompatibilidad, conviene señalar que ambas concepciones son perfectamente integrables, erigiéndose una en complemento de la otra. Sin embargo, debemos resaltar que no toda participación puede asociarse a la participación en asuntos públicos prevista en el artículo 23.1 de la CE, dado que la amplitud e indefinición de esta expresión reconducirían a la misma cualquier supuesto que trascendiera del ámbito de lo privado²⁴. Por tanto, juzgamos que este precepto únicamente recoge aquellos supuestos de participación ciudadana en la esfera política, máximos exponentes de la democracia representativa²⁵. Como ya desarrollaremos, esta distinción cobra sentido respecto a su tutela jurisdiccional en función del ámbito en que aquélla se produzca²⁶.

Frente al fenómeno de la representación, ha cobrado especial importancia la “democracia participativa”²⁷ como complemento de la misma. De esta forma, la participación ciudadana se ha extendido a otros ámbitos del aparato institucional,

24 Vid. la STC 119/1995, de 17 de julio (FJ 2).

25 El FJ 3 de la STC 119/1995, de 17 de julio señala que la participación en los asuntos públicos supone “una participación política, es decir, de una manifestación de la soberanía popular, que normalmente se ejerce a través de representantes y que, excepcionalmente, puede ser directamente ejercida por el pueblo, lo que permite concluir que tales derechos se circunscriben al ámbito de la legitimación democrática directa del Estado y de las distintas entidades territoriales que lo integran, quedando fuera otros títulos participativos que derivan, bien de otros derechos fundamentales, bien de normas constitucionales de otras naturaleza, o bien, finalmente, de su reconocimiento legislativo”. En este sentido, debe excluirse la simple participación administrativa en los asuntos públicos dado que no forma parte del contenido constitucionalmente declarado del citado precepto. Por esta razón, no debemos olvidar que no toda participación constituye un derecho fundamental (vid. las SSTC 212/1993, de 28 de junio (FJ 4) y 80/1994, de 14 de marzo (FJ 3)). En definitiva, nos hallamos ante “formas de participación que difieren no sólo en cuanto a su justificación u origen, sino también respecto de su eficacia jurídica” (FJ 4 de la STC 119/1995, de 17 de julio). Como ya veremos, la vulneración del artículo 23.1 puede dar lugar a la presentación de un recurso de amparo. En cambio, la omisión del trámite de audiencia conllevará, eventualmente, la nulidad del acto administrativo impugnado.

26 Vid. los epígrafes relativos a los principios de tutela judicial efectiva (págs. 397 y ss.) y de participación ciudadana (págs. 424 y ss.). Concretamente, estudiaremos las consecuencias que conlleva la omisión del trámite de audiencia con respecto al principio de tutela judicial efectiva así como sus consecuencias con respecto a la validez del acto. Este aspecto será tratado detenidamente en el epígrafe IV del Capítulo II (págs. 161 y ss.).

27 SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., pág. 65. Asimismo, vid. MUÑOZ MACHADO, S.: “Las concepciones del Derecho administrativo y la idea de participación en la Administración”, RAP núm. 84, 1977, págs. 529 a 531.

erigiéndose en un medio de control de los centros de decisión²⁸. Concretamente, la acentuación de la crisis de funcionalidad y legitimación de la actuación administrativa ha abierto una profunda brecha en la teoría del interés general²⁹. Ante la insuficiencia de esta teoría, irrumpe con fuerza la ideología participativa y, en nuestro ámbito, una decidida apuesta por la intervención activa del ciudadano en la gestión administrativa³⁰, dando paso a la concepción de la “Administración participada”³¹. En este proceso que afecta tanto a su organización como a su actuación, resalta la exaltación del resultado en términos de eficacia y eficiencia en detrimento de determinadas formalidades que acompañan a la actividad administrativa³².

El tradicional sistema de actuación caracterizado por su unilateralidad se ha revelado insuficiente³³ para afrontar las nuevas necesidades que se derivan de un Estado moderno, singularizado por un creciente intervencionismo. La autoritaria y escasamente eficaz percepción social de la Administración pública ha forzado al legislador a replantearse la intervención del ciudadano en su seno. A mayor abundamiento, la crisis del citado sistema –motivada por su bajo nivel de legitimación democrática– ha obligado a reconsiderar su carácter unilateral como único medio para garantizar el interés público. En este marco de

28 MUÑOZ MACHADO, S.: “Las concepciones del Derecho...”, cit., pág. 532; SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., págs. 65 y 78; ZEGHIB, H.: “Principe du contradictoire...”, cit., pág. 470. ARENA ha subrayado como la clara y precisa definición del interés general constituye un presupuesto esencial para su posterior aplicación por la Administración y los ciudadanos (“Rights vis-à-vis...”, cit., pág. 499).

29 MUÑOZ MACHADO, S.: “Las concepciones del Derecho...”, cit., págs. 532 y 533; SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., pág. 66; ZEGHIB, H.: “Principe du contradictoire...”, cit., pág. 495.

30 CHEVALLIER, J.: “La participation dans l’Administration...”, cit., pág. 88.

31 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 1999, Vol. II, pág. 85; SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., pág. 65.

32 Vid. el epígrafe relativo al principio de eficacia (págs. 415 y ss.). COGNETTI señala que la consecución de una mayor eficacia de la actuación administrativa pasa por la eliminación del procedimiento de aquellos trámites no susceptibles de aportar efectivas consecuencias o repercusiones sobre la elección definitiva (“*Quantità*” e “*qualità*”...”, cit., pág. 83). En el mismo sentido, vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Las garantías jurídicas del contribuyente”, CT núm. 69, 1994, pág. 8.

33 Vid. SALA, G.: “Accordi sul contenuto discrezionale...”, cit., pág. 208. En este sentido, ARENA señala como la actuación unilateral no constituye más que una parte de la actuación administrativa (“Rights vis-à-vis...”, cit., pág. 500).

actuación, el legislador se ha visto constreñido a arbitrar diferentes soluciones tendentes a resolver sus deficiencias y entre las que destaca la participación administrativa³⁴.

Siguiendo a SÁNCHEZ MORÓN, podemos hablar de participación en sentido amplio, refiriéndonos a la intervención del ciudadano en la elaboración de las decisiones formalizadas como función administrativa³⁵. Dentro de los tres tipos –interna, externa e interorgánica³⁶– nos interesa destacar la participación externa caracterizada por la intervención de los individuos y grupos sociales ajenos a la organización administrativa en las funciones, decisiones y actividades de esta última. Esta modalidad pone de manifiesto la interrelación existente entre los particulares y la Administración, la cual adquiere mayor relevancia en función de la clase de participación externa ante la que nos encontremos: ejercicio privado de funciones públicas, ayuda pericial, garantías procedimentales y participación en las funciones administrativas³⁷.

Llegados a este punto, se nos antoja necesario proceder a la concreción del concepto jurídico de participación, dada la confusión que generan las constantes llamadas a la ideología participativa. Muestra de ello, es el empleo con sentidos diversos que realizan las diversas normas jurídicas de dicho concepto. En primer lugar, cabe diferenciar su mera declaración programática de la previsión e instauración de institutos jurídicos que permitan y hagan efectiva dicha participación en la actuación administrativa. En segundo lugar y una vez excluida del ámbito del artículo 23.1 CE, conviene distinguir el concepto jurídico y político de participación administrativa. Este último se identifica con la posibilidad de todo

34 MUÑOZ MACHADO ha afirmado que con la participación pretende arbitrase un complemento para “las decaídas formas de legitimación externa imponiendo una presencia viva y cualificada de los intereses comunitarios en el interior de la propia estructura administrativa eliminando la radical contraposición entre Estado y sociedad” (“Las concepciones del Derecho...”, cit., pág. 532).

35 SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., pág. 103.

36 SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., pág. 103. Esta clasificación difiere en palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ que la clasifica en actuación orgánica, funcional y cooperativa. La primera supondría la incorporación del ciudadano a órganos de la Administración. En la segunda clase de participación, el ciudadano ejercería funciones administrativas sin incorporarse a un órgano administrativo formal. Por último, la actuación cooperativa conllevaría la intervención del administrado como particular pero secundando con su actuación privada el interés general en el sentido específico que la Administración propugna (*Curso de Derecho Administrativo*, cit., Vol. II, pág. 85). Vid. asimismo, GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Civitas, Madrid, 1999, Vol. I, págs. 452 y ss. En el ordenamiento francés, vid. MAILLARD DESGRÈES DU LOÛ, D.: *Droit des relations...*, cit., págs. 42 y ss.

ciudadano de expresar sus propias ideas y puntos de vista a la autoridad competente, con independencia de su legitimación en el procedimiento correspondiente³⁸ y de su eventual estimación. En cambio, su dimensión jurídica implica, además, la toma en consideración de estos argumentos por parte de la Administración, al menos en sede de motivación y con independencia de su aceptación o rechazo. Por lo tanto, no supone necesariamente una participación en la decisión³⁹ sino sólo la posibilidad de influir sobre el ejercicio de la función administrativa⁴⁰, dadas las consecuencias jurídicas que conllevaría dicha facultad⁴¹.

Por consiguiente, debemos señalar que no toda intervención del administrado en el procedimiento es susceptible de ser reconducida al concepto de participación. Concretamente, debemos descartar los deberes de colaboración impuestos al ciudadano por el ordenamiento en auxilio del adecuado cumplimiento de la función administrativa⁴². Esta exclusión tiene también su reflejo en el Derecho positivo, dado que el legislador configura la colaboración como un deber⁴³ frente a la condición de derecho de la participación⁴⁴. En este sentido, el primero no constituye más que una concepción pasiva de la segunda, dado que la sumisión implica únicamente sujeción. De este modo, los citados deberes cumplen

37 SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., págs. 104 a 106.

38 COGNETTI, S.: “*Quantità*” e “*qualità*”..., cit., pág. 66.

39 Ya veremos como en el caso de los acuerdos procedimentales, éstos son preparatorios de una posterior resolución administrativa de carácter unilateral que recoge el contenido del acuerdo.

40 CHEVALLIER, J.: “La participation dans l’Administration...”, cit., pág. 85; SALVINI, L.: *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, Cedam, Padua, 1990, págs. 30, 31 y 158 a 160.

41 COGNETTI hace referencia a los efectos que, respecto a la motivación, tiene la participación del administrado en el procedimiento (“*Quantità*” e “*qualità*”..., cit., pág. 67).

42 CAPOLUPO, S.: “El principio del contraddittorio nell’accertamento tributario”, *Il Fisco* núm. 29, 1992, pág. 7115; NAVARRO EGEA, M.: “El derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia en la gestión de los tributos”, *REDF* núm. 108, 2000, pág. 555 y “La audiencia del contribuyente (“contraddittorio”) como forma de participación en el sistema italiano de gestión tributaria”, *RDFHP* núm. 257, 2000, págs. 694 y ss.

43 Artículo 39 de la LRJAP-PAC. Colaboración de los ciudadanos.

“1. Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la Ley.

2. Los interesados en un procedimiento que conozcan datos que permitan identificar a otros interesados que no hayan comparecido en él tienen el deber de proporcionárselos a la Administración actuante”.

En este sentido, son interesantes las observaciones de JUAN LOZANO al señalar que “la situación jurídica por la que resultan exigibles tales deberes no es equiparable a la de una carga, son deberes que se corresponden con el ejercicio de potestades y cuyo incumplimiento se encuentra tipificado como supuesto de infracción tributaria” (*La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 182).

44 GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a Ley de Régimen...*, cit., Vol. I, págs. 1126 y ss.

una función instrumental respecto a la actividad administrativa en la que el ciudadano es considerado por el ordenamiento como aquel sujeto que mejor puede proporcionar datos útiles para dictar la oportuna resolución⁴⁵. Esta concepción se ha mantenido especialmente vigente en materia tributaria hasta la promulgación de la LDGC, asimilándose a una especie de apéndice del deber de declarar⁴⁶. En concreto, el contribuyente ha sido durante largo tiempo considerado exclusivamente como el sujeto idóneo para facilitar aquella información útil a la liquidación administrativa, dado su condición de mejor conocedor de su propia situación⁴⁷.

Estos factores han conducido a la doctrina a sugerir la superación de la citada unilateralidad mediante la efectiva introducción de la participación del administrado en el procedimiento. Si bien esta intervención se proclama respecto al resultado de su actuación, cabe indicar que, en mayor medida, debe requerirse en el *iter* formativo de la decisión administrativa. Concretamente, se han señalado dos medios para su superación, en las cuales la participación del administrado⁴⁸ asume un papel central. Por una parte, su introducción en la actividad que precede y condiciona la resolución, hasta el punto de vincular y supeditar el ejercicio de tal poder y, por otra parte, la sustitución de la elección imperativa mediante la terminación convencional en aquellos supuestos en que sea posible⁴⁹. La instauración de estos institutos implica una radical transformación del cometido del ciudadano en sus relaciones con la Administración mediante la atribución de un protagonismo activo y relevante dentro de su procedimiento. Esta concepción tiende a la consecución de la *par conditio* entre ambas partes, favoreciendo a su vez la imparcialidad y corrección de la actividad administrativa⁵⁰.

45 JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda...*, cit., págs. 184 y ss.

46 SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., pág. 22.

47 *Ibidem* (pág. 148).

48 Tanto la participación procedimental como las técnicas convencionales han sido tratadas desde la óptica general de la participación en la Administración pública. Vid. SALA, G.: "Accordi sul contenuto discrezionale...", cit., pág. 208. Asimismo, ANDREANI identifica en las técnicas convencionales un verdadero supuesto de participación en la función administrativa junto con la participación en el procedimiento bien en clave colaboradora bien en clave contradictoria ("Funzione amministrativa, procedimento partecipazione nella L. 241/1990", *Dir. proc. amm.* 1992, págs. 663, 672 y 673).

49 COGNETTI, S.: "*Quantità*" e "*qualità*"..., cit., pág. 4.

50 GRASSI, S. y COSIMODE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 16.

No obstante, la apuesta por una Administración “participada” y/o por una Administración “concertada”⁵¹ se enfrenta a diversas vicisitudes en virtud de su objeto: el procedimiento o la resolución. En ambos casos, constatamos una especial reticencia del legislador, en mayor medida del tributario, a la sustitución de esta última, prefiriendo acuerdos preparatorios –también conocidos como procedimentales– con los cuales mantener la unilateralidad de la actuación administrativa⁵². Empero, su inserción en el ordenamiento exige como premisa indispensable que no atenten contra el interés público sino que potencien la eficacia, objetividad y transparencia de la actuación administrativa. De esta forma, estos nuevos objetivos deben conciliarse con un acorde sistema de garantías para los intereses generales, evitando cualquier riesgo de huida del Derecho público⁵³. En suma, nos enfrentamos ante diferencias histórica y doctrinalmente irreconciliables que, en la actualidad, empiezan a considerarse compatibles. Abundando en esta idea, el marcado signo democrático⁵⁴ de estas figuras puede erigirse en una especial garantía a favor del administrado, a la vez que puede conllevar una sustancial aportación en términos de eficacia y racionalidad para la actuación administrativa⁵⁵.

Estos planteamientos han calado fundamentalmente en el Derecho administrativo, tal y como puede inferirse de las diversas normas reguladoras de nuestro procedimiento

51 Vid. LAUBADERE, A.: “L’administration concertée” en la obra colectiva *Mélanges. En l’honneur du Professeur Michel Stassinopoulos*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1974, págs. 407 y ss. El citado autor ha señalado los riesgos de abuso de esta expresión y, sobre todo, de aquellos que se derivan de la imprecisión que conlleva como consecuencia de la ausencia de una definición normativa. En este sentido, considera necesaria su distinción con respecto a términos como la participación y la contratación pública. En la doctrina italiana, confrontan “l’amministrare per consenso” y “l’amministrare per autorità” (vid. STIPO, M.: “L’accertamento con adesione del contribuente ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di Diritto pubblico e il problema della natura giuridica”, *Rassegna Tributaria*, 1998, pág. 1231).

52 El legislador tributario parece optar por el revestimiento formal de una resolución administrativa con el fin de asegurar un mayor control de dichos acuerdos y, por tanto, una mejor tutela de los intereses públicos. Ésta parece haber sido la elección en materia de acuerdos previos de valoración y la fórmula por la que se decantará en las futuras actas de conformidad con acuerdo.

53 DEL SAZ CORDERO, S.: “La huida del Derecho administrativo: últimas manifestaciones. Aplausos y críticas”, *RAP* núm. 133, 1994, pág. 57; RIVERO ORTEGA, R.: *Administraciones públicas y Derecho privado*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 16 y ss.; SALA ARQUER, J.M.: “Huida al Derecho privado y huida del Derecho”, *REDA* núm. 75, 1992, pág. 399.

54 CHEVALLIER, J.: “La participation dans l’Administration...”, cit., pág. 88.

55 BOUVIER, M. y ESCLASSAN, M-C.: *L’administration fiscale en France*, Presses Universitaires de France, París, 1988, pág. 92; COGNETTI, S.: “Quantità” e “qualità”..., cit., págs. 6 y 7.

común⁵⁶. Asimismo, creemos que dicha filosofía es perfectamente trasladable a la materia tributaria⁵⁷, apostando por una relación basada en el diálogo y prescindiendo de la contraposición irreconciliable de intereses⁵⁸. De esta forma, consideramos necesaria una apuesta decidida por mecanismos de prevención⁵⁹ frente a la tradicional represión que ha caracterizado a la Administración tributaria⁶⁰. Concretamente, estos instrumentos facilitarían el convencimiento de las partes sobre el fundamento y oportunidad de los argumentos defendidos por la otra⁶¹. No obstante, la instauración de dicha concepción pasa ineludiblemente por la apertura de los procedimientos de gestión a los diferentes obligados, superando la tradicional resistencia a la intervención de los particulares⁶² y de su reducción a deberes de colaboración. Muestra de su progresiva acogida por el legislador es la inicial previsión del trámite de audiencia en materia de actas de disconformidad, de liquidaciones provisionales de oficio, etc. hasta la definitiva instauración del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia en la LDGC⁶³. En conclusión, constituye la generalización de la participación tanto en términos defensivos como para garantizar el interés a la objetiva y

56 La introducción del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia data de la Ley de Azcárate de 1889, confirmada tanto en la posterior Ley del Procedimiento Administrativo de 1958 como en la actual LRJAP-PAC. Posteriormente, esta última introdujo en su artículo 88 la terminación convencional.

57 BOUVIER, M. y ESCLASSAN, M-C.: *L'administration fiscale...*, cit., págs. 106 y ss.

58 En este sentido, MEHL ha señalado como el diálogo con el contribuyente favorece y coadyuva a una mayor aceptación racional del deber del contribuir, con independencia de que nunca llegue a suscitar entusiasmo ("Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires. Mythe et réalité", *Revue Française de Finances Publiques* núm. 51, 1995, pág. 72).

59 Vid. la decidida apuesta que hace el Libro Blanco para la Reforma de la LGT por este tipo de medidas y aquellas dirigidas a la resolución de conflictos COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2001, pág. 103).

60 BOUVIER, M. y ESCLASSAN, M-C.: *L'administration fiscale...*, cit., pág. 92.

61 GOBEAUT, D.: "L'accès des contribuables...", cit., pág. 114.

62 CHEVALLIER, J.: "La participation dans l'Administration...", cit., pág. 86.

63 Vid. el artículo 123.3 LGT y los artículos 21 y 22 de la LDGC. Asimismo, cabe destacar la instauración de esta participación en los procedimientos tributarios en el artículo 56 del RGIT respecto a las actas de disconformidad, en los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas de la LIS (artículo 16) y en los acuerdos previos de valoración de la LDGC (artículo 9). Para una relación detallada de todos los supuestos de participación antes de la promulgación de la LDGC, vid. págs. 139 y ss. Como última manifestación normativa en materia de participación, podemos señalar el RD 136/2000, de 4 de febrero, que traslada al RGIT las exigencias derivadas del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia previstos en la LDGC.

completa adquisición⁶⁴ de los elementos necesarios para dictar una resolución ajustada al ordenamiento.

Dando un paso más, la doctrina ha señalado que la propagación de la ideología participativa ha elevado y convertido al consenso en un instrumento de gestión administrativa⁶⁵. Abundando en esta idea, se ha subrayado que el considerable aumento de la participación debería conducir progresivamente a la sustitución de la concepción autoritaria de la Administración por el entendimiento con los ciudadanos⁶⁶. Nos encontramos ante una opción resultante de la búsqueda de nuevos métodos para el ejercicio de la función pública, con el fin de superar la crisis de funcionalidad y de legitimación apuntada. En suma, se trata de una decidida apuesta por la composición negociada a la impuesta⁶⁷, es decir, por la “Administración concertada”⁶⁸ tanto por exigencias de garantía como de eficacia de la actuación administrativa⁶⁹. En esta línea, se ha destacado la especial flexibilidad y ductilidad de la convención así como su especial condición para permitir la tutela del interés general, sin prescindir del individual ni, por otro lado, contemplar exclusivamente este último⁷⁰. No obstante, la traslación de este planteamiento a la materia tributaria conlleva mayores dificultades y reticencias como consecuencia de la vigencia del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria así como del principio de legalidad⁷¹.

64 CHEVALLIER, J.: “La participation dans l’Administration...”, cit., pág. 107. PURI señala que, si bien este tipo de participación –carácter contradictorio del procedimiento– asegura estos objetivos, esto no garantiza ni permite exigir la participación del administrado (“L’ accertamento di maggior valore nell’ imposizione indiretta: la partecipazione del contribuente e l’ intervento dell’ UTE” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, pág. 480).

65 CHEVALLIER, J.: “La participation dans l’Administration...”, cit., pág. 87; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. I, pág. 670.

66 VILLATA, R.: “Riflessioni in tema di partecipazione al procedimento e legittimazione processuale”, *Dir. Proc. Amm.* 1992, pág. 177.

67 CHEVALLIER, J.: “La participation dans l’Administration...”, cit., pág. 101.

68 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. I, pág. 670; LAUBADERE, A.: “L’ administration concertée”, cit., pág. 411. Este último autor considera que el empleo del término participación en un sentido amplio que implique cualquier forma de colaboración englobaría también la idea de concertación. No obstante, subraya la pérdida de rigor del citado término.

69 SALA, G.: “Accordi sul contenuto discrezionale...”, cit., pág. 229.

70 CASTIELLO, F.: “Gli accordi integrativi...”, cit., pág. 126.

71 Vid. el epígrafe relativo a los obstáculos a la participación del contribuyente en la determinación de la base imponible (págs. 305 y ss.). En la doctrina, vid. entre otros, ARIAS ABELLÁN, M.D.: “La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 LGT” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF,

Así, la anhelada voluntad del legislador de configurar el procedimiento como un instrumento que garantice por igual el interés general y el interés individual ha conducido a su apertura al ciudadano⁷². La consecución de un justo procedimiento se ha intentado arbitrar mediante la instauración del principio *audi alteram partem*⁷³ o de contradicción⁷⁴, con el fin de potenciar tanto su dimensión garantista como su dimensión colaboradora respecto a la función administrativa⁷⁵. Nos encontramos ante una tentativa por dejar atrás la tradicional contraposición Estado-sociedad y resaltar el valor democrático de dicha participación⁷⁶, mediante una recíproca influencia de las posturas sostenidas por las partes tendentes a la mejor satisfacción del interés público. De esta forma, la progresiva importancia que ha ido adquiriendo el procedimiento como sede natural para la confrontación y selección de intereses ha elevado la participación a cuestión central de su configuración⁷⁷. En esta evolución ha asumido especial relevancia la intervención del administrado, superando la visión exclusivamente garantista para valorarla como el

Madrid, 1991, Vol. I, págs. 619 y ss.; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1977, págs. 272 a 274; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 344. Vid. asimismo CAYÓN GALIARDO, A.: Prólogo a la obra de SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996, pág. 4. En contra, se pronuncia el Libro Blanco para la Reforma de la LGT señalando que están plenamente superados (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 103).

- 72 Tradicionalmente, el distanciamiento mantenido con el ciudadano a fin de reducir los contactos con el mismo se justificaba bajo un pretendido riesgo de pérdida de independencia, dada la consideración de la Administración como única garante del interés público (CHEVALLIER, J.: "La participation dans l'Administration...", cit., págs. 101 y 102).
- 73 BRAIBANT señala la adopción de este brocardo latino por la doctrina inglesa para hacer referencia a la necesidad de dar audiencia al interesado ("Droits vis-à-vis de l'administration" en la obra colectiva *Human Rights and the European Community Methods of Protection*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1990, pág. 437).
- 74 La doctrina ha calificado de diversas formas a este principio: principio de contradicción (PALACIO, L.E.: *Derecho Procesal Civil*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1990, págs. 80 y 81), principio de audiencia (CORDÓN, F.: *Introducción al Derecho procesal*, EUNSA, Pamplona, 1994, págs. 130 a 132), principio de bilateralidad de la audiencia (DÍAZ, C.A.: *Instituciones de Derecho procesal*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1968, Tomo I, págs. 212 y ss.). Este principio se recogía ya en el Derecho romano en *Digesto 48,17,1,pr*: "*neque enim inaudita causa quemquam damnari aequitatis ratio patitur*" (porque la equidad no consiente que alguien sea condenado sin haber sido oída su causa). Vid. también la STS de 11 de junio de 1984 (ref. Aranzadi 3460).
- 75 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 17; SERRANO GUIRADO, E.: "El trámite de audiencia en el procedimiento administrativo", RAP núm. 4, 1951, págs. 137 y ss.
- 76 CHEVALLIER, J.: "La participation dans l'Administration...", cit., pág. 88; ZEGHIB, H.: "Principe du contradictoire...", cit., pág. 502.
- 77 CASTIELLO, F.: "Gli accordi integrativi...", cit., págs. 140 y 141; DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 35.

instrumento que mejor coadyuva a la justa determinación de los intereses públicos⁷⁸. Abundando en esta idea, la doctrina ha llegado a considerarla no sólo como condición de legitimidad del procedimiento sino también de legalidad⁷⁹.

Esta nueva concepción produce un significativo desplazamiento de la resolución como centro de interés de la actuación administrativa para asistir al encumbramiento del procedimiento como medio de composición de intereses e *iter* formativo de la decisión⁸⁰. Éste pasa a ser entendido como un momento de síntesis entre el principio autoritario y el principio democrático en virtud de la participación del administrado⁸¹, a la vez que da paso a una visión de la Administración de autoritaria a prestadora de servicios. En épocas anteriores, el carácter unilateral del procedimiento dificultaba extremadamente la nítida separación entre la fase de instrucción y la de toma de decisión, dada la relación de interdependencia lógica y funcional entre ambas⁸². En cambio, la participación procedimental facilita sensiblemente esta tarea mediante la instauración de un trámite de audiencia con carácter inmediatamente anterior a la emisión de la propuesta de resolución⁸³. Esta construcción recrudece la tensión entre procedimiento y resultado y, en concreto, entre las dos exigencias históricas relativas a la función de garantía del primero y a la eficacia de la actuación administrativa, respectivamente⁸⁴.

78 TORNOS MAS, J.: Prólogo a la obra de DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 18.

79 NAVARRO EGEA, M.: "El derecho a presentar...", cit., pág. 558. Vid. la STS de 17 de octubre de 1989 (ref. Aranzadi 7192, FJ 1).

80 Vid. CHEVALLIER, J.: "La participation dans l'Administration...", cit., pág. 105; VILLATA, R.: "Riflessioni in tema...", cit., págs. 175 y 176. CASTIELLO ha señalado que "el baricentro de la atención legislativa se ha desplazado del momento final de la decisión a aquel intermedio de la determinación del interés público en el contexto de la compleja apreciación de la generalidad de los intereses involucrados en el procedimiento" ("Gli accordi integrativi...", cit., pág. 167).

81 CASTIELLO, F.: "Gli accordi integrativi...", cit., pág. 141. FERREIRO LAPATZA ha señalado que "el pacto y la participación en todas las parcelas de la vida en común es la vía más efectiva para la devolución de poder a los ciudadanos, para la desconcentración del poder y su disolución en la sociedad" ("Soluciones convencionales a los conflictos en el ámbito tributario", *Jornada sobre Técnicas convencionales en los procedimientos tributarios*, celebrada en la sede de la Escuela de la Hacienda Pública en Barcelona el día 16 de mayo de 2002).

82 COGNETTI, S.: "Quantità" e "qualità"..., cit., págs. 97 y 98; DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 34.

83 Así, se propone para las actuaciones inspectoras en el Libro Blanco para la Reforma de la LGT (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 146).

84 COGNETTI, S.: "Quantità" e "qualità"..., cit., págs. 72 y 73. El citado autor aboga por la eliminación de aquellas garantías formales que no suponen una aportación constructiva de

Estas reflexiones son perfectamente trasladables a la materia tributaria, en la que asistimos a un creciente interés por el estudio de sus diferentes procedimientos. Concretamente, CORTÉS DOMÍNGUEZ ha destacado el paso de un “Derecho del hecho imponible a ser un Derecho de la liquidación del tributo”, en el que “ahora los intentos se encaminan cada vez con mayor intensidad a desentrañar el valor que la actuación de la Administración tiene para la vida del tributo y en consecuencia vivimos unos momentos de potenciación de la liquidación del tributo”⁸⁵. Asistimos a la creciente importancia del procedimiento y el consecuente establecimiento de mecanismos participativos en su seno⁸⁶, en combinación con otras garantías que operan con posterioridad a la emanación del acto administrativo. Frente a una configuración garantista del procedimiento respecto a los intereses de la Hacienda Pública, podemos comprobar la instauración de diversos institutos que suponen un notable incremento de la intervención del contribuyente dirigida a manifestar sus intereses e, indirectamente, a conseguir una tutela de los mismos⁸⁷. Sin embargo, conviene recordar que este tipo de cooperación en el *iter* procedimental no obsta para que la resolución administrativa continúe revistiendo naturaleza unilateral⁸⁸. En este sentido, el legislador se ha visto conminado a reconocer una mayor relevancia a la posición jurídica de los obligados tributarios, con el fin de conseguir la conciliación de las exigencias de garantismo y eficacia, una vez demostrado que no son necesariamente incompatibles⁸⁹.

Llegados a este punto, entendemos que la estructura más apropiada del procedimiento con vistas a la mejor satisfacción del interés público es aquella que presupone su

naturaleza jurídica sustancial y que, por tanto, no influyen decisivamente sobre el resultado de la acción administrativa.

85 CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., pág. 264; RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, 1987, págs. 28 y 29.

86 Así, podemos señalar la audiencia previa en las liquidaciones provisionales de oficio así como el trámite de audiencia en las actas de disconformidad, el derecho de alegaciones, el trámite de audiencia, los acuerdos previos de valoración, etc. Esta voluntad legislativa se confirma en la Exposición de motivos de la LDGC en la que expresamente se señala que el primer grupo de medidas que contiene la citada disposición está encaminado a reforzar tanto los derechos de los contribuyentes como su participación en los diferentes procedimientos tributarios. En este sentido, destacan el derecho de alegaciones, el trámite de audiencia y los acuerdos previos de valoración.

87 La OCDE señala que cuando una resolución administrativa pueda afectar al contribuyente debería reconocérsele el derecho a ser informado y ser oído (OCDE: *Droits et obligations des contribuables. Description de la situation légale dans les pays de l'OCDE*, OCDE, París, 1990, pág. 13).

88 TORNOS MAS, J.: *Prólogo...*, cit., pág. 18.

89 GRASSI, S. y COSIMODE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 40.

configuración como contraposición de partes⁹⁰. Dicha confrontación conlleva su enriquecimiento como consecuencia de la puesta de manifiesto de los intereses de los administrados y del consiguiente deber de toma en consideración y, eventual, selección de los mismos. La traslación del principio de contradicción potencia, a su vez, los valores de transparencia, imparcialidad y objetividad de la actuación administrativa⁹¹. Frente a su inicial y exclusiva extensión a los sancionadores⁹², juzgamos necesaria la ampliación de su ámbito de actuación a la totalidad de procedimientos administrativos con el fin de permitir la ponderación de los diferentes intereses de las partes⁹³. En suma, la intervención conjunta de Administración y ciudadano constituye una garantía de la corrección de la actividad instructora, permitiendo la convergencia de la tutela del interés individual con el colectivo⁹⁴.

En esta construcción adquiere especial importancia la posición que se mantenga respecto a las relaciones entre procedimiento administrativo y proceso jurisdiccional: separación, carácter alternativo e integración⁹⁵. Atendiendo a esta última teoría, el primero se concebiría como “un medio de realización de la legalidad-justicia, que consiste en dar vida, con la participación y a través de la confrontación de todos los intereses, a una justa configuración de los mismos”⁹⁶. Esta reflexión implica, en ocasiones, la incorporación al

90 ANDREANI, A.: “Funzione amministrativa...”, cit., pág. 684. En materia tributaria, vid. CONSOLAZIO, M.L.: “Principio del contraddittorio e L.N. 241/1990: prospettive di diritto tributario” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, pág. 347. Esta configuración es la que conduce a algunos autores a referirse al principio de contradicción como principio de bilateralidad de la audiencia.

91 La doctrina tributaria ha destacado especialmente la condición del principio de contradicción para dar cumplimiento a los mismos. Vid. por todos BATISTONI FERRARA, F.: “Contraddittorio anticipato e tutela giurisdizionale” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, pág. 192, también en Il Fisco núm. 32, 1994, págs. 7509 y ss.

92 Vid. las SSTC 18/1981, de 8 de junio, 246/1991, de 19 de diciembre y 50/1995, de 23 de febrero. No obstante, el TC se ha mostrado contrario a extender el principio de contradicción al resto de procedimientos en ausencia de previsión normativa expresa (vid. por ejemplo la STC 76/1990, de 26 de abril). Vid. también la STS de 2 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2502).

93 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 454.

94 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 54; LOZANO SERRANO, C.: “La actividad Inspectoral y los principios constitucionales”, Impuestos núm. 9, 1990, pág. 225.

95 La separación entre procedimiento y proceso implicaría su clara diferenciación y la atribución de reglas propias a cada uno. En la concepción alternativa, el procedimiento asume una estructura “paraprocesal” y se erige en instrumento de tutela alternativo a la garantía judicial. Por último, la concepción que propugna la integración defiende un sistema de tutela eficiente a la vez que una disciplina de carácter procedimental de la actividad administrativa.

96 COGNETTI, S.: “Quantità” e “qualità”..., cit., págs. 14 y 15.

procedimiento de determinados institutos procesales, con el consiguiente aumento de garantías para el administrado⁹⁷. No obstante, cabe señalar que un excesivo garantismo supondría equipararlo al proceso jurisdiccional, erigiéndose la función administrativa en alternativa a la vía judicial⁹⁸. Por esta razón, debe descartarse cualquier identificación entre procedimiento y proceso, dado el papel que juega la Administración en el primero⁹⁹. Asimismo, tampoco conviene olvidar las diferentes garantías que acompañan al ciudadano en uno y otro, recordando que su control último corresponde inexcusablemente al juez. Sin embargo y como señala ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, no debe perderse de vista que el buen o mal funcionamiento de la Justicia depende en gran medida de la configuración del procedimiento administrativo¹⁰⁰.

La aplicación del principio de contradicción al procedimiento ha sido generalmente estudiada desde la óptica de la participación en la función administrativa, sin perjuicio de que determinados sectores doctrinales hayan rechazado rotundamente dicha identificación. Concretamente, no toda intervención del administrado en la esfera administrativa ha sido aceptada como un supuesto de participación. Abundando en esta idea, determinados autores tienden a reducirla a aquella intervención en defensa de intereses difusos y colectivos¹⁰¹ bien sea a título personal bien sea a través de una organización. En consecuencia, sitúan fuera del ámbito de actuación del principio de participación tanto el derecho de alegaciones como el trámite de audiencia¹⁰², concibiendo exclusivamente dichos

97 SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., pág. 170. ZEGHIBIB señala que el refuerzo de las garantías de los administrados a través del principio de contradicción en la vía contencioso-administrativa y del derecho de defensa en el procedimiento administrativo constituye el reverso del incremento de los poderes y potestades del Estado sobre la sociedad ("Principe du contradictoire...", cit., pág. 495).

98 COGNETTI, S.: "*Quantità*" e "*qualità*"..., cit., pág. 99. La citada identificación supondría concebir el procedimiento administrativo como un instrumento alternativo a la garantía jurisdiccional con una estructura preprocesal.

99 Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Las garantías jurídicas...", cit., pág. 10; CONSOLAZIO, M.L.: "Principio del contraddittorio...", cit., pág. 350. Respecto al papel de la Administración, SÁNCHEZ MORÓN ha señalado su ausencia de neutralidad en el desarrollo y resolución del procedimiento administrativo (*La participación del ciudadano...*, cit., pág. 170).

100 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Las garantías jurídicas...", cit., pág. 10. En sentido similar, LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, G.Giappichelli Editore, Turín, 2000, pág. 31.

101 GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 452; SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., pág. 167.

102 GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, págs. 457 y 458.

institutos como garantías procedimentales¹⁰³. En suma, quedaría excluido de dicho concepto el concurso del ciudadano como parte y en defensa de su posición jurídica. De esta forma, nos situaríamos simplemente ante un trámite procedimental, cuya instauración implica con carácter ineludible la intervención del ciudadano en el mismo, pero sin que la misma pueda asimilarse a la participación administrativa. En cambio, somos partidarios de reconducirla al citado concepto¹⁰⁴ en virtud, no sólo de su función garantista para el administrado, sino también como instrumento para la mejora de la actuación administrativa¹⁰⁵. En este sentido, tal y como ha señalado el TC respecto a la difusa separación entre intereses colectivos e individuales, “la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común”¹⁰⁶. Así, a modo de conclusión suscribimos la reflexión de LOZANO SERRANO acerca de la existencia de amplios sectores en los que hay una confluencia y convergencia entre interés privado e interés público¹⁰⁷.

Como ya veremos, en determinados procedimientos y, en especial, en los tributarios la intervención del particular se produce generalmente sólo como parte¹⁰⁸, es decir, como “iniciadores del mismo y titulares de derechos subjetivos e intereses directos afectados o virtualmente afectados por el futuro acto”¹⁰⁹. A pesar de la existencia de un interés jurídico de la colectividad en materia fiscal¹¹⁰, éste no da cabida ni implica margen de actuación

103 PARADA VÁZQUEZ, J.R. y BACIGALUPO SAGGESE, M.: “Audiencia del ciudadano en procedimientos administrativos y acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1998, Tomo VIII, págs. 527 y ss.; SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., págs. 105 y 106.

104 ZEGHBIB, H.: ‘Principe du contradictoire...’, cit., pág. 500. El citado autor destaca la relación entre participación en la formación de la decisión administrativa e interés general.

105 VILLATA considera que la participación en el procedimiento administrativo comprende tanto el trámite de audiencia y el derecho de alegaciones –instrumentos dirigidos a tutelar su propia posición jurídica– como la participación del ciudadano en defensa de intereses generales a través de agrupaciones o por sí mismo. A mayor abundamiento, el citado autor aboga por la teorización del procedimiento administrativo como instrumento de participación democrática en el ejercicio de la función administrativa (“Riflessioni in tema...”, cit., págs. 172, 173 y 179).

106 Vid. las SSTC 40/1982, de 11 de octubre (FJ 2) y 62/1983, de 11 de julio (FJ 2).

107 (“La actividad Inspectoral...”, cit., pág. 231).

108 Vid. las diferentes modalidades de intervención en el procedimiento que señala ANDREANI, A.: “Funzione amministrativa...”, cit., págs. 670 y 671. En este sentido, vid. también la referencia a los procedimientos lineales en los que el interesado se sitúa frente a la Administración, vid. GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 2001.

109 SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., pág. 103.

110 CASADO OLLERO identifica este interés con aquel consistente en que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica (“La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco”,

para un tercero interesado en el procedimiento de gestión. En consecuencia, únicamente mediante su carácter contradictorio puede garantizarse tanto el interés de la colectividad a una tributación de todos los ciudadanos conforme a su capacidad económica como el derecho del contribuyente a una justa tributación¹¹¹. Por tanto, si excluimos los deberes de información sería necesario descartar cualquier supuesto de participación en los citados procedimientos y, especialmente, en los tributarios. Llegados a este punto, debemos volver a traer a colación la difuminación entre intereses colectivos e individuales puesta de manifiesto tanto por la jurisprudencia¹¹² como por la doctrina¹¹³. En este sentido, deberemos aceptar que la única participación posible en materia tributaria será aquella “consistente en dar cabida a los interesados en el procedimiento administrativo para proteger sus propios derechos e intereses”¹¹⁴, sin perder de vista sus efectos positivos sobre la resolución final.

Tradicionalmente, la intervención del administrado en el procedimiento no ha sido concebida como un fenómeno unitario, otorgándole caracteres diferenciados en virtud del fundamento de la misma¹¹⁵. En este sentido, la doctrina ha señalado diversas modalidades

HPE núm. 68, 1981, págs. 156 y 157). Asimismo, LOZANO SERRANO destaca la dimensión colectiva del deber de contribuir por encima de los intereses de la Administración y de los particulares (“La actividad Inspectoral...”, cit., pág. 231). Por último, vid. también OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 12; TOSI, L.: “Profili di costituzionalità della parametrizzazione del reddito” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, pág. 40.

111 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Artículo 31. El gasto público” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo III, pág. 425; ANTONINI, L.: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè Editore, Milán, 1996, pág. 245; CAYÓN GALIARDO, A.: “Gestión tributaria y derechos fundamentales”, RTT núm. 3, 1988, págs. 14 y 15; GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 114; OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 13. HERRERA MOLINA va más allá atribuyendo a este derecho el rango de derecho fundamental (*Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del ordenamiento alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 23 y ss.). Contraria a esta afirmación por su carácter excesivo, ALGUACIL MARÍ, P.: “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, RDFHP núm. 253, 1999, pág. 581.

112 Vid. las SSTC 62/1983, de 11 de julio y 60/1982, de 11 de octubre (FJ 2).

113 En la doctrina tributaria, vid. AGUALLO AVILÉS, A.: “Interés fiscal...”, cit., pág. 593; KREBS, W.: “Contratos y convenios entre la Administración”, DA núms. 235-236, 1993, pág. 62; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., págs. 91 y 92 e “Intervencionismo y Derecho...”, cit., págs. 342 y 343; PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “La ordenación temporal...”, cit., pág. 45; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 421.

114 MUÑOZ MACHADO, S.: “Las concepciones del Derecho...”, cit., pág. 531.

115 SÁNCHEZ MORÓN destaca dos formas de concebir la Administración. La primera postula la apertura del procedimiento desde el punto de vista de la eficacia de la acción administrativa, instrumentando la participación como colaboración. En cambio, la segunda concibe la participación en el procedimiento como control de la Administración mediante el establecimiento de una serie de garantías importadas del proceso judicial y que van más allá de la mera colaboración (*La participación del ciudadano...*, cit., págs. 174 a 176).

de participación procedimental¹¹⁶, distinguiendo entre participación-colaboración y participación-contradictorio¹¹⁷. El primer tipo se caracterizaría por cumplir una función cooperadora y estaría encaminado a la mejor definición del interés público primario¹¹⁸. En cambio, el segundo se erigiría en instrumento de garantía a favor del administrado y de control de la Administración¹¹⁹ a través de la articulación del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia¹²⁰. En resumen, deberíamos distinguir entre una participación preordenada a la tutela de los intereses involucrados –en clave contradictoria– y otra –en clave colaboradora¹²¹– dirigida a proporcionar a la Administración el mayor número de elementos que coadyuven a una mejor resolución.

Frente a la contraposición y presunción de incompatibilidad de ambos tipos, postulamos su integración en busca del enriquecimiento de la actuación administrativa¹²². En esta línea, el objetivo prioritario del legislador debería ser la mejora funcional de la Administración pública, con independencia de los específicos fines del instrumento arbitrado¹²³. De esta forma, también podemos afirmar que quien defiende sus intereses en el

-
- 116 Fundamentalmente, en el estudio de la participación cabe destacar a la doctrina italiana. Vid. entre otros ANDREANI, A.: "Funzione amministrativa...", cit., págs. 655 y ss.; CASTIELLO, F.: "Gli accordi integrativi...", cit., págs. 124 y ss.; COGNETTI, S.: "Quantità" e "qualità"..., cit., pág. 3; SALA, G.: "Accordi sul contenuto discrezionale...", cit., págs. 206 y ss.; VILLATA, R.: "Riflessioni in tema...", cit., págs. 171 y ss. En la doctrina española, vid. SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., págs. 166 y ss.
- 117 Vid. entre otros, CASTIELLO, F.: "Gli accordi integrativi...", cit., págs. 142 y 143; COGNETTI, S.: "Quantità" e "qualità"..., cit., págs. 118 y ss.; PATRONI GRIFFI, F.: "Un contributo alla trasparenza dell'azione amministrativa: partecipazione procedimentale e accesso agli atti (Legge 7 agosto 1990, n. 241)", *Dir. Proc. Amm.*, 1992, pág. 63; VILLATA, R.: "Riflessioni in tema...", cit., págs. 172 y 173. En la doctrina española, vid. SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., págs. 166 y ss. Algunos autores han distinguido también entre procedimiento-contradictorio y procedimiento-participación (ANDREANI, A.: "Funzione amministrativa...", cit., págs. 660 y ss.).
- 118 Vid. ANDREANI, A.: "Funzione amministrativa...", cit., pág. 661; COGNETTI, S.: "Quantità" e "qualità"..., cit., págs. 124 a 126; CONSOLAZIO, M.L.: "L'accertamento con adesione del contribuente", *Rassegna Tributaria I*, 1997, pág. 67; SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., págs. 174 y 175.
- 119 ZEGHIB, H.: "Principe du contradictoire...", cit., pág. 470.
- 120 Vid. ANDREANI, A.: "Funzione amministrativa...", cit., pág. 661; COGNETTI, S.: "Quantità" e "qualità"..., cit., págs. 124 a 126; SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., págs. 175 y 176.
- 121 ANDREANI, A.: "Funzione amministrativa...", cit., pág. 661.
- 122 Vid. las brillantes reflexiones de COGNETTI que enfatiza la contribución de la participación en la acción administrativa en términos de utilidad y enriquecimiento, aspecto que constituye un valor jurídico esencial de la misma, con independencia de la función garantista o colaboradora ("Quantità" e "qualità"..., cit., pág. 127).
- 123 COGNETTI, S.: "Quantità" e "qualità"..., cit., pág. 125.

procedimiento está colaborando a una mejor formación de la decisión correspondiente¹²⁴. Por consiguiente, la aportación derivada de la citada participación debería valorarse exclusivamente en virtud del resultado final, prescindiendo de la función parcial que cumple¹²⁵. Abundando en esta idea, el carácter contradictorio del procedimiento supondría dar cabida tanto a los derechos de los particulares como a la introducción de los distintos intereses y, por último, a la eficacia en la realización del interés público¹²⁶. Si bien esta estructura conllevaría la confrontación de la Administración con el ciudadano, esta visión debe superarse y sustituirse por una concepción integradora¹²⁷. Este intento supone entender la participación del administrado como una actividad que va más allá de la intervención en clave defensiva para incorporar elementos que coadyuven a una mejor definición del interés público¹²⁸. En definitiva, nos encontramos ante una construcción similar a la del proceso, cuyo fin no es la superación de la tutela judicial¹²⁹ sino simplemente el enriquecimiento y mejora de la actuación administrativa mediante la introducción de los diversos intereses en juego¹³⁰.

Asimismo, las técnicas convencionales han sido analizadas mayoritariamente bajo la perspectiva del principio de participación ciudadana, pese al contundente rechazo de algunos autores¹³¹. La doctrina favorable a su adscripción ha considerado la Administración convencional¹³² como un paso más respecto a la participada¹³³. Tanto en el ámbito

124 VILLATA, R.: "Riflessioni in tema...", cit., págs. 181 y 182.

125 Esta cuestión será abordada con mayor profundidad en el Capítulo II relativo al carácter contradictorio de los procedimientos de gestión tributaria: el derecho de alegaciones y el trámite de audiencia (págs. 87 y ss.).

126 MALARET I GARCÍA, E.: "Los principios del procedimiento administrativo y el responsable del procedimiento" en la obra colectiva *Administración Pública y procedimiento administrativo. Comentarios a la Ley 30/1992*, Bosch, Barcelona, 1994, pág. 314.

127 LOZANO SERRANO, C.: "La actividad Inspectoral...", cit., pág. 231.

128 ANDREANI, A.: "Funzione amministrativa...", cit., págs. 672 a 674.

129 Como ya hemos señalado, la verdadera tutela de la posición del administrado únicamente puede producirse en sede jurisdiccional, con independencia de la garantía que implica la aplicación del principio de contradicción al procedimiento administrativo. En este sentido, la condición de juez y parte de la Administración en el procedimiento impide su efectiva y total actuación. Vid. ANDREANI, A.: "Funzione amministrativa...", cit., pág. 682.

130 Este aspecto será tratado específicamente respecto a los procedimientos de aplicación de los tributos (vid. págs. 181 y ss.).

131 Vid. GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, págs. 457 y 458.

132 Algunos autores también han hablado de las técnicas convencionales como forma jurídica y de actuación del "Estado cooperativo". Vid. KREBS, W.: "Contratos y convenios...", cit., págs. 59 y ss.

133 TORNOS MAS, J.: Prólogo..., cit., pág. 18; VILLATA, R.: "Riflessioni in tema...", cit., pág. 177.

administrativo como en el tributario los acuerdos informales¹³⁴ siempre han asumido una gran importancia en la aplicación diaria del ordenamiento, pese a la ausencia de su previsión normativa¹³⁵. Sin embargo, en nuestra materia han adquirido una relevancia de tinte negativo como consecuencia tanto de la quiebra del principio de reserva de ley en los acuerdos en materia de beneficios fiscales como de la desnaturalización de las actas de conformidad¹³⁶. Frente a la alegalidad que caracterizaba a estas figuras, podemos apreciar un considerable aumento de disposiciones tributarias que contienen institutos sino propiamente convencionales, sí al menos con un elevado componente consensual y caracterizados por el carácter contradictorio de sus procedimientos. Esta última nota y la progresiva juridificación de estos acuerdos ponen en evidencia su carácter complementario respecto a la participación procedimental. En este sentido, las técnicas convencionales también permiten acelerar el desarrollo de la acción administrativa¹³⁷ así como disciplinar con mayor estabilidad y precisión que el acto unilateral las relaciones con los ciudadanos¹³⁸. En suma, el recurso al consenso se erige en una técnica de gestión que suscita una mayor aceptación¹³⁹ y que permite la prevención de conflictos¹⁴⁰, cuya resolución era con anterioridad únicamente posible en sede jurisdiccional¹⁴¹.

134 La doctrina ha señalado que la actuación de la Administración puede ser informal sin que necesariamente quepa identificarla con ilegal. En este sentido, sería informal la actuación administrativa que no está fijada jurídicamente. Vid. SCHULZE-FIELTIZ, H.: “¿Informalidad o ilegalidad de la actuación administrativa?”, DA núms. 235-236, 1993, págs. 90 y ss. No obstante, en la materia que nos vamos a centrar –los acuerdos informales tributarios referidos a la deuda tributaria– sí que cabe realizar dicha equiparación. Sin perjuicio de que los acuerdos informales relativos al desarrollo del procedimiento no conlleven dicha ilegalidad.

135 SALA, G.: “Accordi sul contenuto discrezionale...”, cit., pág. 222.

136 Vid. respectivamente lo que se señalará en materia de pactos en el ámbito local (Capítulo III) y de actas de conformidad (Capítulo V).

137 SALVINI, L.: “La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)” en la obra colectiva *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padua, 2000, pág. 580.

138 CASTIELLO, F.: “Gli accordi integrativi...”, cit., pág. 134; TORNOS MAS, J.: Prólogo..., cit., pág. 18.

139 KREBS, W.: “Contratos y convenios...”, cit., pág. 60. LAVIGNE subraya la negligencia de la Administración en valorar el elemento psicológico, al constituir éste un refuerzo importante para lograr el cumplimiento voluntario del deber de contribuir por parte del contribuyente (“Le contribuable comme usager de l’administration fiscale”, *Revue Française de Finances Publiques* núm. 15, 1986, pág. 81).

140 KREBS, W.: “Contratos y convenios...”, cit., pág. 58; ZEGHIB, H.: “Principe du contradictoire...”, cit., pág. 497. En materia tributaria y con relación a los acuerdos previos de valoración, vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos de valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Edersa, Madrid, 2002, pág. 197.

141 CASTIELLO, F.: “Gli accordi integrativi...”, cit., pág. 169.

Pese a la distinción que, doctrinalmente, se ha realizado entre Administración participada y convencional o concertada, queremos destacar la dependencia de determinadas técnicas convencionales con el principio de contradicción a la hora de configurar su procedimiento. Como ya desarrollaremos, consideramos que el trámite audiencia debe constituir la fase en que se concluyan las negociaciones entre las partes, para garantizar la transparencia y la tutela del interés público tanto en el caso de conclusión del acuerdo como en el caso de su fallida celebración. A mayor abundamiento, la citada vinculación entre procedimiento y técnicas convencionales se pone especialmente de manifiesto en aquellos acuerdos procedimentales que tienen carácter preparatorio respecto a la posterior resolución administrativa¹⁴². Mediante esta conjunción, las técnicas convencionales se convierten en un instrumento de justicia en el procedimiento y a través del procedimiento, sin que por ello pueda prescindirse del “carácter central del acuerdo”¹⁴³.

No obstante, debe subrayarse que la consecución y respeto del interés público debe presidir forzosamente la tramitación y celebración de estos acuerdos¹⁴⁴. Esta preocupación ha contribuido de manera decisiva a la configuración como preparatorios de la mayoría –la práctica totalidad en materia tributaria– de los convenios entre Administración y ciudadano. A su vez, este predominio obedece al intento de salvaguardar el acto administrativo como forma ordinaria de actuación. De esta forma, se niega a las técnicas convencionales la condición de medio ordinario de gestión administrativa¹⁴⁵, a fin de mantener a la Administración como única garante del interés público. Sin embargo, en estos casos la resolución o el acto administrativo no constituyen más que “el envoltorio formal de una voluntad ya formada”¹⁴⁶. Nos encontramos ante la resistencia del legislador a abandonar un dogma ya superado: la unilateralidad de la actuación administrativa. A estos factores, deben añadirse las dificultades históricas que ha tenido que superar la doctrina para elaborar su régimen jurídico, aspecto que ha condicionado y retrasado su incorporación. Concretamente, cabe señalar como argumentos esgrimidos: la

142 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 38. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, haciendo referencia a los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas, los describe como integradores de los correlativos actos de liquidación tributaria (“Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”, Fundación Cánovas del Castillo, Madrid, 1997, pág. 287).

143 CASTIELLO, F.: “Gli accordi integrativi...”, cit., págs. 138 y 169.

144 TORNOS MAS, J.: Prólogo..., cit., pág. 20.

145 CASTIELLO, F.: “Gli accordi integrativi...”, cit., pág. 135.

146 Vid. HUERGO LORA, A.: *Los contratos sobre los actos y las potestades administrativas*, Civitas, Madrid, 1998, págs. 263 y ss.

incompatibilidad de voluntades, la desigualdad entre las partes, la indisponibilidad de las potestades administrativas, etc.¹⁴⁷

En la línea de este planteamiento, la doctrina ha destacado la preferencia por el procedimiento participado frente al desarrollado unilateralmente por la Administración. De este modo, ha subrayado como la participación siempre produce un enriquecimiento de la actuación administrativa, tanto desde la perspectiva del ciudadano como desde la del interés público, al favorecer la correcta aplicación del ordenamiento¹⁴⁸. La superación de la unilateralidad del sistema junto al control y reducción de la discrecionalidad técnica constituyen dos de los principales factores para su éxito. El papel de la participación y su poder condicionante será, por tanto, más eficaz e incisivo en cuanto, además de procurar la tutela del interés del administrado, desarrolle un papel constructivo, favoreciendo la racional y sistemática recogida y organización del material objeto de ponderación¹⁴⁹. El fundamento de tal opción legislativa no obedece a fines garantistas de tutela preprocesal anticipada en el procedimiento, sino a la correcta graduación de los intereses en juego en el momento de su composición así como de concreción de la discrecionalidad administrativa. Sin embargo, la consecución de una configuración tal pasa necesariamente por alcanzar la madurez de la relación entre Administración y administrado. En concreto, es necesaria una intervención equilibrada y simétrica de ambas partes dirigida a racionalizar la acción administrativa, exaltando valores tales como la coherencia y la equidad¹⁵⁰.

Empero, para no quedar en meras declaraciones programáticas todos estos fines quedan ineludiblemente subordinados al reconocimiento de determinados efectos jurídicos a dicha participación¹⁵¹. En particular, la virtualidad del derecho a participar se supedita a la obligación administrativa de tomar en consideración los argumentos y datos proporcionados por el ciudadano, so pena de sanción que afecte a la legitimidad del acto¹⁵². De esta forma, será necesario que la Administración, al menos, indique en la motivación de la oportuna resolución las razones del rechazo de la posición jurídica del interesado. En

147 CASTIELLO, F.: "Gli accordi integrativi...", cit., págs. 127 y ss.

148 COGNETTI, S.: "*Quantità*" e "*qualità*"..., cit., pág. 125.

149 CASTIELLO, F.: "Gli accordi integrativi...", cit., págs. 142 y 167.

150 COGNETTI, S.: "*Quantità*" e "*qualità*"..., cit., pág. 137.

151 COGNETTI se refiere al reconocimiento de determinados efectos jurídicos a la intervención del administrado como calidad de la participación ("*Quantità*" e "*qualità*"..., cit., págs. 66 y ss.).

152 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., págs. 117 y 118; SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., págs. 70, 158 y ss.

este sentido, observamos como no sólo cumple una función garantista respecto al destinatario del acto¹⁵³, sino que también representa una garantía de objetividad e imparcialidad de la actuación administrativa¹⁵⁴. El reflejo de estos principios en la motivación de la resolución y, por tanto, la “calidad” de la participación adquiere especial relevancia en el acercamiento entre ambas partes de la relación¹⁵⁵. En suma, nos encontramos ante nuevos derechos de los ciudadanos frente a la Administración pública que obedecen a la transformación experimentada por esta última. Todas estas cuestiones serán tratadas con mayor detenimiento en los Capítulos II y V al abordar la vinculación de la Administración con respecto a las alegaciones y a los acuerdos preparatorios.

Como adelanto, podemos apuntar los diferentes efectos positivos que asume la participación en el procedimiento administrativo¹⁵⁶: tutela de los intereses del administrado, más completa aprehensión de datos por parte de la Administración, descongestión de la vía económico-administrativa así como de la jurisdicción contencioso-administrativa y, por último, instrumento y presupuesto para la celebración de acuerdos procedimentales. En último lugar, podemos apreciar las ventajas que conlleva la participación procedimental respecto a las exigencias de transparencia y objetividad de la actuación administrativa¹⁵⁷, con independencia de los ya destacados en el procedimiento.

-
- 153 SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: “El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, RGD núm. 615, 1995, pág. 12913.
- 154 ANDREANI, A.: “Funzione amministrativa...”, cit., págs. 668 y 669; SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: “El deber de motivación...”, cit., pág. 12920.
- 155 COGNETTI, S.: “*Quantità e qualità*...”, cit., págs. 136 y 137; MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ, D.: *Droit des relations...*, cit., pág. 52; SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: “El deber de motivación...”, cit., pág. 12920.
- 156 La doctrina italiana hace referencia a la polifuncionalidad de la participación para referirse a las diversas funciones que cumple en el procedimiento administrativo. Vid. CASTIELLO, F.: “Gli accordi integrativi...”, cit., pág. 142.
- 157 MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ, D.: *Droit des relations...*, cit., pág. 47.

II. LA PARTICIPACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA¹⁵⁸

A pesar de la especialidad de nuestra materia sostenida a ultranza por el legislador¹⁵⁹ y de la exclusión de los principios propios del procedimiento común, difícilmente el ordenamiento tributario podía seguir una orientación diferente a la del conjunto del Derecho público y, en especial, a la del administrativo¹⁶⁰. En esta línea, nuestro sistema no podía escaparse de las pretensiones de eficacia y de participación procedimental e, incluso, de una tímida y progresiva introducción de las técnicas convencionales¹⁶¹. Sin embargo y a

158 En este epígrafe, nos referiremos a la gestión tributaria en el sentido empleado por el Título III de la LGT, es decir, “un significado no técnico” comprensivo tanto del procedimiento de gestión tributaria como de los de recaudación y de revisión (MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000, págs. 303 a 312). Posteriormente, realizaremos una delimitación del mismo a la hora de encajar los acuerdos de valoración en los procedimientos tributarios. No obstante, cabe señalar la variedad de significados con que utiliza esta expresión el legislador tributario. Un sentido extremadamente amplio, en el que tiene cabida incluso la revisión de los actos administrativos. Un sentido más restringido en que se excluye la recaudación y, por último, una concepción estricta que excluye, además de los procedimientos anteriores, el procedimiento de Inspección (vid. PALAO TABOADA, C.: “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”, estudio preliminar en la obra de BERLIRI, A.: *Principios de Derecho tributario*, Edersa, Madrid, 1973, Vol. III, págs. 53 y 54 y “Temas para un debate sobre la regulación de los “procedimientos de gestión, recaudación e inspección” en la nueva Ley General Tributaria”, CT núm. 63, 1992, págs. 101 y 102).

159 Vid. la Disposición Adicional Quinta de la LRJAP-PAC y su confirmación mediante la Ley 4/1999, de 13 de enero que la reformó y que sustituyó la expresión “subsidiario” por “supletorio”. Esta exclusión también puede apreciarse en el ordenamiento italiano en la Ley 241/1990, de 7 de agosto, “in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”.

160 La especialidad del procedimiento tributario frente a la generalidad del procedimiento administrativo común conlleva considerables diferencias entre los derechos y garantías reconocidos a los ciudadanos en uno y otro. Estas reflexiones suscitan dudas acerca de su suficiencia para descartar la aplicación al contribuyente de los principios y garantías reconocidas al ciudadano en los procedimientos administrativos e, incluso, sobre la diferenciación entre el *status* del contribuyente y el del administrado. Vid. las reflexiones de ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Potestades de la Administración y derechos del contribuyente”, CT núm. 69, 1994, pág. 20; MARTÍN QUERALT, J.: “Editorial. Las cosas...”, cit., págs. 3 y ss. y “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, TF núm. 32, 1993, págs. 37 y ss. En contra, MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Reflexiones acerca de...”, cit., págs. 26 y 27.

161 Vid. el Libro Blanco para la Reforma de la LGT en el epígrafe relativo a la aplicación de los tributos y, concretamente, a sus premisas básicas (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA

pesar de la coincidencia de los argumentos señalados en el Derecho administrativo, no cabe olvidar las peculiaridades del ordenamiento tributario. En consecuencia, no serán directamente trasladables a nuestra materia las soluciones adoptadas en el ámbito administrativo, siendo necesario realizar determinadas modulaciones en virtud de la citada especialidad. Empero, este argumento no debe esgrimirse en aras de excluir la participación activa del contribuyente en los procedimientos tributarios¹⁶², sino únicamente para justificar determinados rasgos diferenciados de la misma en una y otra rama del Derecho público.

En la última década podemos destacar la paulatina instauración de institutos tendentes a dar efectivo cumplimiento a estos nuevos valores y principios constitucionales¹⁶³. De este nuevo referente normativo podemos inferir el objetivo que se ha fijado el legislador, que no es otro que la consecución de un nuevo marco de convivencia entre Administración y contribuyente caracterizado por el equilibrio entre ambas partes de la relación¹⁶⁴. Entre las medidas arbitradas, vamos a limitar nuestra investigación a la traslación del principio de contradicción y de las técnicas convencionales al ordenamiento tributario. En este sentido y como ya hemos apuntado, la incorporación tanto del citado principio¹⁶⁵ como de fórmulas

DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 103).

162 MAGNANI ha afirmado que el principio de igualdad no tolera que la citada exclusión se resuelva en el desconocimiento de tal derecho para el contribuyente. Una vez reconocido como regla general, no puede negarse al contribuyente exigiendo una normativa específica en virtud de la especialidad de la materia ("Accertamento tributario e codificazione" en la obra colectiva *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padua, 2000, pág. 563).

163 Vid. nota 86 (pág. 45). Asimismo, vid. una relación detallada en las páginas 139 y ss.

164 Vid. la Exposición de Motivos de la LDGC. En la doctrina, GOBEAUT, D.: "L'accès des contribuables...", cit., pág. 119.

165 Vid. NAVARRO EGEA, M.: "El derecho a presentar...", cit., págs. 551 y ss. En la doctrina italiana, el número de estudios es mayor destacando entre otros DI PIETRO, A.: "Il contribuente nell'accertamento delle Imposte sui Redditi: dalla collaborazione al contraddittorio" en la obra colectiva *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padua, 2000, págs. 531 y ss.; GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario. I rapporti tra Fisco e contribuente*, Cedam, Padua, 1999; LA ROSA, S.: "Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario" en la obra colectiva *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Giuffrè Editore, Milán, 1994, págs. 49 y ss.; MAGNANI, C.: "Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario" en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 71 y ss.; NUNZIANTE CESÀRO, C.: "La partecipazione del cittadino e diritto di accesso ai documenti amministrativi nei procedimenti tributari d accertamento del reddito", *Bolletino Tributario*, 1991, págs. 747 y ss.; SALVINI, L.: *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Cedam, Padua, 1990. No obstante, conviene señalar que determinados autores han enfocado el tema centrándose en el principio de tutela judicial efectiva, vid. BATISTONI FERRARA, F.: "Contraddittorio anticipato e tutela giurisdizionale", *Il Fisco* núm. 32, 1994, págs. 7509 y ss.; CAPOLUPO, S.: "Contraddittorio e limiti alla difesa", *Il Fisco* núm. 38, 1995, págs. 9325 y ss.;

negociales¹⁶⁶ en los procedimientos de gestión ha sido estudiada desde la óptica general de la participación. En consecuencia, vamos a realizar a continuación una breve descripción de la intervención del contribuyente en el fenómeno tributario para, posteriormente, delimitar el concepto de participación activa.

Como ya hemos apuntado, la actuación del particular en nuestra materia se ha caracterizado tradicionalmente por su falta de autonomía y su carácter obligatorio. En este sentido, las normas tributarias han limitado notablemente la participación del contribuyente con el fin de salvaguardar la voluntad administrativa, optando por establecer diversos deberes de colaboración. A mayor abundamiento, la opción por la tributación en función de la renta efectiva junto a la generalización de las autoliquidaciones han traído consigo un considerable aumento de la cooperación de los ciudadanos y, consecuentemente, de la presión fiscal indirecta¹⁶⁷. De esta forma, la intervención de los obligados tributarios ha sido reconducida a un genérico deber de colaboración anclado en el deber de contribuir¹⁶⁸. En términos generales, estos deberes implican la asistencia a la Administración tributaria en el ejercicio de su función pública con el fin de facilitar la recaudación del tributo¹⁶⁹. Por esta razón, entre otras, el deber de colaboración ha sido siempre entendido como

FERLAZZO NATOLI, L.: “La rilevanza del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario” en la obra colectiva *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padua, 2000, págs. 541 y ss.; STESURI, A.: “Contraddittorio e diritto alla difesa del contribuente in sede di accertamento fiscale”, *Giurisprudenza Tributaria* núm. 7, 1998, págs. 674 y ss.

166 Vid. SALVINI, L.: “La “nuova” partecipazione del contribuente...”, cit., págs. 577 y ss. Asimismo, vid. el tratamiento que realiza del “concordato tributario” desde la perspectiva de la participación NAVARRO EGEA, M.: “La audiencia del contribuyente...”, cit., págs. 697 y ss.

167 Respecto a la dudosa oportunidad y necesidad de dichas exigencias impuestas al ciudadano e, incluso, con relación a su difícil justificación, vid. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La consulta tributaria” en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 292.

168 Vid. la STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 3). El Alto Tribunal señala que “para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”.

169 MARONGIU considera que más bien nos encontramos ante un supuesto de subrogación (“Contributo alla realizzazione della “Carta dei Diritti del Contribuente”, *Diritto e pratica tributaria*, 1991, págs. 585 y ss.).

preeminencia del interés público a la liquidación del tributo, con independencia de que, en ocasiones, pudiera también favorecer a los intereses del contribuyente¹⁷⁰.

Atendiendo a estos factores, se comprende que la configuración de los procedimientos tributarios haya sido tradicionalmente de naturaleza inquisitoria¹⁷¹, excluyéndose en la práctica cualquier tipo de contraposición entre las partes hasta la vía de revisión. En este marco, el ciudadano asumía una posición de sujeción frente al ejercicio de las diferentes potestades¹⁷², en clara desigualdad con la Administración. Sin embargo, en la actualidad podemos constatar un cambio en la concepción de la citada intervención que combina la aportación de datos requeridos con una participación más activa y espontánea, dirigida a la objetiva aplicación del tributo¹⁷³. En este sentido, debe descartarse la simple reducción de esta última a la exclusiva tutela de los intereses del contribuyente, dado que esto supondría ignorar la dimensión colaboradora que asume respecto a la actividad administrativa.

Por consiguiente, cabe afirmar que su distinción no implica la opción por una u otra figura, dado que ambas son perfectamente compatibles al cumplir funciones distintas y realizarse en momentos diversos. En primer lugar, debe señalarse que mientras que la colaboración está dirigida a facilitar las tareas de la Administración en la aplicación del tributo; en cambio, la participación tiene por fin asegurar una mayor adecuación de la resolución al ordenamiento¹⁷⁴. En segundo lugar, la colaboración no se vincula necesariamente al inicio del procedimiento mediante la declaración o autoliquidación correspondiente¹⁷⁵, aunque sí se prolonga durante toda la gestión tributaria¹⁷⁶ y se

170 En este sentido, JUAN LOZANO señala que los deberes de colaboración también pueden tener como consecuencia la aportación de elementos favorables al contribuyente (*La Inspección de Hacienda...*, cit., págs. 182 y 183).

171 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., págs. 104 y 122; LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 60.

172 PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación tributaria (II): las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", RDFHP núm. 86, 1970, págs. 168 y ss.

173 SALVINI habla de una liquidación *in fieri* (*La partecipazione del privato...*, cit., pág. 30).

174 LA ROSA destaca especialmente la incidencia de la participación en la adecuación del acto de liquidación a la capacidad económica manifestada por el contribuyente ("Caratteri e funzioni...", cit., pág. 49).

175 Baste señalar los deberes de contabilidad, el alta en el registro correspondiente, informar sobre el cambio de domicilio, etc.

176 Así, podemos señalar entre otros los deberes de contabilidad, de información, de facilitar las actuaciones Inspectoras, etc.

intensifica en una eventual fase de comprobación e investigación¹⁷⁷. En este último caso, se concreta en la aportación de aquellos elementos y datos que la Administración juzgue adecuados y oportunos para el control y eventual regularización de la situación tributaria de los ciudadanos¹⁷⁸. Por el contrario, la participación activa del contribuyente se produce únicamente en virtud de su condición de parte durante la instrucción del procedimiento – derecho de alegaciones– y, en mayor medida, con anterioridad a la propuesta de resolución –trámite de audiencia– con el fin de demostrar la validez de su pretensión¹⁷⁹ o alcanzar la celebración de un acuerdo.

Estas diferencias que ha presentado hasta la fecha la intervención del ciudadano en la esfera tributaria frente a la administrativa han obedecido históricamente a dos causas. Por un lado, se ha invocado la posición de sujeción que asumía¹⁸⁰ y que, incluso en ocasiones actualmente, asume el contribuyente frente a la actuación de la Administración¹⁸¹. Como muestra baste señalar que, hasta fechas recientes, la intervención del obligado únicamente se producía en aquellos supuestos de ejercicio de potestades administrativas, lo cual constituía un paradigma de esta situación de subordinación. Por otro lado, el pretendido carácter reglado de la totalidad de la actividad tributaria¹⁸² frente al mayormente

177 Tal y como señala PEDRAZA BOCHONS, el deber de soportar la actuación Inspectora constituye uno más de los deberes de colaboración y se inserta en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (“La ordenación temporal de las...”, cit., pág. 24). Vid. asimismo MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Reflexiones acerca de...”, cit., pág. 34.

178 En este caso, sí que se produciría una coincidencia con el derecho de alegaciones en fase de instrucción, con la diferencia de que la aportación de alegaciones por el obligado tributario no responde a un requerimiento de la Administración.

179 Vid. GALLO, F.: “La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie”, *Rassegna Tributaria*, 1994, pág. 1207; SALVINI, L.: “La “nuova” partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 579.

180 Sobre la concepción de la relación tributaria como relación de poder, vid. PÉREZ DE AYALA, J.L.: “Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder”, *RDFHP* núm. 79, 1969, págs. 9 y ss.; RODRÍGUEZ BEREJO, Á.: *Introducción al estudio del Derecho financiero*, IEF, Madrid, 1979, págs. 242 y ss.

181 Vid. SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I y II)”, *Impuestos* núm. 1, 1992, págs. 236 y ss. En este sentido, es significativo el Informe del Defensor del Pueblo con relación a la materia tributaria en el que se destaca “la actitud excesivamente generalizada de los organismos de la Administración económica, consistente en ordenar sus relaciones con los administrados partiendo de su consideración como “súbditos” o “sujetos”, y no como ciudadanos a quienes complace cumplir con sus obligaciones legales, pero que, asimismo, tienen derechos que han de ser respetados” (Informe de 1987, BOCG, serie E, 1987, pág. 910).

182 Vid. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho financiero. I Derecho tributario (Parte general)*, Civitas, Madrid, 1999, págs. 92 y 93; SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, págs. 200 y 201. Vid. el epígrafe relativo a los obstáculos a la participación del contribuyente en la determinación de la base imponible y, concretamente, el que aborda el principio de legalidad (págs. 305 y ss.).

discrecional de la administrativa también ha sido alegado como causa de exclusión. Sin embargo, cabe adelantar que el carácter predominantemente reglado de aquella no impide que la participación del ciudadano pueda tener por fin la completa y objetiva determinación de los elementos de la relación tributaria.

No obstante y a fecha de hoy, la evolución del Derecho tributario impide fundamentar en estos argumentos la limitación de la intervención del obligado a una colaboración meramente pasiva en los diferentes procedimientos tributarios¹⁸³. Empero, sí que podemos resaltar como motivos que han retrasado la introducción de institutos tendentes a hacer efectiva dicha participación la desconfianza entre las partes de la relación junto a la desigualdad que reinaba en su seno. Concretamente, las sospechas de la Administración hacia el contribuyente y la presunción que ha detentado la primera de este último como potencial defraudador¹⁸⁴ han generado un clima de mutua desconfianza. Abundando en esta idea y atendiendo al punto de vista sociológico, debe indicarse que la detracción patrimonial que se deriva del deber de contribuir –pese al considerable aumento de la conciencia fiscal– ha suscitado y suscita reacciones egoístas, expresivas de una cierta aversión y hostilidad hacia la Hacienda pública¹⁸⁵. Si a esto añadimos el juicio negativo que los ciudadanos albergan respecto a la actuación de la Administración tributaria y, en concreto, de la observancia de sus derechos¹⁸⁶ obtenemos las causas de su tardiva incorporación. Pese a todo, podemos localizar desde la última década diferentes institutos introducidos tímidamente y progresivamente para hacer efectiva la participación activa del contribuyente en materias relacionadas, de forma esencial, con la determinación del tributo¹⁸⁷.

En la doctrina, esta falta de interés obedeció a una concepción autoritaria de la imposición, que reservaba exclusivamente a la Administración la comprobación y

183 En este caso seguimos utilizando el concepto amplio de gestión tributaria (vid. nota 158 pág. 56).

184 LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 59; SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., págs. 77 y 78.

185 POLLARI, N.: Prólogo a la obra de GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario. I rapporti tra Fisco e contribuente*, Cedam, Padua, 1999, pág. XIII.

186 PALAO TABOADA, C.: "La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria", CT núm. 69, 1994, pág. 48.

187 La audiencia al interesado en las liquidaciones provisionales de oficio y en las actas de disconformidad, los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades, etc.

liquidación del mayor valor comprobado. La configuración del tributo como una relación de poder implicaba la supremacía del Estado sobre el ciudadano, el cual no constituía más que un mero súbdito. Esta visión suponía un mayor margen de discrecionalidad en la actuación administrativa, con la consiguiente merma de garantías y de seguridad jurídica para el contribuyente. Esta superioridad se manifestaba con especial virulencia a lo largo del procedimiento de aplicación del tributo y, particularmente, con relación a sus aspectos formales¹⁸⁸. Consecuencia de estos factores, era la exclusión de cualquier tipo de participación y la reducción de la intervención del ciudadano a simples deberes de colaboración. Aunque dicha concepción se halla totalmente superada, todavía podemos encontrar ciertos vestigios de sumisión en materia de determinación final del significado de la norma tributaria¹⁸⁹. Concretamente, podemos señalar como, hasta la promulgación de la LDGC, la fijación del contenido de la relación jurídica ha dependido exclusivamente de su determinación administrativa, sin ningún tipo de participación del interesado, salvo previsión normativa expresa¹⁹⁰.

La posterior juridificación del tributo, consecuencia de la instauración del Estado de Derecho y de la aplicación de los principios de reserva de ley y de legalidad de la actuación administrativa, dotó de ciertas garantías a la posición jurídica del contribuyente¹⁹¹. Así, la voluntad de eliminar toda traza de autoritarismo y asentar el tributo en cimientos jurídicos condicionó la elección del esquema de la relación jurídica obligacional¹⁹². Esta concepción supuso un cambio considerable en su *status*, pasando de

188 AICARDI, M.: *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les Administrations fiscales et douanières. Rapport au ministre d'État, ministre de l'Économie, des Finances et de la Privatisation*, La Documentation Française, París, 1986, pág. 13; PONT MESTRES, M.: "Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la inspección", RDFHP núm. 241, 1996, págs. 533, 534 y 535.

189 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Nápoles, 1947, págs. 6 y 7. Dicho autor señala que el acto administrativo expresión de la voluntad administrativa, limitada por las leyes tributarias, constituye una expresión de la superioridad jurídica de la Administración.

190 No obstante y como toda actuación administrativa, ésta era susceptible de una posterior revisión administrativa y judicial. Asimismo, cabe señalar que, a pesar tanto de la traslación del principio de contradicción como de la introducción de acuerdos procedimentales, la determinación sigue siendo unilateral.

191 CASADO OLLERO, G.: "Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario" en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. II, págs. 688 y ss.; RODRÍGUEZ BEREJO, Á.: *Introducción al estudio...*, cit., págs. 260 y ss.

192 PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad de imposición y relación...", cit., págs. 138 y ss.

“contribuyente-súbdito a ciudadano-contribuyente”¹⁹³ y situándose en paridad jurídica con la Administración¹⁹⁴. En consecuencia, ambas partes quedaban sometidas por igual al ordenamiento y, especialmente, al principio de reserva de ley, dado el carácter *ex lege* de la obligación tributaria¹⁹⁵. Sin embargo, el carácter reglado de la actividad aplicativa de los tributos junto al dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria todavía justificaban para algunos autores la exclusión de la participación en nuestra disciplina. En suma, el papel del ciudadano quedaba todavía reducido a una colaboración de carácter pasivo y subordinada a los requerimientos de la Administración.

Sin embargo, la aparición de nuevas visiones que resaltaban el enfoque dinámico supuso un replanteamiento significativo de la intervención de los administrados en el fenómeno tributario. Concretamente, los partidarios de la teoría del procedimiento de imposición postulaban la introducción de la participación desligada de los deberes de colaboración. Esta nueva corriente destacaba los “aspectos administrativos del tributo para significar, sin duda, un tratamiento potenciador de los mismos fuera del esquema –otrotra casi omnicomprensivo y, desde luego, preeminente– de la relación tributaria”¹⁹⁶. En este sentido, este sector doctrinal subrayaba como el procedimiento constituía “un instrumento de participación, favoreciendo la aparición de intereses así como la ampliación del objeto del acto administrativo y/o de los elementos a considerar para su emanación”¹⁹⁷. De esta forma, se ponía de manifiesto la conexión existente entre procedimiento y participación del ciudadano, en el que el primero era considerado el vehículo de la segunda¹⁹⁸. Concretamente, a través del principio de imparcialidad la doctrina procedimentalista propugnaba el reconocimiento al contribuyente de facultades de control respecto a la formación de los actos, reconociendo un “poder de intervención en la fase procedimental”¹⁹⁹. No obstante, conviene recordar que, en todo caso, la participación seguía manteniendo un carácter funcional respecto a la resolución administrativa, aunque

193 CASADO OLLERO, G.: “Esquemas conceptuales...”, cit., Vol. II, pág. 698.

194 NAWIASKY, H.: *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, IEF, Madrid, 1982, pág. 53; PONT MESTRES, M.: “Acerca de la pretendida...”, cit., págs. 537 y ss.

195 RODRÍGUEZ BEREJO, Á.: *Introducción al estudio...*, cit., págs. 262 a 264.

196 PÉREZ DE AYALA, J.L.: “Potestad de imposición y relación...”, cit., pág. 162; RODRÍGUEZ BEREJO, Á.: *Introducción al estudio...*, cit., pág. 290.

197 SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., pág. 21.

198 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 452; MALARET I GARCÍA, E.: “Los principios del procedimiento administrativo...”, cit., pág. 314.

199 RODRÍGUEZ BEREJO, Á.: *Introducción al estudio...*, cit., pág. 290.

esta vez vinculada a la justa aplicación del tributo y desligada de la mera sujeción a las potestades administrativas.

En las últimas décadas, la generalidad de la doctrina ha abandonado este enfrentamiento conceptual y ha pasado a destacar la fungibilidad de los diferentes esquemas explicativos del tributo, dada la imposibilidad –tal y como ha señalado PÉREZ DE AYALA– de reconducir las diferentes situaciones jurídico subjetivas del fenómeno tributario a un único esquema jurídico²⁰⁰. Así, RODRÍGUEZ BEREJO ha afirmado que no es cuestión “de alinearse en un bando (el de relación jurídica tributaria) u otro (el del procedimiento de imposición); por el contrario, se trata más bien de un replanteamiento del estudio del fenómeno tributario mediante el cual se pretende superar las insuficiencias y limitaciones teóricas que impiden un conocimiento y explicación más completa del fenómeno tributario en toda la complejidad de situaciones jurídicas subjetivas, activas y pasivas, a que da lugar”²⁰¹. Por tanto, es necesario concluir que no estamos ante construcciones incompatibles, sino ante concepciones que han permitido desvelar problemas no apuntados por las demás y que, por tanto, pueden complementarse para ofrecer soluciones a la pluralidad de cuestiones que plantea nuestra materia. En suma, las visiones integradoras propugnan la eliminación de las deficiencias y excesos cometidos por las diferentes teorías para aprovechar sus aciertos, con el fin de lograr una explicación satisfactoria de los múltiples problemas que se plantean en el Derecho tributario. De esta forma, SAINZ DE BUJANDA ha señalado que, aunque la percepción del tributo se realice mediante la figura de la obligación tributaria, ello no obsta para que se complemente con el

200 Concretamente, PÉREZ DE AYALA ha afirmado que no puede prescindirse de las teorías tradicionales de la relación jurídico tributaria, “por la simple razón de que los conceptos de potestad, función y procedimiento analizan el Derecho en su perspectiva dinámica, de creación y aplicación, en tanto que el dogma de la relación jurídica permite una visión estática que atiende, sobre todo, a la estructura y contenido de aquél”. Así, debe realizarse un “planteamiento más flexible, en el que la relación tributaria es sólo uno de los dogmas tributarios, *inter pares*, conjuntamente con otros que bajo diversos nombres y categorías técnicas, potestad de imposición, función tributaria, procedimiento de imposición destacan y valorizan aspectos administrativos del tributo para significar, sin duda, un tratamiento potenciador de los mismos fuera del esquema de la relación tributaria” (“Potestad de imposición y relación...”, cit., págs. 162 y 170). Vid. asimismo CASADO OLLERO, G.: “Esquemas conceptuales...”, cit., pág. 679; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 253; RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio...*, cit., págs. 196 y 197; SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, Vol. II., págs. 140 a 170; SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Los españoles ¿súbditos...”, cit., págs. 250 a 252.

201 RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio...*, cit., pág. 197.

estudio de las potestades que el ordenamiento confiere a la Administración y a través de cuyo ejercicio hace efectiva la misma²⁰².

En definitiva, esta fungibilidad de los actos y mecanismos productores del efecto constitutivo de la obligación tributaria conlleva la versatilidad de los esquemas y mecanismos de los que puede valerse el legislador para la estructuración del tributo. En este sentido, la satisfacción del interés público implica tanto una percepción rápida, segura y suficiente de la prestación tributaria como una imposición acorde con los principios y criterios materiales de Justicia. De ahí se deriva la gran importancia que adquieren los principios constitucionales tributarios, especialmente, el de capacidad económica a la hora de definir el tributo y analizar el mecanismo técnico-jurídico del que se vale el legislador para su actuación²⁰³. Por ende, estas exigencias deben operar no sólo respecto a sus elementos materiales sino también deben quedar reflejadas en las técnicas jurídicas de su actuación del mismo, ya que las mismas se erigen en instrumentos para la realización de los fines fijados por el legislador²⁰⁴. En consecuencia, juzgamos que la introducción de la participación activa del contribuyente puede convertirse en elemento conciliador de estos intereses aparentemente contrapuestos.

202 SAINZ DE BUJANDA, ha señalado que “parece aceptado que el estudio del Derecho tributario deba realizarse atendiendo a la obligación tributaria como vehículo de percepción de la prestación pecuniaria por el Estado y complementado con el estudio de las diferentes potestades que a través del ejercicio de un procedimiento o función permiten la aplicación del tributo. Se constata la existencia de una pluralidad de esquemas jurídicos con base a los cuales satisfacer el interés del Estado a la percepción del tributo, afirmando que dichos esquemas no son necesariamente excluyentes e incompatibles, pues la existencia de un procedimiento como esquema de aplicación del tributo, no impide que el interés del Estado a la percepción tributaria se realice a través de una relación obligatoria, es decir, una obligación *ex lege*” (*Sistema de Derecho Financiero...*, cit., Vol. II, págs. 142 y ss.).

203 CASADO OLLERO, G.: “Esquemas conceptuales y dogmáticos...”, cit., pág. 725. Con relación al principio de capacidad económica, vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio...*, cit., pág. 291. BASCIU afirma que, dado que las normas que establecen el tributo no determinan normalmente la cuantía exacta a pagar por el contribuyente, es necesaria una liquidación del mismo según los criterios previstos por el ordenamiento, dependiendo la Justicia del tributo de la justa y efectiva apreciación de la capacidad contributiva del ciudadano (*Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Nápoles, 1966, págs. 5 y 6).

204 CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración...”, cit., págs. 151 a 153; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., pág. 264; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: Prólogo a la obra de LÓPEZ MOLINO, A.M., *El régimen jurídico de la prueba en la aplicación del tributo*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 20; FERREIRO LAPATZA, J.J.: Prólogo a la obra de GONZÁLEZ MÉNDEZ, A-P, *El pago de la deuda tributaria*, IEF, Madrid, 1988, pág. 11.

Hasta la promulgación de la LDGC existían escasas disposiciones que dispusiesen dicha participación en los procedimientos tributarios²⁰⁵. Como ya hemos indicado, la especialidad de nuestra disciplina con respecto a la administrativa había impedido la aplicación supletoria de institutos como la audiencia al interesado, vigente desde la promulgación de la Ley de Azcárate de 1889²⁰⁶. De esta forma, la normativa postergaba prácticamente cualquier intervención del contribuyente en tutela de sus intereses, salvo previsión expresa, a la fase revisora, una vez dictado el correspondiente acto administrativo. En mayor medida, el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y la vigencia del principio de legalidad excluían también cualquier atisbo de introducción de técnicas convencionales en nuestra disciplina. No obstante, a fecha de hoy la inmutabilidad de las normas sobre la participación se ha quebrado como consecuencia de la evolución descrita del concepto de tributo y de la estructura de la imposición directa. De esta forma, cabe apreciar la existencia de nuevas tendencias así como la proposición de nuevos institutos en el seno de nuestro ordenamiento²⁰⁷. Estas nuevas corrientes de pensamiento también han determinado la revisión de los criterios de la participación del contribuyente y han desembocado en la previsión casi simultánea de las garantías procedimentales (derecho de alegaciones y trámite de audiencia) y de determinados institutos con sustrato convencional (acuerdos previos de valoración).

En resumen, podemos constatar como la doctrina y, en mayor medida, el legislador se han resistido durante largo tiempo a relevar a la Administración de su papel protagonista en la aplicación de los tributos. De esta manera, el tiempo, modo y forma de la intervención de los obligados tributarios han quedado siempre subordinados a la voluntad administrativa, cumpliendo una función meramente instrumental²⁰⁸ respecto a la gestión tributaria²⁰⁹. Corolario de este protagonismo, casi exclusivo y excluyente, era la potestad de valorar y establecer unilateralmente la dimensión tanto cualitativa como cuantitativa de los

205 Una enumeración y descripción más detallada, puede encontrarse en el epígrafe III. A) del Capítulo II (págs. 139 y ss.).

206 Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 491.

207 Cabe destacar la instauración definitiva del derecho de alegaciones y de la audiencia al interesado así como la tímida introducción de institutos con sustrato convencional tras la generalización de los acuerdos previos de valoración. Por último, debemos destacar el proyecto de reforma de la LGT y, concretamente, la introducción de la terminación convencional en el seno del procedimiento de comprobación e investigación en relación con las potestades de liquidación COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 151 y ss.).

208 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "La reforma de la gestión tributaria", CT núm. 68, 1993, pág. 83.

hechos presupuesto de la imposición, sin ningún tipo de participación activa del contribuyente. En consecuencia, únicamente mediante la impugnación de la citada liquidación administrativa este último lograba compartir, en alguna medida, un cierto protagonismo con la Administración en la determinación del tributo.

Sin embargo y pese a la voluntad de su implementación en el ordenamiento tributario, no debemos olvidar que la configuración del procedimiento y, concretamente, la instauración de determinadas garantías procedimentales como la audiencia al interesado constituye una opción de política legislativa. Tal es el tenor del artículo 105.c) de nuestra Constitución al garantizar únicamente el citado trámite “cuando proceda”²¹⁰, sin que por ello el legislador se vea constreñido a dotarle de carácter contradictorio²¹¹. Por consiguiente y en ausencia de previsión normativa²¹², la actuación del principio *audi alteram partem* por parte de la Administración no derivaría de ningún precepto constitucional y ni siquiera de su condición de principio general del Derecho. No obstante, cabe subrayar, siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, que si “se limita arbitrariamente la posibilidad de contradicción so pretexto de especialidades más o menos reales, no puede decirse que exista verdadero procedimiento en sentido jurídico”²¹³. Abundando en esta idea, debe señalarse la idoneidad de dicha configuración para satisfacer las exigencias de ambas partes de la relación tributaria²¹⁴ y la triple dimensión del procedimiento. Concretamente, constatamos su estructuración como “vehículo de participación de los administrados en la elaboración de las decisiones administrativas, de mecanismo de garantía de los derechos de los particulares y de cauce para la pronta y eficaz satisfacción de los intereses generales”²¹⁵.

209 GRASSI, S. y COSIMODE BRACO, S.: *La transparencia administrativa...*, cit., págs. 104 y ss.

210 GARRIDO FALLA, F.: *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 1454. En concreto, señala que “la expresión constitucional en esta materia lo que realmente ha querido es añadir un elemento de cautela, “cuando proceda”. Lo cual es un acierto, ya que el principio de audiencia tiene sentido cuando se trate de decidir sobre derechos de los administrados (resolución de un recurso en que hay dos o más partes interesadas, procedimientos contradictorios, sancionadores o disciplinarios, etc.) pero no puede ser una regla de inexcusable exigencia para dictar cualquier resolución administrativa”.

211 Vid. el ATC 604/1987, de 20 de mayo (FJ 3).

212 Vid. la STS de 26 de abril de 1982 (ref. Aranzadi 2465).

213 *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 454. Vid. asimismo COMOGLIO, L.P.: “Contraddittorio (principio del)...”, cit., pág. 12.

214 SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., págs. 137 y ss.

215 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. I, pág. 452; MALARET I GARCÍA, E.: “Los principios del procedimiento administrativo...”, cit., pág. 314.

Sin perjuicio de lo señalado y hasta la promulgación de la LDGC, únicamente cuando una norma reconocía el derecho a la participación del contribuyente quedaba la Administración obligada a su observancia. En consecuencia, sólo en este caso su omisión constituía una violación del mismo que conllevaba, en concretas ocasiones, la nulidad de la resolución correspondiente²¹⁶. Sin embargo, debemos adelantar que el derecho a la tutela judicial efectiva no resultaba vulnerado ni por su ausencia de previsión ni por su inobservancia en el desarrollo del procedimiento administrativo²¹⁷, dado que su actuación siempre se ha restringido al ámbito jurisdiccional. En cambio, en la actualidad, los artículos 21 y 22 de la LDGC garantizan el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios, vislumbrándose los efectos positivos sobre el interés público como consecuencia de la traslación del principio *audi alteram partem*²¹⁸.

Estas observaciones acerca de la discrecionalidad de su previsión adquieren mayor relevancia en materia de técnicas convencionales, dado que éstas ni siquiera aparecen mencionadas en el texto constitucional. Por tanto, su introducción en el ordenamiento tributario constituye una verdadera opción del legislador, dado que absolutamente nada le compele a ello. En esta línea, cabe señalar que, mientras que la apuesta doctrinal por la configuración contradictoria de los procedimientos administrativos es unánime, la introducción de fórmulas consensuales ha suscitado mayores recelos. Concretamente, las hipotéticas ventajas que se derivan de esta técnica de gestión son cuestionadas ante los riesgos de desnaturalización que pueden acarrear. A mayor abundamiento, la negativa experiencia que supusieron los Convenios con Agrupaciones de Contribuyentes y las Evaluaciones Globales así como la desnaturalización del instituto de la conformidad han generado un fuerte movimiento de oposición a las mismas. Atendiendo a estos precedentes, el propio legislador ha obviado y solapado la configuración convencional de determinados institutos con el fin de garantizar en mayor medida el interés público. Por consiguiente, la

216 SSTS de 20 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 204), de 27 de febrero de 1991 (ref. Aranzadi 1706), de 24 de febrero de 1992 (ref. El Derecho 3012), de 19 de abril de 1992 (ref. El Derecho 4998), de 26 de noviembre de 1992 (ref. El Derecho 2181, ref. Aranzadi 9333) y de 6 de octubre de 1993 (ref. Aranzadi 7444). En la doctrina administrativa, vid. GAMERO CASADO, E.: "Omisión del trámite de audiencia y del derecho de alegaciones", REDA núm. 85, 1995, págs. 99 y ss.; GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, págs. 1992 y ss.

217 Vid. el epígrafe IV del Capítulo II (págs. 161 y ss.).

218 WALINE, M.: "Le principe "audi alteram partem"" en la obra colectiva *Livre jubilaire du Conseil d'État du Grand-Duché de Luxembourg*, Impr. Bourg-Bouger, Luxemburgo, 1957, pág. 495.

introducción de este tipo de participación y, sobre manera, su actuación queda supeditada a su concreta previsión normativa. De esta forma y como intentaremos analizar a lo largo de este trabajo, adquiere vital importancia demostrar su compatibilidad con el deber de contribuir e, incluso, la mejora que pueden suponer para el procedimiento de gestión.

En la actualidad, la evolución de nuestro sistema también ha traído a colación el tema de la participación de los ciudadanos en los procedimientos de aplicación del tributo y, fundamentalmente, en los de comprobación e investigación. La Reforma Fiscal de 1977 obedeció al considerable aumento de contribuyentes y supuso una profunda modificación de su estructura y procedimientos así como la inevitable imposición de una variada gama de deberes de colaboración. Entre los mismos, destaca la llamada “privatización de la gestión tributaria”²¹⁹ y el consiguiente aumento de la intervención de los ciudadanos “en las tareas administrativas de determinación de hechos, cuantificación de bases y liquidación y fijación de cuotas tributarias”²²⁰. Asimismo, la citada reforma determinó un cambio radical en las funciones que venía desempeñando la Administración, centradas fundamentalmente en la liquidación del tributo. Concretamente, la atribución al obligado de la práctica totalidad de las actuaciones tendentes a la percepción por el Estado de las sumas debidas en concepto de tributo²²¹ supuso la reducción de la actividad administrativa prácticamente al control de las mismas²²².

Esta reforma sentó las bases de nuestro actual sistema basado fundamentalmente en la colaboración del administrado²²³, que se vio y se ve todavía constreñido a cuantificar el tributo mediante la resolución de complejas cuestiones jurídicas²²⁴. Esto, unido a las

219 Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, REDF núm. 37, 1987, págs. 82 y ss.

220 CAYÓN GALIARDO, A.: “Gestión tributaria y...”, cit., pág. 10; LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 32.

221 BASCIU, A.F.: “La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria”, *Rassegna Tributaria I*, 1995, pág. 1176; FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La privatización de la gestión...”, cit., pág. 83.

222 PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “La ordenación temporal de las...”, cit., pág. 23; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “La reforma de la gestión...”, cit., pág. 85. La lucha contra el fraude fiscal conlleva inevitablemente la multiplicación de las funciones de control y, consecuentemente, una mayor sensación de “traumatismo fiscal” por parte del contribuyente (LOUIT, C.: “Les relations entre l’administration...”, cit., pág. 178).

223 MARONGIU, G.: *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, G.Giappichelli Editore, Turín, 1995, págs. 20 y 21.

224 BASCIU, A.F.: “La partecipazione del cittadino...”, cit., pág. 1179. MATA RODRÍGUEZ y NEBOT FUREST señalan que “exigir del contribuyente el conocimiento y la capacidad de interpretación de las normas y de los procedimientos de gestión del sistema tributario

facultades administrativas –autotulela declarativa– de determinación de la deuda en medida distinta a la fijada por el contribuyente en caso de discrepancia de pareceres²²⁵, ha conducido a un espectacular aumento de la conflictividad de la materia tributaria²²⁶. En definitiva, el incremento de la presión fiscal indirecta, la deficiente técnica legislativa, la inseguridad sobre el Derecho aplicable, la configuración de determinadas potestades administrativas, una cierta libertad en la calificación de los hechos imponibles y una interpretación desmesurada del deber de colaboración así como la lentitud de la Justicia han acarreado una visión negativa de la actuación administrativa de aplicación de los tributos²²⁷, acentuada por las funciones de control y represión asumidas por la Administración²²⁸. Ante este clima poco propicio para el cumplimiento espontáneo del deber de contribuir, el legislador ha iniciado un proceso de transformación de la gestión tributaria presidido por exigencias de racionalización y modernización.

Tal y como ha señalado la doctrina, la bondad del sistema fiscal no se asegura exclusivamente mediante la justa configuración de los diferentes tributos²²⁹. Por el contrario, adquieren una inusitada relevancia tanto los procedimientos dirigidos a su efectiva aplicación como su actuación administrativa²³⁰. De esta forma y dado que el cumplimiento del deber de contribuir no presupone una tarea agradable para ningún ciudadano²³¹, reviste una gran importancia la percepción que éste ostente tanto de los tributos como de los procedimientos para su exacción. Por tanto, es necesario conformar la gestión tributaria de forma tal que el contribuyente vea suficientemente garantizados sus derechos, evitando riesgos y sacrificios innecesarios de valores jurídicos objeto de

supone aumentar la presión fiscal indirecta” (“Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”, QF núm. 1, 2001, pág. 9).

225 BASCIU, A.F.: “La partecipazione del cittadino...”, cit., pág. 1185.

226 CAYÓN GALIARDO, A.: “Gestión tributaria y...”, cit., pág. 11.

227 GALLO, F.: “La reintroduzione del...”, cit., pág. 1207; PALAO TABOADA, C.: “La posición del contribuyente...”, cit., págs. 48 y ss.

228 PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “La ordenación temporal de las...”, cit., pág. 23.

229 Vid. por todos PALAO TABOADA, C.: “Naturaleza y estructura...”, cit., Vol. III, pág. 17.

230 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “La reforma de la gestión...”, cit., pág. 82. GALLO señala como causas de la crisis de cualquier sistema tributario la superficialidad y el descuido con que se gestiona legislativa y administrativamente el tributo (“La reintroduzione del...”, cit., pág. 1206).

231 ANGELS señala que esta resistencia psicológica se produce con independencia del espíritu cívico que se ostente (*Rapport d'information...*, cit., pág. 143). Vid. asimismo BOUVIER, M. y ESCLASSAN, M-C.: *L'administration fiscale...*, cit., pág. 91; MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Reflexiones acerca de...”, cit., pág. 17; PONT MESTRES, M.: “Acerca de la pretendida...”, cit., pág. 543. MEHL se refiere a un consentimiento resignado o, más exactamente, razonado (“Le principe du consentement...”, cit., pág. 72).

protección²³², fruto de una interpretación excesiva del interés fiscal o recaudatorio²³³. En este sentido, juzgamos que la búsqueda de la imparcialidad, de la objetividad y, por tanto, del buen funcionamiento de la Administración mediante una imposición acorde a la Justicia conlleva la necesidad de aumentar el nivel de transparencia y democracia²³⁴ de los procedimientos tributarios.

Atendiendo a estos motivos y, especialmente, a la conflictividad de nuestra disciplina²³⁵, el legislador se ha visto forzado a instrumentar diversas soluciones para prevenir y evitar controversias con el contribuyente²³⁶. Una vez constatadas las dificultades para revertir la complejidad y oscuridad que acompaña a la normativa tributaria, se ha inclinado por la previsión de institutos que aseguren una mayor estabilidad de los resultados de la actuación administrativa²³⁷ así como una mejora de la gestión recaudatoria. Tras la generalización de las autoliquidaciones, se ha señalado que el papel de la Administración no podía reducirse exclusivamente a funciones de control y de represión²³⁸, descargando en el ciudadano toda la responsabilidad de la aplicación de los tributos²³⁹. Una configuración tal no serviría con objetividad a los intereses generales ni sería acorde con la formulación del deber de contribuir. Por estas razones, se han previsto diversas soluciones

-
- 232 PALAO TABOADA, C.: "La posición del contribuyente...", cit., pág. 48. Vid. asimismo las interesantes reflexiones de PONT MESTRES, M.: "Acerca de la pretendida...", cit., págs. 544 y ss.
- 233 LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., págs. 93, 107, 108 y 113; PONT MESTRES, M.: "Acerca de la pretendida...", cit., pág. 545.
- 234 CHEVALLIER, J.: "La participation dans l'Administration...", cit., pág. 88.
- 235 FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Marco normativo y conflictividad social. (La nueva LGT como nuevo marco de garantías de los contribuyentes)", CT núm. 100, 2001, págs. 120 y 121. Este autor señala dicho factor como uno de los principales argumentos legitimadores para la introducción de las técnicas convencionales en el ordenamiento tributario.
- 236 CALVO ORTEGA, R.: "Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario", Impuestos núms. 15-16, 2001, pág. 22; FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: "La transacción en el Derecho tributario español: situación actual y perspectivas de futuro. Especial referencia a los procesos de reestructuración empresarial", QF núm. 14, 2001, pág. 9.
- 237 CASTIELLO, F.: "Gli accordi integrativi...", cit., pág. 134.
- 238 Todo esto con independencia de que el incremento de dichas potestades sea una consecuencia inevitable de un sistema tributario que descansa sobre la autoliquidación por parte del contribuyente. En este sentido, el control administrativo constituye un instrumento necesario para la consecución de la Justicia y para evitar el aumento indirecto de la carga tributaria que conlleva la evasión fiscal (ANGELS, B.: *Rapport d'information...*, cit., pág. 18). En definitiva, constituye la contrapartida del sistema de autoliquidación (BOUVIER, M. y ESCLASSAN, M-C.: *L'administration fiscale...*, cit., pág. 99).
- 239 FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La privatización de la gestión...", cit., pág. 85.

para alterar esta situación y “favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes”²⁴⁰.

En esta línea, se ha iniciado una reforma dirigida a reforzar la observancia de los principios de Justicia tributaria, mediante la combinación de mecanismos que garanticen tanto la efectividad del deber de contribuir y la eficacia de la actuación administrativa como la posición jurídica del ciudadano. Abundando en esta idea, podemos constatar la voluntad política de iniciar una nueva etapa en las relaciones entre Administración y contribuyente, superando los conflictos y desconfianzas de épocas anteriores. En definitiva, la apuesta por una conformación de la gestión tributaria que destierre la tradicional contraposición y enfrentamiento entre intereses públicos y privados para procurar su aproximación. Esta nueva visión engloba y unifica en un único interés tanto el logro de la Justicia como la eficacia en la aplicación del tributo²⁴¹. De este modo, su consecución pasa por instaurar un clima de confianza y cooperación dirigido a acercar al ciudadano a la Administración²⁴² y, así, aumentar el nivel de legitimación de su actuación, dando mayor relevancia a los principios de participación, transparencia, objetividad, eficacia, etc.²⁴³ No obstante, llegados a este punto es necesario superar la mera proclamación de los principios sobre los que se asientan los derechos y garantías de los contribuyentes para lograr su efectiva actuación en nuestra disciplina²⁴⁴.

Así, se ha procedido a reconocer al obligado determinados derechos tanto en el cumplimiento de sus deberes como en el seno de los diferentes procedimientos de aplicación del tributo. Entre los primeros, cabe destacar la información y asistencia así

240 Vid. la Exposición de motivos de la LDGC. Respecto al estado de la cuestión en Francia, ANGELS subraya la necesidad de mejorar las relaciones entre Administración y contribuyente mediante una nueva configuración de la misma más moderna, transparente y eficaz (*Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur les missions fiscales de la Direction Générale des Impôts*, Sénat, París, 2000, págs. 145 y ss.). Una vez aprobado por el Parlamento el tributo correspondiente, constituye un factor esencial para dicho cumplimiento voluntario el componente sociológico del consentimiento o aceptación del tributo. En este sentido, además de una correcta ejecución de la política económica y del gasto público adquiere gran importancia la regulación de los procedimientos tributarios así como la actuación de la Administración. Vid. BELTRAME, P.: “Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe”, *Revue Française de Finances Publiques* núm. 51, 1995, págs. 81 y ss.; MEHL, L.: “Le principe du consentement...”, cit., págs. 65 y ss.

241 CAYÓN GALIARDO, A.: “Gestión tributaria y...”, cit., pág. 16.

242 MARONGIU, G.: *I fondamenti costituzionali...*, cit., pág. 178.

243 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., págs. 9 a 17; OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 7.

como una interpretación razonable no susceptible de sanción²⁴⁵. Si bien algún autor ha afirmado la necesidad de admitir el derecho a equivocarse²⁴⁶, consideramos que el mismo debe negarse, eso sí, siempre y cuando la Administración esté en condiciones de proporcionar al contribuyente el auxilio necesario para la correcta aplicación del tributo. Empero, las escasas consecuencias jurídicas que conllevan esas actuaciones revelan hoy en día su indefinición e insuficiencia, razón por la cual juzgamos necesaria una sensible mejora de su régimen jurídico. Entre los segundos, debemos subrayar la traslación en bloque de los derechos reconocidos a los ciudadanos en el procedimiento administrativo común: obligación de resolver, conocimiento del estado de su tramitación, trato respetuoso, acceso a los archivos y registros administrativos, etc.²⁴⁷ Asimismo, cabe señalar la previsión de concretos derechos en los procedimientos de Inspección, de recaudación y sancionador²⁴⁸. Sin embargo, entre todas estas garantías debe resaltarse la generalización del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia a la totalidad de la gestión tributaria²⁴⁹ así como los acuerdos previos de valoración por su mayor relación con nuestro objeto de estudio²⁵⁰.

244 OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 7.

245 Para un estudio detallado, vid. ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999. Vid. la STS de 19 de diciembre de 1997 (ref. Aranzadi 5524). El Libro Blanco para la Reforma de la LGT propone la necesidad de un pronunciamiento expreso de la Administración acerca de la interpretación razonable del obligado tributario (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 149 y 150). Más allá ha ido el artículo 17.4 de la Ley Foral General Tributaria de Navarra que ha establecido que “en caso de duda en la interpretación de la norma se aplicará el criterio más favorable al obligado tributario”. Vid. el comentario a este artículo realizado por GOROSPE OVIEDO, J.I. y HERRERA MOLINA, P.M.: “La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa”, CT núm. 100, 2001, págs. 127 y ss.

246 FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La privatización de la gestión...”, cit., pág. 88.

247 Vid. los artículos 3 y 13 a 24 de la LDGC que tienen su origen en el artículo 35 de la LRJAP-PAC. La doctrina así como la Comisión de Expertos para la reforma de la LGT postula su integración en la nueva LGT (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 109). Vid. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.: “La incidencia de la integración en la Ley General Tributaria de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, CT núm. 96, 2000, págs. 11 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Marco normativo y conflictividad...”, cit., pág. 121.

248 Vid. los artículos 26 y ss. de la LDGC.

249 Utilizamos este término en sentido no técnico, al igual que hemos realizado a lo largo de este epígrafe (vid. nota 158 pág. 56).

250 Artículos 9, 21 y 22 de la LDGC.

En definitiva, el reconocimiento de estos derechos supone la confirmación de que la traslación al contribuyente de numerosas funciones administrativas debía conllevar necesariamente la superación de la tradicional resistencia a la cooperación del mismo en la formación de la decisión. Concretamente, cabría destacar dos modalidades en función de su actuación bien a través del carácter contradictorio de los procedimientos tributarios bien mediante técnicas convencionales. En ambos casos, esta participación se caracterizaría por la intervención activa y espontánea del obligado dirigida a influir e incidir sobre el resultado de la resolución o, al menos, sobre su motivación. En conclusión, se trata de una apuesta firme por el establecimiento de una cultura del diálogo, en aras de conseguir una correcta aplicación del tributo y superar “técnicas y usos de marcado signo autoritario”²⁵¹ impropios de nuestros tiempos.

El primer tipo de participación se actuaría a través del carácter contradictorio del procedimiento, lo que implica la confrontación de las opiniones de las partes –que no de intereses²⁵²– antes de que las diferencias sean insalvables y se produzca la impugnación del acto administrativo correspondiente²⁵³. Concretamente, el obligado tributario también intervendría en defensa de un interés directo y personal, permitiendo dicha configuración “que se hagan valer los distintos intereses en juego y que esos intereses sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar una decisión definitiva”²⁵⁴. De esta forma, se presentaría como instrumento idóneo para garantizar tanto la posición jurídica de los particulares como la objetividad e imparcialidad de la actuación administrativa respecto a la totalidad de la materia tributaria²⁵⁵. No obstante, también debe subrayarse que la traslación del principio de contradicción comporta la necesidad de una mayor articulación de sus procedimientos²⁵⁶. En consecuencia, estas especiales características también determinan que este derecho o

251 CAYÓN GALIARDO, A.: “Gestión tributaria y...”, cit., pág. 8.

252 Vid. CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración...”, cit., pág. 153; LOZANO SERRANO, C.: “La actividad Inspectora...”, cit., págs. 225 y 231.

253 Vid. GARCÍA AÑOVIROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, CT núm. 78, 1996, pág. 163. Asimismo, vid nota 272.

254 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 453.

255 La OCDE señala como el diálogo con el contribuyente favorece la imparcialidad de la Administración en la interpretación de las cuestiones de hecho y de derecho necesarias para la aplicación del tributo (OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 15).

256 SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., págs. 25 y ss.

facultad del obligado se configure como una carga, con las consiguientes consecuencias negativas que se derivan de la omisión de su ejercicio.

El segundo tipo –técnicas convencionales– también constituye una muestra efectiva de la intervención del ciudadano en la función administrativa dirigida a la composición de intereses. Sin embargo, éstas todavía no han sido objeto de un reconocimiento expreso por parte del legislador, aunque podemos apreciar ciertos indicios de su progresiva introducción²⁵⁷. Llegados a este punto y a efectos de su análisis en nuestro ordenamiento, juzgamos necesario distinguir dos modalidades: la terminación convencional y los acuerdos procedimentales²⁵⁸. Pese a la posibilidad de introducción de ambas, razones de cautela hacen decantarse mayoritariamente al legislador por la segunda en materia tributaria²⁵⁹. Concretamente, puede constatarse como se ha seguido y parece que se seguirá un diseño sustancialmente uniforme, inclinándose por la inserción de este tipo de acuerdos dentro del procedimiento. En esta línea y resaltando su interrelación, juzgamos que el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios puede desembocar, en un estadio posterior y subordinado a su previsión por el legislador, en la sustitución del principio de autoridad por el de composición negociada de intereses²⁶⁰ a través de acuerdos procedimentales. La necesidad de aumentar el nivel de seguridad jurídica así como la reducción de la conflictividad²⁶¹ y, por consiguiente, también una cierta periodicidad en la recaudación constituyen las razones que han forzado al legislador a complementar las garantías procedimentales con fórmulas convencionales o *cuasi* convencionales insertas en el procedimiento²⁶². Ésta parece ser la tendencia respecto a todos aquellos aspectos de la

257 LA ROSA, más allá de la introducción de técnicas convencionales, se muestra partidario de atacar de raíz los problemas que afectan al Derecho tributario. En este sentido, considera que la previsión de estos institutos está destinada a ser un parche con relación a esos problemas (“Concordato, conciliazione e flessibilità dell’amministrazione finanziaria”, *Diritto e pratica tributaria*, 1995, págs. 1092 y ss.). Otra reflexión sobre la conveniencia de actuar sobre las causas y no sobre los efectos respecto a la lucha contra la evasión puede verse en CAPOLUPO, S.: “Adesione del contribuyente ed accertamento sintetico”, *Il Fisco* núm. 26, 1995, pág. 6594.

258 La doctrina italiana ha realizado la misma distinción, refiriéndose a los “accordi sostitutivi” e “integrativi o endoprocedimentali” en función de que sustituyan o no a la correspondiente resolución administrativa (CASTIELLO, F.: “Gli accordi integrativi...”, cit., págs. 124 y ss.; SALA, G.: “Accordi sul contenuto discrezionale...”, cit., págs. 206 y ss.).

259 Con excepción hecha de los convenios concursales.

260 SALA, G.: “Accordi sul contenuto discrezionale...”, cit., pág. 207.

261 VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., págs. 173 y 174.

262 Vid. KREBS, W.: “Contratos y convenios...”, cit., pág. 59. Estos argumentos fueron los que motivaron la reintroducción del “accertamento con adesione” en el ordenamiento tributario italiano. Vid. EGIDIA CERVINO, F.: “D.L. n. 538/1994. Riflessioni sul concordato tributario”, *Il*

determinación de la base imponible o de algún otro elemento de la deuda tributaria en que los conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas cobran especial importancia. En suma, se pone de manifiesto la íntima relación existente entre el principio *audi alteram partem* y esta modalidad de técnicas convencionales²⁶³, cuya nota singular es, precisamente, el carácter contradictorio de su procedimiento.

Estas argumentaciones así como la necesidad de asegurar una cierta eficacia y efectividad a la citada participación reclaman el reconocimiento de unos determinados efectos jurídicos en el proceso de formación de la decisión administrativa²⁶⁴. Precisamente, esta “calidad” constituye una de las principales notas distintivas respecto a la intervención pasiva del contribuyente a través de los deberes de colaboración. No obstante, deben distinguirse sus efectos en función del tipo de participación ante el que nos encontremos. En el caso de la participación procedimental, la misma no supone una necesaria influencia en la decisión, pero sí implica, al menos, su refutación en la motivación²⁶⁵ del acto de liquidación o de la resolución administrativa que deniegue la celebración del acuerdo previo de valoración. Esta toma en consideración de los criterios y argumentos del contribuyente constituye un deber para la Administración, cuya inobservancia podría determinar la nulidad del acto o resolución administrativa como consecuencia de su falta de congruencia²⁶⁶. En cambio, en el caso de las técnicas convencionales consistiría en el carácter vinculante para las partes que adquiere el pacto alcanzado y, concretamente, en el caso de los acuerdos procedimentales de recogerlo en la resolución correspondiente. Por estas razones, podemos constatar como la efectiva actuación del derecho a la participación

Fisco núm. 37, 1994, pág. 8746; FERLAZZO NATOLI, L. y SERRANÒ, M.V.: “Il nuovo concordato tributario dopo il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218”, Il Fisco núm. 12, 1998, pág. 3731.

263 Esta relación será estudiada con mayor profundidad en el epígrafe VI del Capítulo II (págs. 191 y ss.).

264 Como ya hemos apuntado, COGNETTI habla de “calidad” de la participación (“*Quantità*” e “*qualità*”..., cit., págs. 65 y ss.) Vid. asimismo MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ, D.: *Droit des relations...*, cit., pág. 52.

265 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., págs. 117 y 118; SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., págs. 70, 158 y ss.

266 COMOGLIO, L.P.: “Contraddittorio (principio del). I Diritto processuale civile” *Enciclopedia giuridica*, Treccani, Roma, 1997, pág. 17; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Artículo 21. Alegaciones” en la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999, pág. 146; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 483; SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: “El deber de motivación...”, cit., pág. 12937. Vid. respecto al deber de congruencia en las resoluciones judiciales, las SSTC 15/1999, de 22 de febrero, 279/1994, de 17 de octubre (FJ 2), 145/1992, de 13 de octubre (FJ 2), 19/1992, de 14 de febrero (FJ 4), 199/1991, de 28 de octubre (FJ 3), 15/1990, de 1 de febrero (FJ 3) y 12/1987, de 4 de febrero (FJ 2). En la jurisprudencia del TS, vid. la sentencia de 4 de febrero de 1999 (ref. Aranzadi 1382, FJ 4).

se vaciaría de contenido si la Administración no resultara constreñida por el ordenamiento a reconocer a la misma ningún tipo de efecto.

Consecuentemente, estas modalidades de participación deben distinguirse, además de los deberes de colaboración, de otras actuaciones del obligado tributario que también pueden tener incidencia en el desarrollo o resultado de la actuación administrativa. En estos casos la citada intervención no conlleva una cooperación activa en todo el procedimiento, sino simplemente en su iniciación o en su delimitación. Abundando en esta idea, cabe señalar que no supone aportación alguna a la formación de la decisión administrativa sino más bien constituye una actividad de impulso. En la primera categoría podríamos situar la formulación de consultas o de valoración de bienes, la iniciación del procedimiento de tasación pericial contradictoria²⁶⁷, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, la conformidad, etc. En cambio, en la segunda recaería la opción por la estimación objetiva²⁶⁸, la solicitud de comprobación total²⁶⁹, etc.

Entre los diferentes procedimientos tributarios la doctrina ha prestado particular atención a la incidencia del principio de contradicción en los procedimientos de gestión tributaria²⁷⁰ y de comprobación e investigación. En este sentido, se ha señalado que su actuación debe requerirse especialmente en aquellos conducentes a la determinación del tributo, dado que es en ellos donde el ciudadano resiente en mayor medida la traslación de las funciones antes ejercidas por la Administración. En esta línea, se ha sostenido que la formación del acto de liquidación sin la intervención activa del contribuyente y, concretamente, su emisión *inaudita altera parte* conlleva un serio riesgo de discordancia entre la situación comprobada y liquidada con respecto a la real²⁷¹. De esta forma, propugnan un cambio de mentalidad y actitud tanto legislativa como administrativa con el fin de evitar que el acto de liquidación sea percibido como una *provocatio ad*

267 No obstante, en este caso la participación del obligado tributario es mayor al proponer mediante perito una valoración diferente a la presentada por la Administración.

268 Vid. el artículo 49 de la LGT.

269 Vid. el artículo 28 de la LDGC.

270 Hemos visto como el término gestión tributaria puede emplearse en sentido extremadamente amplio, en el que tiene cabida incluso la revisión de los actos administrativos o en uno más restringido en que se excluye la recaudación. Por último y es éste el que utilizamos ahora, una concepción estricta que excluye, además de los procedimientos anteriores, el procedimiento de Inspección

271 SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., pág. 123.

*opponendum*²⁷² necesitado de impugnación²⁷³. Abundando en esta idea, la participación cumpliría una labor tanto de control como de garantía respecto a la función administrativa una vez ha sido encomendada al ciudadano la autoliquidación del tributo. Estas reflexiones parecen confirmarse con la previsión expresa del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia en el procedimiento Inspector en la nueva redacción dada al artículo 33 *ter* del RGIT y la audiencia al interesado en las actas tramitadas en disconformidad.

Asimismo, cabe resaltar como la práctica totalidad de los institutos con cierto sustrato convencional introducidos por el legislador tienen por objeto la determinación, aunque sea parcial, de la base imponible o algún otro elemento de la deuda tributaria. Concretamente, los acuerdos previos de valoración constituyen el mejor ejemplo de la cooperación del contribuyente en el procedimiento de gestión tributaria²⁷⁴ y, concretamente, en la cuantificación del tributo. Esta participación está dirigida a la reducción y control de la discrecionalidad técnica que acompaña a la valoración administrativa así como a reforzar la seguridad jurídica²⁷⁵. En suma, el margen de apreciación y la conflictividad que de la misma se deriva ha conducido al legislador a optar por la búsqueda del consenso en sustitución de la imposición unilateral de la decisión. En este sentido, supone una tímida introducción de un instituto que, en otros ámbitos del Derecho público, se ha convertido en un instrumento habitual de gestión en aras de aumentar la garantía y eficacia de la actuación administrativa. A mayor abundamiento, debemos subrayar el carácter contradictorio de su procedimiento, dado que juzgamos que constituye el presupuesto para la celebración de acuerdos procedimentales relativos a la determinación de algún elemento de la deuda tributaria. Tal configuración se erige en garantía de los intereses tanto del contribuyente como de la Administración respecto al control del procedimiento y de la

272 BOUVIER, M. y ESCLASSAN, M-C.: *L'administration fiscale...*, cit., pág. 103; SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., pág. 79. En este sentido, deben buscarse métodos destinados a prevenir el conflicto, dado el carácter insuprimible de la vía jurisdiccional.

273 ROSEMBUJ, T.: "Inspección. Documentación (artículo 145)" en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1696 a 1698. El citado autor señala, más concretamente, que "la propuesta de liquidación es un acto procedimental de *provocatio ad opponendum*, dirigido a producir los efectos jurídicos sustantivos en un momento sucesivo con la aceptación explícita –la conformidad– del destinatario o, en su defecto, con la incoación del oportuno expediente administrativo que pone al particular en la posición u opción de defensa, con carácter previo al acto administrativo de liquidación, que lo constituirá en deudor".

274 Vid. la nota 270 (pág. 77).

275 Vid. con respecto a la discrecionalidad administrativa en la comprobación de valores y a la inseguridad que generan sobre el contribuyente, CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER

adecuación del acuerdo a la legalidad. De esta forma, también en el Derecho comparado y, concretamente, en el ordenamiento italiano han subrayado la importancia del principio de contradicción en la configuración y celebración del “acertamento con adhesione” como elemento que asegure su transparencia y eficacia.

Como hemos apuntado, la necesidad de articular la participación en estos procedimientos se ha acentuado con el creciente empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas en las normas relativas a la determinación de la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria²⁷⁶. Su empleo abusivo por parte del legislador junto a la imperfección e imprecisión de la norma convierten al procedimiento en el centro de composición de intereses, con el consiguiente aumento del margen de apreciación. El carácter patológico y con tintes represivos que ha adquirido la actuación administrativa nos hace decantarnos por la participación como medio de control y reducción de los márgenes de discrecionalidad, aunque sea técnica, que ostenta. En consecuencia, se nos antoja necesario establecer posibilidades de participación tanto antes como después de la realización del hecho imponible²⁷⁷, dada la incidencia de la determinación unilateral por parte de la Administración de los márgenes de apreciación. En suma, debe superarse la concepción pasiva de la intervención del contribuyente para erigirla en garantía de la adecuación de la actuación administrativa al ordenamiento. De este modo, el ciudadano cooperaría en el procedimiento procurando garantizar no sólo sus intereses²⁷⁸, sino también su correcto desarrollo para que pueda cumplir su función: la justa determinación del tributo.

No obstante, conviene recordar que la verdadera tutela de la posición jurídica del contribuyente únicamente se asegura con plenas garantías en la esfera jurisdiccional. En este sentido, debemos resaltar que la traslación del principio de contradicción al ámbito administrativo queda, en cierta forma, desvirtuada, dada su actuación ante la

MORENO, F.J.: “El control judicial del valor comprobado: una cuestión abierta”, REDF núm. 87, 1995, págs. 460 y 461.

276 Vid. por todos CHECA GONZÁLEZ que señala como causa la crisis que afecta a la reserva de ley (“El principio de reserva de ley..., cit., Vol. II, pág. 826). Asimismo, vid. el epígrafe relativo al principio de legalidad (págs. 305 y ss.) y el dedicado al principio de reserva de ley (págs. 346 y ss.).

277 Así, además de la aplicación del principio de contradicción debería preverse la celebración de acuerdos, incluso, con posterioridad a la realización del hecho imponible a semejanza de los acuerdos previos de valoración. Esta posibilidad parece que se recogerá en la futura LGT mediante el instituto de las actas de conformidad con acuerdo.

278 ANDREANI, A.: “Funzione amministrativa..., cit., pág. 682.

Administración y no ante un tercero *superpartes*. Empero, tampoco debemos olvidar como un buen funcionamiento de los procedimientos tributarios coadyuva a la considerable reducción del número de recursos en la vía económico-administrativa y en la jurisdiccional. De esta forma, la interrelación entre la aplicación de los tributos y su revisión exige la adopción de medidas dirigidas a reducir la conflictividad de nuestra materia²⁷⁹. En suma y a pesar de sus diferencias con su construcción procesal, no pueden negarse las ventajas que se derivan del carácter contradictorio de los procedimientos tributarios.

Como ya veremos, esta intervención no supone una interferencia ni un obstáculo para el interés público, dado que tanto el de la Administración como el del contribuyente y el de la colectividad convergen en la determinación del tributo con arreglo a los principios de Justicia. Tradicionalmente, en la relación tributaria sólo han sido consideradas dos partes interesadas: Fisco y contribuyente. Sin embargo, a estos intereses debe añadirse el de la colectividad a que todos los ciudadanos cumplan con su deber de contribuir conforme a su capacidad económica²⁸⁰. Este interés ya había sido puesto de manifiesto de manera desafortunada por el TC al señalar que “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidad de defraudar”²⁸¹. La combinación de los deberes de colaboración con una participación activa del ciudadano garantiza en mayor medida las posiciones de ambas partes para lograr una imposición acorde con el deber de contribuir²⁸². Por tanto, el derecho a una justa tributación no debe

279 DELORME señala que la materia tributaria es, por naturaleza, conflictiva (‘La protection du contribuable’, *Revue Française de Finances Publiques* núm. 17, 1987, pág. 125). Sin embargo, nosotros consideramos que, si bien contribuir al sostenimiento de las cargas públicas no agrada a los ciudadanos, no debe buscarse en este argumento la causa de la conflictividad tributaria. Por el contrario, las razones últimas de la misma deben buscarse en la elevada presión fiscal, la deficiente normativa tributaria, la actitud de la Administración, etc.

280 CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración...”, cit., págs. 156 y 157.

281 Vid. las SSTC 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 3), 76/1990, de 26 de abril (FJ 3) y 50/1995, de 23 de febrero (FJ 5). Vid. la reflexión acerca de la desafortunada afirmación del TC de MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Reflexiones acerca de...”, cit., págs. 14 y 20; SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Los españoles, ¿súbditos...”, cit., pág. 241. Asimismo, vid. ANGELS, B.: *Rapport d’information...*, cit., pág. 18. La OCDE advierte este riesgo además de señalar el peligro para una efectiva competencia en las actividades económicas o profesionales (OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 12).

282 Vid. el planteamiento del legislador en la Exposición de Motivos de la LGT dirigida a superar esta concepción: “el planteamiento liberal de la gestión tributaria como un proceso en el que se enfrentan y contraponen el contribuyente individualizado y la Administración, tiene que ser, por fuerza superado para convertirse en un procedimiento de colaboración a un fin común”.

considerarse reñido con la recaudación tributaria²⁸³, sino que, por el contrario, comulga con una configuración del deber de contribuir acorde con los principios de Justicia.

En suma, es necesario propugnar una visión del fenómeno tributario que integre estos tres intereses, con independencia de las concretas posibilidades de tutela en el procedimiento que tenga cada uno. En este sentido, MOSCHETTI ha puesto en evidencia la relación entre derechos individuales e interés colectivo, señalando la necesidad de equilibrio que debe existir entre la tributación conforme a la efectiva capacidad económica realizada y el interés de la colectividad a que ninguno incumpla el deber de contribuir, concebido como un deber de solidaridad²⁸⁴. Por tanto, debe conseguirse superar la distinción entre intereses públicos y privados con el fin de alcanzar la satisfacción del deber de contribuir con arreglo a los principios de Justicia tributaria²⁸⁵.

El deber de contribuir y, por tanto, también el interés público a la percepción del tributo queda subordinado de forma absoluta a los principios de Justicia, hasta el punto de que algún sector de la doctrina llegue a hablar de un correlativo derecho del contribuyente a la justa tributación²⁸⁶. En este sentido, el interés fiscal debe ser objeto de una adecuada ponderación no sólo en relación con los derechos fundamentales²⁸⁷ sino también respecto del interés del contribuyente a ser gravado conforme a su capacidad económica. Por tanto, carece de fundamento contraponer los intereses de Administración y contribuyente cuando ambos convergen a la consecución de la Justicia tributaria²⁸⁸. El objetivo de la primera debe ser el de lograr una perfecta e ideal imposición acorde con el deber de contribuir, sin olvidar que ésta es compatible con el derecho a una justa imposición²⁸⁹ e, incluso, con la

283 GRASSI, S. y COSIMODE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., págs. 114 y ss.

284 "Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile" en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, pág. 122.

285 LOZANO SERRANO, C.: "La actividad Inspectoral...", cit., pág. 231.

286 Vid. nota 111 (pág. 49).

287 CAYÓN GALIARDO, A.: "Gestión tributaria y...", cit., pág. 15. En la descripción de los derechos y obligaciones de los contribuyentes realizadas por la OCDE, se destaca como existen riesgos de conflicto entre la utilización de las potestades de comprobación e investigación tanto para luchar contra el fraude fiscal como para tratar en pie de igualdad a todos los ciudadanos y la necesidad de respetar los derechos de cada concreto contribuyente (OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 7).

288 LOZANO SERRANO, C.: "La actividad Inspectoral...", cit., pág. 231.

289 FEDELE, A.: "L'accertamento tributario ed i principi costituzionali" en la obra colectiva *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Giuffrè Editore, Milán, 1994, pág. 32.

economía de opción²⁹⁰. Así, la introducción de la participación a través tanto de las garantías procedimentales como de las técnicas convencionales debe plantearse desde la óptica de la convergencia de intereses de ambas partes a una justa determinación del tributo. En definitiva, el interés del contribuyente a intervenir en la correcta aplicación debería coincidir con el de la Administración a adquirir todos los elementos necesarios para proceder a su aplicación²⁹¹. A tenor de estas reflexiones, se pone de manifiesto como esta construcción pasa necesariamente por vencer el tradicional clima de desconfianza y la potenciación de la aceptación del tributo²⁹².

Llegados a este punto, cabe señalar que la participación del contribuyente tiene características diferenciadas y peculiares respecto a otros sectores de la Administración pública. Principalmente, cabe señalar que, en ningún caso, será posible la intervención del ciudadano en defensa intereses *supra* individuales, dado que, en los procedimientos tributarios, tienen difícil cabida otros sujetos que las partes. Pese a la existencia de un interés de la colectividad a la justa determinación del tributo, únicamente el sujeto afectado de forma directa por la actuación administrativa estará legitimado para intervenir en el procedimiento correspondiente. Aunque parezca imperar la dimensión garantista frente a la pública, consideramos ineludible esta configuración al juzgar inconcebible abrir la materia tributaria a cualquier ciudadano como potencial interesado en la justa aplicación del tributo. A mayor abundamiento, el carácter reservado de los datos del contribuyente así como la naturaleza de las actuaciones a realizar reforzarían esta exclusión.

Por tanto y a pesar de recaer la previsión de las citadas modalidades de participación dentro del margen de discrecionalidad del legislador, estimamos que su consideración como vehículo de los principios de objetividad, participación y eficacia de la acción administrativa exigían y exigen su generalización a la materia tributaria. A estos factores apuntados, cabe añadir las utilidades positivas sobre el deber de contribuir que se producen, dadas las posibilidades de una mayor observancia de los principios de Justicia. Asimismo, deben señalarse una serie de efectos colaterales de gran importancia como son

290 BOUVIER, M. y ESCLASSAN, M-C.: *L'administration fiscale...*, cit., pág. 97.

291 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 115; SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., pág. 75.

292 AICARDI, M.: *L'amélioration des rapports...*, cit., pág. 13; BELTRAME, P.: "Le consentement de l'impôt...", cit., págs. 81 y ss.; MEHL, L.: "Le principe du consentement...", cit., págs. 65 y ss. Los citados autores señalan que, en la actualidad, no es suficiente la aprobación del

la mayor legitimación de la actuación administrativa²⁹³, el descenso de la conflictividad, una descongestión de la jurisdicción contencioso-administrativa, etc.²⁹⁴ En definitiva, juzgamos que era inevitable un replanteamiento de la intervención de los ciudadanos en los procedimientos de aplicación de los tributos, con el fin de superar la unilateralidad de la actuación administrativa y de asentarla sobre la colaboración y participación del contribuyente, consolidando así el equilibrio entre las partes de la relación tributaria²⁹⁵.

Tras la promulgación de la LDGC, la generalización de la participación y, especialmente, el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios se erige en el principal instrumento arbitrado por el legislador para lograr un cambio sustancial en nuestra disciplina. Nos encontramos ante un paso más para conseguir un nuevo tipo de relaciones entre Administración y obligados basado tanto en la transparencia y eficacia de la actuación administrativa como en la colaboración. De esta forma, el equilibrio y la consecución de la paridad de las partes ha pasado por el refuerzo de los derechos de los contribuyentes y la introducción de diversas modalidades de participación en los diferentes procedimientos tributarios. Tal y como señalaba CASADO OLLERO, el progresivo reconocimiento de la relevancia jurídica y funcional del destinatario de la actuación administrativa²⁹⁶ debía desembocar en su participación activa en esta última, a semejanza de lo ocurrido en el Derecho administrativo²⁹⁷. La nueva cultura del diálogo que parece consolidarse conlleva la superación de la Administración autoritaria y su progresiva sustitución por una participada e, incluso, concertada o convencional. Esta concepción y el nuevo enfoque que la misma supone de las relaciones con el ciudadano han trascendido paulatinamente al plano legal²⁹⁸, superando el teórico y programático.

Parlamento para asegurar la aceptación del tributo por el conjunto de la sociedad, sin perjuicio de su legalidad.

293 CHEVALLIER, J.: "La participation dans l'Administration...", cit., pág. 88.

294 Vid. el capítulo IV relativo a la participación del contribuyente en la determinación de la base imponible: su admisibilidad y, concretamente, su epígrafe II que lleva por título la Constitución Española y la participación del contribuyente en la determinación de la base imponible (págs. 335 y ss.).

295 CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración...", cit., pág. 155.

296 SOLER ROCH, M.T.: Prólogo a la obra de VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos de valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Edersa, Madrid, 2002, pág. 13.

297 CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración...", cit., pág. 155.

298 *Ibidem* (pág. 156).

No obstante, la consolidación de esta nueva visión de las relaciones entre las partes así como de la participación procedimental pasa necesariamente por la equiparación de sus posiciones. La *par conditio* se convierte en el presupuesto mínimo para la posible instauración de un trámite de audiencia, configurado como una participación en el seno del procedimiento²⁹⁹. Así, en la última década podemos constatar una tendencia legislativa en el Derecho comparado dirigida a restaurar el equilibrio en las relaciones entre Administración y contribuyente mediante el establecimiento de garantías a favor de este último³⁰⁰. Además, es necesario que la previsión normativa venga acompañada de la eliminación de actitudes administrativas poco respetuosas con los derechos de los obligados. En esta línea, algunos autores han hablado del principio de igualdad en las partes de la relación jurídica tributaria³⁰¹, para destacar como ambas quedan sometidas por igual a la ley así como sus posiciones vienen tuteladas de idéntico modo por el ordenamiento³⁰². Esta afirmación no debe conducir a la errónea conclusión de que no puedan existir diferencias entre las mismas, sino que su fundamento debe residir en razones de interés general acordes con los principios rectores del sistema tributario y del Derecho público³⁰³. A mayor abundamiento, se ha señalado que “no es la Administración *potentior personae* sino que son *potentiores* algunos de los intereses cuyo cuidado y gestión se encomiendan institucionalmente a la Administración pública; intereses que son, en definitiva, los que subyacen en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, cuya efectividad justifica la instrumentación legal de diferentes deberes de

299 SALVINI hace referencia a una “fase contenciosa endoprocedimental” como reproducción del citado trámite procesal (*La partecipazione del privato...*, cit., pág. 24). Vid. asimismo CONSOLAZIO, M.L.: “Principio del contraddittorio...”, cit., pág. 349.

300 Exposición de motivos de la LGT. Vid. asimismo AICARDI, M.: *L'amélioration des rapports...*, cit., pág. 13, OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 7; PALAO TABOADA, C.: “Temas para un debate...”, cit., pág. 100. BOUVIER y ESCLASSAN destacan el carácter fundamental de la protección de dichas garantías como consecuencia de las prerrogativas que ostenta la Administración (*L'administration fiscale...*, cit., págs. 106, 115 y ss.). Por el contrario, MÁRQUEZ MÁRQUEZ ha señalado con preocupación la desmedida exaltación, lejos de sus límites reales, de los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes frente a la Administración tributaria (“Reflexiones acerca de...”, cit., pág. 11).

301 VALDÉS COSTA, R.: “El principio de igualdad en las partes de la relación jurídica tributaria”, REDF núm. 73, 1992, págs. 5 y ss. También, DELAHAYE hace referencia a la “equality of treatment between tax Authorities and taxpayer” (“Taxpayer protection in Belgium: some remarks” en la obra colectiva *Taxpayer protection in the European Union*, Kluwer, La Haya, 1998, pág. 64). Vid. asimismo la reflexión de DELORME acerca de la paridad de las partes y el buen funcionamiento de la Administración (“La protection du...”, cit., pág. 125).

302 CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración...”, cit., pág. 166.

303 LÓPEZ MARTÍNEZ, J.L.: “El principio de igualdad en la ley y su proyección en las relaciones entre la Administración tributaria y los administrados. Un apunte” en *Estudios de Derecho*

prestación a cargo de los obligados tributarios³⁰⁴. En suma, podemos concluir que cada una de las partes ostentará y obtendrá la tutela de aquellos derechos y prerrogativas que la ley establezca a su favor, y entre los cuales creemos que debe incluirse el derecho del contribuyente a participar en los procedimientos tributarios.

De esta forma, la participación procedimental puede considerarse, en la actualidad, una regla general de nuestras Administraciones públicas, caracterizada fundamentalmente por el carácter contradictorio de sus procedimientos. Asimismo, en el Derecho comparado apreciamos una evolución positiva en el Derecho tributario respecto, no sólo, a la citada intervención del contribuyente sino también hacia las técnicas convencionales, aunque en este último caso con mayores cautelas. Abundando en esta idea, constatamos la introducción generalizada de ambos tipos de participación aunque con diferente incidencia y relevancia. En los ordenamientos europeos comprobamos bien la aplicación exclusiva del principio de contradicción bien su combinación con determinadas técnicas convencionales. Este primer caso sería el del procedimiento de gestión tributaria francés mientras que el segundo sería el de los ordenamientos alemán e italiano³⁰⁵. En cambio, en el ordenamiento español podemos afirmar la generalización de la participación del obligado a través de la configuración contradictoria de los procedimientos tributarios³⁰⁶, con especial relevancia en el de inspección³⁰⁷. Sin embargo, debemos rechazar dicho planteamiento con respecto a las técnicas convencionales por diversas razones. En primer lugar, porque a fecha de hoy no constatamos la existencia de verdaderos institutos convencionales³⁰⁸ pese al sustrato consensual que ostentan alguna de las nuevas figuras previstas por el legislador: acuerdos

público (Homenaje a Juan José Ruiz-Rico), Tecnos, Madrid, 1997, Vol. I, pág. 434; VALDÉS COSTA, R.: "El principio de igualdad...", cit., pág. 8.

304 CASADO OLLERO, G.: Prólogo a la obra de ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 9. En este sentido, FONT MESTRES señala que "la superioridad rompe el equilibrio jurídico, y esto abre paso sin franquicia a cualquier juicio de valor que emane de esa posición privilegiada" ("Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26-4-1990, sobre la supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria", RTT núm. 9, 1990, pág. 42).

305 No obstante, cabe señalar que, en el ordenamiento tributario italiano, el principio de contradicción no resulta de aplicación generalizada y que tampoco se le atribuye al "accertamento con adesione" naturaleza convencional.

306 Como ya hemos señalado la LDGC ha generalizado para el conjunto de procedimientos tributarios tanto el derecho de alegaciones como la audiencia al interesado en sus artículos 21 y 22, respectivamente.

307 El RD 136/2000, de 4 febrero ha añadido el artículo 33 *ter* del RGIT mediante el cual se instauran en el procedimiento Inspector tanto las alegaciones del interesado como la audiencia previa a la formalización de las actas.

308 Fuera de los supuestos de los convenios concursales.

previos de valoración y sobre operaciones vinculadas³⁰⁹. En segundo lugar, porque la aplicación y efectiva actuación de estos últimos queda subordinada a su previsión concreta en la normativa de cada impuesto.

En suma, la actuación del principio *audi alteram partem* y el empleo de técnicas convencionales supone necesariamente una apertura de los procedimientos tributarios a fin de que dejen de ser una exclusiva prerrogativa de la Administración y den paso e involucren a los contribuyentes. Sin embargo, su previsión respecto a la totalidad de nuestra materia ha presentado históricamente serias dificultades como consecuencia de la proclamación del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y la vigencia del principio de legalidad³¹⁰. Con independencia de su estudio detallado, cabe señalar que su concepción como institutos subordinados al deber de contribuir tanto en su dimensión recaudatoria con respecto a los principios de Justicia tributaria debería atenuar la resistencia a su previsión. Una vez superadas estas reticencias, la participación activa puede constituir un instrumento para mejorar las relaciones entre Fisco y contribuyentes³¹¹, al aportar certeza y mejorar la eficacia de la actuación administrativa. A su vez, el aumento de la participación del obligado con el consiguiente aumento de la transparencia de la actuación administrativa conlleva una simplificación de trámites y procedimientos así como el descenso de la conflictividad en nuestra disciplina.

309 Estas figuras serán abordadas en el Capítulo III al estudiar la inserción de las técnicas convencionales en los diferentes procedimientos tributarios (págs. 269 y ss.). Vid. la reflexión en este sentido después de analizar las diversas posiciones doctrinales que realiza CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades vinculadas en la imposición directa española*, Aranzadi, Pamplona, 2000, págs. 216 a 219.

310 VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 183.

311 ANGELS subraya como unas difíciles relaciones entre Administración y contribuyente conllevan un buen número de patologías en el sistema y no pocas dificultades para el ejercicio de la función tributaria (*Rapport d'information...*, cit., pág. 145).

**CAPÍTULO II EL CARÁCTER CONTRADICTORIO DE LOS
PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA: EL DERECHO DE
ALEGACIONES Y EL TRÁMITE DE AUDIENCIA**

I. EL PRINCIPIO *AUDI ALTERAM PARTEM*³¹² O DE CONTRADICCIÓN Y LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

A. EL CARÁCTER CONTRADICTORIO DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

El principio *audi alteram partem* o de contradicción constituye un principio fundamental del Derecho procesal y su respeto puede reputarse como parte de la conciencia jurídica universal³¹³. Concretamente, tiene su origen en las máximas *nemo damnari inaudita parte*³¹⁴ y *audiatur et altera pars*³¹⁵. Su observancia viene asegurada en la gran mayoría de Estados mediante su incardinación en el más amplio derecho a la tutela judicial efectiva o de defensa recogido en la práctica totalidad de normas supremas³¹⁶. Sin embargo y a diferencia de lo ocurrido con la tutela judicial efectiva³¹⁷, el principio de contradicción ha sido ignorado en sede constitucional³¹⁸. Su actuación comporta que no pueda recaer decisión sobre una pretensión o acusación sin que se haya producido su traslado a la otra parte y se le haya brindado la posibilidad de participar activamente en el

312 WALINE ha señalado que la expresión *audi alteram partem* exige el carácter contradictorio del proceso o procedimiento ("Le principe "audi...", cit., pág. 495).

313 LANGROD, G.: "Procédure administrative et Droit administratif", Revue Internationale des Sciences Administratives núm. 3, 1956, pág. 78.

314 Vid. GAMERO CASADO, E.: "Omisión del trámite...", cit., pág. 100; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 491. Asimismo, vid. la enumeración de sentencias del TS que realiza SERRANO GUIRADO, E.: "El trámite de audiencia...", cit., pág. 137. Vid. también la STS de 11 de junio de 1984 (ref. Aranzadi 3460).

315 Vid. para ambas MORILLO MÉNDEZ, A.: "El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios", Carta Tributaria (monografías) núm. 3, 2001, pág. 2.

316 CUVA, A.: "El principio del contraddittorio", Il Fisco núm. 43, 1994, pág. 10283; FERLAZZO NATOLI, L.: "La rilevanza del principio...", cit., pág. 541.

317 Junto a los textos constitucionales, también puede destacarse en el ámbito europeo el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, de 4 de noviembre de 1950 que consagra el derecho a un proceso equitativo y en el que debe entenderse comprendido el principio de contradicción.

318 ZEGHBIB, H.: "Principe du contradictoire...", cit., pág. 492. No obstante y pese a la ausencia de relevancia constitucional, GOSTRA considera que eso no implica que la Norma Suprema se mantenga indiferente respecto al citado principio ("Contraddittorio (principio del). I Diritto processuale penale", *Enciclopedia giuridica*, Treccani, Roma, 1997, pág. 3). Si bien esta afirmación se refiere al ordenamiento italiano, juzgamos que puede extenderse a la generalidad de los ordenamientos europeos.

desarrollo del proceso, en aras de intervenir en la formación de la decisión y, por tanto, en el convencimiento del juez³¹⁹. Este principio también ha sido designado bajo la expresión “bilateralidad de la audiencia”³²⁰, dado que la acción debe dirigirse de forma necesaria a una contraparte a la que eventualmente afectará la misma. Por consiguiente, la igualdad entre las partes³²¹ en la participación en la formación del contenido de la sentencia se erige en premisa indispensable para su ejercicio³²². En suma, exige que se brinde a los interesados la posibilidad de estar presentes en el proceso y de ofrecer su punto de vista sobre los hechos y cuestiones jurídicas que se planteen³²³.

No obstante y a pesar de su carácter eminentemente procesal, la doctrina se ha planteado su traslación a otros ámbitos tanto del Derecho público como del privado³²⁴. El argumento esgrimido ha sido su condición de regla reconocida universalmente y cuyo respeto debe exigirse tanto en el proceso judicial como en el resto de procedimientos jurídicos³²⁵. Así, este principio adquiriría, más allá del mero significado procesal, una connotación ético-ideológica³²⁶, hasta el punto de considerarse una conquista de cualquier civilización moderna³²⁷. Abundando en esta idea, se ha resaltado su importancia como elemento esencial e indefectible de cualquier forma de procedimiento que quiera ser una

319 MARTINETTO, G.: “Contraddittorio (principio del)”, *Enciclopedia giuridica*, Istituto della enciclopedia italiana, Roma, 1988, Vol. III, págs. 459 y 460. Vid. las SSTC 114/2000, de 5 de mayo (FJ 2) y 120/2000, de 10 de mayo (FJ 2).

320 DÍAZ, C.A.: *Instituciones de Derecho...*, cit., Tomo I, pág. 214; PALACIO, L.E.: *Derecho procesal...*, cit., págs. 262 y 263.

321 Vid. QJVA, A.: ‘Il principio...', cit., págs. 10284 y 10286. Asimismo, la STC 178/2001, de 17 de septiembre (FJ 3).

322 COMOGLIO, L.P.: ‘Contraddittorio (principio del)...’, cit., pág. 2; CONSOLAZIO, M.L.: “Principio del contraddittorio...", cit., pág. 345; MIGLIORINI, L.: “Contraddittorio (principio del). I Diritto Processuale Amministrativo”, *Enciclopedia giuridica*, Treccani, Roma, 1997, pág. 1.

323 MARTINETTO, G.: ‘Contraddittorio (principio...’, cit., Vol. III, pág. 459. Asimismo, vid. la STC 178/2001, de 17 de septiembre (FJ 3).

324 CONSOLAZIO, M.L.: “Principio del contraddittorio...", cit., pág. 345.

325 La doctrina ha exigido su aplicación incluso en los métodos alternativos de resolución de conflictos. Respecto a la mediación, vid. ZEGHBIB, H.: “Principe du contradictoire...", cit., pág. 490. Respecto al arbitraje, vid. KESSEDJIAN, C.: ‘Principe de la contradiction et arbitrage’, *Revue de l'arbitrage* núm. 3, 1995, págs. 381 y ss. En el ordenamiento tributario francés, el principio de contradicción se respeta incluso en el procedimiento ante las “commissions départementales” (vid. HEILBRONNER, A.: “Les garanties nouvelles du contribuable”, *EDCE* núm.18, 1964, pág. 32).

326 Vid. la STS de 20 de septiembre de 1980 (ref. Aranzadi 3758).

327 NASI, A.: “Contraddittorio (principio del). Diritto processuale civile”, *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè Editore, Milán, 1958, Vol. IX, pág. 721.

garantía para los derechos del ser humano³²⁸. De esta forma, el principio de contradicción constituiría un derecho de ciudadanía, perteneciente al estatuto del ciudadano.

Estas reflexiones no deben conducir a la asimilación del procedimiento administrativo al proceso jurisdiccional, dado que no son automáticamente trasladables las garantías del segundo al primero³²⁹. No obstante, cabe señalar que el procedimiento acaba siendo configurado a semejanza del proceso³³⁰, dado que determinados principios de este último tienen carácter general y son, por tanto, perfectamente aplicables a cualquier procedimiento jurídico³³¹. En este sentido, se propugna únicamente una “procedimentalización” de la actuación administrativa, dado que el procedimiento nunca puede constituir una imitación del proceso³³². Por esta razón y como ya veremos, la vulneración del mismo principio en una y otra sede no conlleva necesariamente las mismas consecuencias ni tiene prevista la misma tutela³³³.

En el ámbito de la Administración pública, su traslación representa la opción normativa adoptada en la mayoría de los Estados para solventar la pérdida de confianza por parte de la sociedad mediante la instauración de una cultura del diálogo. De esta forma, la generalidad de los ordenamientos ha configurado sus procedimientos administrativos comunes siguiendo las reglas del principio de contradicción. La considerable ampliación del campo de actuación administrativa supone una injerencia cada vez mayor en la esfera individual del ciudadano. Este factor ha otorgado un papel destacado a la regulación de dichos procedimientos³³⁴, subordinándose la validez de las decisiones administrativas al

328 MARTINETTO, G.: “Contraddittorio (principio..., cit., Vol. III, pág. 459. HILF, QESLA y PACHE subrayan la relación de los citados derechos procedimentales con respecto a los derechos humanos o fundamentales, hasta el punto de postular su reconocimiento como tales (“Rights vis-à-vis the administration at the Community level” en la obra colectiva *Human Rights and the European Community Methods of Protection*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1990, pág. 457). En el ámbito tributario, vid. la exigencia que realiza BALTUS de un procedimiento justo frente a la Administración tributaria al poner en relación los derechos humanos con la tributación (“Introduction” en la obra colectiva *Taxation and Human Rights*, Kluwer, Róterdam, 1988, pág. 1).

329 Vid. la STC 68/1985, de 27 de mayo y el ATC 604/1987, de 20 de mayo (FJ 3).

330 COMOGLO, L.P.: “Contraddittorio (principio del)..., cit., pág. 12.

331 ISAAC, G.: *La procédure administrative non contentieuse*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1968, págs. 105 y 106.

332 Ibidem.

333 En contra, GAMERO CASADO, E.: “Omisión del trámite..., cit., pág. 107.

334 HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: “Rights vis-à-vis..., cit., págs. 456 y 457.

cumplimiento de concretas formalidades³³⁵. Sin embargo, conviene señalar que estos trámites no se establecen únicamente como garantía de la participación y tutela de la posición jurídica de los interesados sino también como cauce de legalidad y de eficacia del procedimiento mismo³³⁶.

Originariamente, éste era considerado en mayor medida como una garantía para los administrados frente a su actual concepción como *iter* necesario para asegurar la Justicia y el acierto de la resolución³³⁷. En esta línea, no cabe reducirlo exclusivamente a su dimensión garantista sino que, por el contrario, deben potenciarse conexiones con la participación así como con la búsqueda del consenso a fin de conseguir la eficacia social o financiera³³⁸. En suma, la actuación administrativa debe estar dirigida a realizar el valor Justicia previniendo el conflicto y evitando la controversia. El logro de estos fines presupone su correcta regulación mediante la ponderación de los principios que deben regirlo³³⁹, con el fin de asegurar una buena administración³⁴⁰ dirigida a la salvaguarda tanto

335 LAUBADERE, A., VENEZIA, J-C. y GAUDEMONT, Y.: *Traité de Droit administratif*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1992, Vol.I, pág. 611. BRURON hace referencia a formalidades de carácter sustancial, cuyo incumplimiento conlleva la nulidad del procedimiento ("Le juge de l'impôt et les garanties du contribuable", *Revue Française de Finances Publiques* núm. 40, 1992, págs. 175 y ss.). Sin embargo, también cabe recalcar que "no todos los vicios o imperfecciones padecidos en la tramitación de un procedimiento administrativo, tienen entidad jurídica y trascendencia suficiente para amparar una pretensión anulatoria por causa formal, dado que sólo los defectos muy graves que impidan al acto formal alcanzar su propia finalidad o que produzcan indefensión de los afectados, podrían lograr los efectos invalidatorios pretendidos" (SSTS de 15 de diciembre de 1987 (ref. Aranzadi 9503, FJ 2), de 25 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3374, FJ 2), de 30 de abril de 1984 (ref. Aranzadi 2177), de 25 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2948), de 17 de marzo de 1964 (ref. Aranzadi 1131), de 29 de octubre de 1962 (ref. Aranzadi 4161) y de 13 de enero de 1961 (ref. Aranzadi 138).

336 SERRANO GUIRADO, E.: "El trámite de audiencia...", cit., págs. 129 y 130. Vid. asimismo GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 452; SAINZ MORENO, F.: "Principios y ámbito de aplicación de la L.A.P. (en particular, artículos 1 a 3)" en la obra colectiva *Administraciones Públicas y Ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*, Praxis, Barcelona, 1993, pág. 141. SSTS de 5 de diciembre de 2000 (ref. Aranzadi 10087, FJ 2), de 16 de junio de 1993 (ref. Aranzadi 4347, FJ 3) y de 17 de octubre de 1989 (ref. Aranzadi 7192, FJ 1).

337 SERRANO GUIRADO, E.: "El trámite de audiencia...", cit., pág. 130. Vid. asimismo las SSTS de 21 de diciembre de 1983 (ref. Aranzadi 6404) y de 16 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8001).

338 COSTA, J.P.: "Droit et évaluation", *Revue Française d'Administration Publique* núm. 66, 1993, págs. 221 y ss.

339 Vid. la enumeración de principios que realiza SAINZ MORENO, F.: "Principios y ámbito de...", cit., págs. 105 y ss.

340 En la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea se ha reconocido el derecho a una buena administración en el artículo 39. El citado precepto establece que:

del interés general como de los derechos de todos los ciudadanos³⁴¹. Por estas razones y por su sujeción a la reserva de ley del artículo 105.c) de la CE, la audiencia al interesado ha sido considerada como una “institución jurídica constitucionalmente relevante”³⁴².

Atendiendo a estos condicionantes, la doctrina ha juzgado el carácter contradictorio del procedimiento como una exigencia irrenunciable para la consecución de los fines de garantía, eficacia y participación. Así, se ha afirmado que la actuación del principio *audi alteram partem* incrementa las posibilidades de una justa aplicación de la ley así como de la adecuación de la actuación administrativa al interés público sin sacrificio de la posición jurídica del interesado³⁴³. Abundando en esta idea, la participación en clave colaboradora del interesado facilita la objetividad e imparcialidad de dicha actuación al posibilitar una completa y exacta ponderación de los intereses en juego. Concretamente, la adopción de resoluciones en cuyo procedimiento ha intervenido el interesado supone un incremento de la “democratización”³⁴⁴ y asegura, en mayor medida, el respeto de la legalidad así como reduce las probabilidades de su anulación³⁴⁵ o modificación en sede jurisdiccional. Estos aspectos contribuyen a un buen funcionamiento de la Administración, beneficiando no sólo al ciudadano sino también al ente público y a la colectividad al asegurar una mayor adecuación de la resolución al ordenamiento. Así y frente a los temores a que pueda

“1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

- El derecho de toda persona de ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente;

- El derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional de los asuntos;

- La obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones

3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Comunidad de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros”.

Asimismo, la Ley 4/1999 ha incluido este principio entre los que deben regir las relaciones con los ciudadanos. En el Derecho comparado, el artículo 97 de la Constitución italiana establece que “i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione”.

341 Vid. PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “La ordenación temporal de las...”, cit., pág. 34. Asimismo, vid. entre otras las SSTs de 12 de noviembre de 1900 y de 31 de diciembre de 1932 (citadas por SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., págs. 131 y 132) y el FJ 1 de la STS de 17 de octubre de 1989 (ref. Aranzadi 7192).

342 MALARET I GARCÍA, E.: “Los principios del procedimiento administrativo...”, cit., págs. 311 y 312. Vid. la STS de 21 de diciembre de 1983 (ref. Aranzadi 6404).

343 SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 136.

344 LANGROD, G.: “Procédure administrative et...”, cit., págs. 90 y 91.

345 TOSI, L.: “Il requisito di effettività” en la obra colectiva *La capacità contributiva*, Cedam, Padua, 1993, pág. 143.

suponer un freno a la actuación administrativa³⁴⁶, cabe defender que la participación del interesado está dirigida a la agilización del procedimiento³⁴⁷. Estas ventajas que conlleva su carácter contradictorio serán estudiadas con mayor detenimiento y con especial referencia a la materia tributaria en el epígrafe V de este mismo Capítulo³⁴⁸.

El principio *audi alteram partem* o de contradicción ha sido enmarcado dentro de las garantías procedimentales que la doctrina internacional ha designado como “rights vis-à-vis the administration”³⁴⁹ y cuyo origen cabe situar en el “due process”³⁵⁰ acuñado en los países anglosajones. Estos derechos pueden ser definidos como aquellos que deben preverse y respetarse en todos los procedimientos realizados ante una Administración pública para salvaguardar los derechos, libertades e intereses de los ciudadanos que pueden verse afectados por su actuación³⁵¹. Concretamente, tienen por fin asegurar aquella información y participación que permita al interesado o parte en un procedimiento tutelar y defender sus derechos e intereses³⁵². A mayor abundamiento y dado su anclaje en el Derecho natural, postulan que dichas garantías no pueden, en ningún caso, ser vulneradas y, por consiguiente, deben siempre actuarse, incluso en ausencia de previsión normativa expresa³⁵³.

No obstante, resulta imprescindible ampliar esta visión reduccionista que tiende a primar la posición del administrado e ignorar la dimensión pública del procedimiento³⁵⁴. Esta orientación lleva a esta corriente hasta el extremo de asimilar el derecho de defensa

346 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 387; ZEGHIB, H.: “Principe du contradictoire...”, cit., pág. 469.

347 NAVARRO EGEA, M.: “La audiencia del contribuyente...”, cit., pág. 714.

348 Vid. el principio de contradicción como instrumento de mejora en la aplicación del tributo (págs. 181 y ss.).

349 HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: “Rights vis-à-vis...”, cit., pág. 455. En el ordenamiento francés han sido denominados como “droits vis-à-vis l’administration” y, más concretamente, “droits de la défense”, vid. BRAIBANT, G.: “Droits vis-à-vis...”, cit., pág. 427.

350 Vid. WALINE, M.: “Le principe “audi...”, cit., págs. 496 y ss. El citado autor señala que la ausencia de recursos judiciales contra las decisiones administrativas forzaba en mayor medida dicha configuración de los procedimientos administrativos en los ordenamientos anglosajones.

351 HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: “Rights vis-à-vis...”, cit., pág. 455.

352 Ibidem (pág. 458).

353 LANGROD, G.: “Procédure administrative et...”, cit., pág. 77. El citado autor propugna el carácter contradictorio del procedimiento incluso cuando únicamente intervengan la Administración y un particular.

354 BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., pág. 111; LANGROD, G.: “Procédure administrative et...”, cit., págs. 76 y ss.; MORILLO MÉNDEZ, A.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 4.

con el principio de contradicción, al considerar este último como un corolario imprescindible del primero³⁵⁵. Sin embargo y a pesar de su configuración como garantía esencial, debe descartarse la identificación del principio de contradicción en las sedes administrativa y jurisdiccional, en aras de no vaciar su contenido en la última³⁵⁶. Como ya desarrollaremos, una configuración tal dificulta extraordinariamente extender su ámbito de actuación más allá del judicial³⁵⁷.

Recapitulando y siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, juzgamos que “en cualquier caso, es de esencia a todo procedimiento su carácter contradictorio, es decir, la posibilidad de que se hagan valer los distintos intereses en juego y de que esos intereses sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar una decisión definitiva”³⁵⁸. En consecuencia, el respeto por parte de la Administración del principio de contradicción y, fundamentalmente, del trámite de audiencia constituye, en la mayoría de los casos, “presupuesto de validez o de eficacia del acto administrativo”³⁵⁹. Atendiendo a estos planteamientos, podemos afirmar y confirmar con rotundidad la condición de doble garantía jurídica del citado principio, en cuanto que “un trámite establecido para la defensa del administrado sirve también de garantía al interés público”³⁶⁰.

Estas exigencias parecen superadas en el Derecho administrativo actual, dado que la mayoría de los ordenamientos atribuyen a sus procedimientos carácter contradictorio mediante la previsión del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia³⁶¹. No obstante, dicho carácter se deriva de su expresa previsión en la legislación ordinaria, sin que quepa

355 LANGROD, G.: “Procédure administrative et...”, cit., págs. 76 y 77; RICHER, D.: *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1997, pág. 184.

356 CONSOLAZIO, M.L.: “Principio del contraddittorio...”, cit., pág. 350.

357 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 389. Asimismo, vid. ZEGHBIB, H.: “Principe du contradictoire...”, cit., pág. 491.

358 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 453. En el mismo sentido, vid. LANGROD, G.: “Procédure administrative et...”, cit., pág. 76; MORILLO MÉNDEZ, A.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 4.

359 SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 136.

360 SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 136. SSTS de 24 de abril de 2000 (ref. Aranzadi 4901, FJ 2) y de 20 de septiembre de 1980 (ref. Aranzadi 3758).

361 Vid. entre otras la Ley de Procedimiento Administrativo alemana de 25 de mayo de 1976 en su parágrafo 28.1, la LRJAP-PAC de 26 de noviembre de 1992 y la Ley italiana 241/1990, de 7 de agosto en sus artículos 9 y 10.

inferirla de ningún precepto constitucional³⁶². Únicamente en el ámbito comunitario y en los ordenamientos alemán e inglés³⁶³, el principio *audi alteram partem* constituye un principio general del Derecho. En cambio, en Francia no se ha reconocido expresamente como tal sino como derivado del derecho de defensa³⁶⁴.

Por un lado, podemos destacar como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reconocido el derecho a un procedimiento debido –“due process”– y con él, el principio de contradicción como principio general del Derecho comunitario³⁶⁵. Así, se ha señalado que la noción de un procedimiento justo y equitativo, conlleva ante todo el respeto del citado principio, como garantía tanto de la igualdad de las partes³⁶⁶ como de su derecho a exponer su punto de vista³⁶⁷. Concretamente, la jurisprudencia del citado Tribunal reconoce el derecho a ser oído a toda persona cuyos derechos, libertades o intereses puedan verse afectados por una resolución administrativa, incluso en ausencia de previsión normativa expresa³⁶⁸. En esta línea, la Resolución del Comité de Ministros del Consejo de Europa de 28 de septiembre de 1977 ya establecía una serie de medidas dirigidas a asegurar la protección del ciudadano respecto a los actos administrativos y en la que se exigía el respeto del derecho de audiencia. No obstante, el ordenamiento comunitario carece, por el momento, de una previsión general que lo garantice, contando únicamente con previsiones

362 Como ya hemos señalado la previsión de una audiencia al interesado en cada concreto procedimiento administrativo constituye una opción que queda a discrecionalidad del legislador (vid. nota 210 pág. 67).

363 En Inglaterra hacen referencia al “due process of law”.

364 Vid. la evolución jurisprudencial y el análisis de las sentencias del “Conseil d’État” donde se reconoce los “droits de la défense”, en WALINE, M.: “Le principe “audi...”, cit., págs. 500 y ss. No obstante, cabe señalar que el citado autor tiende a identificar el principio de contradicción y el derecho de defensa.

365 Vid. el estudio de SÁNCHEZ MORÓN en materia de principios generales del procedimiento administrativo comunitario fijados por el Tribunal de Justicia y sobre la influencia de la misma en las legislaciones internas de los diversos Estados miembros (“Los principios generales del procedimiento administrativo comunitario y la reforma de legislación básica española” en la obra colectiva *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantías jurisdiccionales)*, Civitas, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 505 y ss.). Vid. asimismo DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell’accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio” en la obra colectiva *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padua, 2000, pág. 539.

366 Vid. el FJ 1 de la STC 277/2000, de 27 de noviembre.

367 RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 184.

368 El reconocimiento del principio *audi alteram partem* como principio general se efectuó por primera vez en el caso 17/74, *Transocean Marine Paint versus Comisión* (Celex 674J0017, 17/74 de 23 de octubre de 1974).

específicas³⁶⁹. Esta situación parece estar próxima a su fin, dado que la proclamación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea³⁷⁰ puede considerarse un ejemplo de su previsión general aunque todavía no se hayan despejado las dudas sobre su eficacia jurídica³⁷¹. Concretamente, su artículo 37 recoge el derecho a una buena administración que comprende el “derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente”.

Por otro lado, el ordenamiento alemán garantiza únicamente el principio *audi alteram partem* respecto a la función jurisdiccional en el artículo 103.1 de la Ley Fundamental. Sin embargo, el derecho a ser oído –“*rechtliches Gehör*”– ha sido configurado como principio general del Derecho, extendiendo su ámbito de actuación también al ámbito administrativo³⁷². A mayor abundamiento, también se haya garantizado mediante su previsión en la legislación ordinaria. Concretamente, está reconocido en la Ley de Procedimiento Administrativo de 25 de mayo de 1976 en su parágrafo 28.1³⁷³. El citado principio implica la posibilidad de presentar observaciones y exponer, con carácter previo a la decisión, su propio punto de vista sobre aquellos hechos susceptibles de influir sobre la misma³⁷⁴. En cambio, en el ordenamiento francés éste no ha sido reconocido de forma directa como un principio general del Derecho sino como un derivado del “*droit de la*

369 HILF, M., GIESLA, G. y PACHE, E.: “Rights vis-à-vis...”, cit., págs. 461 y ss. Vid. la descripción que realiza DUE, O.: “Le respect des droits de la défense dans le droit communautaire”, Cahiers de Droit Européen núms. 4 y 5, 1987, págs. 383 y ss.

370 La Carta fue proclamada en la cumbre de Niza de diciembre del 2000 por el Consejo, la Comisión y el Parlamento.

371 En la cumbre de Niza no se llegó a ningún acuerdo sobre su estatuto jurídico, razón por la cual no fue incluida en el Tratado de Niza. Sin embargo, la doctrina señala que la proclamación solemne de la misma debe conllevar algún efecto jurídico, dado que sino carecería de justificación su proclamación. En este sentido, aunque fuese una simple declaración de principios tendría alguna consecuencia jurídica (vid. HEIM, M.: “The Charter of Fundamental Rights of the European Union; recent developments following the Nice European summit, Challenge Europe on-line journal, 2001, http://www.theepc.be/Challenge_Europe/searchmemo.asp?ID=460). Asimismo, vid. Council of Europe: Committee on Legal Affairs and Human Rights (2000). Report on the Charter of Fundamental Rights of the European Union (document 8819), <http://stars.coe.fr/doc/doc00/EDOC8819.htm> y Council of Europe: Political Affairs Committee (2000). Opinion on the Charter of Fundamental Rights of the European Union (document 8846), <http://stars.coe.fr/doc/doc00/EDOC8846.htm>.

372 KEMPER, G-H.: “Droit de la défense et «*rechtliches Gehör*» devant l’administration et les tribunaux administratifs allemands”, EDCE núm. 47, 1995, pág. 591.

373 “Bundesverwaltungsverfahrensgesetz”. El parágrafo 28.1 establece que “con anterioridad a la emisión de un acto administrativo que afecte a los derechos de una parte, debe darse a ésta la oportunidad de opinar sobre los hechos relevantes en la decisión” (vid. la traducción de LINDE PANIAGUA, E.: “La Ley de Procedimiento Administrativo de la República Federal Alemana”, RAP núm. 83, 1977, pág. 501).

défense³⁷⁵ y, a su vez, este último únicamente ha recibido dicha naturaleza en los procedimientos administrativos sancionadores.

Como ya hemos apuntado, entre las garantías que integran el derecho a un justo procedimiento –“due process” o “rights vis-à-vis the administration”³⁷⁶– podemos concluir que la más importante es la derivada de la traslación del principio *audi alteram partem* o de contradicción³⁷⁷. Éste conlleva el derecho a ser oído³⁷⁸ y constituye, según la doctrina, el mínimo de todo procedimiento jurídico³⁷⁹. Sin embargo, en sede administrativa no cabe afirmar su preceptiva actuación en la generalidad de los ordenamientos fuera de los casos previstos normativamente³⁸⁰. No obstante, destaca la evolución que está experimentando el citado principio, dado, por una parte, el notable incremento de países que lo imponen en sus procedimientos; y, por otra, la notable labor jurisprudencial de extensión del mismo a cualquier actuación que afecte a la esfera individual del ciudadano, con independencia de la naturaleza de la misma³⁸¹. Empero, cabe señalar que en la actualidad esa labor de extensión se limita principalmente a los procedimientos administrativos sancionadores.

El carácter contradictorio del procedimiento comporta la participación efectiva en el mismo de todo ciudadano cuyos derechos o intereses puedan verse afectados por un acto administrativo³⁸². En este sentido, implica la confrontación de sus criterios con los de la

374 KEMPER, G-H.: “Droit de la défense...”, cit., pág. 591.

375 Vid. STASSINOPOULOS, M.: *Le droit de la défense devant les autorités administratives*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1976, pág. 50.

376 LANGROD, G.: “Procédure administrative et...”, cit., pág. 78. La garantía del “due process” debe respetarse en cualquier procedimiento jurídico desarrollado ante cualquier ente público.

377 Vid. nota 74 (pág. 43).

378 BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., pág. 144.

379 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 386.

380 Como excepción y como ya hemos apuntado, podemos señalar los ordenamientos comunitario y alemán en los que constituye un principio general del Derecho. Asimismo debe destacarse su extensión jurisprudencial a los procedimientos administrativos sancionadores.

381 BRAIBANT, G.: “Droits vis-à-vis...”, cit., pág. 438; ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 387.

382 HILF, M., QESLA, G. y PACHE, E.: “Rights vis-à-vis...”, cit., pág. 464; ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 386. KEMPER precisa que deben ser titulares de un interés digno de protección jurisdiccional (“Droit de la défense...”, cit., pág. 592). Vid. en la jurisprudencia del TC y con relación al principio de tutela judicial efectiva, la relevancia constitucional de la indefensión a que puede dar lugar en el recurso contencioso-administrativo la falta de emplazamiento de terceras personas titulares de un interés legítimo (SSTC 197/2001, de 4 de octubre (FJ 3), 300/2000, de 11 de diciembre (FJ 2), 228/2000, de 2 de octubre (FJ 2), 1/2000, de 17 de enero (FJ 3) y 152/1999, de 14 de septiembre (FJ 4). Circunstancia similar

Administración³⁸³, antes de la toma de una decisión³⁸⁴. Concretamente, la posibilidad de que el interesado o parte en un procedimiento pueda poner de manifiesto su posición y consideraciones sobre los hechos y circunstancias cuestionadas³⁸⁵. A mayor abundamiento, esta participación exige el respeto de una serie de garantías mínimas que son inherentes al citado principio para que pueda entenderse efectivamente realizado. En particular, lleva anejo otra serie de derechos como pueden ser proponer determinadas pruebas y actuaciones, conocer el estado de tramitación del procedimiento, intervenir en los actos de instrucción correspondientes, etc.³⁸⁶ Por consiguiente, podemos avanzar que, a grandes rasgos, el principio *audi alteram partem* comporta que el ciudadano, por una parte, debe ser informado de la posibilidad de que la Administración adopte una decisión que incida en su esfera jurídica³⁸⁷ y, por otra parte, debe brindársele asimismo la posibilidad de presentar todas aquellas observaciones que estime oportunas con carácter previo a la toma de la decisión³⁸⁸. En suma, estará integrado por el conjunto de derechos cuyo respeto determina la efectiva configuración contradictoria del procedimiento, sin perjuicio de que se instrumente principalmente a través del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia.

es la denegación de la condición de parte en un proceso civil que perjudica los derechos de un ciudadano, vid. la STC 229/2000, de 2 de octubre (FJ 3). En la jurisprudencia del TS, vid. las sentencias de 24 de abril de 2000 (ref. Aranzadi 4901, FJ 2) y de 30 de enero de 1997 (ref. Aranzadi 1340).

- 383 En función del carácter de la actuación administrativa, el procedimiento conllevará la participación de uno o varios interesados, a los cuales deberá permitirse participar activamente en el mismo respetando las garantías que se derivan del principio de contradicción.
- 384 BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., pág. 122.
- 385 HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: "Rights vis-à-vis...", cit., pág. 458. En materia de derecho a la tutela judicial efectiva y, concretamente, respecto al principio de contradicción contemplado en el artículo 62.2 de la LJCA, vid. las SSTC 191/2001, de 1 de octubre (FJ 2), 3/2001, de 15 de enero (FJ 2), 119/1999, de 28 de junio (FJ 5) y 201/1987, de 16 de diciembre (FJ 2). En la jurisprudencia del TS, con especial referencia al trámite de audiencia, vid. la sentencia de 22 de septiembre de 1990 (ref. Aranzadi 1505).
- 386 Vid. la enumeración que realizan GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 453; ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., págs. 399 y ss. Además, no cabe olvidar el deber de adoptar "las medidas necesarias para lograr el pleno respeto de los principios de contradicción e igualdad de los interesados en el procedimiento" que corresponde al órgano administrativo (art. 83.5 LRJAP-PAC). Vid. respecto al orden jurisdiccional las SSTC 178/2001, de 17 de septiembre (FJ 3), 154/2000, de 12 de junio (FJ 2), 114/2000, de 5 de mayo (FJ 2) y 102/1998, de 18 de mayo (FJ 2).
- 387 Esta información debe incorporar un contenido mínimo que faculte al administrado conocer los motivos de la citada decisión y permitirle presentar sus observaciones sobre el caso concreto (vid. BUSCEMA, A.: "Profili sistematici del contraddittorio nel procedimento tributario", *Il Fisco* núm. 6, 1994, pág. 1453).
- 388 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 399; WALINE, M.: "Le principe "audi...", cit., págs. 504 y 505.

A continuación, vamos a proceder a descomponer el citado principio tanto desde el punto de vista de la Administración como del interesado.

En primer lugar, es imprescindible la comunicación al interesado del inicio de aquellas actuaciones que puedan derivar en una resolución que afecte a su esfera jurídica³⁸⁹. En este sentido, debe subrayarse que la vigencia del principio inquisitivo o de oficialidad en los procedimientos administrativos no impide una determinada participación de los ciudadanos en aras de hacer valer sus derechos. En mayor medida, esta garantía debe ser reforzada cuando la resolución pueda afectar directamente a sus intereses, reconsiderando la condición de la instrucción como una fase administrativa interna³⁹⁰. No obstante y sin perjuicio de los derechos de información y asistencia, la complejidad de la materia administrativa y tributaria determina que pocos ciudadanos estén en condiciones de afrontar con garantías para sus intereses la tramitación de un expediente³⁹¹. Por este motivo, el legislador ha creado la figura del asesor como asistente elegido por el interesado para asegurar la tutela de su posición³⁹², quedando su actuación en el procedimiento subordinada a la acreditación de la representación otorgada por el administrado. Así, algunos autores, quizás de forma excesiva, la han reconducido al derecho a la defensa y asistencia de letrado previsto en el artículo 24 de la CE³⁹³.

389 Vid. con relación al principio de tutela judicial efectiva, la STC 56/2001, de 26 de febrero (FJ 2). Con relación al derecho a ser informado de la acusación, vid. la STC 302/2000, de 11 de diciembre (FJ 2) y 188/2000, de 10 de julio (FJ 3).

390 MALARETI GARCÍA, E.: "Los principios del procedimiento administrativo...", cit., págs. 325 y 326.

391 Por esta razón, se considera como un deber ineludible del legislador el establecimiento de un adecuado sistema de información y asistencia a los contribuyentes. Vid. VILLAVERDE GÓMEZ, B.: "Propuestas para una reforma del régimen jurídico de las consultas tributarias", RDFHP núm. 261, 2001, pág. 692.

392 GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 2000. Vid. los artículos 85 de la LRJAP-PAC y el 25 del RGIT.

393 JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda...*, cit., págs. 192 y ss. El TC ha señalado que "el hecho de que la intervención de Letrado no sea preceptiva en un proceso determinado, con arreglo a las normas procesales, no priva al justiciable del derecho a la defensa y asistencia letrada que le reconoce el art. 24.2 CE, pues el carácter no preceptivo o necesario de la intervención del Abogado en ciertos procedimientos, no obliga a las partes a actuar personalmente, sino que les faculta para elegir entre la autodefensa o la defensa técnica, pero permaneciendo, en consecuencia, el derecho de asistencia letrada incólume en tales casos". Así, ha declarado que, desde la perspectiva constitucional, "la denegación de la asistencia letrada no conlleva sin más una vulneración del art. 24.2 CE. Para que esto suceda es necesario que la falta del Letrado de oficio solicitado, en atención a las circunstancias concurrentes en el caso, haya producido al solicitante una real y efectiva situación de indefensión, en el sentido de que la autodefensa se haya revelado insuficiente y perjudicial para el litigante impidiéndole articular una defensa adecuada de sus derechos e intereses legítimos en el proceso; es decir, que se haya producido un menoscabo real y efectivo de su derecho de defensa" (vid. asimismo las SSTC 161/1985, de 29 de noviembre,

En suma, resulta obvio que para que el ciudadano ejerza este derecho debe ser advertido del inicio del procedimiento. Por esta razón, dicha comunicación debe ser completa e incluir los principales elementos que se van a tomar en consideración³⁹⁴, con el fin de permitir que su intervención se produzca en condiciones de igualdad con el actuario. A mayor abundancia, cabe señalar que la importancia de la instrucción como uno de los pilares del *iter* procedimental que conduce a la toma de decisión³⁹⁵ requiere instar una temprana actuación del principio de contradicción. Esta medida trata de aumentar las posibilidades de participación, con el fin de asegurar las garantías que un justo procedimiento conlleva. Así, debe informarse al interesado de todas aquellas actuaciones de instrucción que vayan a practicarse, sin perjuicio de que éste decida o no intervenir. Por consiguiente, no es necesaria ni su presencia ni su intervención en todas sino simplemente que deberá brindársele la facultad de hacerlo, persiguiendo el equilibrio entre las partes y ofreciéndoles las mismas posibilidades de actuación.

En segundo lugar, debe permitírsele el acceso al expediente administrativo, dado que constituye la base sobre la cual el órgano competente adoptará la decisión. En este sentido, únicamente el conocimiento de la argumentación del actuario le permitirá contestarla, posibilitando la eficacia de sus alegaciones dirigidas a la tutela de sus intereses. Por tanto, condición mínima de este principio será la información a las partes no sólo del objeto del procedimiento sino también de la posición y de los argumentos de la contraria para poder rebatirlos³⁹⁶. En definitiva, constatamos la importancia y el carácter de premisa básica que adquiere el derecho a ser informado, en aras de garantizar la efectividad de la participación

47/1987, de 22 de abril, 178/1991, de 19 de septiembre, 162/1993, de 18 de mayo, 175/1994, de 7 de junio, 51/1996, de 26 de marzo, 92/1996, de 27 de mayo y 152/2000, de 12 de junio). Doctrina acorde a la consagrada en la jurisprudencia del TEDH, en sus sentencias de 9 de octubre de 1979 (caso *Airey*) y de 25 de abril de 1983 (caso *Pakelli*). Vid. también la STS de 10 de junio de 1994 (ref. Aranzadi 4657), en la que se señala que, el contribuyente puede ser asistido por letrado, pero que su ausencia no determina indefensión. En este sentido, considera que dicha asistencia únicamente es imprescindible cuando exista detención. No obstante y como ya veremos, cabe señalar que la falta de información sobre la posibilidad de asistencia por un asesor en el procedimiento de gestión tributaria francés determina su nulidad (vid. el epígrafe siguiente relativo al Derecho comparado).

394 ISAAC señala que el carácter contradictorio del procedimiento conlleva al menos el derecho a ser informado sobre los elementos que van a ser tomados en consideración por la Administración en la decisión como medio para poder presentar las alegaciones que estime oportunas con carácter previo a la resolución (*La procédure administrative...*, cit., págs. 402 a 404). Vid. asimismo MORILLO MÉNDEZ, A.: "El trámite de audiencia...", cit., pág. 2.

395 RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 185.

396 GIOSTRA, C.: "Contraddittorio (principio...", cit., pág. 1.

activa del administrado³⁹⁷. De esta forma, se erige en un pilar fundamental de la paridad jurídica de las partes así como en un importante instrumento de transparencia administrativa³⁹⁸. A mayor abundamiento, su destacado papel en la mejora de las relaciones con los ciudadanos ha llevado a la doctrina a considerarlo un canon de civismo jurídico insuprimible en cualquier ordenamiento evolucionado y moderno³⁹⁹. Por estas razones y como ya veremos, el trámite de audiencia requiere, para dar efectividad a los fines de defensa, la comunicación y puesta de manifiesto de la totalidad del expediente⁴⁰⁰. Asimismo, se exige que la audiencia se evacue con carácter previo e inmediato a la toma de la decisión administrativa⁴⁰¹.

Una vez asegurado el acceso a la información y finalizada la instrucción del procedimiento, debe otorgarse al interesado un plazo suficiente y razonable para valorarla y plantear objeciones sobre aquellos argumentos de los que discrepa y que van a servir de fundamento a la resolución. Así, se evidencia la descomposición del trámite de audiencia en dos fases: la puesta de manifiesto del expediente y el escrito de alegaciones⁴⁰². Por este motivo, el plazo debe comprender el tiempo suficiente tanto para examinar el expediente como para la preparación de las alegaciones⁴⁰³. Como ya hemos señalado, en esta tarea de valoración y de réplica, el administrado puede ser asistido por un asesor de su confianza, dada la complejidad que suele rodear a estas cuestiones.

Realizada esta labor, el ciudadano puede presentar su punto de vista sobre el caso debatido en el escrito de alegaciones, permitiendo circunscribir con mayor precisión las circunstancias que lo rodean. De esta forma, este derecho a aportar aquellos elementos

397 BRAIBANT, G.: "Droits vis-à-vis...", cit., pág. 437; RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 192.

398 ARENA, G.: "Rights vis-à-vis...", cit., pág. 504; MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ, D.: *Droit des relations...*, cit., págs. 11 y 12.

399 CAPOLUPO, S.: "Contraddittorio e limiti probatori", *Il Fisco* núm. 44, 1993, pág. 10986.

400 SERRANO GUIRADO, E.: "El trámite de audiencia...", cit., págs. 165 y 166. Vid. las SSTC 11/1993, de 18 de enero (FJ 2) y 93/1992, de 11 de junio (FJ 2). Vid. asimismo la STS de 20 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 204, FJ 3). Vid. respecto a la puesta de manifiesto de la totalidad del expediente, las SSTs de 13 de octubre de 2000 (ref. Aranzadi 7915) y de 28 de enero de 1985 (ref. Aranzadi 886).

401 MORILLO MÉNDEZ, A.: "El trámite de audiencia...", cit., págs. 2 y 3.

402 SERRANO GUIRADO, E.: "El trámite de audiencia...", cit., pág. 137.

403 RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 202.

fácticos y jurídicos que sustentan la defensa de su posición⁴⁰⁴ y de ejercer una actividad de proposición de avance del procedimiento⁴⁰⁵ se presenta como consecuencia fundamental del derecho a ser oído⁴⁰⁶. Sin embargo y como ya hemos apuntado, no conviene olvidar que este derecho de alegaciones asiste al administrado no sólo en el trámite de audiencia sino también durante la instrucción del procedimiento⁴⁰⁷. En suma, el principio de contradicción debe considerarse plenamente actuado cuando el ciudadano ve garantizado tanto el acceso a las argumentaciones y conclusiones de la Administración como la presentación de las suyas propias.

Consecuentemente y desde el punto de vista del administrado, su participación en el procedimiento se conforma como carga, pero nunca como obligación⁴⁰⁸. Esta configuración constituye una muestra de su dimensión pública desligada del derecho de defensa, dada la imposibilidad de aportar posteriormente dichas consideraciones al procedimiento⁴⁰⁹. El ordenamiento parece establecer una sanción impropia, destinada a eliminar los obstáculos a una eficaz acción administrativa⁴¹⁰. En suma, el legislador concibe el carácter contradictorio del procedimiento como algo más que un canon jurídico, requiriendo de ambas partes un comportamiento de lealtad y de veracidad. En consecuencia, se exige al interesado que aporte, desde el primer momento, todos aquellos elementos probatorios que puedan coadyuvar a una justa decisión, previendo, en caso contrario, graves limitaciones en la ulterior fase de revisión⁴¹¹.

404 SSTS de 14 de octubre de 1966 (ref. Aranzadi 4190), de 14 de noviembre de 1967 (ref. Aranzadi 4656), de 29 de abril de 1970 (ref. Aranzadi 1970) y de 13 de noviembre de 1973 (ref. Aranzadi 4329).

405 CAVALLARI, V.: "Contradditorio (principio del). Diritto processuale penale", *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè Editore, Milán, 1958, Vol. IX, pág. 730.

406 RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 200. De esta forma, en el caso de que nuevas circunstancias vayan a ser tomadas en consideración se debe brindar al interesado la posibilidad de rebatirlas. Vid. en sentido similar la STC 139/2002, de 3 de junio que contempla un supuesto de vulneración parcial del derecho a la tutela judicial, al estimar una sentencia de apelación civil una pretensión aducida en vista oral del recurso, distinta a la expuesta en el escrito de interposición, sin dar oportunidad de defenderse a la parte que se había apartado del recurso. Asimismo, en un caso de adhesión a la apelación vid. la STC 93/2000, de 10 de abril (FJ 4).

407 BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., pág. 148. Respecto a su diferenciación, vid. MORILLO MÉNDEZ, A.: "El trámite de audiencia...", cit., pág. 9.

408 MARTINETTO, G.: "Contradditorio (principio...", cit., Vol. III, pág. 459; NAVARRO EGEGA, M.: "La audiencia del contribuyente...", cit., pág. 715.

409 GAMERO CASADO, E.: "Omisión del trámite...", cit., pág. 104.

410 FEDELE, A.: "L'accertamento tributario...", cit., pág. 28.

411 CAPOLUPO, S.: "Contradditorio e limiti...", cit., pág. 10987.

En coherencia y una vez actuada la participación del interesado, será necesario que la misma vincule en cierta medida al órgano competente a la hora de dictar la resolución. Como vemos, el principio de contradicción también adquiere una especial relevancia en la fase de decisión sin perjuicio de que en ésta no intervenga activamente el interesado⁴¹². Esta reflexión respondería a la exigencia de que las argumentaciones de este último sean valoradas por la Administración con plena imparcialidad. Así, se ha subrayado la necesidad de congruencia del principio estudiado⁴¹³, señalando que la posibilidad paritaria de participación debe reflejarse también en la elaboración de la resolución correspondiente⁴¹⁴. En consecuencia, al emitir su decisión el órgano administrativo no podrá omitir el diálogo iniciado entre las partes, siendo necesario responder a los argumentos planteados⁴¹⁵. Obviamente, esto no implica una decisión favorable al ciudadano sino simplemente el derecho a una resolución sobre el fondo, bajo pena de nulidad por falta de congruencia⁴¹⁶. En suma, cobra una inusitada relevancia la correspondiente motivación de la decisión bien aceptando bien rechazando en todo o en parte la argumentación del interesado⁴¹⁷.

412 RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 187.

413 Vid. la STC 5/2001, de 15 de enero (FJ 4).

414 Artículo 85 de la LRJAP-PAC, de 26 de noviembre de 1992. COMOGLIO, L.P.: "Contraddittorio (principio del)...", cit., pág. 17. Vid. también ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 21...", cit., pág. 146. Vid. la STC 15/1999, de 22 de febrero.

415 BENVENUTI, F.: "Contraddittorio (principio del). Diritto Processuale Amministrativo" *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè Editore, Milán, 1958, Vol. IX, pág. 739; RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 235. Vid. MORILLO MÉNDEZ, A.: "El trámite de audiencia...", cit., págs. 6 y 7, y la distinción entre alegaciones y pretensiones. Asimismo, vid. las SSTC 56/1996, de 15 de abril de 1996, 58/1996, de 15 de abril de 1996, 67/2000, de 13 de marzo, 27/2002, de 11 de febrero, 104/2002, de 6 de mayo y 134/2002, de 3 de junio. Respecto a la incongruencia omisiva o *ex silentio*, vid. las SSTC 35/2002, de 11 de febrero (FJ 2), 155/2001, de 2 de julio (FJ 3), 108/2001, de 23 de abril (FJ 5) y 92/2001, de 2 de abril (FJ 2) y 309/2000, de 18 de diciembre (FJ 2). Respecto a la incongruencia *extra petita* vid. las SSTC 86/2000, de 27 marzo (FJ 4), 215/1999, de 29 de noviembre (FJ 3), 220/1997, de 4 de diciembre (FJ 4), 98/1996, de 10 de junio (FJ 2), 191/1995, de 18 de diciembre (FJ 3) y 14/1984, de 3 de febrero (FJ 2).

416 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 483. Vid. la STC 134/2002, de 3 de junio. En la jurisprudencia del TS, vid. la sentencia de 4 de febrero de 1999 (ref. Aranzadi 1382, FJ 4).

417 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 455. Asimismo, en el caso de que la Administración pretenda pronunciarse sobre cuestiones conexas no comunicadas a los administrados, deberá informar a éstos de nuevo (art. 89.1 LRJAP-PAC). Vid. la STS de 12 de mayo de 1986 (ref. Aranzadi 2909). En la jurisprudencia constitucional, vid. la STC 139/2002, de 3 de junio que declara la vulneración parcial del derecho a la tutela judicial sin indefensión por una sentencia de apelación civil que estima una pretensión aducida en la vista oral del recurso distinta a la expuesta en el escrito de interposición, sin dar oportunidad de defenderse a la parte que se había apartado del recurso. Vid. asimismo la STC 227/2000, de 2 de octubre que declara la vulneración del

Por consiguiente, la motivación se erige en un riguroso requisito formal del acto administrativo que refleja los argumentos que sirven de fundamento a la decisión⁴¹⁸. Concretamente, constituye la expresión racional del juicio emitido, cuyo incumplimiento determina un vicio de nulidad o una mera irregularidad no invalidante, en función del grado o intensidad de indefensión que produzca en el administrado⁴¹⁹. Empero, la doctrina ha destacado como su incumplimiento no comporta únicamente la vulneración de un requisito formal que puede causar indefensión sino que, va más allá, erigiéndose a su vez en garantía del interés general⁴²⁰. Abundando esta idea, el TS se ha encargado de resaltar otras funciones tanto o más importantes que la anterior: elemento de persuasión del destinatario, que aporta mayor certeza a la voluntad administrativa así como un medio indispensable para el posterior control jurisdiccional⁴²¹. Además, ha señalado su función

derecho a la tutela judicial efectiva por incongruencia al alterar de oficio el Tribunal el objeto del debate procesal. Vid. asimismo las SSTC 213/2000, de 18 de septiembre, 212/2000, de 18 de septiembre, 210/2000, de 18 de septiembre y 86/2000, de 27 de marzo. En esta última, la parte recurrente alega indefensión, dado que, a su juicio, la Sentencia recurrida se pronuncia sobre un aspecto que no había sido esgrimido, causándole la indefensión proscrita por el artículo 24.1 CE. Asimismo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha declarado que la incorporación al proceso de declaraciones que han tenido lugar en fase de instrucción no lesiona en todo caso los derechos reconocidos en los párrafos 3 d) y 1 del art. 6 CEDH, siempre que exista una causa legítima que impida la declaración en el juicio oral, y que se hayan respetado los derechos de defensa del acusado (vid. las SSTEDH de 20 de noviembre de 1989, caso *Kostovski*, § 41; 15 de junio de 1992, caso *Lüdi*, § 47; 23 de abril de 1997, caso *Van Mechelen y otros*, § 51). Así, ha declarado recientemente, (STEDH de 27 de febrero de 2001, caso *Lucà*, § 40), que "los derechos de defensa se restringen de forma incompatible con las garantías del art. 6 cuando una condena se funda exclusivamente o de forma determinante en declaraciones hechas por una persona que el acusado no ha podido interrogar o hacer interrogar ni en la fase de instrucción ni durante el plenario".

418 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 21..., cit., pág. 146. Vid. las SSTC 35/2002, de 11 de febrero (FJ 3) y 209/1993, de 28 de junio (FJ 1). Vid. también la STC 261/2000, de 30 de octubre (FJ 5) que señala que la "incoherencia o quiebra del discurso lógico, contraída a la manifiesta discordancia entre el presupuesto argumental de la Sentencia recurrida y el resultado por ésta alcanzado, y que, en última instancia, se traduce en la carencia o insuficiencia de la motivación exigible", o en la falta de motivación necesaria para expresar los criterios jurídicos esenciales fundadores de la decisión". Vid. las SSTS de 20 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3296) y de 28 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 2162, FJ 1).

419 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 21..., cit., pág. 146. Vid. asimismo el FJ 2 de la STS de 20 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3296) y de 2 de octubre de 1986 (ref. Aranzadi 5376).

420 El TC ha señalado que la exigencia de motivación determina "en primer lugar, que la resolución ha de exteriorizar los elementos y razones de juicio que fundamentan la decisión" Vid. las SSTC 122/1991, de 3 de junio (FJ 2), 5/1995, de 10 de enero (FJ 3) y 58/1997, de 18 de marzo (FJ 2). En segundo lugar, se exige que "el fundamento de la decisión ha de constituir la aplicación no arbitraria, ni manifiestamente irrazonable, ni fruto de un error patente, de la legalidad". Vid. las SSTC 23/1987, de 23 de febrero (FJ 3); 112/1996, de 24 de junio (FJ 2), 119/1998, de 4 de junio (FJ 2) y 25/2000, de 31 de enero (FJ 3).

421 Vid. las SSTS de 9 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 2916), de 20 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3296) y de 5 de diciembre de 1990 (ref. Aranzadi 9732). En la jurisprudencia del TC, vid. las SSTC 35/2002, de 11 de febrero (FJ 3), 6/2002, de 14 de enero (FJ 3),

esencial en el ejercicio de la impugnación al brindar al ciudadano la posibilidad de conocer las bases en que se funda la decisión para permitir su contestación⁴²². A mayor abundamiento, la lectura del expediente debe consentir justificar la decisión tomada en virtud de la ponderación de los diversos intereses en juego para descartar la existencia de arbitrariedad⁴²³. Por ende, permitirá el control último por parte del juez que, mediante la revisión del expediente y, por tanto, de la reconstrucción del *iter* procedimental, apreciará los fundamentos concretos de la decisión⁴²⁴ y, por tanto, su adecuación al ordenamiento⁴²⁵.

En definitiva, estos elementos representan la garantía mínima para que el interesado pueda participar en el procedimiento y, en consecuencia, tenga la posibilidad de influir en la formación de la decisión⁴²⁶. En este sentido, el respeto de estos derechos depende práctica y exclusivamente de su cumplimiento por parte de la Administración⁴²⁷, siendo cuestión distinta la negativa o falta de diligencia a la hora de ejercerlos por parte del interesado⁴²⁸. Así, su limitación u omisión supone una clara merma del principio de contradicción, imposibilitando incluso la existencia de un “verdadero procedimiento en sentido jurídico”⁴²⁹. Por estas razones, su efectiva instauración no depende exclusivamente de su previsión normativa sino también de un cambio de mentalidad y de actuación por parte de los órganos administrativos⁴³⁰. Abundando en esta idea, adquiere gran importancia

139/2000, de 29 de mayo (FJ 4) y 209/1993, de 28 de junio (FJ 1). En la doctrina, vid. RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 237.

422 Vid. las SSTs de 13 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 2929) y de 30 de junio de 1982 (ref. Aranzadi 4861). En materia de liquidación y respecto a la falta de motivación, vid. la STS de 7 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 1590, FJ 3).

423 Vid. en la jurisprudencia constitucional, las SSTC 155/2001, de 2 de julio (FJ 5), 47/2001, de 15 de febrero (FJ 11), 37/2001, de 12 de febrero (FJ 5), 214/1999, de 29 de noviembre (FJ 5) y 204/1999, de 29 de noviembre (FJ 4). En la jurisprudencia del TS, vid. la sentencia de 28 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 2162, FJ 1) y de 25 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3374, FJ 5).

424 Tal y como afirma SERRANO GUIRADO, “la jurisdicción revisora es siempre competente para conocer del procedimiento por su evidente significación de orden público y porque es necesario determinar si las resoluciones administrativas reúnen los requisitos que les otorgue plena autoridad y eficacia jurídica” (“El trámite de audiencia...”, cit., pág. 130).

425 Vid. la STC 221/2001, de 31 de octubre (FJ 6).

426 En el procedimiento jurisdiccional, vid. COMOGLIO, L.P.: “Contraddittorio (principio del)...”, cit., pág. 13.

427 ARENA, G.: “Rights vis-à-vis...”, cit., pág. 496.

428 Vid. MORILLO MÉNDEZ, A.: “El trámite de audiencia...”, cit., págs. 12 y 13. Asimismo, la STC 82/1999, de 10 de mayo y la STS de 10 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 5112, FJ 3).

429 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 454. Vid. asimismo COMOGLIO que habla de condición general de legitimidad del procedimiento (“Contraddittorio (principio del)...”, cit., pág. 12).

430 ARENA, G.: “Rights vis-à-vis...”, cit., pág. 495.

la concepción que mantengan estos últimos respecto a su relación con los ciudadanos. En fin y como conclusión, constatamos su mayor respeto en aquellos ordenamientos preocupados por mejorar sus tratos con los administrados y que tienden a concebir la Administración como prestadora de servicios y a los primeros como usuarios⁴³¹. En suma, frente a una visión de la función administrativa como poder, debemos pasar a considerarla como una función caracterizada por la prestación de servicios a los ciudadanos⁴³² mediante el ejercicio del poder público.

Esta tendencia pasa por reconocer el derecho a la información y a la participación como instrumentos en manos de los ciudadanos para controlar y reconducir el ejercicio de dicho poder⁴³³. Sin embargo, no conviene olvidar que la mayor garantía frente a la Administración pública ha sido y será siempre el control judicial de su actuación, es decir, un control posterior y externo. Empero, la saturación actual de la jurisdicción contencioso-administrativa determina una lentitud que difícilmente puede responder a la idea de Justicia. Ante estos condicionantes y sin pretender restar un ápice de importancia al citado control, éste no puede constituir la única garantía en manos de los ciudadanos frente a la Administración. Por esta razón, propugnamos establecer un sistema complementario que coadyuve a reducir la conflictividad y descongestionar la vía jurisdiccional.

De esta forma, una solución puede ser el establecimiento de un sistema de control en el seno del procedimiento, con el fin de evitar que vulneraciones de determinados derechos únicamente puedan ser reparadas con posterioridad a la decisión⁴³⁴. Concretamente, este control interno⁴³⁵ efectuado por el propio administrado se articula mediante el reconocimiento del derecho a participar en el mismo y, especialmente, mediante los derechos a ser oído y a ser informado. Sin embargo, cabe señalar que los mismos no tienen

431 LAVIGNE, P.: "Le contribuable comme usager...", cit., págs. 77 y ss. MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ distingue entre administrado y usuario señalando que el primero es aquel que se haya sometido a una autoridad administrativa mientras que el segundo sería aquella persona que utiliza un servicio público (*Droit des relations...*, cit., págs. 23 y ss.). PONT MESTRES es partidario de la aplicación de esta concepción respecto del contribuyente no defraudador ("Acerca de la pretendida...", cit., págs. 533 y ss.).

432 LAVIGNE, P.: "Le contribuable comme usager...", cit., págs. 77 y ss.; MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ, D.: *Droit des relations...*, cit., págs. 10, 23 y ss.

433 ARENA, G.: "Rights vis-à-vis...", cit., pág. 495.

434 Ibidem (pág. 501).

435 CHEVALLIER, J.: "La participation dans l'Administration...", cit., pág. 111; ZEGHBIB, H.: "Principe du contradictoire...", cit., pág. 470. En materia tributaria, vid. BOUVIER, M. y ESCLASSAN, M-C.:

carácter absoluto y que, en ocasiones, pueden ceder ante otros valores considerados, en el caso concreto, superiores: eficacia administrativa, economía procesal⁴³⁶, etc. Por consiguiente y como ya estudiaremos, la ausencia de actuación del principio de contradicción en el procedimiento no conllevará, necesariamente, la nulidad de la resolución adoptada en el mismo⁴³⁷. En resumen, podemos comprobar su doble finalidad de garantía del administrado y, a su vez, del interés general al permitir actuaciones más ajustadas al ordenamiento⁴³⁸.

B. LA TRASLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS⁴³⁹

La instauración del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia y, por tanto, del principio de contradicción no constituye una novedad en nuestra disciplina. Por una parte, debemos destacar la labor de extensión jurisprudencial de este último a otras órbitas distintas de la procesal en su labor de conciliación entre las prerrogativas de los poderes públicos y los derechos y libertades de los contribuyentes⁴⁴⁰. No obstante, esta ampliación de su ámbito de actuación se ha limitado prácticamente a los procedimientos de imposición de sanciones⁴⁴¹. Por otra parte, en las dos últimas décadas el legislador ha complementado esta labor mediante la progresiva y limitada instauración del trámite de audiencia en un

L'administration fiscale..., cit., pág. 100; CONSOLAZIO, M.L.: "Principio del contraddittorio...", cit., pág. 345.

436 HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: "Rights vis-à-vis...", cit., pág. 471; SERRANO GUIRADO, E.: "El trámite de audiencia...", cit., págs. 185 y 186.

437 Vid. entre otras la STS de 28 de junio de 1996 (ref. Aranzadi 5338, FJ 4). En contra, MORILLO MÉNDEZ, A.: "El trámite de audiencia...", cit., pág. 2.

438 Vid. WALINE, M.: "Le principe "audi...", cit., pág. 506. Concretamente, el citado autor destaca como las alegaciones de los interesados podían hacer evitar fácilmente errores a la Administración. STS de 24 de abril de 2000 (ref. Aranzadi 4901, FJ 2).

439 El Libro Blanco para la Reforma de la LGT apuesta por introducir un precepto de carácter didáctico que señale los principios que deben informar el desarrollo de los procedimientos tributarios y entre los que destaca el principio de contradicción (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 130).

440 En este sentido, el papel de la jurisprudencia es fundamental en la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos previendo o extendiendo determinados derechos del contribuyente más allá del ámbito normativamente previsto.

mayor número de procedimientos tributarios. De esta forma, hasta la promulgación de la LDGC y la generalización que del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia, el citado principio únicamente se actuaba en determinados supuestos dispersos previstos en la LGT, la LIS, el RGIT y el RIVA⁴⁴².

Asimismo, en el Derecho comparado constatamos en la actualidad un progresivo reconocimiento normativo de un mayor número de garantías al contribuyente en los procedimientos de aplicación del tributo. En este sentido, destacan las medidas legislativas dirigidas a asegurar el respeto de su posición jurídica conocidas como “taxpayer protection”⁴⁴³ o estatuto del contribuyente⁴⁴⁴. Estas disposiciones han sido promulgadas con el fin de procurar un mayor equilibrio entre los derechos de los ciudadanos y las potestades que permiten la efectividad del deber de contribuir. De esta forma, tienden a reforzar las garantías que le asisten en su legítimo derecho a una justa tributación frente a la actuación administrativa⁴⁴⁵. Entre estas últimas, cabría destacar el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios, instrumentado fundamentalmente a través del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia.

No obstante, la inexistencia de un precepto en nuestra Constitución que exija su respeto y la ausencia de una previsión en la legislación ordinaria impedían su efectiva y generalizada actuación fuera de los casos normativamente previstos. A mayor abundamiento, la imposibilidad de extender las garantías constitucionales del justo proceso⁴⁴⁶ o del derecho a la tutela judicial efectiva a la totalidad de los procedimientos

441 SSTC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), 76/1990, de 26 de abril (FJ 4.a) y 246/1991, de 19 de diciembre (FJ 3).

442 Págs. 139 y ss.

443 Vid. la obra colectiva *Taxpayer protection in the European Union*, Kluwer, La Haya, 1998.

444 La “charte du contribuable vérifié” francesa, el “Statuto del contribuente” italiano, la Declaración de Derechos del contribuyente canadiense, la “Taxpayer’s Charter” británica. En otros ordenamientos, dicho “estatuto” del contribuyente se inserta en las normas reguladoras de los diferentes procedimientos tributarios como ocurrirá en España si se inserta en un futuro en la próxima reforma de la LGT (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 109). Este sería el caso del ordenamiento alemán (OTA) y del estadounidense (IRC). Vid. ROZAS VALDÉS, J.A., HERRERA MOLINA, P.M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: “Estatuto del contribuyente: una visión comparada (1)”, CT núm. 94, 2000, pág. 105.

445 VAN RIJN, A.: “A comparative study of taxpayer protection in five member countries of the European Union” en la obra colectiva *Taxpayer protection in the European Union*, Kluwer, La Haya, 1998, pág. 45.

446 COMOGLIO, L.P.: “Contraddittorio (principio del)...”, cit., pág. 19.

administrativos⁴⁴⁷ ha impedido exigir su aplicación en nuestra disciplina. Por tanto, en materia tributaria fuera de los supuestos previstos normativamente y hasta la promulgación de la LDGC, la actuación del principio de contradicción sólo constituía una facultad para la Administración. Este planteamiento únicamente perdía vigencia en aquellos ordenamientos –que no es el caso del español– en los que había sido reconocido como un principio general del Derecho, cuyo respeto era incuestionable⁴⁴⁸.

Sin embargo, los efectos positivos vislumbrados junto a la voluntad de instaurarlo han llevado a la doctrina por diferentes caminos para exigir su aplicación, dado que los procedimientos tributarios también inciden notablemente en la esfera jurídica del ciudadano⁴⁴⁹. Un sector ha reclamado la aplicación del derecho a un justo procedimiento administrativo⁴⁵⁰ para exigir el carácter contradictorio de la gestión tributaria⁴⁵¹, como presupuesto y condición esencial de su legitimidad y de garantía del derecho a una justa tributación⁴⁵². Otro sector doctrinal ha intentado reconducir los derechos del contribuyente al concepto más amplio de los derechos humanos para conseguir el respeto de los diferentes acuerdos internacionales y, especialmente, los preceptos relativos a un justo proceso⁴⁵³. De esta forma, pretendían conseguir, mediante la extensión normativa de determinadas garantías procedimentales, un mayor equilibrio entre los derechos de los

447 La única excepción vendría constituida por el procedimiento sancionador. Vid. las sentencias citadas en la nota 441 (pág. 109).

448 Como es el caso de los ordenamientos alemán y comunitario, que a continuación desarrollaremos.

449 FERLAZZO NATOLI, L.: “La rilevanza del principio..., cit., pág. 552.

450 La “Corte Costituzionale” italiana ha configurado el principio del “giusto procedimento” como un principio general del Derecho, exigiendo su aplicación en materia de “avvisi di accertamento”. Vid. las sentencias de la “Corte Costituzionale” de 2 de marzo de 1968 (núm. 13) y de 20 de marzo de 1978 (núm. 23). No obstante, las citadas sentencias han descartado que dicho principio tenga relevancia constitucional. Este principio implica que los sujetos implicados en un procedimiento administrativo puedan exponer sus razones con anterioridad a que sean adoptadas resoluciones que afecten a su esfera personal. Sin embargo, esta jurisprudencia no ha sido suficiente para exigir la actuación del principio de contradicción en el “accertamento tributario”.

451 RICHER afirma que la noción de un procedimiento justo y equitativo, conlleva ante todo el respeto del principio de contradicción, como garantía tanto de la igualdad de las partes (vid. el FJ 1 de la STC 277/2000, de 27 de noviembre) como del derecho de las partes de exponer su punto de vista (*Les droits du contribuable...*, cit., pág. 184). En este caso, hemos empleado la expresión gestión tributaria en sentido amplio y referido a la totalidad de procedimientos tributarios, excluidos el de revisión.

452 FEDELE, A.: “L’accertamento tributario..., cit., págs. 28 y ss.

453 Principalmente, la Convención Europea de Derechos Humanos. Así, con respecto al proceso vid. la necesidad de contradicción que exige el TEDH en sus sentencias de 20 de noviembre de 1989, caso *Kostovski*, § 41; 15 de junio de 1992, caso *Lüdi*, § 47; 23 de abril de 1997, caso *Van Mechelen y otros*, § 51 de 27 de febrero de 2001, caso *Lucà*, § 40.

contribuyentes y las potestades de la Administración⁴⁵⁴. Abundando en esta idea, diversos autores han propugnado la aplicación del artículo 6.1 de la CEDH a los procedimientos tributarios, en aras de instaurar así el principio de contradicción y, por consiguiente, un verdadero diálogo entre ambas partes de la relación⁴⁵⁵. Sin embargo, esta invocación del justo proceso y, concretamente, su aplicación a los procedimientos tributarios ha sido rechazada por el TEDH⁴⁵⁶.

En el ordenamiento español, su reivindicación también se produjo en la esfera tributaria alegando su vigencia en el procedimiento administrativo común y el carácter supletorio de este último. Sin embargo y dado que la LRJAP-PAC y, concretamente, su Disposición Adicional Quinta remitían y todavía remite a la concreta regulación de los procedimientos de gestión no podía exigirse su aplicación. Este planteamiento generó una fuerte oposición a la especialidad de nuestra materia como argumento legitimador para rechazar su actuación. En este sentido, reclamaban la igualdad de derechos en ambos procedimientos y, entre ellos, la aplicación generalizada del principio de contradicción a los tributarios. En suma, constatamos como la difícil convivencia entre la especialidad de nuestra disciplina y la generalidad del procedimiento administrativo común⁴⁵⁷ conlleva distorsiones entre los derechos y garantías reconocidas a los ciudadanos en uno y otro ámbito⁴⁵⁸. Estas reflexiones nos hacen cuestionarnos en qué medida este grado de especialidad es suficiente para descartar su aplicación al contribuyente⁴⁵⁹. Por tanto, el interrogante que queda latente radica en comprobar si la condición de contribuyente es extraña a la de administrado o si, por el contrario, es inherente a la misma. Así, una vez implantado en el Derecho administrativo, “no puede nunca permitirse el sacrificio de las

454 LOPEZ, C.: *Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale en France et au Canada*, Editions L'Harmattan, Paris, 1997, pág. 81.

455 Vid. LE GALL, J-P.: “À quel moment le contradictoire? Une application de la Convention Européenne des Droits de l'Homme”, *Gazette du Palais* de 4 de julio de 1996, págs. 691 y ss.; LE GALL, J-P. y GÉRARD, L.: “Les recours des contribuables sur le fondement de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales”, *Droit Fiscal* núms. 21 y 22, 1994, págs. 878 y ss.; LOPEZ, C.: *Les pouvoirs d'investigation...*, cit., págs. 84 y ss.

456 Vid. RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 183.

457 Vid. MARTÍN QUERALT, J.: “Editorial. La perenne singularidad de lo tributario”, *TF* núm. 27, 1993, págs. 3 y ss.

458 LAVIGNE, P.: “Le contribuable comme usager...”, cit., pág. 80.

459 En el mismo sentido, MARTÍN QUERALT, J.: “Editorial. Las cosas...”, cit., págs. 3 y ss. Así, es interesante la calificación de “ciudadano contribuyente” como exigencia del respeto de las garantías del procedimiento administrativo en los tributarios (DELORME, G.: “La protection du...”, cit., pág. 127).

garantías mínimas de defensa paritaria, instrumentadas a través de contradicción, en virtud de justificaciones relativas a la especialidad del procedimiento, cuando la estructura de dichos procedimientos sea bilateral o contenciosa, implicando constantemente la presencia de una verdadera *contentio inter partes*. Por ello, la contradicción, como principio fundamental, y las garantías que permiten su actuación deben estimarse objetivamente inderogables⁴⁶⁰. Esta discusión ha concluido, en la actualidad, con la promulgación de la LDGC que ha trasladado la práctica totalidad de los derechos que asistían a los administrados a nuestros procedimientos.

Como ya hemos señalado en el Capítulo anterior, la participación activa del contribuyente se ha reclamado en mayor medida en las actuaciones tendentes a la determinación de la deuda. Tradicionalmente, la ausencia de tutela directa en los procedimientos tributarios había sido justificada señalando que los actos de instrucción eran recogidos en el acta correspondiente. De este modo, la motivación y la posibilidad de impugnación de esta última constituían la garantía de los intereses eventualmente lesionados⁴⁶¹. En este sentido, el acto de liquidación funcionaba como una *provocatio ad opponendum*, sirviendo de punto de conexión entre la fase administrativa y la jurisdiccional. En consecuencia, el contribuyente podía aceptarla o impugnarla, razón por la cual esta doctrina consideraba lógico que la actuación del principio de contradicción sólo se produjera una vez emanado el acto correspondiente⁴⁶². Sin embargo, en las últimas dos décadas la implicación del obligado tributario ha aumentado considerablemente tanto para favorecer el desempeño de la función administrativa como para asegurar una tributación acorde con la efectiva capacidad económica⁴⁶³. Por consiguiente, parecía inconcebible que después de haber confiado a los ciudadanos la autoliquidación de sus tributos con el correspondiente ingreso, se procediera posteriormente a su modificación sin

460 COMOGLIO, L.P.: "Contraddittorio (principio del)...", cit., pág. 19.

461 GALLO, F.: "Accertamento e garanzie...", cit., pág. 67.

462 NAVARRO EGEA, M.: "La audiencia del contribuyente...", cit., pág. 716.

463 CAPOLUPO, S.: "Contraddittorio e limiti...", cit., pág. 9325. En el ordenamiento español, baste destacar el refuerzo del carácter contradictorio del procedimiento Inspector realizado por el nuevo artículo 33 *ter* RGIT así como la generalización de los acuerdos previos de valoración.

su participación⁴⁶⁴. Una configuración tal daría al traste con el nuevo clima de colaboración que quiere instituir el legislador en la relación tributaria⁴⁶⁵.

La crisis de la actuación administrativa⁴⁶⁶ y la posición de supremacía fáctica que el ente público ostenta han ocasionado un elevado nivel de conflictividad en aquellos supuestos en que los contribuyentes ven imposibilitado el ejercicio de una adecuada defensa de sus intereses⁴⁶⁷. A mayor abundamiento, la ya de por sí difícil tarea de conciliación de intereses entre ambas partes tampoco se ha visto facilitada mediante el empleo de una exquisita técnica jurídica. En este clima, no ha podido constatarse más colaboración que la impuesta por los textos normativos, intentando el contribuyente reducir la cuantía a pagar y la Administración aumentar la recaudación en aras de erradicar el fraude fiscal. La posibilidad de cualquier tipo de diálogo estaba prácticamente descartada, siendo necesario para su instauración un notable cambio de actitud de las partes. Así, la situación descrita junto a la imprecisión de la legislación fiscal, la generalización de las autoliquidaciones, las gravosas consecuencias de la conflictividad de nuestra materia y otros argumentos han renovado el interés por la instauración y traslación del principio de contradicción a los procedimientos tributarios.

Estos factores determinan que, en la actualidad, la aplicación del citado principio se exija como una garantía esencial e indispensable no sólo para lograr una cultura de diálogo y transparencia, sino también para aumentar la certeza de la relación jurídico tributaria⁴⁶⁸. En consecuencia, la doctrina aboga por extender la participación del contribuyente con carácter previo a la emanación del acto administrativo y, por tanto, a su revisión en sede administrativa o judicial⁴⁶⁹. Anteriormente, la pretendida ausencia de discrecionalidad garantizaba la imparcialidad que, en caso contrario, debía ser asegurada por el principio de contradicción⁴⁷⁰. Sin embargo, su aplicación –considerada como expresión elemental e

464 CAPOLUPO, S.: "Contraddittorio e limiti...", cit., pág. 9325.

465 A propósito de las actas de conformidad con acuerdo, vid. COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 152.

466 GALLO, F.: "Accertamento e garanzie...", cit., pág. 87.

467 CAPOLUPO, S.: "IL principio del contraddittorio...", cit., pág. 7111.

468 FERLAZZO NATOLI, L.: "La rilevanza del principio...", cit., pág. 543.

469 CAPOLUPO, S.: "Contraddittorio e limiti...", cit., pág. 9326.

470 DI PIETRO, A.: "Il contribuente nell'accertamento...", cit., pág. 532.

irrenunciable de un sistema jurídico evolucionado⁴⁷¹– se hace hoy siquiera más necesaria ante el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de complejas cuestiones técnicas que inciden en gran medida en la liquidación de los tributos y, de igual forma, sobre el principio de capacidad económica.

Abundando en esta idea, cada vez son más numerosos los autores que consideran que determinados principios que informan el proceso contencioso-administrativo también deberían ser respetados en la fase administrativa que lo precede y condiciona⁴⁷². En este sentido, la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria no constituiría, *prima facie*, un obstáculo al carácter contradictorio de los procedimientos tributarios, a diferencia de lo que ocurre con las técnicas convencionales⁴⁷³. Por el contrario, la paridad jurídica de ambas partes aconsejaría que el contribuyente pudiese presentar sus observaciones a la determinación de la base imponible realizada por la Administración⁴⁷⁴.

En suma, constatamos como la doctrina se muestra cada vez más favorable a que este principio opere también con carácter previo a la emanación del acto de liquidación e, incluso, en el seno del procedimiento de comprobación e investigación tal y como ha previsto el artículo 33 *ter* del RGIT. La relevancia adquirida por estos derechos deriva de la escasa importancia atribuida hasta fechas relativamente recientes a las reglas procedimentales respecto a las leyes sustantivas⁴⁷⁵. En este sentido, el procedimiento de determinación del tributo debe buscar como objetivo valorar y repartir, con la mayor equidad posible y en función de la efectiva capacidad económica, las cargas públicas entre los ciudadanos⁴⁷⁶. De esta forma, el derecho de alegaciones y el trámite de audiencia se erigirían en el principal instrumento de participación activa de cara a la formación del acto administrativo y a su mejor adecuación al ordenamiento. Para asegurar su efectividad, deberá garantizarse que las aportaciones del particular serán tomadas en consideración en la propuesta de regularización, sin posibilidad de apreciación discrecional por parte del órgano actuario. En consecuencia, la citada actuación constituiría una condición de validez de la liquidación correspondiente. A mayor abundamiento, debe señalarse que su ejercicio

471 Vid. WALINE, M.: “Le principe “audi..., cit., pág. 456.

472 FEDELE, A.: “L’ accertamento tributario..., cit., pág. 31.

473 NAVARRO EGEA, M.: “El derecho a presentar..., cit., págs. 556 y 561.

474 CONSOLAZIO, M.L.: “Principio del contraddittorio..., cit., págs. 345 y 347.

475 Vid. la descripción que se realiza en la pág. 45.

476 GALLO, F.: “Accertamento e garanzie..., cit., pág. 89.

no representa únicamente la reproducción de un trámite procesal sino que cumple una función adicional relacionada con un nuevo clima de colaboración entre Administración y contribuyente.

Como ya hemos señalado, en el ámbito tributario la actuación del principio *audi alteram partem* conlleva principalmente la actuación del obligado tributario como parte⁴⁷⁷, siendo difícil la existencia de terceros interesados⁴⁷⁸. De esta forma, nos encontramos ante un procedimiento lineal en el que el ciudadano se enfrenta a la Administración⁴⁷⁹, que a su vez es juez y parte. En este caso, la bilateralidad de la audiencia frente a un tercero imparcial queda ciertamente diluida, quedando a expensas del respeto de los principios de imparcialidad, objetividad y transparencia de la actuación administrativa. Éstos excluyen cualquier valoración del supuesto ajena a la ponderación de ambos intereses de conformidad con lo establecido por la norma⁴⁸⁰. Abundando en esta idea, cabe recordar que el ordenamiento puede exigir el sacrificio del interés del particular, pero también puede, por el contrario, imponer su satisfacción, o la conjugación de ambos, privado y público⁴⁸¹.

Por estas razones, debe conectarse con la idea de participación/colaboración idónea para la consecución de otros fines previstos constitucionalmente como son los de capacidad económica⁴⁸², eficacia, imparcialidad, buen funcionamiento de la Administración pública⁴⁸³, etc. En este sentido, la doctrina ha destacado como la actuación del principio de contradicción puede permitir un mayor ajuste a la legalidad y al caso concreto de la

477 Así, serían parte en un procedimiento todas aquellas personas que pueden invocar una pretensión jurídica o un interés jurídico protegido por el ordenamiento (vid. ISAAC, G: *La procédure administrative...*, cit., pág. 111).

478 Persona que solicita a la Administración una determinada acción, o sobre la cual dicha acción recae. Asimismo, aquella cuyo interés personal, cualquiera que sea, pueda verse afectado aunque sea indirectamente.

479 GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 2001.

480 MORELL OCAÑA subraya como la búsqueda de esta objetividad se ha venido apoyando con los institutos de la prohibición de indefensión y con la interdicción de arbitrariedad ("El principio de objetividad en la Administración pública" en la obra colectiva *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantías jurisdiccionales)*, Civitas, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 153).

481 Ibidem.

482 GRASSI, E.: "La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione", *Diritto e pratica tributaria*, 1998, pág. 1505; MARONGIU, G.: "Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale", *Diritto e pratica tributaria*, 1985, págs. 17 y 18.

483 BATISTONI FERRARA, F.: "Contraddittorio anticipato...", cit., pág. 192, también en *Il Fisco* núm. 32, 1994, págs. 7509 y ss.

resolución administrativa⁴⁸⁴. En suma, una configuración tal de los procedimientos tributarios reduciría las posibilidades de lesión de los intereses del Fisco como consecuencia de la citada participación en términos de cooperación y tutela⁴⁸⁵. Por estas razones, LA ROSA ha criticado aquellas visiones reduccionistas del principio de contradicción que únicamente resaltan su dimensión garantista⁴⁸⁶. Así, muestra de su dimensión pública y de la voluntad de eliminar los obstáculos a una justa determinación del tributo sería su conformación como carga en el procedimiento de gestión⁴⁸⁷. En definitiva, su carácter contradictorio no debe ser entendido como una confrontación entre Administración y contribuyente sino como la configuración adecuada para conseguir la colaboración en su interés común a la justa determinación del tributo. De esta forma, se conseguiría desechar cualquier actuación administrativa en interés propio e implicar al ciudadano en que la norma fuera correctamente aplicada. Asimismo, quedaría descartada cualquier relación de sujeción para destacar un equilibrio de las posiciones jurídicas de ambas partes, en cuanto ambas quedarían igualmente sometidas al ordenamiento⁴⁸⁸. Más allá, han ido otros autores al entrever en su carácter contradictorio el cauce idóneo para la celebración de acuerdos con garantías suficientes para las dos partes de la relación tributaria⁴⁸⁹.

En la actualidad, la vigencia de la LDGC determina el necesario respeto del principio de contradicción por parte de la Administración, dada su incidencia directa sobre la validez de los procedimientos tributarios. Su previsión se erige en contramedida frente a los poderes y potestades administrativas, dirigida a la emanación de un acto de liquidación efectivamente fundado en el principio de capacidad económica⁴⁹⁰. El carácter contradictorio del procedimiento constituye una de las garantías que la Ley confiere a los contribuyentes y que los Tribunales deberán velar para que sea rigurosamente respetada. En definitiva, su carácter esencial tanto para la tutela de la posición del ciudadano como para un mayor ajuste de la resolución al ordenamiento, debe llevar a los órganos

484 LA ROSA, S.: "Caratteri e funzioni...", cit., pág. 44.

485 CAPOLUPO, S.: "Contraddittorio e limiti...", cit., pág. 9326.

486 BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., pág. 111; LA ROSA, S.: "Caratteri e funzioni...", cit., pág. 49; LANGROD, G.: "Procédure administrative et...", cit., págs. 76 y ss.

487 FEDELE, A.: "L'accertamento tributario...", cit., pág. 28.

488 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 21...", cit., pág. 143.

489 Este argumento será tratado con más profundidad en el epígrafe VI de este Capítulo (págs. 191 y ss.).

490 CAPOLUPO, S.: "Il principio del contraddittorio...", cit., pág. 7114.

jurisdiccionales a juzgarla indispensable para asegurar una mayor efectividad en la igualdad de las partes⁴⁹¹. Asimismo, constituirá un importante instrumento de descongestión de la vía de revisión tanto económico-administrativa como jurisdiccional⁴⁹².

491 No obstante, cabe señalar, tal y como ha afirmado el TS, que, a pesar de su importancia, esto no debe implicar una interpretación excesivamente formalista sino vinculada a la existencia de indefensión. Vid. las SSTs de 21 de octubre de 1980 (ref. Aranzadi 3927), de 14 de febrero de 1981 (ref. Aranzadi 625) y de 22 de septiembre de 1990 (ref. Aranzadi 1505).

492 LIÉBERT-CHAMPAGNE, M.: "L'acceptation des redressements par le contribuable", *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 1, 1987, pág. 7.

II. DERECHO COMPARADO

Como ya hemos señalado, la intervención del ciudadano en el procedimiento de aplicación de los tributos ha ido adquiriendo progresivamente mayor relevancia, pasando de una colaboración pasiva a una participación activa⁴⁹³ en el proceso de formación de la decisión administrativa. De los dos tipos de participación señalados, vamos analizar en el Derecho comparado la intervención del contribuyente a través del carácter contradictorio de los procedimientos de comprobación e investigación y de liquidación. En este sentido, la doctrina ha resaltado como el principio *audi alteram partem* constituye una de las garantías más importantes del conjunto de medidas que integran la “taxpayer protection”. En algunos ordenamientos, como es el caso de Francia y Alemania constatamos como el principio de contradicción está firmemente asentado. En cambio, en otros –caso italiano– asistimos a una situación similar a la española y portuguesa pero que todavía no ha culminado con la generalización del principio de contradicción a la totalidad del “accertamento tributario”⁴⁹⁴.

En la experiencia francesa comprobamos la existencia de una fuerte conciencia y respeto por las garantías que deben asistir a los ciudadanos frente a las actuaciones de la Administración tributaria. El camino recorrido por el legislador vecino para conseguir un adecuado equilibrio entre las prerrogativas administrativas y los derechos de los contribuyentes deriva de los fuertes movimientos de oposición a las actuaciones de comprobación e investigación⁴⁹⁵. Para superar esta resistencia, se inició un proceso de

493 La doctrina ha querido resaltar su vertiente garantista respecto al contribuyente (vid. NAVARRO EGEA, M.: “La audiencia del contribuyente...”, cit., pág. 693). No obstante, esta concepción no debe menospreciar otras dimensiones de la citada participación, tanto o más importantes que el ejercicio anticipado del derecho de defensa. Vid. con respecto a la participación activa, las págs. 58 y ss.

494 Concretamente, al “accertamento tributario”, es decir, a toda aquella actividad dirigida a la aplicación del tributo (LA ROSA, S.: “Caratteri e funzioni...”, cit., pág. 36). Hasta la fecha, únicamente está previsto en el “accertamento induttivo” mediante el instituto de la “richiesta di chiarimenti”. También, cabría añadir la figura del “accertamento con adesione”, caracterizada por su procedimiento de carácter contradictorio, con independencia de su escasa, por no decir nula, regulación en el Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997.

495 DELMAS-MARSALET, J.: “Les garanties des contribuables face au pouvoir de l’administration fiscale”, EDCE núm. 36, 1981, págs. 107, 108 y 112. El citado autor destaca como, a los

reconocimiento de determinadas garantías a los sujetos sometidos a verificación⁴⁹⁶. Entre las diferentes normas promulgadas, destaca la Ley de 27 de diciembre de 1977 que perseguía cuatro grandes objetivos: la mejora de la información al obligado tributario, el establecimiento de un diálogo con la Administración, una limitación de determinados procedimientos excepcionales y, por último, la mejora de las vías de impugnación. Concretamente, esta disposición supuso un paso decisivo en la introducción y actuación del principio de contradicción en el ordenamiento francés⁴⁹⁷. Asimismo, se erigió en el paso previo a la codificación de la normativa de los procedimientos tributarios en el “*Livre des Procédures Fiscales*”.

La instauración del principio *audi alteram partem* en Francia ha estado íntimamente ligada al reconocimiento de los derechos de defensa y a un justo procedimiento como principios generales del Derecho. De esta forma, se ha considerado que su actuación constituía una premisa indispensable para el respeto de dichos derechos⁴⁹⁸. No obstante, cabe criticar el excesivo ligamen e, incluso, confusión que se ha producido entre ambos institutos en la jurisprudencia del “*Conseil d’État*”, sin perjuicio de que la doctrina actual se afane en diferenciarlos con nitidez⁴⁹⁹. Con independencia de esta asimilación, es loable el esfuerzo legislativo emprendido, tendente a lograr el equilibrio entre las potestades administrativas y las garantías de los contribuyentes, y que ha sido eficazmente complementado por la labor de jueces y tribunales⁵⁰⁰.

esfuerzos de mejora de los procedimientos de comprobación e investigación, siguieron violentas reacciones de rechazo al tributo, llegando incluso a constituirse en movimiento político y alcanzando reacciones de violencia física contra representantes de la Administración.

496 Vid. la evolución de la política de diálogo entre Administración y contribuyente y su reflejo en las diferentes normas citadas por el estudio del “*Conseil d’État*” para prevenir el recurso contencioso administrativo con un apartado dedicado especialmente a la materia fiscal (CONSEIL D’ÉTAT: “*Pour la prévention du contentieux administratif*”, EDCE núm. 39, 1988, págs. 25 y 26).

497 Así, supuso la previsión de una notificación de inicio de las actuaciones de comprobación, la obligación a cargo de la Administración de comunicar al contribuyente los resultados de dichas actuaciones, el carácter contradictorio de la “*procédure de redressement*”, etc. Entre todas estas medidas, resalta la importancia atribuida a la información al contribuyente para que pueda iniciarse un diálogo y ponerle en condiciones de que presente sus observaciones, etc.

498 RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 184.

499 Vid. ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 389; ZEGHIB, H.: “*Principe du contradictoire...*”, cit., pág. 491.

500 Respecto a la evolución del ordenamiento francés, vid. DELMAS-MARSALET, J.: “*Les garanties des contribuables...*”, cit., págs. 107 y ss.

De esta forma, el carácter contradictorio del procedimiento de gestión constituye una de las notas más características del Derecho tributario francés, alcanzando tanto a las actuaciones de comprobación e investigación como a las de liquidación. *Prima facie* y como premisa necesaria para efectuar su análisis, debemos estudiar las potestades de investigación que darán lugar a diversos tipos de verificación⁵⁰¹. El ejercicio de aquéllas permite a la Administración acopiar todos aquellos datos e informaciones dirigidos al control de la autoliquidación y a la efectividad del deber de contribuir. Así, se concretan en requerimientos bien de comunicación de datos⁵⁰² bien de esclarecimientos y de justificaciones⁵⁰³ así como en la realización de visitas y entradas en locales y explotaciones del particular⁵⁰⁴. Sin embargo y a diferencia de las verificaciones, su ejercicio no viene rodeado de especiales garantías al no integrarse en un procedimiento de carácter contradictorio. Empero, conviene subrayar que la actitud del contribuyente ante los requerimientos administrativos sí tendrá una incidencia especial en el posterior procedimiento de liquidación: “procédure de redressement”. El resultado de estas actuaciones, concretamente, los datos, pruebas e informes obtenidos constituirán la base para iniciar una verificación de mayor calado.

Una vez acopiada la información necesaria, la Administración –en el ejercicio del derecho de verificación– procederá a su confrontación con la declaración presentada⁵⁰⁵. En función de los documentos contrastados, podremos distinguir tres modalidades de comprobación: “contrôle sur pièces”, “examen contradictoire de la situation fiscale des

501 GROSCLAUDE, J. y MARCHESSOU, P.: *Procédures fiscales*, Dalloz, París, 1998, págs. 96 y ss. Estos autores hablan de un derecho de investigación y de un derecho de verificación.

502 “Droit de communication” (artículos L 81 LPF y ss.). Este derecho implica la obtención por parte de la Administración de determinados documentos en posesión tanto del contribuyente como de ciertas personas u organismos, en aras de efectuar el control de las declaraciones presentadas por el contribuyente. No obstante existen determinadas excepciones en función del secreto profesional. Vid. BIENVENU, J.-J. y LAMBERT, T.: *Droit fiscal*, Presses Universitaires de France, París, 1997, pág. 129.

503 “Demandes d’éclaircissements et de justifications” (artículos L 11 y 16 LPF). Cuando la Administración controla la declaración del contribuyente, puede solicitarle determinadas aclaraciones en caso de contradicciones o discordancias importantes entre diferentes elementos de la declaración, declaraciones anteriores o los datos que posee. En cambio, los requerimientos de justificación implican la aportación de determinados elementos probatorios como pueden ser, respecto a la situación familiar, la partida de nacimiento o el certificado de escolaridad, etc. La precisión del requerimiento administrativo servirá como parámetro para enjuiciar la suficiencia de la respuesta del contribuyente (BIENVENU, J.-J. y LAMBERT, T.: *Droit fiscal*, Presses Universitaires de France, París, 1997, pág. 134).

504 “Droit de visite” (artículo L 38 LPF).

505 GROSCLAUDE, J. y MARCHESSOU, P.: *Procédures fiscales*, cit., pág. 123.

personnes physiques”⁵⁰⁶ y “vérification de comptabilité”⁵⁰⁷. La primera implica un control de la situación tributaria del contribuyente únicamente mediante las declaraciones y los documentos proporcionados por este último u obtenidos en ejercicio de las potestades de investigación⁵⁰⁸. Frente al resto de comprobaciones, ésta excluye cualquier tipo de debate contradictorio, dado que el sujeto controlado carece de información sobre su inicio y desarrollo. En el caso de que el actuario aprecie anomalías o errores, las actuaciones de comprobación e investigación se amplían, dando lugar a una de las dos modalidades antes citadas, en función de que afecten a una persona jurídica o física. No obstante, también puede dar lugar directamente a la liquidación y, concretamente, a la “procédure de redressement contradictoire”⁵⁰⁹.

Una vez iniciada una verificación más completa de su situación tributaria, la posición del ciudadano se recubre de especiales garantías destinadas a asegurar el respeto del principio de contradicción y, por consiguiente, de los derechos de defensa en la instrucción del procedimiento⁵¹⁰. Con anterioridad a su inicio, la Administración debe notificar al contribuyente el comienzo de una verificación, señalando los períodos impositivos sometidos a comprobación y la posibilidad de ser auxiliado por un asesor⁵¹¹. Al mismo tiempo, dicha notificación debe prever un plazo razonable antes de su arranque, con el fin de que el sujeto comprobado pueda elegir a la persona que considere oportuna para asistirlo⁵¹². Asimismo, con el “avis de vérification” debe remitirse un ejemplar de la “Charte du contribuable vérifié” que contiene un resumen de las principales reglas del

506 Artículo L 12 del LPF.

507 Artículo L 13 del LPF.

508 Esta modalidad sería similar a la comprobación abreviada prevista en el artículo 123 de nuestra LGT. Vid. LAMARQUE, J.: *Droit fiscal général (fascicule 1)*, Editions Litec, París, 1998, pág. 527.

509 BIENVENU, J-J. y LAMBERT, T.: *Droit fiscal*, cit., pág. 146.

510 GROSCLAUDE, J. y MARCHESSOU, P.: *Procédures fiscales*, cit., pág. 134.

511 Su omisión comporta la nulidad del procedimiento. Una descripción más detallada del “avis de vérification” puede encontrarse en LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., págs. 545 a 548.

512 No obstante y con el fin de evitar que la notificación pueda permitir al contribuyente la sustracción y destrucción de documentos, se permite el inicio de las actuaciones mediante notificación simultánea al inicio de las actuaciones. En este caso, únicamente se permite a la Administración realizar determinados controles materiales (existencia de documento, existencias en el almacén), postergando el examen de la documentación al transcurso de un plazo razonable para la elección del asesor que considere oportuno el sujeto comprobado. Vid. LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., pág. 547.

citado procedimiento y cuya observancia es exigible a la Administración⁵¹³. La verificación tendrá una duración limitada y deberá comportar un debate oral y contradictorio entre actuario y contribuyente⁵¹⁴. Concluidas las actuaciones de comprobación, se impone la obligación de informar al sujeto verificado sobre las consecuencias de las mismas. En concreto, debe comunicársele en todo caso los resultados de la verificación tanto cuando no se hayan observado anomalías o las aclaraciones proporcionadas sean satisfactorias⁵¹⁵ como cuando ciertas rectificaciones –“redressements”– deban ser realizadas. Por último, destaca el carácter definitivo que adquieren estas actuaciones al prohibirse nuevos controles sobre las cuestiones comprobadas⁵¹⁶. Como cláusula de cierre y dada su importancia, el legislador ha establecido la nulidad de estas actuaciones en caso de vulneración de las garantías apuntadas.

El respeto del principio *audi alteram partem* y, concretamente, la instauración de un verdadero diálogo en clave contradictoria⁵¹⁷ con el funcionario actuario constituye una de las garantías básicas de la verificación⁵¹⁸. En esta fase, el debate no debe recaer sobre la

513 Artículo L 10 LPF. Vid. asimismo BRURON, J.: *Droits et garanties du contribuable vérifié*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1991, págs. 40 y ss.; MAÏA, J.: “La «charte des droits et obligations du contribuable vérifié», son utilité et opposabilité”, *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 4, 2001, págs. 295 y ss. Concretamente, la “charte” desarrolla las modalidades de verificación, las condiciones de su desarrollo, sus efectos y las garantías que asisten al contribuyente (BIENVENU, J.-J. y LAMBERT, T.: *Droit fiscal*, cit., pág. 140).

514 AUSTRY señala que esta garantía ha mantenido desde su nacimiento una naturaleza híbrida a mitad camino entre la regla de derecho y la ardiente obligación (“Débat oral et contradictoire: où en est la jurisprudence?”, *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 3, 1997, pág. 142). Asimismo, el traslado de los documentos contables del contribuyente de la sede social a las dependencias de la Administración tributaria queda subordinado al cumplimiento de esta garantía (vid. BIENVENU, J.-J. y LAMBERT, T.: *Droit fiscal*, cit., pág. 142; LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., pág. 549). Vid. asimismo CYRILLE, D.: “Taxpayer protection and tax fines in France” en la obra colectiva *Taxpayer protection in the European Union*, Kluwer, La Haya, 1998, pág. 105. En la jurisprudencia du “Conseil d’État”, vid. la sentencia de 21 de mayo de 1976 núm. 94052 (en *Droit Fiscal*, 1976, comentario 1497, págs. 2702 y 2703).

515 Obligación prevista por primera vez en el artículo 67 de la Ley de Finanzas para 1976 (Ley 1278/1975 de 30 de diciembre).

516 La conclusión de una verificación impide a la Administración realizar un nuevo control referido al mismo período y a los mismos impuestos, salvo supuestos de declaraciones incompletas o inexactas. Vid. el artículo L 50 de la LPF.

517 El LPF así como la “Charte du contribuable vérifié” hablan de un “débat oral et contradictoire”. No obstante, tanto la doctrina como la jurisprudencia indican que únicamente es necesario la existencia de un diálogo con independencia de que sea escrito u oral (vid. MAÏA, J.: “La «charte des droits...», cit., págs. 300 y 301). Asimismo, vid. la sentencia del “Conseil d’État” de 10 de enero de 2001, núm. 211967 (en *Bulletin des Conclusions Fiscales* núm. 4, 2001, comentario 47).

518 El carácter contradictorio del “examen contradictoire de la situation fiscale personnelle” ha sido discutido por doctrina y jurisprudencia. Sin embargo, este debate debe considerarse

futura liquidación sino que deben ser analizadas las sucesivas conclusiones del actuario derivadas del examen de los documentos objeto de comprobación⁵¹⁹. Por tanto, en el caso de que la Administración haya obtenido determinados datos de terceros sometidos al deber de colaboración, también estará obligada a informar al contribuyente para que pueda rebatirlos, siempre y cuando pretenda basar en ellos el mayor valor comprobado⁵²⁰. La jurisprudencia dota de una gran importancia a este debate –dada su condición de garantía en íntima relación con el carácter contradictorio del procedimiento– y controla su cumplimiento, verificando la existencia de contactos o la posibilidad de los mismos entre actuario y sujeto comprobado⁵²¹. En caso de inobservancia, corresponde a este último demostrar la imposibilidad o los obstáculos que han impedido el establecimiento o prosecución del citado diálogo. Su omisión por causas imputables a la Administración comportará la nulidad del procedimiento, sin que conlleve irregularidad alguna en caso de que quepa atribuirle al contribuyente.

Una vez efectuado este control, si se constatan omisiones o errores en su situación tributaria se procede a rectificarlos mediante la “procédure de redressement”⁵²². Las garantías que asisten al contribuyente en la misma difieren sustancialmente en función del

zanjado por su específica previsión en la “Charte du contribuable vérifié”. Vid. LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., págs. 565 y 566.

- 519 AUSTRY, S.: “Débat oral et contradictoire...”, cit., pág. 142. BRURON señala la necesidad de establecer un diálogo constructivo tendente a permitir, por una parte, a los actuarios recabar las informaciones necesarias para la comprobación, apreciar las circunstancias concretas del caso y de informar al contribuyente de sus obligaciones y, por otra parte, al contribuyente de presentar sus primeras alegaciones (Le juge de l’impôt..., cit., págs. 175 y ss.). Vid. asimismo las sentencias del “Conseil d’État” de 28 de enero de 1987, núm. 48571 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 3, 1987, págs. 189 y ss.) y de 13 de noviembre de 1996, núm. 148578 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 3, 1997, págs. 191 y ss.).
- 520 AUSTRY, S.: “Débat oral et contradictoire...”, cit., pág. 142; CONSEIL D’ÉTAT: “Pour la prévention du...”, cit., pág. 27. Vid. entre otras las sentencias del “Conseil d’État” de 7 de mayo de 1980, núm. 8255 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 6, 1980, pág. 273) y de 31 de octubre de 1990, núm. 103101 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 2, 1991, pág. 121).
- 521 No obstante, BICHON ha advertido sobre los riesgos de que esta garantía ofrecida al contribuyente se convierta en una prerrogativa reconocida a la Administración para profundizar en sus comprobaciones (“Du débat oral et contradictoire au cours des contrôles fiscaux externes à l’obligation de coopération du contribuable”, Revue de Droit Fiscal núm. 43, 1999, pág. 1325).
- 522 Artículo L 55 del LPF. El concepto de “redressement” corresponde a la rectificación administrativa realizada sobre la declaración de un contribuyente, notificándole el mayor valor comprobado y el conjunto de sanciones, intereses y recargos adeudados (vid. LOPEZ, C.: *Les pouvoirs d’investigation...*, cit., pág. 78). La regularización de la situación tributaria del contribuyente únicamente puede realizarse mediante el citado procedimiento (vid. GROSCLAUDE, J. y MARCHESOU, P.: *Procédures fiscales*, cit., pág. 143; LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., pág. 640).

cumplimiento o no de sus obligaciones fiscales y de sus deberes de colaboración⁵²³. En concreto, cabe distinguir respectivamente entre la “procédure de redressement contradictoire” y la “procédure d'imposition d'office”. Este último procedimiento se singulariza por la pérdida de garantías derivadas de su carácter no contradictorio⁵²⁴ y por recaer sobre el sujeto comprobado la carga de la prueba. La ausencia de respuesta a los requerimientos administrativos o su carácter incompleto así como la oposición al control fiscal⁵²⁵ constituyen las principales causas de su aplicación⁵²⁶. No obstante, debe señalarse que la obligación administrativa de informar e instar al contribuyente a que cumpla con sus deberes o complete sus respuestas representa una buena muestra de la voluntad del legislador de actuar un procedimiento de carácter contradictorio, dado el beneficio que reporta al interés público⁵²⁷. Retornando a la “procédure d'imposition d'office”, el incumplimiento de la exigencia de debate no conlleva ninguna irregularidad, a diferencia de lo que sucede en la “procédure de redressement contradictoire”⁵²⁸. Así, baste señalar que, en la imposición de oficio, la Administración no está obligada a responder a las

523 Los supuestos de la aplicación de la “procédure d'imposition d'office” son los siguientes: retraso o falta de presentación de declaraciones, incumplimiento de determinados deberes en los casos de las microempresas, falta de respuesta o carácter incompleto de la misma respecto a los requerimientos de esclarecimientos o justificaciones, oposición a la comprobación y, por último, la ausencia de nombramiento de un representante en Francia para los no residentes.

524 Especialmente, cabe señalar que las eventuales irregularidades que afecten a la verificación de contabilidad o del conjunto de la situación personal del contribuyente no tienen incidencia sobre la regularidad de la “procédure d'imposition d'office”. Vid. la sentencia del “Conseil d'État” de 12 de abril de 1996, núm. 126337 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 6, 1996, págs. 446 y 447). En la doctrina, vid. LOOTEN, J-P.: *Guide de procédure fiscale. Obligations, droits et recours*, Editions Liaisons, Rueil-Malmaison, 1997, págs. 107 y 108.

525 Artículo L 74 LPF.

526 En este sentido, cabe señalar que si bien el “examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale” no constituye un procedimiento obligatorio –dada la ausencia de obligatoriedad de llevanza de contabilidad– para el contribuyente, la falta de respuesta implica la aplicación de la “procédure d'imposition d'office” y, consecuentemente, la inversión de la carga de la prueba. Vid. LOOTEN, J-P.: *Guide de procédure...*, cit., págs. 78 y 83.

527 Asimismo, cobra gran importancia la voluntad de reducir los futuros conflictos derivados de la ausencia de actuación del principio de contradicción. Vid. LOPEZ, C.: *Les pouvoirs d'investigation...*, cit., pág. 89.

528 Vid. las sentencias “Conseil d'État” de 17 de febrero de 1992, núm. 76988 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 4, 1992, pág. 335) y de 11 de enero de 1993, núms. 78985 y 78986 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 3, 1993, pág. 252). LAMARQUE indica como esta distinción no tiene origen en ninguna disposición legislativa, señalando además las paradojas que ésta provoca entre contribuyentes de buena y mala fe (*Droit fiscal...*, cit., págs. 556 y ss.).

observaciones escritas de los interesados, perdiendo éstos además la posibilidad de acudir a la “comission départementale”⁵²⁹.

Por el contrario, la “procédure de redressement contradictoire”⁵³⁰ puede ser calificada de procedimiento común, dada su aplicación general en caso de observancia de los deberes de colaboración y con independencia de la modalidad de la verificación o de la irregularidad constatada⁵³¹. Inexorablemente, su inicio pasa por la notificación de las rectificaciones –“notification de redressements”⁵³²– cuyo contenido viene fijado de forma taxativa por la Ley. En principio, deberá comprender todos aquellos elementos que permitan al administrado presentar sus observaciones con anterioridad a la emisión del acto de liquidación. Concretamente y so pena de nulidad, la notificación deberá expresar la propuesta de regularización para cada impuesto y año, así como la naturaleza y los motivos de la rectificación de manera precisa⁵³³, en aras de que el contribuyente pueda bien formular sus objeciones bien aceptar la liquidación⁵³⁴. En definitiva, deben apreciarse claramente los motivos y el método seguido por el actuario para exigirle una mayor cuantía de la declarada⁵³⁵. Anteriormente, el obligado podía solicitar las consecuencias de su

529 BRURON, J.: *Droits et garanties...*, cit., pág. 57.

530 La Ley de 1616/1963, de 27 de diciembre instituyó la “procédure de redressement unifié” que ya contenía algunas de las garantías que integran el principio de contradicción y que aumentaron con la Ley 453/1977 de 29 de diciembre. Finalmente, en 1982 la denominada inicialmente “procédure de redressement unifié” se convirtió en la actual “procédure de redressement contradictoire”. Vid. LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., págs. 640 y 641.

531 GROSCLAUDE, J. y MARCHESSOU, P.: *Procédures fiscales*, cit., págs. 144 y 145; LAMBERT, T.: *Redressement fiscal*, Economica, París, 1985, págs. 48 y ss. Asimismo, existen otros procedimientos de liquidación de configuración contradictoria como son la “procédure de repression des abus de droit” y la “procédure de règlement particulier”.

532 La doctrina señala que la “notification de redressements” es obligatoria, constituye la expresión del ejercicio de una competencia y, por último, inicia un procedimiento de carácter contradictorio que abre el diálogo con el contribuyente (GROSCLAUDE, J. y MARCHESSOU, P.: *Procédures fiscales*, cit., pág. 146). La citada notificación conlleva tres garantías: la necesidad de su motivación, su contenido normativamente fijado y, por último, la apertura de un plazo de 30 días para responder. Vid. LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., pág. 646.

533 Vid. las sentencia del “Conseil d’État” de 17 de octubre de 1984, núm. 40377 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 3, 1985, pág. 219) y de 10 de noviembre de 1993, núm. 62445 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 1, 1994, pág. 51).

534 BRURON, J.: *Droits et garanties...*, cit., pág. 51.

535 Vid. la sentencia de la Cour d’Appel Administratif de Lyon de 22 de junio de 1995, núm. 93LY01452 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 11, de 1995, pág. 754). En ella se señala que la ausencia de indicación del método de cálculo de la liquidación constituye un vicio de la notificación de “redressement”.

aceptación respecto a las rectificaciones realizadas⁵³⁶. Sin embargo, en la actualidad la indicación de la deuda tributaria derivada de la rectificación correspondiente constituye parte del contenido de la citada notificación⁵³⁷.

En suma, se persigue iniciar un diálogo entre ambas partes⁵³⁸, so pena de irregularidad del procedimiento⁵³⁹. Consecuentemente, en el caso de que la Administración estime necesario modificar la motivación o el texto normativo en que basar la rectificación, deberá otorgar un nuevo plazo al contribuyente para que pueda presentar sus observaciones⁵⁴⁰. Asimismo y al igual que en el “avis de vérification”, informará a este último sobre la posibilidad de ser asistido por un asesor y concederle un plazo –30 días desde su recepción– para que pueda aceptar la propuesta de regularización o presentar las observaciones que estime oportunas. La inobservancia de alguno de estos elementos comporta la nulidad del procedimiento y la “décharge de l’imposition” así como la falta de interrupción del plazo de prescripción⁵⁴¹. No obstante, cabe precisar que la citada nulidad afecta a cada liquidación –referida al año o al impuesto– y no a su conjunto⁵⁴².

Una vez abierto el plazo de respuesta, el contribuyente deberá contestar en los 30 días siguientes bien aceptando la propuesta administrativa bien presentando sus observaciones⁵⁴³. Así, conviene señalar que la aceptación puede ser expresa o tácita,

536 LOOTEN, J-P.: *Guide de procédure...*, cit., pág. 127. En la jurisprudencia, vid. la sentencia del “Conseil d’État” de 17 de junio de 1996, núm. 140510 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núms. 8 y 9, 1996, pág. 555).

537 LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., pág. 554.

538 Vid. las sentencias del “Conseil d’État” de 21 de junio de 1985, núm. 41313 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núms. 8 y 9, 1985, pág. 644) y de 31 de enero de 1990, núm. 66688 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 3, 1990, pág. 209). En la doctrina, vid. BIENVENU, J-J. y LAMBERT, T.: *Droit fiscal*, cit., pág. 147.

539 Vid. la sentencia del “Conseil d’État” de 7 de enero de 1985, núm. 34936 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm.1, 1985, pág. 69).

540 Vid. la sentencia del “Conseil d’État” de 11 de enero de 1978, núm. 87894 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 3, 1978, pág. 82). En la doctrina, BRURON, J.: *Droits et garanties...*, cit., pág. 51; LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., pág. 649.

541 Vid. las sentencias del “Conseil d’État” de 8 de febrero de 1991, núm. 69712 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 3, 1991, pág. 221) y de 5 de julio de 1996, núm. 150356 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núms. 8 y 9, 1996, pág. 604).

542 BIENVENU, J-J. y LAMBERT, T.: *Droit fiscal*, cit., pág. 148.

543 Asimismo, cabe la posibilidad de que el contribuyente acepte la liquidación administrativa bajo condición. Generalmente, esta aceptación condicional suele consistir en la eliminación de las sanciones. Sin embargo, esto no impide que la Administración aplique dichas sanciones si lo considera oportuno, dado que esta aceptación no conlleva una transacción. En el caso de que la Administración no respete la condición señalada por el contribuyente, recaerá sobre ella la carga de la prueba relativa a la corrección de dicha liquidación. Vid la

recayendo sobre el obligado tributaria la carga de la prueba en caso de acudir a la vía de revisión. De este modo, se presume tácita cuando no han sido presentadas observaciones en el citado plazo y puede ser total o parcial, según se haya abstenido de realizarlas⁵⁴⁴ o las haya presentado únicamente respecto a determinados ejercicios o impuestos⁵⁴⁵. En cambio, respecto a todos aquellos supuestos de formulación de observaciones, la Administración deberá obligatoriamente responder de forma motivada a las mismas⁵⁴⁶, bien reconociendo su fundamento bien rechazándolas⁵⁴⁷. En este último caso, la Administración deberá informar al contribuyente de la persistencia del desacuerdo⁵⁴⁸, con vistas a que éste pueda acudir a la “commission départemental”. En suma y vista la estructura descrita, resulta importante el respeto del contenido legalmente impuesto por la “notification de redressement” para que pueda entenderse cumplido el principio de contradicción. Por estas razones, se impide iniciar la recaudación del mayor valor comprobado hasta haber rechazado las observaciones del contribuyente⁵⁴⁹ o una vez finalizado el plazo concedido para realizarlas.

sentencia del “Conseil d’État” de 28 de noviembre de 1986, núm. 47147 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm.12, 1987, pág. 140). En la doctrina, LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., pág. 653.

- 544 Vid. la sentencia del “Conseil d’État” de 15 de mayo de 1992, núm. 61816 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núms. 8 y 9, 1992, pág. 733).
- 545 Vid. LIÉBERT-CHAMPAGNE, M.: “L’acceptation des redressements...”, cit., pág. 4. En la jurisprudencia, vid. la sentencia del “Conseil d’État” de 20 de octubre de 1982, núm. 31759 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm.12, 1982, pág. 567).
- 546 Vid. el artículo 6 de la Ley de 29 de diciembre de 1977 (actual artículo 57 de la LPF) y la sentencia del “Conseil d’État” de 13 de mayo de 1987, núm. 45609 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 7, 1987, pág. 395). En la doctrina, vid. LIÉBERT-CHAMPAGNE, M.: “L’acceptation des redressements...”, cit., pág. 5. No obstante la motivación de la respuesta debe ser acorde y proporcionada con la profundidad y precisión de las observaciones del contribuyente (vid. LOOTEN, J-P.: *Guide de procédure...*, cit., pág. 128). En la jurisprudencia, vid. la sentencia del “Conseil d’État” de 27 de noviembre de 1991, núm. 81091 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 1, 1992, pág. 44).
- 547 Concretamente, la respuesta deberá indicar las rectificaciones “abandonadas” (vid. LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., pág. 662).
- 548 Vid. la sentencia del “Conseil d’État” de 20 de noviembre de 1981, núm. 12086 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm.1, 1982, pág. 41). En el caso de que el contribuyente, únicamente rechace la liquidación pero sin presentar observaciones, la Administración estará obligada a confirmarla pero sin necesidad de motivarla (vid. LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., pág. 662).
- 549 El “Conseil d’État” ha considerado estas actuaciones como irregulares y ha procedido a la “décharge d’imposition”. Vid. la sentencia del “Conseil d’État” de 19 de marzo de 1986, núm. 46948 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 5, 1986, pág. 328).

Como ya hemos indicado, en el caso de que las partes mantengan diferencias una vez concluida la “procédure de redressement contradictoire”⁵⁵⁰, el contribuyente puede solicitar la intervención de la “comission départemental” correspondiente⁵⁵¹, cuyo procedimiento también se caracteriza por el respeto del principio de contradicción⁵⁵². No obstante, cabe subrayar que las citadas comisiones únicamente son competentes en materia de cuestiones de hecho, excluyéndose su dictamen para toda cuestión de derecho⁵⁵³. A mayor abundamiento, su dictamen no es vinculante, sino que únicamente determinará sobre quién recae la carga de la prueba en el caso de que el conflicto llegue a la vía jurisdiccional⁵⁵⁴. Posteriormente, la “mise en recouvrement” da comienzo al período voluntario y da lugar, eventualmente, a la primera fase del contencioso que no es otra que la reclamación al Director de los servicios fiscales como instancia previa y necesaria para acudir a los Tribunales administrativos⁵⁵⁵.

550 Sin embargo, debe señalarse que únicamente el contribuyente que ha rechazado formal y expresamente las rectificaciones administrativas puede acudir a las citadas “commissions départementales”. Vid. LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., pág. 652; LOOTEN, J-P.: *Guide de procédure...*, cit., pág. 127.

551 No obstante, cabe destacar que es la Administración, a petición del contribuyente o a iniciativa propia, quien solicita la apertura del procedimiento ante la comisión competente. Concretamente, debemos distinguir entre la “comission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d’affaire” y la “comission départemental de conciliation pour les droits d’enregistrement et l’impôt sur la fortune”.

552 HEILBRONNER, A.: “Les garanties nouvelles...”, cit., págs. 32 y 37. El citado autor destaca como causa del incorrecto funcionamiento inicial de dichas comisiones la falta de respeto del principio de contradicción.

553 GROSCLAUDE, J. y MARCHESSOU, P.: *Procédures fiscales*, cit., pág. 149. Vid. la enumeración y distinción que realiza entre cuestiones de hecho y de derecho LOOTEN, J-P.: *Guide de procédure...*, cit., págs. 144 y 145; *Juris-Classeur Procédures Fiscales*, Ediciones Francis Lefebvre, París, 1994, fasc. núm. 230. En especial, queremos destacar la calificación como cuestiones de hecho por el “Conseil d’État” francés el carácter excesivo o insuficiente de un precio (vid. las sentencias del “Conseil d’État” de 17 de diciembre de 1956, núm. 2931, de 25 de noviembre de 1966, núm. 66681 y de 25 de junio de 1969, núm. 74112 citadas (en *Juris-Classeur Procédures Fiscales*, Ediciones Francis Lefebvre, París, 1994, fasc. núm. 230, pág. 10) y la validez del método empleado por la Administración para reconstruir la base imponible (vid. la sentencia de 4 de julio de 1980, núm. 14912 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 10, 1980, pág. 426).

554 Vid. BIENVENU, J-J. y LAMBERT, T.: *Droit fiscal*, cit., pág. 142; GROSCLAUDE, J. y MARCHESSOU, P.: *Procédures fiscales*, cit., pág. 149; BRURON, J.: *Droits et garanties...*, cit., pág. 67. Así, la carga de la prueba recae generalmente sobre la Administración salvo que el contribuyente no haya presentado contabilidad o, en el caso, de que lo hubiese realizado con graves irregularidades cuando el dictamen de la Comisión sea igual o inferior al señalado por la Administración. Antes de la reforma de 1987, si la base imponible liquidada por la Administración era confirmada por la comisión, la carga de la prueba recaía sobre el contribuyente; en caso contrario, correspondía a la Administración (LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., pág. 672).

555 LOOTEN, J-P.: *Guide de procédure...*, cit., págs. 130 y 131.

Esta estructuración del ordenamiento francés es acorde con la imposibilidad de convenir en materia de liquidación, siendo únicamente posible la transacción en materia de sanciones. Esta configuración ha sido confirmada por la jurisprudencia del “Conseil d’État” al señalar que la liquidación como toda competencia unilateral no puede ser objeto ni de renuncia ni de acuerdo⁵⁵⁶. Ésta constituye una opción del legislador que ha considerado suficiente atribuir carácter contradictorio al procedimiento de aplicación del tributo junto a una conciliación administrativa de dictamen no vinculante ante un órgano independiente. No obstante, esta construcción se ha visto empañada por la introducción y previsión de los acuerdos previos sobre precios de transferencia para fijar su método de determinación⁵⁵⁷. Concretamente, el carácter patológico de la intervención administrativa, la falta de seguridad jurídica, la indeterminación normativa en materia de precios de transferencias y su previsión en la práctica totalidad de ordenamientos han constreñido al legislador francés a su introducción.

Como ya hemos apuntado, en Alemania el principio de contradicción únicamente rige con plenitud respecto a la función jurisdiccional⁵⁵⁸. Sin embargo y aunque el derecho a la audiencia –“*rechtliches Gehör*”– ha sido reconocido como principio general del Derecho⁵⁵⁹, en los procedimientos administrativos tiene un contenido más limitado⁵⁶⁰. Por este motivo, su exigencia se refuerza mediante su previsión en la legislación ordinaria. En concreto, la audiencia al interesado en los procedimientos tributarios se deriva de su previsión en la Ordenanza Tributaria. Esta disposición reconoce al contribuyente, con carácter previo a una resolución desfavorable, el derecho a realizar observaciones sobre los hechos relevantes, especialmente, cuando el acto de liquidación se separe de manera sustancial de lo declarado por el mismo⁵⁶¹. Este principio cobra especial importancia en el procedimiento

556 Vid. BENVENU, J-J. y LAMBERT, T.: *Droit fiscal*, cit., pág.146. Destacan las sentencias del “Conseil d’État” de 28 de junio de 1961, núm. 33758 (en *Droit Fiscal*, 1961, comentario 42) y de 28 de octubre de 1964, núm. 56845, (en *Droit Fiscal*, 1968, comentario 17 *bis*).

557 Vid. DE L’ESTOILE-CAMPI, A., SAUZEY, J-C., THILL, P-S, GERNER, F. y MILHAC, E.: “Les accords préalables sur les prix de transfert. La France doit encore faire ses preuves”, *Bulletin Fiscal* núm. 2, 2000, págs. 86 y ss.

558 El ordenamiento alemán garantiza únicamente el principio *audi alteram partem* respecto a la función jurisdiccional en el artículo 103.1 de la Ley Fundamental.

559 HILF, M., OESLA, G. y PACHE, E.: “Rights vis-à-vis...”, cit., pág. 457; KEMPER, G-H.: “Droit de la défense...”, cit., pág. 591.

560 ROZAS VALDÉS, J.A., HERRERA MOLINA, P.M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: “Estatuto del contribuyente...”, cit., pág. 105.

561 Artículo 91 de la Ordenanza Tributaria Alemana: “antes de dictar un acto administrativo que afecte a los derechos de un interesado, se deberá dar a éste la oportunidad de manifestarse

de inspección, en el que puede constatarse una clara colaboración entre actuario y contribuyente basada en un diálogo sobre la fijación del supuesto de hecho. De este modo, durante su desarrollo se producen diversas “discusiones de trabajo” o “conversaciones provisionales” en las que se contrastan las posiciones de ambas partes sobre los supuestos de hecho y cuestiones jurídicas controvertidas⁵⁶². Por último, adquiere especial importancia la “entrevista final”⁵⁶³ que garantiza el derecho de audiencia mediante “la discusión de los hechos controvertidos así como la calificación jurídica de los datos comprobados por la inspección y sus consecuencias jurídicas”⁵⁶⁴.

Empero, cabe señalar que este principio no tiene carácter absoluto, pudiendo ceder y limitarse en presencia de un “interés público imperioso” u otros motivos susceptibles de apreciación por el órgano administrativo correspondiente⁵⁶⁵. Como ya veremos, esta configuración es acorde con su finalidad de evitar decisiones ilegales así como de reducir la litigiosidad⁵⁶⁶, estando además íntimamente relacionada con ciertos supuestos de técnicas convencionales⁵⁶⁷. En suma, constatamos la superación de una visión estrictamente garantista para incorporar elementos de interés público que mejoren la adecuación de las resoluciones administrativas al ordenamiento. Por consiguiente, su omisión no conlleva de

respecto a los hechos relevantes para la decisión. Lo anterior rige especialmente cuando haya de discreparse sustancialmente en perjuicio del obligado tributario de lo consignado en la declaración tributaria” (PALAO TABOADA, C.: *Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF, Madrid, 1980, pág. 99).

- 562 SEER, R.: “Contratos, transacciones y otros acuerdos en Derecho tributario alemán” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 138 y 139.
- 563 El Libro Blanco para la Reforma de la LGT ha propuesto su introducción para los supuestos de disconformidad, encomendándose al Inspector-Jefe (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 226 y ss.)
- 564 SEER, R.: “Contratos, transacciones..., cit., pág. 139. Vid. asimismo ROZAS VALDÉS, J.A., HERRERA MOLINA, P.M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: “Estatuto del contribuyente..., cit., pág. 106.
- 565 Vid. los párrafos segundo y tercero del artículo 91 de la OTA (PALAO TABOADA, C.: *Ordenanza Tributaria...*, cit., pág. 99). Vid. asimismo KEMPER, G-H.: “Droit de la défense..., cit., págs. 596 y 597.
- 566 ROZAS VALDÉS, J.A., HERRERA MOLINA, P.M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: “Estatuto del contribuyente..., cit., pág. 106.
- 567 Vid. la importancia de la “entrevista final” en el procedimiento de inspección (artículo 201 I OTA) que con frecuencia suele desembocar en un “acuerdo sobre los hechos”.

forma necesaria la invalidez del acto administrativo⁵⁶⁸, constituyendo únicamente un supuesto de anulabilidad subsanable⁵⁶⁹.

En el ordenamiento portugués puede verificarse una experiencia similar a la española que ha finalizado con la aprobación de la “Lei Geral Tributaria” a través del Decreto-Ley núm. 398/98 de 17 de diciembre. Concretamente, en su artículo 60 reconoce el derecho a la participación de los contribuyentes en los procedimientos tributarios a través del derecho de audiencia al interesado⁵⁷⁰. A mayor abundamiento, cabe señalar que el principio de contradicción está expresamente previsto en el procedimiento Inspector en el artículo 8 del Régimen Complementario del Procedimiento de Inspección tributaria aprobado por el Decreto-Ley núm. 413/98, de 31 de diciembre⁵⁷¹.

En cambio, en el ordenamiento italiano no puede hablarse de un derecho generalizado de los ciudadanos a concurrir en el “accertamento tributario”⁵⁷². Exclusivamente, puede hablarse de participación del sujeto comprobado en la formación del “atto di rettifica” a través del instituto de la “richiesta di chiarimenti”, dado el carácter en cierta medida contradictorio del procedimiento de “accertamento induttivo”⁵⁷³. En los restantes, no existe obligación por parte de la Administración de efectuar ningún trámite de audiencia como fase procedimental necesaria y anterior a la resolución⁵⁷⁴, salvo previsión normativa expresa⁵⁷⁵. En la actualidad y fuera de los casos señalados, constituye únicamente una

568 KEMPER, G-H.: “Droit de la défense...”, cit., págs. 598 y ss.

569 La Administración misma puede subsanar su omisión, evacuando dicho trámite en el correspondiente recurso administrativo y con carácter previo a la vía jurisdiccional.

570 Vid. LEITE DE CAMPOS, D., SILVA RODRIGUES, B. y LOPES DE SOUSA, J.: *Lei Geral Tributaria*, Vislis Editores, Lisboa, 2000, págs. 250 y ss.

571 Ibidem (págs. 498 y 499).

572 MAGNANI, C.: “Il contraddittorio nella fase...”, cit., pág. 71. El citado autor señala que este derecho implica el derecho del contribuyente de presentar memorias escritas y pruebas documentales que afecten a la instrucción del procedimiento y a ser informado de actos de instrucción que afecten a terceros y que tengan por objeto la adquisición de datos e información. Vid. asimismo CONSOLAZIO, M.L.: “Principio del contraddittorio...”, cit., pág. 345. De esta forma, únicamente, se reconocería con carácter general el principio de contradicción en la sede contencioso-administrativa (PURI, P.: “L'accertamento di...”, cit., pág. 480).

573 LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., págs. 67 y 68; MERCURIO, D.: “Riflessioni in tema di difesa del contribuente nel caso di accertamento induttivo per coefficienti presuntivi”, *Il Fisco* núm. 43, 1994, pág. 10246.

574 LA ROSA, S.: “Caratteri e funzioni...”, cit., pág. 49; MOSCHETTI, F.: “Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino”, *Diritto e pratica tributaria*, 1983, págs. 1937 y ss.

575 La exclusión de aplicación de la Ley 241/1990, de 7 de agosto a los procedimientos tributarios –que reconoce el principio de contradicción para la totalidad de los

facultad administrativa invitar al contribuyente a participar en el “acertamiento” en los casos que estime oportuno⁵⁷⁶. Por tanto, sólo en dichos supuestos el Fisco quedaría obligado al respeto de las garantías que se derivan del principio *audi alteram partem*⁵⁷⁷.

Su previsión en otros ordenamientos, ha conducido a la doctrina italiana a destacar la particularidad del “acertamiento tributario” y a reclamar con fuerza su carácter contradictorio⁵⁷⁸. Concretamente, FEDELE ha intentado derivar dicho principio de la exigencia de un “giusto procedimento”⁵⁷⁹ y así conseguir su actuación en los procedimientos tributarios mediante la extensión de los principios generales del proceso⁵⁸⁰. De esta forma, el citado autor ha subrayado la conexión entre procedimiento y fase jurisdiccional, alegando tanto la impugnabilidad de la liquidación como el enjuiciamiento en el proceso de las actuaciones administrativas de comprobación y liquidación. Abundando en esta idea, esta vinculación justificaría la aplicación de los principios procesales al procedimiento que lo condiciona. Mediante esta argumentación se pretende conseguir la atribución de carácter contradictorio a los procedimientos tributarios, con el fin de garantizar el derecho de defensa, no sólo mediante recursos jurisdiccionales sino también en la fase administrativa precedente⁵⁸¹.

procedimientos administrativos– impide extenderlo a la materia tributaria. En este sentido, es necesario una norma tributaria que permita la participación del contribuyente. Ante esta situación, MAGNANI ha afirmado que el principio de igualdad no tolera que la citada exclusión se resuelva en el desconocimiento de tal derecho para el contribuyente. Una vez reconocido como regla general, no puede negarse al contribuyente exigiendo una normativa específica en virtud de la especialidad de la materia (“Accertamento tributario...”, cit., pág. 563). Vid. asimismo LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 107.

576 La Circular núm. 49/S/UCIP del 13 de febrero de 1995 del Secretario General del “Ministero delle Finanze” señalaba que “el reconocimiento del derecho a la participación, aunque limitado, en su ámbito objetivo de aplicación, a los procedimientos administrativos de naturaleza no tributaria, adquiere carácter general, siendo expresión del fundamental principio del justo procedimiento con el cual, en cada procedimiento, salvo particulares excepciones establecidas por el legislador, se garantiza siempre a los interesados la facultad de realizar sus propias observaciones y cuya adecuada valoración constituye una obligación para la Administración”.

577 Vid. PURI, P.: “L’acertamento di...”, cit., pág. 481.

578 FEDELE, A.: “L’acertamento tributario...”, cit., pág. 29.

579 Vid. las sentencias de la “Corte Costituzionale” de 2 de marzo de 1968 (núm. 13) y de 20 de marzo de 1978 (núm. 23). En este sentido, MOSCHETTI ha conectado este principio con el de imparcialidad, señalando que este último conlleva el conocimiento de la totalidad de los datos, lo cual requiere la actuación del principio de contradicción entre las partes (“Avviso di accertamento...”, cit., pág. 1937).

580 FEDELE, A.: “L’acertamento tributario...”, cit., pág. 30.

581 *Ibidem* (pág. 31).

La reivindicación del principio *audi alteram partem* trae causa principalmente en las sucesivas reformas que ha experimentado el “accertamento”. La evolución normativa que presenta el ordenamiento italiano se ha caracterizado por una debilitación de las garantías del contribuyente en materia de tributación conforme a la efectiva capacidad económica⁵⁸². Originariamente, el citado sistema se basaba en la estimación directa –“tassazione in base a bilancio”– respecto a todos aquellos contribuyentes sujetos al deber de llevanza de contabilidad y, en su defecto, en la tributación en función de la renta media ordinaria⁵⁸³. No obstante, la reforma Vanoni⁵⁸⁴ generalizó tiempo después la estimación indirecta –“accertamento sintetico”– como método de determinación de la base imponible ante las dificultades administrativas para desvirtuar los documentos contables⁵⁸⁵. Uno de los fundamentos básicos de la misma residía en la instauración de un estrecho diálogo y colaboración entre las dos partes de la relación tributaria⁵⁸⁶. Este cambio de orientación atribuyó un papel central al “concordato”⁵⁸⁷, dado que la excepcionalidad de la estimación directa facilitaba, en mayor medida, el diálogo y las negociaciones entre Administración y contribuyente⁵⁸⁸.

Sin embargo, estos principios cayeron rápidamente en desuso con la reforma Preti de los años 70 que reinstauró la estimación directa y, al mismo tiempo, los deberes de llevanza de contabilidad para la generalidad de los administrados, con excepción de los

582 MOSCHETTI, F.: “Evoluzione e prospettive...”, cit., pág. 145.

583 LA ROSA, S.: “Alternatività dei “metodi” di accertamento alla luce delle recenti innovazioni normative” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 21 y 22. El citado autor juzga que la “tassazione in base a bilancio” puede considerarse como una modalidad de estimación directa, es decir, de “accertamento analitico”.

584 Vid. una descripción de dicha reforma en MARONGIU, G.: “Contributo alla realizzazione...”, cit., págs. 599 a 603.

585 Consiguientemente, las obligaciones contables en materia fiscal se redujeron de forma considerable. Vid. FERLAZZO NATOLI, L.: “La rilevanza del principio...”, cit., pág. 541; MOSCHETTI, F.: “Evoluzione e prospettive...”, cit., págs. 123 y 124.

586 DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell'accertamento...”, cit., pág. 531; FANTOZZI, A.: “Prolusione dell'accertamento nella riforma tributaria”, *Rivista della Guardia delle Finanze*, 1981, pág. 6.

587 LA ROSA señala como el período de máxima relevancia del “concordato” correspondió a una fase en la que la liquidación se producía con total ausencia de declaración y de deberes de contabilidad (“Concordato, conciliazione...”, cit., pág. 1091).

588 FERLAZZO NATOLI subraya como mediante el “concordato tributario” se alcanzaba el máximo respeto del principio de contradicción en la determinación de la base imponible (“La rilevanza del principio...”, cit., pág. 542).

trabajadores por cuenta ajena⁵⁸⁹. En esta nueva fase, únicamente podía prescindirse de la contabilidad en virtud de pruebas ciertas y directas o presuntivas recubiertas de determinadas garantías⁵⁹⁰. Empero, a renglón seguido se establecieron determinadas excepciones a la estimación directa para ciertas categorías profesionales con mayores posibilidades de defraudar y que, posteriormente, se fueron generalizando a la práctica totalidad de los contribuyentes⁵⁹¹. Frente a esta situación, la doctrina comenzó a plantear qué tipo de garantías debían asistir al ciudadano cuando la Administración prescindía de los datos reales para basarse en técnicas presuntivas⁵⁹².

A tenor de estos cambios y la alegación de posibles vulneraciones de principios constitucionales, el legislador se vio conminado a prever concretas actuaciones a favor del obligado y dirigidas a tutelar su posición jurídica. En este sentido, destaca la “richiesta di chiarimenti”⁵⁹³ que supone una actuación del principio de contradicción en una fase endoprocudimental. Respecto a la misma, MAGNANI ha señalado que la ley asegura este debate escrito en aquellas liquidaciones administrativas que prescinden de los valores declarados por el contribuyente para establecer la deuda tributaria en función de parámetros, índices o signos⁵⁹⁴. En particular, su ámbito de actuación se sitúa en la determinación inductiva de las rentas derivadas de actividades artísticas, empresariales o profesionales sobre la base de coeficientes presuntivos. Este instituto ofrece al ciudadano la posibilidad de participar en la fijación de la base imponible, en coherencia con el papel decisivo que adquiere la instrucción del procedimiento de comprobación⁵⁹⁵. En concreto, permite al contribuyente probar que la capacidad económica presumida no se corresponde con la efectivamente manifestada. Empero, debemos señalar que dicha figura no instituye

589 Vid. los artículos 38 y ss. del Decreto del Presidente de la República núm. 600/1973, de 29 de septiembre.

590 MOSCHETTI, F.: “Evoluzione e prospettive...”, cit., pág. 126.

591 DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell'accertamento...”, cit., pág. 535.

592 CONSOLAZIO, M.L.: “Principio del contraddittorio...”, cit., pág. 348.

593 Vid. los artículos 62 *ter.2* del Decreto Legislativo núm. 331, de 30 de agosto de 1993 convertido en la Ley 427/1993, de 29 de octubre. Para un estudio con detenimiento del citado instituto, vid. FREDA, V.: “La richiesta di chiarimenti nell'accertamento per coefficienti presuntivi” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 361 y ss.

594 MAGNANI, C.: “Il contraddittorio nella fase...”, cit., pág. 74 y “Accertamento e processo” en la obra colectiva *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Giuffrè Editore, Milán, 1994, pág. 65. La mención del “contraddittorio scritto” hace referencia al instituto de la “richiesta di chiarimenti”, cuya omisión conlleva la nulidad de la liquidación.

595 DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell'accertamento...”, cit., pág. 537.

un principio general de participación ni siquiera una audiencia al interesado que pueda caracterizar de forma general al “*accertamento tributario*”⁵⁹⁶.

Pese a lo que pueda parecer, la doctrina italiana no propugna la eliminación de estas nuevas técnicas impositivas; eso sí, siempre y cuando no supongan un abandono de la tributación con arreglo a la capacidad económica efectiva⁵⁹⁷. Por el contrario, exige como contrapartida el establecimiento de nuevas garantías que impidan que dichas técnicas lesionen valores protegidos constitucionalmente⁵⁹⁸, como consecuencia de la imposibilidad de aportar prueba en contrario⁵⁹⁹. En este sentido, GALLO considera que no existe una crisis de los principios de Justicia tributaria sino simplemente de la actuación administrativa que lleva a la elección de métodos forfetarios para facilitarla⁶⁰⁰. Ante este nuevo marco, los deberes de colaboración ya no garantizan adecuadamente la posición jurídica del contribuyente en el procedimiento de liquidación. Por el contrario, en la actualidad esta cooperación se limita prácticamente a la mera aportación de elementos y datos que coadyuven a la Administración a la liquidación del tributo⁶⁰¹.

Anteriormente, la pretendida ausencia de discrecionalidad y de cualquier margen de apreciación derivado del carácter reglado del “*accertamento tributario*” garantizaba la imparcialidad administrativa y hacía innecesaria la actuación del principio de contradicción⁶⁰². De esta forma, el sistema tributario se basaba en la presentación de la autoliquidación y en el posterior control de la misma por la Administración. En suma, la predeterminación normativa y el carácter reglado de la liquidación del tributo impedían al contribuyente participar en el procedimiento en el ejercicio de un verdadero derecho a la audiencia⁶⁰³. Sin embargo, en la actualidad las nuevas técnicas impositivas exigen que la

596 DI PIETRO, A.: “*Il contribuente nell’ accertamento...*”, cit., pág. 535.

597 TOSI subraya la vulneración que pueden suponer respecto del principio de igualdad (“*Profili di costituzionalità...*”, cit., págs. 37 y ss.).

598 LA ROSA, S.: “*Alternatività dei “metodi”...*”, cit., págs. 25 y 27.

599 TOSI indica que si bien se permite la prueba contraria es necesario determinar que posibilidades reales existen, dada las dificultades que comporta la misma (“*Profili di costituzionalità...*”, cit., pág. 43). En el ordenamiento francés aparece expresamente previsto en el artículo 168 del “*Code Général des Impôts*” (vid. DELORME, G.: “*La protection du...*”, cit., pág. 130).

600 GALLO, F.: “*Accertamento e garanzie...*”, cit., pág. 87.

601 A excepción de la “*richiesta di chiarimenti*”, las restantes intervenciones de los obligados tributarios únicamente están dirigidas a facilitar la aplicación del tributo al Fisco.

602 DI PIETRO, A.: “*Il contribuente nell’ accertamento...*”, cit., pág. 532.

603 *Ibidem* (pág. 536).

intervención de este último se traduzca en garantía de su posición jurídica dentro del procedimiento de comprobación que precede a la liquidación mediante la instauración de un efectivo diálogo entre ambas partes⁶⁰⁴. De esta forma, la doctrina afirma que cualquier configuración del “accertamento tributario” que no fuese de carácter contradictorio supondría no sólo una seria limitación del derecho de defensa sino que sería poco coherente e, incluso, contraria al principio de capacidad económica⁶⁰⁵. A mayor abundamiento, el principio de buena administración aconsejaría establecer un trámite de audiencia, en el que se permitiese aportar prueba en contrario antes que diferirla a la vía judicial⁶⁰⁶. En definitiva, una estructura tal consentiría despejar cualquier duda sobre eventuales vulneraciones de los principios señalados⁶⁰⁷ y reducir las posibilidades de que la liquidación administrativa resulte posteriormente rechazada en la vía jurisdiccional.

Como hemos visto, la instauración de técnicas impositivas de carácter presuntivo⁶⁰⁸ basadas sobre parámetros objetivos resultantes de aplicaciones matemático-estadísticas⁶⁰⁹ ha reforzado el interés por la articulación de las garantías a favor del contribuyente⁶¹⁰. Concretamente, estas excepciones al “accertamento analítico” han renovado el interés por el principio de contradicción y el diálogo que inspiró la reforma Vanoni. Así, la doctrina ha resaltado la necesidad de generalizar el ejercicio de una defensa efectiva en un estadio anterior al contencioso⁶¹¹ mediante la aplicación del principio *audi alteram partem*, en aras de mejorar la calidad de la liquidación y, consecuentemente, de reducir la conflictividad de

604 GALLO, F.: “Accertamento e garanzie...”, cit., pág. 103.

605 DI PIETRO, A.: “Rilevanza sostanziale delle “nuove” procedure di accertamento?” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, pág. 30.

606 MAGNANI, C.: “Il contraddittorio nella fase...”, cit., pág. 74 y “Accertamento e processo”, cit., pág. 65. Vid. asimismo LA ROSA, S.: “Caratteri e funzioni...”, cit., pág. 49; MOSCHETTI, F.: “Evoluzione e prospettive...”, cit., págs. 135.

607 RUSSO, P.: “La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 57, 62 y ss.

608 Ibidem.

609 Las objetivas dificultades de control y de investigación y, por tanto, de lucha contra el fraude fiscal se han apuntado como argumentos legitimadores de las presunciones. Vid. la descripción que realiza DI PIETRO, A.: “Rilevanza sostanziale...”, cit., págs. 29 y ss. En materia de instrumentos de lucha contra el fraude fiscal, vid. DE MITA, E.: “Tavola rotonda: i coefficienti presuntivi nell'accertamento dei redditi” en la obra colectiva *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Giuffrè Editore, Milán, 1994, pág. 69. Sin embargo, también ha sido puesta de manifiesto la posible vulneración que puede suponer del derecho a la tutela judicial efectiva, vid. RUSSO, P.: “La tutela del contribuente...”, cit., pág. 55.

610 LA ROSA, S.: “Alternatività dei “metodi”...”, cit., págs. 23 y 24.

611 NAVARRO EGEA, M.: “La audiencia del contribuyente...”, cit., pág. 695.

la materia tributaria⁶¹². Esta configuración permitiría, a su vez, la participación del obligado no como objeto sino como parte activa en el procedimiento, al posibilitarle anticipar aquellas observaciones y pruebas que presentaría sino en sede de revisión⁶¹³. En esta línea, la conocida como reforma Visco⁶¹⁴ pretende reinstaurar el diálogo entre Administración y contribuyente de épocas anteriores⁶¹⁵.

Este cambio de orientación obedece, en parte, a la influencia que ha revestido la aprobación de la ley 241/1990, de 7 de agosto, “in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”. En esta etapa, el legislador busca nuevas fórmulas –caracterizadas por la incorporación de elementos consensuales– en las que basar la modernización del Fisco. Su promulgación aspira a lograr tres objetivos considerados imprescindibles para el sistema tributario italiano: la flexibilización de las relaciones entre Administración y contribuyente, el incremento de las cifras recaudadas y la disminución de las controversias fiscales en sede contenciosa⁶¹⁶. En esta línea, podemos destacar la introducción de diversos institutos –“ravvedimento operoso, concordato tributario, conciliazione giudiziale, l’autotutela⁶¹⁷”– que tienen como objetivo común prescindir de la intervención administrativa, a veces, represiva y generadora de conflicto, aprovechando al máximo el diálogo con el fin de prevenir o eliminar eventualmente este último. En suma, se trata de figuras que intentan avanzar en la búsqueda de un punto de encuentro, de una solución de compromiso entre las partes⁶¹⁸. No obstante y aunque en la actualidad no pueda localizarse una norma que imponga el principio de contradicción, la consecución de los fines de la reforma exige su respeto⁶¹⁹.

612 LA ROSA, S.: “Caratteri e funzioni...”, cit., pág. 44.

613 FEDELE, A.: “L’accertamento tributario...”, cit., pág. 29.

614 Vid. la Ley 29 de octubre de 1991, con parcial ejecución en el Decreto del Presidente de la República de 27 de marzo de 1992.

615 Vid. CAPOLUPO, S.: “Il principio del contraddittorio nell’accertamento tributario”, *Il fisco* núm. 29, 1992, pág. 7115.

616 Ibidem.

617 GALEOTTI FLORI, M.A.: “Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione quali forme di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario”, *Il Fisco* núm. 12, 1995, págs. 3085 y ss.; SANTACROCE, B.: *Il ravvedimento operoso e gli altri strumenti di patteggiamento fiscale*, Cedam, Padua, 1996; VV.AA.: *Strumenti per prevenire e risolvere le liti tributarie*, Giuffrè Editore, Milán, 1998. En un futuro próximo se instaurará la figura del “concordato preventivo triennale”.

618 NAVARRO EGEA, M.: “La audiencia del contribuyente...”, cit., pág. 704. Vid. asimismo la Circular a la que se hace referencia en la nota 576 (pág. 132).

619 FERLAZZO NATOLI, L.: “La rilevanza del principio...”, cit., págs. 542 y 543.

En definitiva, la doctrina italiana señala como la evolución de la normativa fiscal camina a instaurar el carácter obligatorio del principio de contradicción en el “accertamento” frente a su carácter facultativo u ocasional de épocas anteriores⁶²⁰. El objetivo que debe perseguir el legislador mediante su regulación es permitir la definición preventiva de la pretensión tributaria⁶²¹, en aras de disminuir la conflictividad que rodea nuestra disciplina. A mayor abundamiento, ha resaltado las ventajas que comporta en materia de adecuación del acto de liquidación al ordenamiento⁶²² junto con el cumplimiento de los principios de buen funcionamiento e imparcialidad del artículo 97 de la Constitución italiana⁶²³ y de participación del ciudadano en el procedimiento administrativo⁶²⁴. De esta forma, propugnan la superación de la liquidación como mera *provocatio ad opponendum*, e, incluso, la posibilidad de introducir determinados ADR como la conciliación judicial⁶²⁵. Por tanto, cabe señalar que si ambas partes de la relación quedan sometidas por igual al ordenamiento, qué impide establecer una mayor colaboración entre ellas a través de un diálogo tendente a la definición y cuantificación de la obligación tributaria, con independencia de sus opuestas pretensiones iniciales⁶²⁶. Sin embargo y llegados a este punto, no hay que dejar de alertar que esta tendencia y la voluntad doctrinal de atribuirle carácter general conllevan el consiguiente riesgo de interpretar forzosamente la normativa para dar cabida al citado principio en los procedimientos tributarios⁶²⁷.

620 Vid. FERLAZZO NATOLI, L.: ‘La rilevanza del principio...’, cit., pág. 541. DI PIETRO señala como el de contradicción constituye uno de los principios en los que estaba basada la reforma del Impuesto sobre la Renta y del procedimiento de liquidación, con independencia de que posteriormente no tuviera traducción normativa específica (“Il contribuente nell’accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio” en la obra colectiva *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padua, 2000, pág. 531). Vid. asimismo MAGNANI, C.: “Il contraddittorio nella fase...”, cit., pág. 73.

621 CONSOLAZIO, M.L.: “Principio del contraddittorio...”, cit., pág. 347; MAGNANI, C.: “Il contraddittorio nella fase...”, cit., pág. 75.

622 LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 108.

623 BATISTONI FERRARA, F.: “Contraddittorio anticipato...”, cit., pág. 192, también en *Il Fisco* núm. 32, 1994, págs. 7509 y ss.

624 CONSOLAZIO, M.L.: “Principio del contraddittorio...”, cit., pág. 347.

625 MOSCHETTI, F.: “Evoluzione e prospettive...”, cit., pág. 146.

626 CONSOLAZIO, M.L.: “Principio del contraddittorio...”, cit., pág. 347.

627 DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell’accertamento...”, cit., pág. 539.

III. EL DERECHO DE ALEGACIONES Y EL TRÁMITE DE AUDIENCIA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

A. EL DERECHO DE ALEGACIONES Y EL TRÁMITE DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA ANTES DE LA PROMULGACIÓN DE LA LDGC

Con anterioridad a la promulgación de la LDGC, el ordenamiento tributario español carecía de una previsión normativa que instituyese con carácter general los institutos del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia. No obstante, sí que podía constatarse su progresiva introducción en diversos procedimientos de nuestra disciplina. De esta forma, destacaba la instauración del trámite de audiencia en materia de actas de disconformidad⁶²⁸ y de prueba preconstituida⁶²⁹ así como en las liquidaciones provisionales de oficio en el IVA⁶³⁰. Posteriormente, fue la Ley 25/1995 de Reforma de la Ley General Tributaria la que jugó un importante papel al ampliar notablemente su ámbito de actuación. Concretamente,

628 El artículo 56.1 del RGIT establece que “cuando el sujeto pasivo, retenedor u obligado a ingresar a cuenta o responsable se niegue a suscribir el acta o suscribiéndola no preste su conformidad a la propuesta de regularización contenida en la misma, se incoará el correspondiente expediente administrativo que se tramitará por el órgano actuante de la Inspección de los Tributos, quedando el interesado advertido en el ejemplar que se le entregue de su derecho a presentar las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de los quince días siguientes a la fecha en que se haya extendido el acta o a su recepción”.

629 El artículo 146.2 de la LGT establece que “no será preciso que el sujeto pasivo o su representante autoricen la correspondiente acta de inspección de los tributos cuando exista prueba preconstituida del hecho imponible, si bien en este caso deberá notificarse a aquél o a su representante la iniciación de las correspondientes actuaciones administrativas, otorgándole un plazo de quince días para que pueda alegar posibles errores o inexactitudes acerca de dicha prueba preconstituida”. Vid. MANTERO SÁENZ, A.: “Inspección. Documentación (artículo 146)” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1716 y ss.; ROSEMBUJ, T.: “Inspección. Documentación...”, cit., Vol. II, págs. 1700 y 1701.

630 El RD 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA) establece en los números 3 y 4 de su artículo 76 que “3. El expediente se pondrá de manifiesto al sujeto afectado para que, en el plazo improrrogable de diez días, efectúe las alegaciones que tenga por conveniente.
4. La delegación o administración de la AEAT practicará la liquidación provisional de oficio con posterioridad a la recepción de las alegaciones del sujeto pasivo o de la caducidad de dicho trámite”.

instauró dicho trámite tanto en materia de derivación de responsabilidad⁶³¹ como de sanciones⁶³² y lo generalizó a todas las liquidaciones provisionales de oficio⁶³³. A continuación, vamos a estudiar someramente los precedentes a la generalización del principio de contradicción a la totalidad de los procedimientos tributarios.

En primer lugar, afrontaremos el trámite de audiencia previsto para los supuestos de tramitación de actas en disconformidad del artículo 56 del RGIT. Tradicionalmente, se ha afirmado el carácter contradictorio del procedimiento Inspector, dada la existencia de diversos elementos que así lo hacían suponer: comunicación del inicio de las actuaciones, asistencia por un asesor fiscal, posibilidad de realizar manifestaciones en las diligencias, trámite de audiencia, etc.⁶³⁴ No obstante, juzgamos que hasta la promulgación de la LDGC y el posterior artículo 33 *ter* del RGIT⁶³⁵ dicha configuración era incompleta, dado que su actuación dejaba mucho que desear. En este sentido, basten como muestra las afirmaciones del Defensor del Pueblo al señalar que “en las inspecciones la mayoría de las cosas que se

631 Artículo 37.4 LGT: “En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que previa audiencia al interesado se declare la responsabilidad y se determine su alcance”.

632 Artículo 81.2 LGT: “La imposición de sanciones no consistentes en multas se realizará mediante expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes. Se iniciará a propuesta del funcionario competente y en él se dará, en todo caso, audiencia al interesado antes de dictar el acuerdo correspondiente”. Anteriormente, el artículo 9 del RD 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias ya imponía la audiencia al interesado.

633 Artículo 123.3 LGT: “Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes”.

634 Vid. JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda...*, cit., pág. 185.

635 El artículo 33 *ter* del RGIT establece que “1. En cualquier momento anterior al trámite de audiencia, el interesado podrá aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicios, que serán tenidos en cuenta por el órgano competente, al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

2. En todo caso, y con carácter previo a la formalización de las actas, se dará audiencia al interesado para que alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular.

Con ocasión de este trámite, el contribuyente podrá obtener, a su costa, copia de los documentos que figuren en el expediente y que hayan de ser tenidos en cuenta a la hora de dictar la resolución.

Los interesados, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes”. Podemos observar la diferencia con el artículo 123.3 de la LGT, que establece la evacuación del trámite de audiencia antes de la liquidación, mientras que el precepto reproducido la prevé antes de la formalización del acta.

dicen de palabra, luego no constan por escrito”⁶³⁶. En suma, sólo podíamos constatar el carácter contradictorio de la liquidación administrativa⁶³⁷, dado que las alegaciones a presentar –artículo 56 del RGIT– se referían y se refieren fundamentalmente a la propuesta de liquidación del actuario que constituirá la base de la liquidación realizada por el Inspector-jefe sobre la base del acta de disconformidad⁶³⁸.

Antes de la promulgación de la LDGC y del RD 136/2000, la instrucción de la comprobación e investigación ofrecía posibilidades de un contradictorio informal con los actuarios hasta la fase precedente a la redacción de la propuesta de regularización. Estas actuaciones adquirirían especial relevancia, ya que estaban dirigidas a instruir al órgano competente⁶³⁹. De esta forma, debían revestirse de especiales garantías, dada su importancia al erigirse en aquellos actos adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos, en virtud de los cuales se pronunciaría la resolución⁶⁴⁰. En la actualidad, el reconocimiento del derecho de alegaciones ha acabado con la resistencia de algunos actuarios –a pesar de su previsión en el artículo 46 RGIT– a recoger en las diligencias las observaciones que deseaba realizar el contribuyente⁶⁴¹. Sin embargo, su previsión normativa y su potenciación en la fase de instrucción permiten, por una parte, al contribuyente una seria confrontación de las valoraciones extraídas por los actuarios de sus intervenciones y, por otra parte, a la Administración un mejor conocimiento de los elementos sobre los que basar la resolución⁶⁴². Concretamente, dicha participación representa un significativo complemento al principio de investigación⁶⁴³ o lo que es lo

636 *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, V Legislatura, Serie A, núm. 26, Actividades parlamentarias, 9 de junio de 1994, pág. 210.

637 Con respecto al procedimiento de las actas de disconformidad, vid. MORILLO MÉNDEZ, A.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 5.

638 Esta separación constituye, *mutatis mutandi*, una traslación de las garantías del proceso penal entre juez-instructor y juez-decisor. Vid respecto al ejercicio de defensa del contribuyente, ROSEMBUJ, T.: “Inspección. Documentación...”, cit., Vol. II, pág. 1699.

639 GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo español. El acto y el procedimiento administrativos*, Eunsa, Pamplona, 1997, pág. 701.

640 Artículo 78.1 LRJAP-PAC.

641 PONT MESTRES afirmaba con rotundidad el derecho del contribuyente a formular las manifestaciones que estime pertinentes en virtud del artículo 46 del RGIT, señalando que su ejercicio dependía exclusivamente de su voluntad. Asimismo, reclamaba el derecho a ser debidamente informado de esta posibilidad en virtud del artículo 7.2 del RGIT (“Acerca de la pretendida...”, cit., pág. 552).

642 FERLAZZO NATOLI, L.: “La rilevanza del principio...”, cit., pág. 547; GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1505.

643 Vid. el parágrafo 88.1 de la Ordenanza Tributaria Alemana. Asimismo, vid. SEER, R.: “Contratos, transacciones...”, cit., págs. 137 y 138.

mismo al carácter completo de la actividad de comprobación e investigación⁶⁴⁴, sin perjuicio de que no sea un argumento suficiente para exigirla y garantizarla⁶⁴⁵. Así, constituye una doble ventaja en términos de eficacia y eficiencia de la actuación administrativa así como de transparencia⁶⁴⁶. En definitiva, el amplio margen de discrecionalidad que acompaña a la instrucción de los procedimientos tributarios respecto al desarrollo y ejercicio de las diferentes potestades aconsejaba prever mecanismos de tutela del contribuyente con carácter previo a la emisión del acta⁶⁴⁷.

En consecuencia, debemos distinguir el trámite de audiencia previsto en el antiguo artículo 56 del RGIT⁶⁴⁸ y el que, posteriormente, se ha introducido en el artículo 33 *ter* del RGIT. Concretamente, este último precepto establece la audiencia al interesado con anterioridad a la formalización del acta y, por tanto, referida exclusivamente a las actuaciones de comprobación e investigación. En cambio, en el caso del artículo 56 del RGIT el trámite de audiencia únicamente se evacua una vez tramitada el acta en disconformidad. De esta forma, se atribuye a ambos procedimientos carácter contradictorio, contribuyendo a diferenciar con mayor claridad las actuaciones de comprobación e investigación de las de liquidación⁶⁴⁹. No obstante, cabe señalar que las primeras permiten un mayor diálogo entre actuario y contribuyente. En particular, el ejercicio de diferentes potestades, el examen de varias situaciones, la extensión de diligencias respecto a cada actuación posibilitan el ejercicio de las alegaciones previstas en el artículo 21 de la LDGC. Por el contrario, la configuración actual de la liquidación tributaria impide la existencia de debate al prever exclusivamente la presentación de

644 Vid. COGNETTI, S.: “Quantità” e “qualità”..., cit., pág. 72; SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., págs. 113 y ss.

645 Vid. PURI, P.: “L'accertamento di...”, cit., pág. 481.

646 CAPOLUPO, S.: “Il principio del contraddittorio...”, cit., pág. 7113.

647 FERLAZZO NATOLI, L.: “La rilevanza del principio...”, cit., pág. 545. MAGNANI señala que la fase de instrucción del procedimiento de liquidación postula la actuación del principio de contradicción (“Accertamento tributario...”, cit., pág. 561).

648 El antiguo artículo 56.1 del RGIT establecía que “cuando el sujeto pasivo, retenedor o responsable se niegue a suscribir el acta o suscribiéndola no preste su conformidad a la propuesta de regularización contenida en la misma, se incoará el oportuno expediente administrativo que se tramitará por el órgano actuante de la Inspección de los Tributos, quedando el interesado advertido, en el ejemplar que se le entregue, de su derecho a presentar ante dicho órgano las alegaciones que considere oportunas, previa puesta de manifiesto del expediente, dentro del plazo de los quince días siguientes al séptimo posterior a la fecha en que se haya extendido el acta o a su recepción”. Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Derechos generales de...”, cit., pág. 101; MORILLO MÉNDEZ, A.: “El trámite de audiencia...”, cit., págs. 8 y 11.

649 A semejanza del ordenamiento francés (vid. págs. 120 y ss.).

observaciones en el escrito de alegaciones del trámite de audiencia⁶⁵⁰. Así, únicamente podríamos asistir a algún tipo de diálogo en el caso de que el artículo 60.4 del RGIT se interpretase de forma que el Inspector-jefe comprobase la veracidad de las alegaciones del contribuyente y, en caso de aceptación total o parcial de las mismas, incoase otra acta con los nuevos resultados y con la posibilidad de que sean tramitadas, otra vez, en conformidad o en disconformidad⁶⁵¹.

Llegados a este punto, la efectividad del principio de contradicción dependerá fundamentalmente de un cambio de actitud en la Administración y, sobre todo, en la Inspección de los tributos. Concretamente, debemos partir del sometimiento de ambas partes al ordenamiento y de la exclusión de cualquier pretendida superioridad sobre el contribuyente, dado que la configuración del tributo como relación de poder se halla totalmente superada. En este sentido, nos encontramos ante el ejercicio de potestades, bien sean regladas bien sean discrecionales, insitas en el ordenamiento jurídico⁶⁵². Como bien ha señalado la doctrina, la Inspección debe erigirse en medio preventivo para evitar las declaraciones incompletas o la ocultación de hechos imposables, facilitando al contribuyente su tarea⁶⁵³. Así, debe desterrarse la idea de que toda actuación Inspectora ha de concluir necesariamente con descubrimiento de deuda, posibilitando el reconocimiento de la correcta situación tributaria del contribuyente⁶⁵⁴. En cambio, en la práctica la Inspección, por lo general, aprecia infracción en casi todos los supuestos en que las actas culminan con propuesta de regularización, sin apreciar, salvo en contadas excepciones, interpretaciones razonables de la norma por parte de los contribuyentes o errores

650 En el ordenamiento francés, la obligación de responder a las alegaciones presentadas por el contribuyente a la propuesta de liquidación facilita el debate contradictorio entre Inspector y contribuyente en la determinación del tributo.

651 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 22. Audiencia al interesado" en la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999, pág. 147. Ante las nuevas circunstancias que van a ser tomadas en consideración se debe brindar al interesado la posibilidad de rebatirlas. Vid. en sentido similar la STC 139/2002, de 3 de junio que contempla un supuesto de vulneración parcial del derecho a la tutela judicial, al estimar una sentencia de apelación civil una pretensión aducida en vista oral del recurso, distinta a la expuesta en el escrito de interposición, sin dar oportunidad de defenderse a la parte que se había apartado del recurso.

652 PONT MESTRES, M.: "Acerca de la pretendida...", cit., pág. 548.

653 GALLO destaca como la actividad administrativa de comprobación jamás debe convertirse en instrumento de intimidación del contribuyente, sino únicamente de lucha contra la evasión ("La reintroducción del...", cit., pág. 1206).

654 CERVERA TORREJÓN, F.: Prólogo a la obra de JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 9.

invencibles. La consecuencia de esta toma de posiciones por parte de la Administración no es otro que la disconformidad del contribuyente⁶⁵⁵ y el inicio de un largo peregrinaje en la vía de revisión.

En segundo lugar, procede analizar la reforma operada por la Ley 25/1995 en materia de liquidaciones provisionales de oficio. La generalización del trámite de audiencia respecto a las mismas obedece en parte a su previsión en la liquidación derivada de las actas de disconformidad. De esta forma, se ha considerado mayormente necesaria su instauración como garantía mínima ante las características que la comprobación abreviada comporta⁶⁵⁶. Concretamente, la instauración del sistema de autoliquidación junto a la asunción de facultades liquidadoras por parte de la Inspección de los Tributos ha conllevado un progresivo aumento de las potestades de comprobación de los órganos de gestión⁶⁵⁷. Estas actuaciones se limitan a la verificación de la declaración del contribuyente con la información en poder de la Administración y, eventualmente, a la liquidación de las diferencias detectadas. La regulación de la comprobación abreviada venía recogida en la normativa propia de cada tributo pero sin establecer claramente el alcance de esta función ni los medios de comprobación susceptibles de ser utilizados y ni siquiera las garantías a favor de los contribuyentes⁶⁵⁸. Mediante, la reforma del apartado 3 del artículo 123 por la Ley 25/1995 de 20 de julio, se pretendió “configurar un procedimiento de comprobación abreviada de los datos e informaciones que obran en poder de la Administración tributaria que permita, con las debidas garantías, girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales faciliten en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos en las bases de datos facilitados por terceros”⁶⁵⁹.

655 PONT MESTRES, M.: “Acerca de la pretendida...”, cit., pág. 556.

656 PÉREZ ARRAIZ, J.: *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 198. Vid. la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de noviembre de 1997 (ref. Aranzadi 1576).

657 Vid. JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: “La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del art. 123 L.G.T. y la aplicación analógica del Reglamento General de Inspección”, TF núm. 76, 1997, pág. 62; MAGRANER MORENO, F.J.: *La comprobación tributaria...*, cit., págs. 21 a 38; PÉREZ ARRAIZ, J.: *La liquidación y comprobación...*, cit., págs. 75 a 143.

658 PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 438 a 442.

659 Vid. la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria. Vid. asimismo los trabajos de JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: “La tramitación procedimental...”, cit., pág. 62; MAGRANER MORENO, F.J.: *La comprobación*

El desconocimiento y la ausencia de intervención del contribuyente en estas actuaciones aconsejaban el establecimiento –como formalidad de obligado cumplimiento– del trámite de audiencia del interesado con carácter previo a la práctica de una liquidación provisional de oficio⁶⁶⁰. Concretamente, ha sido puesto en relación con el derecho de defensa y establecido para evitar situaciones de indefensión⁶⁶¹, dado que los sujetos pasivos no tienen ni constancia ni posibilidad de intervenir en la fase de instrucción⁶⁶². La previsión de este trámite responde a la finalidad de asegurar las debidas garantías⁶⁶³, dadas las especiales características que implica el citado procedimiento. Concretamente, no estamos ante una verdadera y completa comprobación e investigación llevada a cabo por la Inspección de los Tributos sino ante una liquidación realizada por los órganos de gestión después de una comprobación abreviada en virtud de datos e informaciones que obren en su poder⁶⁶⁴. A mayor abundamiento, la presunción legal de veracidad de las declaraciones tributarias exige que su contenido no pueda desvirtuarse únicamente sobre la base de elementos facilitados por terceros a la Administración sin posibilidad de contestación por

tributaria..., cit., págs. 39 y ss.; PÉREZ ARRAIZ, J.: *La liquidación y comprobación...*, cit., págs. 132 y 158.

- 660 El artículo 123.1 de la LGT establece el ámbito material de las liquidaciones provisionales de oficio, destacando tres supuestos (vid. CAZORLA PRIETO, L.M., CORCUERA TORRES, A. y PEÑA ALONSO, J.L.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 151):
- a) rectificaciones de declaraciones o autoliquidaciones presentadas por considerarlas no ajustadas a las normas aplicables, tomando como base los datos consignados en las citadas declaraciones y en los justificantes que las acompañan, o requeridos previamente al efecto.
 - b) Cuando los datos en poder de la Administración pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo no declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados
 - c) Cuando con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la cantidad solicitada no coincida con el efectuado por la Administración y concurren las dos circunstancias anteriores.
- 661 MARTÍNEZ MÚÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria*, Universidad de Alicante, Alicante, 2001, pág. 134.
- 662 JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: “La tramitación procedimental...”, cit., pág. 63; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma...*, cit., pág. 446.
- 663 Vid. en materia de motivación y respecto a su predeterminación informática, JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: “La tramitación procedimental...”, cit., pág. 62. Vid. asimismo la STS de 28 de junio de 1993 (ref. Aranzadi 1590) y la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de noviembre de 1997 (ref. Aranzadi 1576).
- 664 Vid. las diferencias existentes en función de que la comprobación la realicen los órganos de gestión o la Inspección, vid. JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: “La tramitación procedimental...”, cit., pág. 63; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma...*, cit., págs. 450 y 451.

el contribuyente⁶⁶⁵. En este sentido, no debe perderse de vista que, en muchas ocasiones, las aportaciones de este último pueden solventar la nulidad de las actuaciones⁶⁶⁶, favoreciendo también el interés público. Por este motivo, una vez finalizadas las actuaciones de comprobación abreviada y antes de dictar la liquidación provisional de oficio debe ponerse de manifiesto el expediente para que los interesados tengan acceso y puedan presentar las alegaciones que estimen convenientes⁶⁶⁷. En definitiva, la obligación de evacuar el trámite de audiencia obedece al respeto del principio *audi alteram partem* así como de los de seguridad jurídica⁶⁶⁸ y de confianza legítima. En consecuencia, si se permitiese a la Administración modificar datos e, incluso, practicar liquidaciones sobre hechos no declarados sin conocimiento previo de los interesados se quebrantarían los principios referidos⁶⁶⁹.

En tercer lugar, señalaremos que la configuración contradictoria del procedimiento administrativo sancionador tiene su origen en la extensión jurisprudencial de determinadas garantías del proceso penal a los mismos. Concretamente, tanto el TEDH⁶⁷⁰ como el TC⁶⁷¹

665 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 355.

666 Relacionándolo con el principio de economía procesal y la necesidad de introducir el principio de contradicción a este fin, vid. JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: "La tramitación procedimental...", cit., pág. 65.

667 JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: "La tramitación procedimental...", cit., pág. 65.

668 ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio)*, Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 298 y 299.

669 Vid. el BOCG, Congreso, de 15 de marzo de 1995, págs. 79 y 102. Las enmiendas presentadas por los Grupos Parlamentarios Popular y Catalán señalaban que "parece contrario a la seguridad jurídica y al principio de audiencia el que puedan ser modificados o se practiquen liquidaciones sobre hechos no declarados sin conocimiento previo de los interesados, que se verían obligados a seguir el penoso camino de las impugnaciones". Vid. asimismo sobre la necesidad de permitir rebatir aquellos documentos remitidos por terceros RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 192.

670 Vid. por todas la sentencia Bendenoun de 24 de febrero de 1994 en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 4, 1994, págs. 279 y ss. Asimismo, vid. BUQUICCHIO-DE BOER, M.: "Tax matters and the European Convention on Human Rights" en la obra colectiva *Taxation and Human Rights*, Kluwer, Róterdam, 1988, pág. 67; LE GALL, J-P.: "À quel moment le...", cit., pág. 692; LE GALL, J-P. y GÉRARD, L.: "Les recours des contribuables...", cit., pág. 882; RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 183.

671 Vid. las SSTC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), 76/1990, de 26 de abril (FJ 4.a), 246/1991, de 19 de diciembre (FJ 3), 194/2000, de 19 de julio (FJ 10), 23/2001, de 29 de enero (FJ 2), 25/2001, de 29 de enero (FJ 2), 26/2001, de 29 de enero (FJ 3) y 93/2001, de 2 de abril (FJ 2 y 3). Especialmente, con respecto a la omisión del trámite de audiencia vid. la STC 18/1981, de 8 de junio que señala, en su FJ 3, que "tales valores (los que se recogen en el artículo 24 CE) no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto

exigen el respeto del principio de contradicción con el fin de evitar la indefensión del administrado. Nos encontramos con una ampliación del ámbito de actuación de las garantías del artículo 6 del CEDH y del artículo 24 de la CE más allá del ámbito procesal. En este último supuesto sí que es posible alegar la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y, por tanto, la interposición de un recurso de amparo en el caso de la omisión del trámite de audiencia⁶⁷². Como consecuencia se dispone la nulidad del acto administrativo que impone la sanción por causar indefensión⁶⁷³. Así, ha sido señalado por la doctrina que la extensión del principio de contradicción al ámbito administrativo tiene su origen en la exigencia jurisprudencial de su respeto en los procedimientos sancionadores⁶⁷⁴.

En cuarto lugar, abordaremos el trámite de audiencia en el expediente de derivación de la responsabilidad tributaria instituido en la nueva redacción dada al artículo 37.4 de la LGT⁶⁷⁵. Tanto la doctrina⁶⁷⁶ como la jurisprudencia⁶⁷⁷ habían reclamado insistentemente la

se consolide y haga firme. Por el contrario, la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes, y alegar lo que a su derecho convenga". Vid. también la STS de 2 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2502) y de 17 enero de 1992 (ref. Aranzadi 605).

672 Vid. el FJ 3 de la STC 127/2002, de 23 de mayo.

673 Vid. la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 3) y la STS de 2 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2502). Además, vid. la opinión acerca de la diferenciación entre un procedimiento administrativo sancionador y otro que suponga una restricción de derechos pero de naturaleza distinta a la sancionadora (GAMERO CASADO, E.: "Omisión del trámite...", cit., pág. 107). Vid. la curiosa resolución del TEAC de 31 de enero de 1994 (ref. Aranzadi 260) que, en el supuesto de una sanción del Texto Refundido regulador del Impuesto de Sucesiones (artículo 115.3) no considera necesario la incoación de un expediente con audiencia al interesado. El fundamento de esta decisión obedece a la afirmación de que dicha formalidad sólo opera respecto a las sanciones previstas en el artículo 80 de la LGT.

674 LANGROD, G.: "Procédure administrative et...", cit., pág. 80. En la jurisprudencia francesa, vid. PUISOYE, J.: "La jurisprudence sur le respect des droits de la défense devant l'Administration", AJDA, 1962, págs. 79 y ss.

675 Con anterioridad a la promulgación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, el TS había señalado que la misma "establece la necesidad del trámite de audiencia para derivar la acción administrativa a los responsables tanto subsidiarios como solidarios, ya que la LGT sólo exigía dicho trámite de audiencia en los supuestos de responsabilidad subsidiaria" (FJ 2 STS de 6 de abril de 2000, ref. Aranzadi 1118). Vid. respecto al contenido del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia en el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, MARTÍN JÍMENEZ, F.J.: *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 150 a 153. Vid. asimismo las SSTSJ de la Rioja de 13 de noviembre de 1998 (ref. Aranzadi 1704) y de 2 de octubre de 1998 (ref. Aranzadi 1521) en que se recalca el carácter esencial del trámite de audiencia en el procedimiento de derivación de responsabilidad.

676 DELGADO GARCÍA, A.M.: "El trámite de audiencia en la derivación de responsabilidad tributaria", CT núm. 78, 1996, págs. 37 a 39.

677 Vid. el FJ 3 de la sentencia de 7 de marzo de 1990 del TSJ de Baleares. Las SSAN de 6 de octubre de 1999 (ref. Aranzadi 1741, FJ 3) y de 29 de septiembre de 1999 (ref. Aranzadi 1839, FJ 2 y 3), a pesar de descartar su aplicación a los casos enjuiciados por no exigirse

audiencia al responsable con anterioridad al acto administrativo de derivación de responsabilidad. En particular, se propugnaba el reconocimiento a los responsables del derecho a ser informados y, eventualmente, a oponerse a la acción administrativa dirigida a exigir el pago de la deuda contraída por el contribuyente⁶⁷⁸. Los argumentos esgrimidos se resumía en la aplicación de los principios informadores de la LRJAP-PAC⁶⁷⁹ así como en su previsión en el artículo 105.c) de la CE. No obstante, la razón última invocada era la indefensión que causaba en el responsable⁶⁸⁰ y la necesidad de subsanarla con anterioridad a la vía de revisión, dada sino la exigencia de prestar garantía para obtener la suspensión de la ejecución⁶⁸¹, con los consiguientes costes económicos que ello implicaba⁶⁸². A mayor abundamiento, creemos que era necesario dar audiencia al responsable con anterioridad al acto de derivación de responsabilidad, para evitar que actuaciones fraudulentas del contribuyente seguidas de negligencias y omisiones administrativas puedan recaer al final sobre el responsable.

Por último, cabe señalar la previsión tanto de un derecho de alegaciones como del trámite de audiencia en el artículo 21 del RIS para la adopción de un acuerdo previo sobre operaciones vinculadas. El estudio de este supuesto se realizará en el epígrafe VI de este Capítulo⁶⁸³ al analizar el carácter contradictorio del procedimiento como un presupuesto a la celebración de acuerdos entre Administración y contribuyentes.

en la normativa vigente, sí parecen mostrarse favorables a garantizar la posición del ciudadano. En contra vid. las resoluciones del TEAC de 10 de octubre de 1997 (ref. Aranzadi 1528) y de 10 de enero de 1996 (ref. Aranzadi 219) y el Informe sobre la derivación de la responsabilidad a los administrados de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, con fecha de 21 de diciembre de 1990, la resolución del TEAC de 23 de febrero de 1994 y la SAN de 6 de octubre de 1999 (ref. Aranzadi 1741, FJ 3).

678 DELGADO GARCÍA hace referencia a la posibilidad de presentar las alegaciones oportunas respecto al importe de la deuda y a su propia condición de responsable junto al alcance de la citada responsabilidad ("El trámite de audiencia...", cit., pág. 29).

679 Vid. la SAN de 6 de octubre de 1999 (ref. Aranzadi 1741, FJ 3). En contra, vid. el Informe de la Dirección general de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1991 y las resoluciones del TEAC de 13 de mayo de 1998 (ref. Aranzadi 1586), de 10 de octubre de 1997 (ref. Aranzadi 1528), de 10 de enero de 1996 (ref. Aranzadi 219) y de 10 de noviembre de 1993 (ref. Aranzadi 1638).

680 Vid. las SSAN de 6 de octubre de 1999 (ref. Aranzadi 1741, FJ 3) y de 29 de septiembre de 1999 (ref. Aranzadi 1839, FJ 2 y 3). En contra, vid. las resoluciones del TEAR de Cataluña de 30 de junio de 1992 y del TEAC de 10 de noviembre de 1993 (ref. Aranzadi 1638) y de 23 de febrero de 1994.

681 DELGADO GARCÍA, A.M.: "El trámite de audiencia...", cit., pág. 42.

682 JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: "La tramitación procedimental...", cit., pág. 65.

683 Vid. las págs. 191 y ss.

En suma, cabe constatar como la generalización del principio *audi alteram partem* en los procedimientos tributarios no obedece exclusivamente a una finalidad garantista de protección de la esfera jurídica de los obligados. Por el contrario, consideramos que debe enmarcarse en un proceso mucho más ambicioso tendente a renovar la imagen de la Administración mediante un notable refuerzo de las exigencias de transparencia, eficacia, objetividad e imparcialidad. De esta forma, la omisión o vulneración del principio de contradicción no afecta únicamente al contribuyente, dado que su actuación se exige como doble garantía tanto del respeto de los intereses de los interesados como del acierto y legalidad de las resoluciones administrativas⁶⁸⁴.

B. EL DERECHO DE ALEGACIONES Y EL TRÁMITE DE AUDIENCIA EN LA LDGC

Como ya hemos apuntado, la LDGC ha supuesto la generalización del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia a la totalidad de los procedimientos tributarios⁶⁸⁵. La relevancia adquirida por el principio de contradicción representa una muestra de la transformación de las relaciones entre Administración y contribuyentes y de la apuesta decida por el diálogo. La necesidad de su configuración contradictoria deriva del carácter patológico que asume la intervención administrativa en buena parte de los procedimientos tributarios, sin que en el resto de supuestos pueda hablarse de procedimiento propiamente dicho⁶⁸⁶. De esta forma, el legislador tributario, disponiendo de la facultad discrecional del artículo 105.c) de la CE⁶⁸⁷, ha considerado conveniente dar un giro a los procedimientos de aplicación de los tributos, modulando la imposición unilateral de la voluntad administrativa y reduciendo la conflictividad de nuestra materia. Abundando en esta idea, también podemos inferir un cambio en la concepción del interés fiscal por parte de la Administración, dado que éste deja de comportar necesariamente una contraposición con el

684 Vid. las SSTS de 16 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8001), de 8 de febrero de 1988 (ref. Aranzadi 793, FJ 4) y de 24 de abril de 2000 (ref. Aranzadi 4901, FJ 2)..

685 Vid. las págs. 139 y ss.

686 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 21...", cit., págs. 145, 146 y 147.

687 PARADA lo eleva a principio constitucional (*Régimen jurídico...*, cit., pág. 302).

contribuyente para dar paso a la cooperación en su determinación⁶⁸⁸. Como ya hemos indicado, la intervención de este último en el fenómeno tributario no guardaba relación alguna con el carácter contradictorio del procedimiento⁶⁸⁹ sino simplemente con la colaboración con la Administración para asegurar la efectividad del deber de contribuir. De esta forma, se ignoraba cualquier tipo de participación en clave defensiva o dirigida a una mayor satisfacción del interés público mediante la aplicación de los principios del justo procedimiento⁶⁹⁰.

Llegados a este punto y a pesar de que la norma se refiera únicamente a los contribuyentes, deben ser considerados como destinatarios de estos derechos aquellos obligados tributarios cuya esfera jurídica pueda verse afectada como consecuencia de la decisión administrativa. No obstante, creemos que, en materia tributaria, difícilmente podrán identificarse otras posiciones que la de parte. En este sentido, no imaginamos más supuestos de interesado que el ya señalado del responsable en el procedimiento de recaudación tributaria y el del contribuyente en los acuerdos previos de valoración en especie⁶⁹¹. Por último y como ya profundizaremos a continuación, cabe señalar que ambos institutos –derecho de alegaciones y trámite de audiencia– aunque están dirigidos a poner de manifiesto la juridicidad de su posición y la racionalidad de su tutela cumplen una función diversa⁶⁹². Concretamente, el trámite de audiencia no se limita a asegurar la formulación de alegaciones, sino que posibilita al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente⁶⁹³ y permite “una defensa eficaz y completa de sus intereses sobre la base de lo actuado en el procedimiento”⁶⁹⁴.

688 Vid. en sentido similar LOZANO SERRANO, C.: “La actividad Inspectoral..., cit., pág. 231.

689 A excepción de los supuestos descritos en el epígrafe anterior (vid. págs. 139 y ss.).

690 CAPOLUPO, S.: “El principio del contraddittorio..., cit., pág. 7115; NAVARRO EGEA, M.: “El derecho a presentar..., cit., pág. 555 y “La audiencia del contribuyente..., cit., págs. 694 y ss.

691 Esta cuestión será tratada al abordar los sujetos intervinientes en los acuerdos de valoración (págs. 540 y ss.).

692 Vid. MORILLO MÉNDEZ, A.: “El trámite de audiencia..., cit., pág. 9.

693 SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., pág. 195.

694 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 491.

1) El derecho de alegaciones

El derecho de alegaciones aparece regulado en el artículo 21 de la LDGC con un dictado prácticamente idéntico al artículo 79.1 de la LRJAP-PAC⁶⁹⁵. Este derecho es la consecuencia fundamental del derecho a constituirse como parte y a ser oído y se concreta en la formulación de aquellas alegaciones que considere más convenientes a la defensa de su derecho y a proponer las pruebas que estime oportunas. Mediante este instituto se garantizan las posibilidades de participación del obligado en los procedimientos tributarios, aportando aquellos datos, documentos o explicaciones que considere necesarios para la adopción de una justa resolución administrativa⁶⁹⁶. Atendiendo a la normativa anterior, el contribuyente podía como mucho hacer constar en las diligencias sus observaciones pero sin que éstas tuviesen necesariamente efectos vinculantes para el Inspector a la hora de dictar la liquidación. Por el contrario, con la LDGC se produce un cambio considerable al establecer expresamente la obligación de que sean tenidas en cuenta a la hora de redactar la propuesta de resolución⁶⁹⁷.

Llegados a este punto, cabe señalar que las alegaciones se enmarcan dentro de las actuaciones de instrucción, dado su finalidad de aportación y contribución a la formación de la decisión del órgano competente⁶⁹⁸. Como ya veremos, este derecho asiste al administrado no sólo durante el desarrollo del procedimiento sino también en el trámite de audiencia⁶⁹⁹. El carácter inquisitivo de los procedimientos tributarios no debe impedir totalmente la participación del obligado mediante el secretismo de las actuaciones administrativas, con el fin de evitar la acentuación de la disparidad fáctica entre las partes de la relación tributaria. En este sentido, debe permitírsele realizar determinadas aportaciones en garantía de sus intereses y así evitar que la decisión se presente como el

695 Pese a la reproducción prácticamente exacta del artículo 79.1 de la LRJAP-PAC, NAVARRO EGEA destaca la oportunidad de su previsión en aras de garantizar su aplicación, eludiendo la manida especialidad de los procedimientos tributarios (“El derecho a presentar..., cit., págs. 553 y 554).

696 Vid. la STS de 24 de enero de 1989 (ref. Aranzadi 434, FJ 4).

697 Esta obligación se ha visto reforzada por la nueva redacción dada al artículo 49.2 del RGIT por la Disposición Adicional 1ª del RD 1930/1998, de 11 de septiembre y, concretamente, por lo establecido en su letra f). Concretamente, establece que “asimismo, se hará constar si el interesado ha presentado o no, al amparo del artículo 21 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, alegaciones, y en el caso de que las hubiere efectuado, deberá realizarse una valoración de las mismas”.

698 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Artículo 21..., cit., pág. 144; GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 708.

resultado de un monólogo⁷⁰⁰. De este modo, una aplicación exagerada del principio inquisitorio a los procedimientos tributarios podría sacrificar su carácter contradictorio. Sin embargo, esto no implica que los administrados dispongan de su objeto y ni siquiera de su instrucción, dado que su dirección corresponde principalmente a la Administración⁷⁰¹, pero quedando a salvo el derecho de los interesados de proponer ciertas actuaciones⁷⁰².

Pasando a analizar el contenido de las alegaciones, cabe señalar que son aquellos datos aportados al procedimiento bien sean de carácter fáctico bien de carácter jurídico. En particular, podrán consistir tanto en la indicación de una circunstancia dirigida a sostener y defender su pretensión como en la invocación de una norma jurídica⁷⁰³. La finalidad perseguida es resaltar en la instrucción del procedimiento aquellos aspectos omitidos por el actuario o a los cuales no ha prestado o dirigido su atención cuando el interesado considere que son relevantes en la toma de decisión. La doctrina distingue entre alegaciones de introducción, de fijación y conclusivas, en función del momento y finalidad perseguida⁷⁰⁴. El artículo 21 LDGC hace referencia fundamentalmente a las alegaciones de fijación, tendentes a la consolidación de aquellos datos que constituyen las cuestiones y suscitan las dudas a resolver en el procedimiento. De esta forma, deben diferenciarse de las alegaciones conclusivas cuya sede se sitúa en el trámite de audiencia anterior a la propuesta de resolución y que tienden, por tanto, a la crítica o valoración de los datos aportados en la instrucción del procedimiento⁷⁰⁵. La LDGC deja absoluta libertad respecto a su presentación, pudiendo producirse éstas gracias a la invitación realizada por el funcionario correspondiente o de forma espontánea por el obligado. Así, tienen un carácter facultativo y a diferencia del trámite de audiencia no constituyen una carga para el interesado, siendo posible presentar en el trámite de audiencia aquellas alegaciones no presentadas durante la instrucción del procedimiento.

699 BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., pág. 148

700 Vid. las similitudes que se producirían con el proceso de instrucción penal, CAVALLARI, V.: "Contradditorio (principio...", cit., Vol. IX, pág. 728.

701 Vid. las referencias que al principio de oficialidad realizan BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., págs. 121 y 122; SAINZ MORENO, F.: 'Principios y ámbito de...', cit., págs. 137 y ss. Con especial referencia al procedimiento de inspección, vid. PEDRAZA BOCHONS, J.V.: "La ordenación temporal de las...", cit., pág. 41.

702 MALARET I GARCÍA, E.: "Los principios del procedimiento administrativo...", cit., págs. 322 y 323.

703 GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 710. En el mismo sentido, vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 21...", cit., pág. 144.

704 GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 710.

705 Ibidem.

En este sentido, las alegaciones constituyen declaraciones de ciencia tendentes a la demostración de la veracidad o falsedad de un determinado hecho cuya apreciación adquiere relevancia respecto a la futura resolución⁷⁰⁶. De esta forma, se materializa en un razonamiento en el que apoyar el carácter fundado de la tesis propia o la desvirtuación de la de la parte contraria, bien mediante la ratificación o rectificación de las declaraciones propias bien mediante la mera aceptación o negación de las afirmaciones ajenas. En consecuencia, la alegación constituye un acto voluntario pero diferenciado de una declaración de voluntad, aspecto que permite distinguirla tanto de la petición de iniciación como de las pretensiones de las partes⁷⁰⁷, ambas declaraciones de voluntad⁷⁰⁸. Esta diferenciación resulta fundamental para distinguir posteriormente los efectos que tienen las pretensiones y las alegaciones respectivamente⁷⁰⁹. Así, mientras que el órgano administrativo puede rechazar las pretensiones de las partes, las alegaciones deberán ser tenidas en cuenta al redactar la correspondiente propuesta de resolución⁷¹⁰. Este aspecto está íntimamente ligado al genérico deber de motivación de los actos administrativos así como con el deber de congruencia entre las alegaciones y pretensiones de las partes y la resolución dictada⁷¹¹. En definitiva, constituye la expresión última del principio de contradicción que no afecta únicamente a la instrucción del procedimiento sino que tiene su postrera consecuencia en la resolución, en aras de no desvirtuar las garantías anteriores⁷¹².

La ausencia de un trámite de alegaciones en los procedimientos tributarios determina que éstas podrán ser presentadas en cualquiera de sus fases anteriores al trámite de

706 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 21...", cit., pág. 144.

707 Vid. las SSTC 253/2000, de 30 de octubre (FJ 2), 1/2001, de 15 de enero y 31/2001, de 12 de febrero (FJ 3) que distinguen entre alegaciones y pretensiones. En este sentido, señala que las primeras no requieren una respuesta explícita y detallada, siendo suficiente una respuesta genérica. En cambio, considera que las pretensiones requieren una respuesta concreta.

708 GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 1846.

709 Vid. la nota 707. Asimismo, la STS de 12 de diciembre de 2001 (ref. Aranzadi 99).

710 Vid. tanto el artículo 21 de la LDGC como el 79.1 de la LRJAP-PAC. Asimismo, vid. las SSTC de 20 de julio de 2000 (ref. Aranzadi 6167), y de 12 de diciembre de 2001 (ref. Aranzadi 99). Así, el TS señala que, con respecto a las alegaciones, no es necesaria una respuesta explícita a cada una de ellas.

711 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 21...", cit., pág. 146.

712 Vid. las págs. 104 y ss. Asimismo, las SSTC 134/2002, de 3 de junio, 104/2002, de 6 de mayo y 35/2002, de 11 de febrero. Abundando en esta idea, es necesario subrayar la obligación de valoración de las alegaciones de los contribuyentes en las actas de la Inspección que establece el artículo 49.2.f) del RGIT.

audiencia o a la propuesta de resolución⁷¹³. La función instructora de las alegaciones determina que su presentación se subordine al límite temporal del citado trámite, dado que supone el último momento del procedimiento administrativo en el que resultan admisibles las aportaciones dirigidas a influir sobre el fondo del asunto⁷¹⁴. Esta fase procedimental permite diferenciar las alegaciones del artículo 21 de la LDGC del escrito de alegaciones del trámite de audiencia⁷¹⁵. No obstante, cabe señalar que la citada norma no prevé excepciones que permitan la presentación de alegaciones con posterioridad al trámite de audiencia. Empero, consideramos que supletoriamente puede aplicarse el artículo 79.2 de la LRJAP-PAC que establece esta posibilidad en los supuestos de “defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización, infracción de los plazos preceptivamente señalados o la omisión de trámites que pueden ser subsanados antes de la resolución definitiva del asunto”.

2) El trámite de audiencia

Previsto con carácter general en el procedimiento administrativo común por el artículo 84 de la Ley 30/1992, ha sido finalmente generalizado a la totalidad de la materia tributaria. Sin embargo, cabe recordar que la referencia en nuestra norma suprema al trámite de audiencia no conlleva su configuración como principio constitucional⁷¹⁶ de obligada observancia para el legislador, quedando su previsión a su entera discrecionalidad. Tradicionalmente, se ha considerado como una garantía esencial del particular⁷¹⁷ pero con un progresivo y notable incremento de la relevancia de su dimensión pública⁷¹⁸. En este sentido, el trámite de audiencia se erige en el instituto que mejor

713 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria...*, cit., pág. 114.

714 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Artículo 21...”, cit., pág. 144; GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 708.

715 NAVARRO EGEA, M.: “El derecho a presentar...”, cit., pág. 554.

716 En contra, vid. PARADA, R.: *Régimen jurídico...*, cit., pág. 302.

717 GAMERO CASADO, E.: “Omisión del trámite...”, cit., pág. 99. Vid. las SSTs de 20 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 204), de 27 de febrero de 1991 (ref. Aranzadi 1706), de 6 de octubre de 1993 (ref. Aranzadi 7444), de 20 de septiembre de 1980 (ref. Aranzadi 3758) y de 3 de mayo de 1980 (ref. Aranzadi 2772).

718 El TS, aun reconociendo esta importancia, rechaza su visión excesivamente formalista para subordinar la declaración de nulidad a la existencia de indefensión. Vid. las SSTs de 10 de

representa y actúa el principio *audi alteram partem*, respetando las exigencias de un justo procedimiento y superando la visión reduccionista que lo configura exclusivamente como una garantía para evitar la indefensión del administrado⁷¹⁹. En particular, representa aquel trámite que se efectúa una vez instruido el expediente e inmediatamente antes de que se dicte la propuesta de resolución, a fin de que el interesado, a la vista del mismo, pueda alegar y presentar cuantos documentos y justificaciones considere oportunos. De esta forma, sirve para imponerle a la Administración la obligación de dictar una resolución expresa sobre las cuestiones planteadas por el particular en el procedimiento⁷²⁰. Por último, su evacuación constituye un parámetro esencial para el posterior control jurisdiccional de la corrección tanto de la resolución como del procedimiento que la originó⁷²¹.

En el ámbito tributario, ha supuesto un notable refuerzo de las garantías de los obligados así como una configuración más acorde con la del resto del Derecho público e, incluso, de otros ordenamientos. La exaltación de esta dimensión garantista ha conllevado que tanto el principio de contradicción como el trámite de audiencia hayan sido excesivamente relacionados con el derecho a la tutela judicial efectiva⁷²². De esta forma, su omisión ha sido considerada como causante de indefensión en el administrado y, consecuentemente, como un supuesto de vulneración del artículo 24 CE⁷²³. Esta visión reduccionista ha enfatizado la vertiente garantista a favor del ciudadano, atendiendo únicamente a la íntima relación de ambos institutos con los derechos de defensa y omitiendo cualquier referencia al interés público en la celebración de dicho trámite⁷²⁴. Sin embargo, no debe olvidarse la dimensión pública y la garantía que dicha configuración contradictoria supone para la consecución de un procedimiento justo y, concretamente, de una tributación acorde con los principios de Justicia tributaria.

Estos factores determinan que su cumplimiento se erija en un imperativo de legalidad, cuya observancia compete al órgano administrativo correspondiente. De esta forma, la

octubre de 1991 (ref. Aranzadi 7852), de 7 de julio de 1982 (ref. Aranzadi 5336), de 30 de marzo de 1981 (ref. Aranzadi 1428), de 21 de octubre de 1980 (ref. Aranzadi 3927) y de 19 de diciembre de 1975 (ref. Aranzadi 5067).

719 Resaltando la vertiente garantista, vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 22...", cit., pág. 147.

720 Vid. el artículo 49.2.f) del RGIT.

721 GAMERO CASADO, E.: "Omisión del trámite...", cit., pág. 104.

722 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria...*, cit., pág. 115.

723 Vid. el epígrafe IV relativo al principio de contradicción y su relación con el derecho de defensa y el principio de tutela judicial efectiva (págs. 161 y ss.).

vulneración del principio de contradicción únicamente se producirá cuando su inobservancia conlleve una decisión en la que no se haya garantizado un procedimiento justo. Por tanto, no todo incumplimiento de dicho principio determinará una vulneración de las garantías materiales del particular. A mayor abundamiento, conviene recordar que no constituye un derecho absoluto, dado que, en ocasiones, debe ceder ante otros principios como puede ser el de economía procesal⁷²⁵. Por esta razón, la propia LDGC establece limitaciones al mismo, al exceptuar su actuación en el supuesto de que no se tomen en consideración más que las alegaciones y pruebas aducidas por el interesado⁷²⁶. Asimismo, la omisión del trámite de audiencia por causas imputables al administrado tampoco conlleva ningún vicio del procedimiento⁷²⁷.

La importancia que reviste el trámite de audiencia para el cumplimiento del principio de contradicción y el respeto de las exigencias de un justo procedimiento determinan su configuración como potestad reglada para la Administración y como carga para el interesado. Desde el punto de vista del órgano administrativo y sin perjuicio de que le corresponda valorarla, su evacuación no se deja a su apreciación discrecional, sino que

724 Vid. la crítica a esta concepción reduccionista de LA ROSA, S.: "Caratteri e funzioni...", cit., pág. 49.

725 MARTÍNEZ MÚÑOZ, Y.: *La gestión tributaria...*, cit., pág. 115. Vid. entre otras las SSTs de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489), de 30 de abril de 1999 (ref. Aranzadi 5196, FJ 2), de 28 de junio de 1996 (ref. Aranzadi 5338, FJ 4), de 22 de mayo de 1993 (ref. Aranzadi 4880), de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966), de 22 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8082) y de 6 de diciembre de 1979 (ref. Aranzadi 4715, FJ 1). La STS de 4 de febrero de 1986 (ref. Aranzadi 1225, FJ 1) pone en relación el principio de economía procesal con el de conservación de los actos administrativos en materia de omisión del trámite de audiencia sin incidencia en la posterior resolución.

726 Concretamente, el artículo 22.2 LDGC prevé la posibilidad de prescindir de este trámite cuando "se trate de rectificar errores aritméticos deducidos de los hechos y documentos presentados por el contribuyente, así como en los supuestos de liquidación de los recargos de los artículos 61.3 y 127 de la LGT". Algunos autores han señalado que el fundamento de este precepto reside en que, para la toma de dicha decisión, no se han tomado en consideración otras alegaciones y pruebas que las aportadas por el interesado. En el ordenamiento administrativo existe otro precepto de similares características como es el artículo 84.4 de la LRJAP-PAC (antiguo 91.3 de la LPA). Vid. respecto a su aplicación las SSTs de 17 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 77, FJ 2), de 12 de enero de 1995 (ref. Aranzadi 485, FJ 1), de 6 de mayo de 1994 (ref. Aranzadi 4364, FJ 2), de 14 de diciembre de 1993 (ref. Aranzadi 9514; FJ 2 y 3), de 11 de noviembre de 1993 (ref. Aranzadi 8856, FJ 11), de 11 de octubre de 1993 (ref. Aranzadi 7233, FJ 1), de 30 de diciembre de 1992 (ref. Aranzadi 10531, FJ 1), de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966, FJ 2) y de 23 de abril de 1984 (ref. Aranzadi 2871, FJ 1).

727 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 405; SERRANO GUIRADO, E.: "El trámite de audiencia...", cit., pág. 178. En este sentido, la propia LRJAP-PAC, en su artículo 84.3, ha previsto la posibilidad de que el administrado renuncie por escrito a la celebración del trámite de audiencia (vid. la crítica realizada por GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, págs. 1991 y 1992). Vid. MORILLO MÉNDEZ, A.: "El

debe efectuarse en todos aquellos supuestos en que su omisión pueda generar indefensión o en que permita ajustar en mayor medida la resolución al ordenamiento⁷²⁸. De esta forma, su cumplimiento se convierte en la gran mayoría de los casos en una exigencia de legalidad⁷²⁹. Atendiendo a la posición del interesado, ya veremos que el citado trámite se erige en una de esas facultades cuya otra faz no es la obligación sino la carga, debiendo soportar las consecuencias negativas de su falta de ejercicio⁷³⁰. El administrado es libre de examinar el expediente puesto de manifiesto y, en su caso, de realizar alegaciones; sin embargo, en caso negativo no podrá alegar en futuras instancias administrativas o judiciales indefensión⁷³¹. Ahora bien y como ya veremos, la imposibilidad de invocar argumentos no aportados en la audiencia resulta más controvertida por su más que probable fricción con el principio de tutela judicial efectiva⁷³².

La evacuación del trámite de audiencia puede descomponerse en tres fases nítidamente diferenciadas: acuerdo ordenando la manifestación del expediente y notificación del mismo al interesado, manifestación y examen del expediente por el interesado y escrito de alegaciones⁷³³. Sin embargo, la LDGC adolece de una cierta imprecisión normativa respecto de la LRJAP-PAC que se erige en su texto de referencia⁷³⁴. Concretamente, podemos constatar la omisión de la fijación de un plazo para su ejercicio así como tampoco prevé expresamente la puesta de manifiesto del expediente ni la posibilidad de que los interesados manifiesten su voluntad de renunciar a su derecho de alegaciones⁷³⁵. Estos vacíos no comportan grandes problemas, dado que pueden ser solucionados perfectamente remitiéndonos a las disposiciones reguladoras del procedimiento administrativo común.

En primer lugar, ha de recaer acuerdo expreso de evacuar el trámite de audiencia, en el que constará el plazo otorgado al interesado para consultar el expediente y formular las alegaciones que estime convenientes a su derecho. Respecto al plazo, consideramos que el

trámite de audiencia..., cit., págs. 12 y 13. Asimismo, la STC 82/1999, de 10 de mayo. En la jurisprudencia del TS, vid. la sentencia de 6 de abril de 1995 (ref. Aranzadi 3004, FJ 2).

728 GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 1983.

729 NAVARRO EGEA, M.: "El derecho a presentar...", cit., pág. 558.

730 GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 716.

731 GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 1984.

732 Vid. el epígrafe relativo IV a la relación del principio de contradicción con el derecho de tutela judicial efectiva (págs. 161 y ss.).

733 GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 718.

734 FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Derechos generales de...", cit., pág. 100.

735 Vid. MORILLO MÉNDEZ, A.: "El trámite de audiencia...", cit., págs. 13 y 14.

mismo debe ser razonable en orden a que existan posibilidades efectivas para su ejercicio. Ante el silencio de la LDGC, debe adoptarse el establecido en el artículo 84 de la LRJAP-PAC y que variará entre 10 y 15 días a criterio del órgano administrativo⁷³⁶. Asimismo, se indicará el lugar donde el interesado pueda examinar el expediente⁷³⁷, señalando las horas durante las cuales puede tenerse acceso al mismo. Posteriormente, el acuerdo deberá ser notificado a los interesados a fin de que obtengan comunicación del mismo y de los datos necesarios para su ejercicio: plazo, lugar, etc. De esta forma, en el expediente deberá incorporarse la citada comunicación y, en caso de imposibilidad, las causas de la misma⁷³⁸, con el fin de evitar las consecuencias de una tramitación defectuosa.

En segundo lugar, se realizará la puesta de manifiesto del expediente permitiendo al interesado adquirir un completo conocimiento del estado de la cuestión. El trámite de audiencia exige, para dar efectividad a los fines de defensa del administrado, la comunicación y puesta de manifiesto de la totalidad del expediente⁷³⁹. Por una parte, se debe consentir el acceso a todos aquellos documentos y actuaciones sobre los que la Administración tiene intención de fundamentar su decisión. De esta forma, se permite que cada una de las partes conozca no sólo el objeto del procedimiento sino también la posición y los argumentos de la otra parte para poder rebatirlos⁷⁴⁰. Empero, cabe señalar que puede limitarse el acceso a determinados aspectos –nunca a su totalidad– del expediente cuando razones de interés público así lo exijan⁷⁴¹. Por otra parte, el cumplimiento del fundamento y fin de este instituto determina que su actuación deba realizarse en el lapso temporal idóneo para asegurar tanto el derecho de defensa como el

736 DELGADO GARCÍA, A.M.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 40; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Derechos generales de...”, cit., pág. 100. Ésta es la tónica general que dominaba en los supuestos de trámite de audiencia previstos con anterioridad a su generalización. Concretamente, el RGIT y el RIS preveían un plazo de quince días, el RIVA un plazo de 10 días y la LGT en el supuesto de las liquidaciones provisionales de oficio un plazo de entre 10 y 15 días. En cambio, respecto al trámite de derivación de responsabilidad y la imposición de sanciones la LGT no establecía plazo.

737 GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO señalan que la vista del expediente tendrá lugar en la oficina o dependencia del órgano ante el que se tramite (*Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 1989).

738 GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 718.

739 SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., págs. 165 y 166. Vid. las SSTs de 13 de octubre de 2000 (ref. Aranzadi 7915), de 20 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 204, FJ 3) y de 28 de enero de 1985 (ref. Aranzadi 886).

740 GIOSTRA, C.: “Contraddittorio (principio...”, cit., pág. 1.

741 Entre los datos o documentos excluidos, cabe resaltar aquellos relativos a al secreto material o industrial, cuya incidencia en materia tributaria será estudiada posteriormente. Vid. el artículo 84.1 de la LRJAP-PAC.

acierto de la decisión. En la práctica, el primer aspecto señalado ha sido el que mayor relevancia jurisprudencial y doctrinal ha adquirido. Así, se ha señalado que este momento deberá coincidir con el de una completa información de Administración y administrado respecto a la presentación de alegaciones y a la toma de decisión⁷⁴². Así, tanto doctrina como jurisprudencia lo han ubicado justo después de la finalización de la instrucción del expediente y antes de la propuesta de liquidación para que el interesado pueda acceder a todos los documentos y actuaciones sobre los que el órgano competente basará su decisión⁷⁴³. Sin embargo y en el caso de que se incorporen posteriores elementos al expediente, deberá dársele de nuevo traslado al contribuyente para que pueda realizar alegaciones complementarias⁷⁴⁴.

En tercer lugar, el trámite de audiencia finaliza mediante la eventual presentación del escrito de alegaciones por parte del interesado. En este documento, el administrado expone sus observaciones y, en caso de desacuerdo, intentará rebatir las conclusiones que se derivan de la instrucción. Una vez presentado el escrito de alegaciones, el órgano administrativo deberá tomar en consideración el planteamiento expuesto tanto en las alegaciones efectuadas durante la instrucción del procedimiento como en el escrito de alegaciones. Las consecuencias de la omisión del trámite de audiencia serán estudiadas en el epígrafe siguiente al analizar las relaciones del principio de contradicción y del derecho a la tutela judicial efectiva.

Como ya hemos señalado, la configuración contradictoria de los procedimientos tributarios constituye una opción del legislador. Asimismo, este último puede decidir limitar la participación del contribuyente al derecho de alegaciones y al trámite de audiencia o ampliarla mediante la instauración de técnicas convencionales como culminación de la misma⁷⁴⁵. La primera opción ha sido la adoptada por el legislador francés al atribuir carácter contradictorio a los procedimientos de gestión y excluyendo la

742 SERRANO GUIRADO, E.: "El trámite de audiencia...", cit., pág. 162.

743 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 22...", cit., pág. 147; FANLO LORAS, A.: "Disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos" en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 245; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 492.

744 Vid. la STS de 30 de abril de 1999 (ref. Aranzadi 5196, FJ 2).

745 En contra, vid. NAVARRO EGEA que señala que su "incardinación dentro de la estructura de los procedimientos tributarios no resulta artificiosa, a diferencia de lo que ocurre cuando se plantea la adopción de fórmulas convencionales" ("El derecho a presentar...", cit., pág. 561).

admisibilidad de las técnicas convencionales sobre los mismos. De esta forma, el único ADR admitido en el citado ordenamiento es una especie de conciliación administrativa por un órgano administrativo especializado e independiente cuyo dictamen no es vinculante⁷⁴⁶. Sin embargo, otros ordenamientos han optado por ir más allá e introducir determinadas técnicas convencionales⁷⁴⁷. Los citados acuerdos se caracterizan por el carácter contradictorio que conlleva el procedimiento para su celebración. Estos aspectos serán estudiados posteriormente en el epígrafe VI del presente Capítulo.

746 AICARDI, M.: *L'amélioration des rapports...*, cit. págs. 43 y ss.

747 Éste es el caso del ordenamiento alemán, vid. SEER, R.: "Contratos, transacciones...", cit., pág. 138.

IV. EL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN Y SU RELACIÓN CON EL DERECHO DE DEFENSA Y EL PRINCIPIO DE TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

A. CONSIDERACIONES INICIALES

Como hemos avanzado, el principio *audi alteram partem* tiene su origen en las máximas *nemo damnari inaudita parte*⁷⁴⁸ y *audiatur et altera pars* con vigencia en los ámbitos sancionadores fundamentalmente. En origen, fue concebido como un principio dimanante del Derecho natural⁷⁴⁹ e íntimamente relacionado con los derechos de defensa⁷⁵⁰ y a un justo proceso. Posteriormente, su ámbito de actuación fue reconducido a la función jurisdiccional, dada su conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva⁷⁵¹ que adquirió rango constitucional al incorporarse a la inmensa mayoría de normas supremas. Sin embargo, en las últimas décadas ha cobrado especial importancia en otros sectores del Derecho público como son el administrativo y el tributario. Su extensión a estos ámbitos obedece fundamentalmente a “un fenómeno de contaminación, de irradiación (...); en el que el núcleo esencial de las garantías reconocidas a la defensa en el proceso judicial se ha trasladado al procedimiento administrativo”⁷⁵². Llegados a este punto y a pesar de la

748 Vid. GAMERO CASADO, E.: “Omisión del trámite...”, cit., pág. 100; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 491. Asimismo, vid. la enumeración de sentencias del TS que realiza SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 137. En la misma línea, STS de 11 de junio de 1984 (ref. Aranzadi 3460).

749 ZEGHIB, H.: “Principe du contradictoire...”, cit., pág. 471. Respecto a la referencia al principio de defensa en el Derecho español, vid. la STS de 19 de octubre de 1889 citada por SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 129.

750 En España, vid. la STS de 19 de octubre de 1889 que señala que “el trámite de audiencia de los interesados en los expedientes, consagra, en la ley positiva, una garantía y un principio que, como el de defensa, es del más elevado linaje, como que tiene su fundamento en el Derecho natural” (citada por SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., págs. 138 y 139).

751 ALSINA, H.: *Derecho procesal*, Editorial Sociedad Anónima Editores, Buenos Aires, 1963, Tomo I, pág. 457; CORDÓN, F.: *Introducción al Derecho procesal*, Eunsa, Pamplona, 1994, págs. 130 y 131; DÍAZ, C.A.: *Instituciones de Derecho procesal*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1968, Tomo I, pág. 214; NAVARRO EGEA, M.: “El derecho a presentar...”, cit., págs. 541 y 542; PALACIO, L.E.: *Derecho procesal civil*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1990, págs. 262 y 263. En la doctrina italiana, vid. COMOGLIO, L.P.: “Contraddittorio (principio del)...”, cit., pág. 2.

752 LANGROD, G.: “Procédure administrative et...”, cit., pág. 74.

estrecha relación existente entre ambos, es necesario rechazar cualquier tipo de identificación⁷⁵³. Así, la doctrina ha señalado que el error de anclaje inicial del principio de contradicción en el derecho a la tutela judicial efectiva impide su extensión a otras vías ajenas a la jurisdiccional⁷⁵⁴, de ahí la necesidad de su clara diferenciación⁷⁵⁵. Por estas razones, conviene adelantar que las garantías ofrecidas en el procedimiento administrativo mediante el principio de contradicción no son ni de lejos las mismas que se obtendrían en un proceso jurisdiccional⁷⁵⁶.

El derecho a la tutela judicial efectiva –derecho de defensa en otros ordenamientos– ha cobrado mayor importancia que el principio de contradicción⁷⁵⁷ por dos razones fundamentalmente: por su reconocimiento constitucional y porque para su respeto es necesario la actuación del último. Concretamente, entre ambos puede constatarse un nexo instrumental en un doble sentido. Por una parte, la instauración y el desarrollo dinámico del principio de contradicción se revelan como presupuesto indispensable para asegurar la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva en el proceso⁷⁵⁸. Por otra parte y como contrapartida, la inviolabilidad de este último se erige en presupuesto y condición esencial para la observancia procesal del primero. De este modo, mientras que la efectiva actuación del principio de contradicción supone una garantía para el derecho de defensa⁷⁵⁹; no siempre existe derecho a la actuación del principio de contradicción⁷⁶⁰. Por consiguiente, cabe señalar que no toda omisión de este último conllevará, a su vez, la del derecho a la tutela judicial efectiva.

753 COMOGLIO, L.P.: “Contraddittorio (principio del)..., cit., pág. 12; ZEGHBIB, H.: “Principe du contradictoire..., cit., pág. 471. En contra, LAUBADERE, A., VENEZIA, J-C. y GAUDEMMENT, Y.: *Traité de Droit...*, cit., Vol. I, pág. 611. Haciendo referencia, a esta confusión y a la división de la doctrina, vid. KESSEDIAN, C.: “Principe de la contradiction..., cit., págs. 389 y 390. En contra, NAVARRO EGEA, M.: “La audiencia del contribuyente..., cit., pág. 715.

754 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 389. Asimismo, vid. ZEGHBIB, H.: “Principe du contradictoire..., cit., pág. 471.

755 Concretamente, la configuración contradictoria del procedimiento conlleva que, además de las partes, puedan existir otros sujetos interesados

756 ZEGHBIB, H.: “Principe du contradictoire..., cit., págs. 477 y 478.

757 KESSEDIAN, C.: “Principe de la contradiction..., cit., pág. 390.

758 Vid. las sentencias del “Conseil d’État”, Ass. 6 de marzo de 1959, *Syndicat des grandes pharmacies de la région de Paris*, Rec. 165; 4 de julio de 1969, *Ordre des Avocats à la cour d’appel de Paris et autres*, Rec. 358 y Ass. 14 de octubre de 1979, *Rassemblement des nouveaux avocats de France et autres*, JCP, 1980.II.19288. Concl. M. Franc. Asimismo, vid. CAVALLARI, V.: “Contraddittorio (principio..., cit., Vol. IX, pág. 730. En la jurisprudencia de nuestro TC, vid. las SSTC 211/2001, de 29 octubre (FJ 4), 120/2000, de 10 de mayo (FJ 2) y 114/2000, de 5 de mayo (FJ 2).

759 COMOGLIO, L.P.: “Contraddittorio (principio del)..., cit., pág. 3.

Empero, la traslación y exigibilidad del principio de contradicción a la imposición de sanciones para no vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva ha suscitado dudas sobre la ampliación de su ámbito de aplicación. Así, en origen su introducción se limitó exclusivamente a los procedimientos de carácter sancionador. En este sentido, la Administración únicamente estaba obligada a respetar los derechos de defensa de los ciudadanos cuando su actuación estaba encaminada a la imposición de sanciones. En concreto, el interesado debía ser informado del procedimiento disciplinario o sancionador iniciado contra su persona, recibiendo comunicación de los elementos necesarios del mismo y acordando un plazo de tiempo suficiente para que pudiese preparar su defensa. Posteriormente, el ámbito de aplicación de estas garantías se fue ampliando hasta alcanzar a aquellas decisiones que afectaran gravemente a la esfera personal del administrado⁷⁶¹. En este sentido, además del respeto que supone del derecho de defensa⁷⁶² se ha constatado como el carácter contradictorio del procedimiento es de gran utilidad, incluso cuando se excede del ámbito sancionador. Abundando en esta idea, adquiere especial importancia el sutil cambio de expresión de presentación de su defensa a presentación de sus observaciones⁷⁶³. No obstante, las vacilaciones sobre la vigencia del derecho a la tutela judicial efectiva han aumentado como consecuencia de la generalización de determinadas garantías procesales a los procedimientos administrativos, interpretada por algún sector doctrinal como un intento de asegurar el derecho de defensa en estos últimos. En concreto, algunos autores han afirmado que el Derecho constitucional moderno camina a pasos agigantados hacia la extensión al procedimiento del derecho a la defensa, llegándolo incluso a configurarlo como fundamental⁷⁶⁴.

760 GIOSTRA, C.: "Contraddittorio (principio..., cit., pág. 2.

761 Vid. el interesante estudio de la evolución jurisprudencial en el ordenamiento francés realizado por PUISOYE, J.: "La jurisprudence sur le respect...", cit., págs. 79 y ss. Asimismo, vid. ZEGHIB, H.: "Principe du contradictoire...", cit., págs. 476 y 477.

762 El "Conseil d'État" francés ha señalado en diversas ocasiones como el derecho de defensa se garantiza mediante el carácter contradictorio del proceso. Vid. las sentencias del "Conseil d'État", Ass. 6 de marzo de 1959, *Syndicat des grandes pharmacies de la région de Paris*, Rec. 165; Sect. 4 de julio de 1969, *Ordre des Avocats à la cour d'appel de Paris et autres*, Rec. 358 y de 14 de octubre de 1979, *Rassemblement des nouveaux avocats de France et autres*, JCP, 1980.II.19288. Concl. M. Franc. En nuestra jurisprudencia constitucional, vid. las SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, 291/2000, de 30 de noviembre, 307/2000, de 18 de diciembre, 312/2000, de 18 de diciembre y 26/2001, de 29 de enero.

763 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., págs. 395 y 396.

764 GAMERO CASADO, E.: "Omisión del trámite...", cit., pág. 108.

Por el contrario, entendemos que la finalidad perseguida es otra, concretamente, aquella dirigida a la consecución de otros propósitos que deben impregnar la actuación administrativa: objetividad, eficacia, buena administración, etc. La evolución se produce desde la sanción a la medida grave⁷⁶⁵, propugnando el carácter contradictorio del procedimiento para evitar los riesgos de arbitrariedad y error⁷⁶⁶. Así, su actuación dificulta que la decisión administrativa pueda basarse en hechos materialmente inexactos o incurra en errores en la aplicación del ordenamiento así como proporciona un elemento de prueba de una desviación de poder⁷⁶⁷. A esta razón responde que el carácter contradictorio del procedimiento administrativo se erija en una elección de oportunidad y no en un imperativo constitucional. Esta opción estaría basada y justificada en las ventajas que se derivan de una participación activa de los interesados en la fijación de la verdad controvertida. En este sentido, no constituye más que un medio instrumental idóneo para garantizar la imparcialidad de la función administrativa y la igualdad teórica –más en entredicho en el procedimiento– de las partes⁷⁶⁸. Así, la opción por el diálogo y por la escucha representa una elección cívica del ordenamiento, subordinándose la contradicción a determinadas formas de colaboración organizada⁷⁶⁹. De ahí que la máxima *audi alteram partem* se desdoble en dos dimensiones: instrumento para el respeto del derecho de defensa del ciudadano⁷⁷⁰ y garantía de un justo proceso o procedimiento⁷⁷¹ a través de la participación de los particulares implicados⁷⁷².

La traslación del principio de contradicción en el procedimiento administrativo responde a una nueva concepción tanto de las relaciones con los ciudadanos así como de una Administración más abierta y dialogante. En materia tributaria, cabe destacar la ya

765 En contra, vid. la STS de 10 de marzo de 1989 (ref. Aranzadi 2007, FJ 2, 3 y 4). En la citada sentencia, se señala que pese a la adopción de una medida que pueda causar un perjuicio irreparable al administrado, esto no conlleva necesariamente la traslación de los principios del procedimiento administrativo sancionador.

766 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 396.

767 *Ibidem* (págs. 397 y 398).

768 Referido a la función jurisdiccional, vid. COMOGLIO, L.P.: “Contraddittorio (principio del)...”, cit., pág. 4.

769 *Ibidem* (pág. 5).

770 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 454.

771 Vid. en la doctrina italiana “processo equo e giusto”, en la doctrina alemana “rechtliche Gehör” y de “fares Verfahren” y en la doctrina anglosajona “fair hearing” o “due process of law” (COMOGLIO, L.P.: “Contraddittorio (principio del)...”, cit., pág. 2; DUE, O.: “Le respect des droits...”, cit., pág. 384; KEMPER, G-H.: “Droit de la défense...”, cit., págs. 591 y ss.).

citada generalización del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia por la LDGC, contribuyendo a una mayor equiparación a la materia administrativa⁷⁷³. De esta forma, se considera que, en cualquier procedimiento cuya resolución pueda afectar a un particular, debe brindársele a este último la posibilidad de expresar sus consideraciones acerca del mismo, con el fin de conciliar a las dos partes de la relación⁷⁷⁴. No obstante, juzgamos que su aplicación debe conllevar un valor añadido respecto a la mera traslación del derecho de defensa. Siguiendo a CALAMANDREI, el carácter contradictorio del proceso o del procedimiento “constituye, en la actualidad, el instrumento menos imperfecto para la búsqueda de la verdad”⁷⁷⁵. Concretamente, pensamos que la participación del administrado en el procedimiento de formación de la decisión y la atenuación del carácter autoritario y unilateral de la actuación administrativa constituyen ese *plus* que diferencia el principio de contradicción del derecho de defensa. En definitiva, la resolución no se dictará sin haber atendido a las alegaciones y sugerencias de los administrados afectados por la misma⁷⁷⁶. No obstante, en este estadio cabe descartar cualquier referencia a la “codecisión”⁷⁷⁷. A mayor abundamiento, esta dinámica contradictoria impregnará en mayor medida el procedimiento de elaboración de la resolución, permitiendo el posterior empleo de institutos como la concertación, la negociación, conciliación, mediación, etc.

Así en el Derecho administrativo y en el tributario, no se cuestiona la importancia y casi la obligación de atribuir carácter contradictorio a su procedimiento, hasta el punto de considerarlo presupuesto legitimador del mismo⁷⁷⁸. En este sentido, cabe señalar que el mismo se ha extendido al procedimiento administrativo en la mayoría de los

772 BRAIBANT, G.: “Droits vis-à-vis...”, cit., pág. 437; COMOGGIO, L.P.: “Contraddittorio (principio del)...”, cit., pág. 4.

773 Hasta la promulgación de la citada norma, se corría el riesgo de realizar interpretaciones forzadas del ordenamiento para intentar dar cabida al citado principio en los procedimientos tributarios.

774 ZEGHBIB, H.: “Principe du contradictoire...”, cit., págs. 481 y 482.

775 CALAMANDREI, P.: “La dialetticità del processo”, *Opere giuridiche*, Morano, Nápoles, 1965, pág. 682.

776 ZEGHBIB, H.: “Principe du contradictoire...”, cit., pág. 484.

777 *Ibidem* (pág. 485).

778 COMOGGIO, L.P.: “Contraddittorio (principio del)...”, cit., pág. 12. GIOSTRA ha señalado que debe considerarse escasamente fiable una resolución que no se derive de una confrontación dialéctica de las tesis que se contraponen (“Contraddittorio (principio...”, cit., págs. 2 y 3).

ordenamientos extranjeros e, incluso, en el comunitario⁷⁷⁹ y, en menor medida, en el ámbito tributario. No obstante, llegados a este punto conviene subrayar su relevancia más allá de los intereses de las partes, destacando la dimensión pública para el correcto desarrollo de la función administrativa⁷⁸⁰. Concretamente, este último permite, por una parte, asegurar el derecho a la defensa de los interesados y, por otra, una completa información sobre el fondo del asunto objeto de decisión así como favorece la imparcialidad de la función administrativa⁷⁸¹. Empero y aunque el fundamento del principio de contradicción pueda ser el mismo en el procedimiento que en el proceso, cabe señalar que el constituyente únicamente le ha dado una especial protección en el último⁷⁸². Sin perjuicio de esta diferente tutela, la actuación del principio *audi alteram partem* exige las mismas garantías con independencia del ámbito en que se desarrolle al responder al mismo fundamento⁷⁸³.

En consecuencia, es necesario descartar cualquier identificación entre ambos en el procedimiento administrativo, matizando la afirmación de que el principio de contradicción representa un instrumento para la realización anticipada del derecho a la tutela judicial efectiva⁷⁸⁴. La referencia a la anticipación de este derecho es engañosa⁷⁸⁵, dado que la actuación del citado principio en el procedimiento no es suficiente para garantizarlo. Abundando en esta idea, juzgamos que la incorporación de garantías procesales al ámbito administrativo no conlleva de por sí la satisfacción del citado derecho fundamental. En este sentido, si bien supone una innegable anticipación del derecho de defensa, éste no ostenta la misma protección que en el ámbito jurisdiccional. Asimismo, cabe señalar que su traslación no persigue exclusivamente esta finalidad garantista, sino que adquiere especial importancia su dimensión pública en aras de conseguir una mejor aplicación del ordenamiento. En caso contrario, no tendría sentido la repetición de la audiencia al interesado en el posterior proceso jurisdiccional, dado que ya se ha garantizado y producido en el procedimiento.

779 DUE, O.: 'Le respect des droits...', cit., págs. 383 y ss. El citado autor parece asimilar el derecho de defensa con la configuración contradictoria del procedimiento administrativo.

780 Respecto a la función jurisdiccional, vid. COMOGGIO, L.P.: 'Contraddittorio (principio del)...', cit., pág. 4.

781 DI PIETRO, A.: 'Il contribuente nell'accertamento...', cit., pág. 539.

782 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: 'Soluciones pactadas...', cit., pág. 280.

783 NAVARRO EGEA, M.: 'El derecho a presentar...', cit., pág. 548.

784 NAVARRO EGEA, M.: 'La audiencia del contribuyente...', cit., págs. 697 y ss. y 'El derecho a presentar...', cit., págs. 541, 542, 555 y 567.

En consecuencia, el derecho de defensa –también conocido como “due process of law” o “processo equo e giusto”– constituiría un principio general aplicable a todo proceso o procedimiento cuya resolución pueda afectar a la esfera individual de un ciudadano⁷⁸⁶. Concretamente, implica el cumplimiento de una serie de garantías y derechos con el fin de descartar supuestos de indefensión del particular. Entre estas garantías, destaca el principio *audi alteram partem* o de contradicción, el cual implica el derecho a ser oído con anterioridad a la adopción de la resolución judicial o administrativa correspondiente. El carácter contradictorio del proceso o procedimiento correspondiente constituye el “medio instrumental dirigido a la consecución de una defensa efectiva”⁷⁸⁷. Esta garantía se deriva en el ámbito procesal del artículo 24.1 CE y, concretamente, de la prohibición de indefensión prevista que “implica el respeto del esencial principio de contradicción de modo que los contendientes, en posición de igualdad, dispongan de las mismas oportunidades de alegar y probar cuanto estimaren conveniente, con vistas al reconocimiento judicial de su tesis”⁷⁸⁸.

Sin embargo y respecto al ordenamiento administrativo, el artículo 105.c) CE no instaaura con carácter obligatorio el trámite de audiencia –principal expresión del principio de contradicción– en la totalidad de los procedimientos administrativos⁷⁸⁹. Abundando en esta idea, debe notarse que este principio contribuye no sólo a la defensa de los intereses de los ciudadanos sino también a conseguir una resolución más justa y adaptada a la realidad. Por tanto, las consecuencias de su vulneración y su consideración en el proceso jurisdiccional y en el procedimiento no coinciden. En particular, la audiencia debe considerarse bien como “contenido del mencionado derecho a la tutela judicial efectiva”

785 En todo caso, lo que se produce es una anticipación de la actuación del principio de contradicción, vid. CONSOLAZIO, M.L.: “L'accertamento con adesione...”, cit., pág. 68.

786 DUE, O.: “Le respect des droits...”, cit., pág. 386.

787 NAVARRO EGEA, M.: “El derecho a presentar...”, cit., pág. 546.

788 Vid. las SSTC 48/1986, de 23 de abril (FJ 1), 145/1990, de 1 de octubre (FJ 3) y 100/1994, de 11 de abril (FJ 1). El TS ha señalado que por indefensión entiende “la situación en que queda el titular de un derecho o interés discutido cuando se ve imposibilitado para obtener o ejercer los medios legales suficientes para su defensa, y sin que tal vicio de omisión pueda subsanarse con las posibilidades de defensa atribuibles a los recursos que posteriormente a la producción del acto combatido puedan plantearse, cuando a consecuencia de la falta de audiencia el administrado ha sido privado de la facultad de introducir en el expediente los elementos fácticos o jurídicos de la oposición que la Administración debía tener en cuenta antes de producir el acto definitivo”. SSTC de 14 de octubre de 1966 (ref. Aranzadi 4190), de 14 de noviembre de 1967 (ref. Aranzadi 4656), de 29 de abril de 1970 (ref. Aranzadi 1970) y de 13 de noviembre de 1973 (ref. Aranzadi 4329).

789 Vid. la STS de 5 de diciembre de 2000 (ref. Aranzadi 10087, FJ 2).

bien “como un trámite esencial en el procedimiento administrativo que ha de servir a la realización del principio de legalidad en la actuación de los órganos de la Administración”⁷⁹⁰. De ahí que el derecho de defensa esté destinado a garantizar exclusivamente los intereses de las partes, persiguiendo el principio de contradicción una mayor justicia en la resolución. Este último afecta al desarrollo del procedimiento y a todos los que participan, comprendida la Administración, y postula la igualdad de las partes frente al ordenamiento, mientras que el derecho de defensa se limita únicamente a las partes que deben ejercerlo⁷⁹¹. Por estos motivos, un ordenamiento que no respetase el primero no sería juzgado civilizado, mientras que la omisión del segundo conduciría a considerar la resolución como poco fiable⁷⁹².

Esta confusión deriva de su origen procesal y de su íntima relación con el derecho a la tutela judicial y a la prohibición de indefensión. Concretamente, la confusión del derecho de defensa y del principio *audi alteram partem* puede provenir de la exigencia de configurar contradictoriamente el procedimiento para evitar vulneraciones del primero⁷⁹³. Si bien su origen trae causa en el derecho de defensa, no puede fundamentarse exclusivamente la actuación del principio de contradicción tanto en sede jurisdiccional como en sede administrativa en el primero⁷⁹⁴. Una muestra de la necesidad de diferenciación sería la existencia de determinadas limitaciones al derecho a ser oído⁷⁹⁵ así como las diferentes consecuencias de su vulneración y posibilidades de subsanación. En los procedimientos administrativos, el ámbito de libertad del legislador para adecuar las formas, los plazos y las modalidades del derecho a la defensa a la especialidad de los procedimientos o de las situaciones sustanciales dignas de tutela es mucho mayor. En este sentido, su efectividad debe asegurarse únicamente cuando la resolución administrativa afecte a la situación jurídica del administrado⁷⁹⁶ y su participación sea determinante para permitir una resolución más ajustada al ordenamiento. Por esta razón, existen supuestos de

790 NAVARRO EGEA, M.: “El derecho a presentar..., cit., pág. 544.

791 ZEGHBIB, H.: “Principe du contradictoire..., cit., págs. 472 y 473.

792 GIOSTRA, C.: “Contraddittorio (principio..., cit., pág. 2.

793 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., págs. 388 y ss.

794 *Ibidem*.

795 KEMPER, G-H.: “Droit de la défense..., cit., págs. 596 y 597. El citado autor señala como la vulneración del principio de contradicción únicamente determina una violación del ordenamiento si existe una relación de causalidad entre el vicio de procedimiento y la decisión adoptada (pág. 600).

796 SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia..., cit., pág. 145.

excepción, es decir, de omisión justificada del trámite de audiencia⁷⁹⁷ como pueden ser la renuncia escrita al mismo o no se tengan para la toma de decisión más que los documentos y alegaciones aportadas por las partes⁷⁹⁸. Sin embargo, exigencias de racionalidad y proporcionalidad reclaman que las elecciones positivas del ordenamiento no supongan para el ejercicio del derecho de defensa cargas excesivas o límites que lo dificulten o impidan⁷⁹⁹.

En suma, no parece razonable reproducir en sede administrativa y judicial una misma actuación si constituyen el mismo trámite y persiguen la misma finalidad. Como ya desarrollaremos, el carácter contradictorio del procedimiento administrativo se singulariza en que la aportación de la parte tiene índole colaboradora frente a la de oposición del proceso jurisdiccional⁸⁰⁰. De este modo, el carácter contradictorio del procedimiento ha sido considerado no sólo como una exigencia de Justicia⁸⁰¹ sino también de eficacia y buena Administración, dado que asegura un mejor y más completo conocimiento del caso concreto⁸⁰² así como una decisión más ajustada al ordenamiento⁸⁰³.

Apoyando estas reflexiones, cabe adelantar la rotundidad con la que el Tribunal Constitucional ha desvinculado la audiencia del interesado en los procedimientos administrativos –máximo exponente del principio de contradicción– del ámbito de protección del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. En este sentido, ha señalado que la prohibición de indefensión del artículo 24.1 CE no opera en el procedimiento administrativo⁸⁰⁴, dado que sus garantías no son automáticamente

797 Respecto a la aplicación del principio de economía procesal, vid. las SSTS de 7 de julio de 1930 y de 31 de marzo de 1950 (citadas por SERRANO GUIRADO, E.: "El trámite de audiencia...", cit., pág. 147). En la actualidad, vid. las SSTS de 18 de abril de 1979 (ref. Aranzadi 2122), de 12 de julio de 1989 (ref. Aranzadi 5754), de 2 de febrero de 1990 (ref. Aranzadi 968), de 14 de mayo de 1990 (ref. Aranzadi 4381), de 10 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 5112), de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966), de 29 de enero de 1992 (ref. Aranzadi 1242) y de 30 de marzo de 1992 (ref. Aranzadi 1196). Más recientes, son las SSTS de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489, FJ 2) y de 21 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 795, FJ 2).

798 Vid. las sentencias citadas en la nota 726 (pág. 156).

799 COMOGLIO, L.P.: "Contraddittorio (principio del)..., cit., pág.16.

800 CONSOLAZIO, M.L.: "Principio del contraddittorio...", cit., pág. 350.

801 COMOGLIO, L.P.: "Contraddittorio (principio del)..., cit., pág. 2; LANGROD, G.: "Procédure administrative et..., cit., pág. 77. En materia tributaria, la OCDE considera conveniente ubicar los derechos del contribuyente en el más amplio contexto de los derechos del hombre y de las convenciones internacionales que la mayor parte de los Estados han suscrito (OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 12).

802 Vid. la STS de 26 de abril de 1982 (ref. Aranzadi 2465).

803 BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., págs. 140 y 141.

804 Respecto a su aplicación matizada, vid. la STS de 21 de febrero (ref. Aranzadi 795, FJ 2).

trasladables al mismo⁸⁰⁵, a excepción del sancionador. En consecuencia, señala la ausencia de relevancia constitucional de la omisión del trámite de audiencia, negando la posibilidad de interposición de un recurso de amparo⁸⁰⁶. Sin embargo, esto no obsta para que se considere como un trámite esencial en el procedimiento vinculado al derecho de defensa⁸⁰⁷, no por esto reconducible al ámbito del derecho a la tutela judicial efectiva. De esta forma, cabe señalar que el “derecho a la tutela judicial efectiva sin que en ningún caso se pueda producir indefensión implica, entre otras cosas, la necesidad de ser oído”⁸⁰⁸. En cambio, en el procedimiento administrativo la vulneración de este principio, única y eventualmente, constituye un vicio del procedimiento y, en concreto, del acto administrativo que se dictó sin dar audiencia a los interesados y cuyo enjuiciamiento corresponde a la jurisdicción ordinaria.

En suma, juzgamos que la apuesta por la generalización del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia en los procedimientos tributarios y, en mayor medida, su carácter contradictorio no se realiza exclusivamente para aumentar las garantías del contribuyente en torno al derecho de defensa. Por el contrario, creemos que dicha configuración es aquella que permite una determinación del tributo más ajustada a los principios de Justicia tributaria. A mayor abundamiento, cabe destacar otros beneficios colaterales que también redundan en beneficio de los intereses de la Administración como son la mejora de la gestión recaudatoria, la reducción de la conflictividad, etc.

B. CONSECUENCIAS DE SU OMISIÓN EN FUNCIÓN DE LA DIMENSIÓN SUBRAYADA

La confusa jurisprudencia en esta materia no ha contribuido a aclarar el panorama relativo a las consecuencias de la vulneración del carácter contradictorio del procedimiento

805 Vid. por todas las SSTC 68/1985, de 27 de mayo (FJ 4), 67/1987, de 21 de mayo (FJ 4), 68/1987, de 21 de mayo (FJ 5) y ATC 604/1987, de 20 de mayo (FJ 3).

806 Vid. los AATC 604/1987, de 20 de mayo (FJ 3), 225/1988, de 15 de febrero (FJ Único) y 275/1988, de 29 de febrero (FJ 1).

807 Vid. las SSTC de 3 de mayo de 1980 (ref. Aranzadi 2772), de 20 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 204), de 27 de febrero de 1991 (ref. Aranzadi 1706) y de 6 de octubre de 1993 (ref. Aranzadi 7444).

administrativo. Concretamente, la polémica se ha centrado entorno a los supuestos de omisión del trámite de audiencia en aquellos procedimientos en que su evacuación era preceptiva en virtud de previsión normativa. Desde algún sector doctrinal y jurisprudencial y en virtud de su carácter esencial para la actuación de dicho principio, se ha pretendido equiparar su omisión a una vulneración del artículo 24 de la CE. No obstante, el TC ha sido tajante en este punto al señalar que no constituye una infracción susceptible de amparo, “sino acaso sólo contraria al artículo 105.c) de la Constitución (...), pues las exigencias del artículo 24 no son trasladables sin más a toda tramitación administrativa”⁸⁰⁹. Empero, la posterior extensión y aplicación de las garantías procesales al ámbito de los procedimientos administrativos sancionadores ha suscitado dudas al respecto.

Ante este planteamiento, la doctrina ha querido asimilar los supuestos de omisión del trámite de audiencia a la conculcación del artículo 24 CE⁸¹⁰. Sin embargo y una vez diferenciados el principio de contradicción y el derecho a la tutela judicial efectiva, cabe señalar que la vulneración del primero –generalizado a la totalidad de los procedimientos tributarios por la LDGC– no conlleva necesariamente la del segundo. Como ya hemos apuntado, este error deriva de dotar de mayor preponderancia a la vertiente garantista e individual que asegura la defensa del interesado, ignorando su vertiente pública. Por tanto, es necesario distinguir los distintos supuestos de vulneración del principio de contradicción y, fundamentalmente, de omisión del trámite de audiencia en función del ámbito dónde se produzca la misma: judicial o administrativo⁸¹¹. Esta reflexión se ve corroborada por aquella jurisprudencia del TS que distingue entre indefensión administrativa por la omisión del trámite de audiencia y la indefensión judicial por la vulneración del artículo 24 de la CE⁸¹².

En este sentido, la indefensión proscrita en el citado precepto constitucional no es la única posible, existiendo otros supuestos como son la procesal –matizadamente distinta de

808 Vid. el FJ 1 de la STC 185/1990, de 15 de noviembre.

809 Vid. la STC 68/1985, de 27 de mayo.

810 GAMERO CASADO, E.: “Omisión del trámite...”, cit., pág. 108. Vid. asimismo la STS de 28 de septiembre de 1990 (ref. Aranzadi 9030, FJ 2).

811 Respecto a la traslación matizada del principio de audiencia al procedimiento administrado, vid. la STS de 21 de febrero (ref. Aranzadi 795, FJ 2).

812 Una diferenciación entre la indefensión administrativa por omisión del trámite de audiencia y la judicial por la vulneración del artículo 24.1 CE puede verse en la STS de 7 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 1484). En contra, vid. la STS de 28 de septiembre de 1990 (ref. Aranzadi 9030, FJ 2).

la constitucional— y la administrativa. En consecuencia, es necesario asumir una visión amplia de la indefensión que no afecte exclusivamente al acceso al procedimiento, sino también al principio de contradicción y, en concreto, al derecho de audiencia, al acceso al expediente, a la motivación del acto resolutorio, etc.⁸¹³ Por consiguiente, la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos en que resulte preceptiva provocaría indefensión, aunque no fuese procesal ni constitucional, sino simplemente administrativa. No obstante, debemos avanzar que, en caso de alegar tan sólo este argumento, el acto únicamente sería anulable atendiendo a lo dispuesto en la LRJAP-PAC, salvo en el caso de los procedimientos administrativos sancionadores⁸¹⁴. Así, mientras que en el proceso determina la nulidad del juicio por la vulneración del artículo 24 CE que proscribe la indefensión; en cambio, en los procedimientos administrativos determinaría únicamente la anulabilidad de la resolución administrativa⁸¹⁵. Por esta razón, es necesario distinguir entre indefensión administrativa y judicial⁸¹⁶, dado que la omisión del trámite de audiencia en estos últimos no conlleva la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva⁸¹⁷. Por el contrario, únicamente supone una vulneración del artículo 105.c) CE⁸¹⁸, correspondiendo en consecuencia su revisión a la jurisdicción ordinaria⁸¹⁹.

Una vez descartada la infracción del artículo 24 CE por la inobservancia en el procedimiento administrativo del principio de contradicción, debemos afrontar el estudio de sus consecuencias. Por una parte, un sector de la doctrina y la jurisprudencia ha atendido únicamente a la vertiente garantista del principio y, en concreto, al derecho de defensa del administrado para extraer sus corolarios. En este sentido, han señalado que no

813 GAMERO CASADO, E.: "Omisión del trámite...", cit., pág. 110.

814 Vid. por todas las SSTC 276/2000, de 16 de noviembre y 93/2001, de 2 de abril que, en función de la naturaleza sancionadora o no de diferentes recargos tributarios, estima una vulneración parcial del derecho a la defensa en el procedimiento administrativo sancionador. Así, lo apreciaban ya diversos Tribunales Superiores de Justicia. Vid. entre otras las sentencias del TSJ de Canarias de 20 de junio de 1995 (ref. Aranzadi 734) y de 22 de mayo de 1995 (ref. Aranzadi 590), la sentencia del TSJ de Castilla y León de 10 de marzo de 1999 (ref. Aranzadi 761, FJ 4) y la sentencia del TSJ de Asturias de 6 de noviembre de 1995 (ref. Aranzadi 1547).

815 Vid. entre otras las SSTS de 16 de junio de 1993 (ref. Aranzadi 4347, FJ 3) y de 13 de febrero de 1995 (ref. Aranzadi 1012, FJ 3). En contra, vid. la STS de 26 de noviembre de 1992 (ref. Aranzadi 9333).

816 Vid. la STS de 7 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 1484).

817 STC 175/1987, de 4 de noviembre.

818 SSTC 68/1985, de 27 de mayo y 175/1987, de 4 de noviembre. En la jurisprudencia del TS, vid. la sentencia de 25 de mayo de 1999 (ref. Aranzadi 5620, FJ 2). En contra, GAMERO CASADO, E.: "Omisión del trámite...", cit., pág. 105.

819 Vid. la STS de 16 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8001).

toda violación del principio en cuestión conlleva una verdadera lesión del derecho de defensa, teniendo únicamente los supuestos de indefensión material relevancia constitucional⁸²⁰. De este modo, es necesario distinguir los supuestos de indefensión formal y material, dado que la observancia del principio de contradicción “es innecesaria cuando su omisión no produce indefensión a los interesados”⁸²¹. En suma, para este sector no toda indefensión debe comportar la nulidad, sino sólo cuando efectivamente se hubiera causado indefensión de tipo material⁸²².

Por una parte, estaríamos ante un supuesto de indefensión formal cuando, prevista y omitida la evacuación del trámite de audiencia, ésta hubiese derivado el mismo desenlace. La indefensión producida no sería relevante, dada la ausencia de incidencia sobre el resultado final del procedimiento⁸²³. Por este motivo, la resolución no sería susceptible de nulidad y, por tanto, no conllevaría consecuencia alguna, dada la vigencia del principio de economía procesal en el procedimiento administrativo⁸²⁴. Por otra parte, nos hallaríamos

820 SSTC 48/1986, de 23 de abril, 194/1987, de 9 de diciembre, 68/1988, de 30 de marzo, 145/1990, de 1 de abril, 106/1993, de 22 de mayo, 100/1994, de 11 de abril, 212/1994, de 13 de julio y 15/1995, de 24 de enero. Recogiendo esta doctrina, vid. las SSTS de 6 de abril de 1995 (ref. Aranzadi 3004, FJ 2) y de 24 de mayo de 1995 (ref. Aranzadi 4178). La STC 18/1981, de 8 de junio, establece que los valores del artículo 24 CE “no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto se consolide y haga firme. Por el contrario, la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de las pruebas que estime pertinentes, y alegar lo que a su derecho convenga”. No obstante, cabe señalar que esta sentencia hace referencia a un procedimiento sancionador. Vid. también la STC 91/2000, de 30 de marzo.

821 Vid. la STS de 16 de junio de 1997 (ref. Aranzadi 5263) que señala que “si bien es cierto el trámite de audiencia exigido en el artículo 91 LPA constituye, por general, un requisito esencial de validez del procedimiento, cuyo fundamento hay que buscar en el indeclinable principio de contradicción debe presidir toda clase de actuaciones, cualesquiera sean la naturaleza procesal o administrativa de las mismas, no es menos cierto que su observancia es innecesaria, por exigencias de dicho principio, cuando su omisión no produce indefensión a los interesados y de ahí que el propio artículo 91, en su apartado 3, autorice a prescindir del referido trámite “cuando no figuren más documentos que los del administrado”. En contra de convertir el trámite de audiencia en un “ritual sacramental”, vid. la STS 12 de julio de 1989 (ref. Aranzadi 5754).

822 GAMERO CASADO, E.: “Omisión del trámite...”, cit., pág. 101. El TS sigue esta línea y se muestra partidario de una aplicación razonable del instituto de la nulidad claramente vinculado al principio de economía procesal, por ser aquélla una medida extrema. Vid. las SSTS de 7 de julio de 1982 (ref. Aranzadi 5336), de 30 de marzo de 1981 (ref. Aranzadi 1428), de 20 de febrero de 1976 (ref. Aranzadi 1416) y de 21 de diciembre de 1951 (ref. Aranzadi 2709).

823 Vid. el FJ 3 *in fine* de la STS de 13 de febrero de 1995 (ref. Aranzadi 1012) y la STS de 8 de junio de 1988 (ref. Aranzadi 5070, FJ 2).

824 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 455 a 457; SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., págs. 185, 186 y 189. Vid.

ante un caso de indefensión material “cuando el titular de un derecho o interés discutido se ve imposibilitado para obtener o ejercer los medios legales suficientes para su defensa⁸²⁵, y sin que tal vicio de omisión pueda subsanarse con las posibilidades de defensa atribuidas a los recursos que posteriormente a la producción del acto combatido puedan plantearse⁸²⁶ cuando como consecuencia de la falta de audiencia el administrado ha sido privado de la facultad de introducir en el expediente los elementos fácticos⁸²⁷ o jurídicos de la oposición que la Administración debía tener en cuenta antes de producir el acto definitivo”⁸²⁸. El corolario que se deriva de este tipo de indefensión, según el sector referido, sería la nulidad de las actuaciones, debiendo retrotraerse al momento en que se produjo la omisión. Por tanto, debe concluirse que ésta no conlleva de forma indefectible la indefensión del interesado sino únicamente la material.

En este planteamiento podemos constatar como el derecho de defensa constituye la única dimensión enfatizada del principio de contradicción sin tener en cuenta que, en sede jurisdiccional y en materia sancionadora tiene su reflejo en el derecho de tutela judicial efectiva. Sin embargo, aquí se refiere a otra sede, en concreto, al procedimiento administrativo. Así, nos reencontraríamos con la citada distinción entre la vulneración del

asimismo las SSTS de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489, FJ 2), de 21 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 795, FJ 2), de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966) y de 25 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3374, FJ 3).

825 FJ 3 de la STS de 25 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3374). Asimismo, vid. la STS de 23 de mayo de 1995 (ref. Aranzadi 4027, FJ 2).

826 Vid. las SSTS de 14 de octubre de 1966 (ref. Aranzadi 4190), de 14 de noviembre de 1967 (ref. Aranzadi 4656), de 29 de abril de 1970 (ref. Aranzadi 1970), de 13 de noviembre de 1973 (ref. Aranzadi 4329), de 12 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 541, FJ 3) y de 16 de mayo de 1989 (ref. Aranzadi 3974, FJ 3). En contra, vid. las SSTC 3/2000, de 17 de enero (FJ 2) y 2/2000, de 17 de enero (FJ 2). En la jurisprudencia del TS, vid. las sentencias de 15 de marzo de 1988 (ref. Aranzadi 2229, FJ 4), de 19 de septiembre de 1989 (ref. Aranzadi 7229, FJ 1), de 26 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 2795), de 24 de mayo de 1995 (ref. Aranzadi 4178), de 28 de junio de 1996 (ref. Aranzadi 5338, FJ 4), de 26 de marzo de 1999 (ref. Aranzadi 3027) y de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489, FJ 2). En esta última, se señala como la situación de indefensión va diluyéndose a través de los sucesivos recursos en los que se permite la participación activa del interesado. Por último, la STS de 18 de abril de 1979 (ref. Aranzadi 2122, FJ 1) señala que, a pesar del carácter esencial del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo, hay que atender a la finalidad de la norma: máximas garantías para el administrado. Por esta razón, afirma que “el trámite se considera cumplido, si no directamente, por sustitución con las oportunidades ofrecidas y utilizadas por el afectado”, en este caso, mediante el recurso de reposición.

827 PARADA afirma que esta posibilidad debe referirse a la alegación de hechos o documentos que son la base y causa jurídica de las normas aplicables, pues si sólo se alegaran fundamentos de derecho, la indefensión quedaría salvada en ulteriores vías de impugnación (*Régimen jurídico...*, cit., pág. 303).

828 STS de 3 de mayo de 1980 (ref. Aranzadi 2772). Vid. las SSTS de 14 de octubre de 1966 (ref. Aranzadi 4190), de 14 de noviembre de 1967 (ref. Aranzadi 4656), de 29 de abril de 1970 (ref. Aranzadi 1970) y de 13 de noviembre de 1973 (ref. Aranzadi 4329).

artículo 105.c) y la del 24 de la CE. Este matiz condiciona el acceso a la jurisdicción constitucional así como las consecuencias –anulabilidad o nulidad– que conlleva su omisión. Concretamente, el ordenamiento distingue diversas consecuencias respecto a la validez de los actos administrativos, en función de la infracción cometida. Así, prevé la nulidad de pleno derecho para aquellos actos administrativos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional⁸²⁹, frente a la anulabilidad en el caso de que den lugar a la indefensión del administrado⁸³⁰. En consecuencia, si sólo resaltáramos la indefensión producida nos encontraríamos ante un defecto susceptible de generar únicamente anulabilidad⁸³¹. No obstante, el TS ha seguido declarando la nulidad de aquellos procedimientos en que se hubiese omitido el trámite de audiencia por la indefensión que generan⁸³². El citado Tribunal, siguiendo la doctrina que considera la audiencia al interesado como una garantía esencial y primaria de los interesados⁸³³, ha mantenido la nulidad de pleno derecho para estos supuestos⁸³⁴ prescindiendo de la distinción realizada por el TC.

En cambio, otro sector de la doctrina y la jurisprudencia ha señalado que no existe una norma que fundamente una nulidad por indefensión administrativa, una vez desconectada

829 Artículo 62.1.a) de la LRJAP-PAC.

830 Artículo 63.2 de la LRJAP-PAC. La STS de 30 de noviembre de 1995 (ref. Aranzadi 8582) señala que “es bien sabido el reconocimiento de este Tribunal la esencialidad del trámite de audiencia de los interesados, vinculado a los mencionados derechos de contradicción y defensa, cuya infracción debe ser revisada y corregida en sede jurisdiccional como vulneración de los artículos 105.c) CE y 91 de la LPA (actual art. 84 LRJAP-PAC). Ahora bien, la propia virtualidad e interpretación teleológica del requisito ha orientado su aplicación concreta y las consecuencias de un eventual incumplimiento en función de que se produzca o no indefensión o de que el acto pueda o no alcanzar su fin, según resultaba de la regla general contenida en el artículo 48 LPA para la anulabilidad derivada de incumplimientos o defectos formales”. Vid. entre otras la STS de 22 de mayo de 1993 (ref. Aranzadi 4880, FJ 2).

831 GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 1992. Vid. asimismo las SSTS de 5 de diciembre de 2000 (ref. Aranzadi 10087, FJ 3), de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966), de 6 de noviembre de 1990 (ref. Aranzadi 8742, FJ 2) y de 17 de octubre de 1989 (ref. Aranzadi 7192, FJ 1).

832 Vid. las SSTS de 16 de diciembre de 1993 (ref. Aranzadi 9332) y de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489, FJ 3). Por el contrario, consideramos que la nulidad sólo sería posible cuando se hubiera vulnerado un derecho susceptible de amparo constitucional –que no es el caso por los motivos aducidos– o por haberse prescindido totalmente del procedimiento. En este sentido, vid. las SSTS de 5 de diciembre de 2000 (ref. Aranzadi 10087, FJ 3), de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966, FJ 2) y de 6 de noviembre de 1990 (ref. Aranzadi 8742, FJ 2).

833 Vid. SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., págs. 136, 142 y 143.

834 SSTS de 20 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 204), de 27 de febrero de 1991 (ref. Aranzadi 1706), de 24 de febrero de 1992 (ref. El Derecho 3012), de 19 de abril de 1992 (ref. El Derecho 4998), de 26 de noviembre de 1992 (ref. El Derecho 2181, ref. Aranzadi 9333) y de 6 de octubre de 1993 (ref. Aranzadi 7444).

del derecho a la tutela judicial efectiva⁸³⁵. Esta nueva línea jurisprudencial compatible con la doctrina del TC⁸³⁶ ha puesto de manifiesto que “se equipara la falta total de procedimiento a la omisión de trámites esenciales en la interpretación del anterior 47.1.c) LPA⁸³⁷, y uno de los considerados esencialísimos y fundamentales, mencionado en el artículo 105.c) y directamente vinculado al derecho de defensa del artículo 24 CE, es el trámite de audiencia del interesado, en el que cabe comprender la falta de notificaciones individuales a los interesados, y, en alguna medida y con diverso sentido, la información pública. Ahora bien, la anulación de los actos administrativos afectados de vicios formales se encontraba regulada por el artículo 48.2 LPA⁸³⁸, de forma claramente restrictiva –como ahora hace el artículo 63.2 LRJAP-PAC–, al decir que sólo la determinará cuando el acto de carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, o dé lugar a indefensión de los interesados, razón por la que la relevancia del trámite procedimental de que se trata tiene que ser ponderada en cada supuesto específico”⁸³⁹. En suma, esta nueva corriente pone de relieve como no siempre una violación del derecho de participación conlleva la declaración de nulidad del acto administrativo⁸⁴⁰.

El análisis del problema que se plantea respecto a la omisión por parte de la Administración de un acto obligatorio que comporta la participación del ciudadano debe basarse en dos consideraciones. Concretamente, en el caso del trámite de audiencia, su evacuación se erige en deber de aquélla y condición necesaria para la legitimidad del acto. Sin embargo, cabe señalar que no siempre su omisión constituye un vicio esencial del procedimiento, dado que es posible su valoración con respecto al contenido y resultado de este último. BRURON hace referencia a formalidades de carácter sustancial, cuyo

835 Vid la STS de 7 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 1484).

836 SSTS de 25 de octubre de 1991 (referencia Aranzadi 8106), de 17 de enero de 1992 (referencia Aranzadi 605), de 7 de febrero de 1992 (referencia Aranzadi 4193) y de 17 de mayo de 1993 (referencia Aranzadi 3889).

837 Vid. en este sentido la STS de 31 de enero de 1989 (ref. Aranzadi 584, FJ 2).

838 Vid. las SSTS de 12 de enero de 1998 (ref. Aranzadi 232) y de 28 de diciembre de 1994 (ref. Aranzadi 624).

839 STS de 10 de febrero de 1997 (ref. Aranzadi 1087). Vid. asimismo las SSTS de 20 de julio de 2000 (ref. Aranzadi 6167), de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489), de 26 de marzo de 1999 (ref. Aranzadi 3027), de 4 de febrero de 1999 (ref. Aranzadi 1382), de 21 de marzo de 1997 (ref. Aranzadi 2359), de 11 de noviembre de 1996 (ref. Aranzadi 8446), de 27 de octubre de 1996 (ref. Aranzadi 7713), de 13 de febrero de 1995 (ref. Aranzadi 1012) y de 25 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2948).

840 LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 109.

incumplimiento conlleva la nulidad del procedimiento⁸⁴¹. De este modo, existen irregularidades cometidas por la Administración que no tienen el alcance que quisiera o considera el contribuyente para conseguir la nulidad del acto correspondiente y que, por tanto, no son susceptibles de incidir sobre la decisión administrativa. Estas anomalías deben diferenciarse de aquellas que si que pueden tener una incidencia sobre la legitimidad y finalidad perseguida mediante la actuación del procedimiento debido⁸⁴².

Así, la STS 25 de octubre de 1991⁸⁴³ señala que “declarar que no se ha producido indefensión es cosa distinta de que haya sido correcta la tramitación del expediente sin audiencia del interesado (...) a tenor del artículo 83 y concordante de la LRJAP-PAC es claro que, según nuestro ordenamiento jurídico, el Colegio Oficial de farmacéuticos estaba obligado a dar audiencia a todos los interesados, trámite esencial en el procedimiento administrativo que fue ignorado por el Colegio (...) en consecuencia, al haberse omitido un trámite esencial del procedimiento, procede estimar el presente recurso y revocar la sentencia apelada”. En este caso, la declaración de nulidad descansaría en el artículo 62.1e) de la LRJAP y, concretamente, porque se entiende que sin configuración contradictoria, salvo en concretos supuestos, no existe procedimiento en sentido propio⁸⁴⁴. En suma, la nulidad no se funda en la indefensión causada al particular sino en la omisión de un trámite esencial del procedimiento que impide la consecución de una resolución ajustada al ordenamiento. Por esta razón, la ausencia de su evacuación en los supuestos legalmente previstos puede seguir motivando la nulidad radical del acto resolutorio⁸⁴⁵. No obstante, esta afirmación debe ser matizada, dado que únicamente se declarará la nulidad cuando la resolución hubiese variado si se hubiere efectuado el trámite de audiencia⁸⁴⁶, o cuando el particular no haya tenido ocasión de alegar en el procedimiento lo que estime conveniente⁸⁴⁷. En consecuencia y para subsanar⁸⁴⁸ esta nulidad habrá que reponer la

841 (“Le juge de l’impôt et les garanties du contribuable”, *Revue Française de Finances Publiques* núm. 40, 1992, págs. 175 y ss.).

842 RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 250. Vid. la STS de 5 de diciembre de 2000 (ref. Aranzadi 10087, FJ 2) y de 25 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2948).

843 Referencia Aranzadi 8106.

844 Vid. la STS de 3 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4984, FJ 3).

845 GAMERO CASADO, E.: “Omisión del trámite...”, cit., pág. 112.

846 Vid. el FJ 1 de la STS de 7 de mayo de 1993 (ref. Aranzadi 3397) que señala que el trámite de audiencia no es esencial cuando únicamente se tienen en cuenta otros hechos o alegaciones que las aducidas por el interesado.

847 STS de 7 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 1484).

tramitación de los expedientes, al estado que tuviesen antes de que aquéllas se cometieran⁸⁴⁹, es decir, se retrotraerían las actuaciones administrativas hasta el punto en que fuera preceptivo evacuar el trámite⁸⁵⁰.

Esta reflexión parece encontrar confirmación en la configuración como carga del trámite de audiencia. Concretamente, una muestra de la dimensión pública del citado instituto la tenemos en que el ciudadano tendrá que atenerse a las consecuencias que se deriven de su actuación pasiva. Así, parece que el fundamento de este instituto residiría en la lealtad y veracidad que deben acompañar la actuación del interesado, exigiendo su colaboración desde el primer momento⁸⁵¹. Esta conformación se erigiría en una especie de sanción impropia que cumple una función disuasoria dirigida a la eliminación de los obstáculos a una eficaz actuación de control y de liquidación por parte de la Administración⁸⁵². Pasando al referente normativo, el artículo 112 de la LRJAP-PAC viene a asegurar la efectividad de este trámite al subordinar la audiencia en sede de recursos administrativos a la aparición de nuevos hechos o documentos no recogidos en el expediente originario. En este caso concreto, el legislador modula la evacuación del trámite de audiencia mediante dichas preclusiones con el fin de agilizar la vía de revisión administrativa⁸⁵³. De este modo, “no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el

848 En este sentido, cabe señalar que la privación de garantías por la omisión del trámite de audiencia no puede subsanarse mediante la vía de los recursos administrativos (STS 6 de octubre de 1993, ref. Aranzadi 7444). En consecuencia, estaremos ante un supuesto de nulidad de actuaciones porque se privó de defensa a su interesado, dada la imposibilidad de realizar aportaciones fácticas que pueden condicionar la decisión administrativa. En caso contrario, la subsanación se produciría mediante la interposición del recurso correspondiente. No obstante, ésta se produce respecto a la tutela judicial efectiva, no en materia de indefensión en el procedimiento administrativo. Así lo ha declarado el TC, en su Auto 887/1986, de 16 de febrero, en el que se afirma que “el derecho a la tutela judicial efectiva ha sido estrictamente satisfecho por cuanto la propia recurrente pudo sostener y sostuvo cuanto convenía a sus intereses en las correspondientes instancias procesales en orden a la revisión judicial de los actos administrativos impugnados, siendo así que obtuvo una respuesta en derecho en cuanto al fondo de sus pretensiones en tales instancias”. Vid en este sentido, NAVARRO EGEA, M.: ‘El derecho a presentar...’, cit., pág. 567. vid también GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: Comentarios a la Ley..., cit., Vol. I, pág. 1994.

849 Vid. la enumeración de sentencias citadas por SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., págs. 184 y 185. Asimismo, las SSTS de 4 de febrero de 1999 (ref. Aranzadi 1382, FJ 4) y de 24 de enero de 1989 (ref. Aranzadi 434, FJ 7).

850 GAMERO CASADO, E.: “Omisión del trámite...”, cit., pág. 101. Vid. las SSTS 26 de noviembre de 1992 (ref. El Derecho 2181, ref. Aranzadi 9333) y de 16 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8001).

851 CAPOLUPO, S.: “Contraddittorio e limiti...”, cit., pág. 10987.

852 FEDELE, A.: “L'accertamento tributario...”, cit., pág. 28.

trámite de alegaciones no lo haya hecho”. Este mandato se encuentra su razón de ser en el principio de buena fe. Sin embargo, no por eso hay que dejar de señalar la vulneración que puede constituir del derecho a la tutela judicial efectiva. En el ordenamiento italiano se prevé la imposibilidad de hacer valer en sede de impugnación jurisdiccional del acto de liquidación los argumentos no reflejados en la “richiesta di chiarimenti”. La doctrina italiana se ha mostrado muy contrariada con esta conformación, dada la limitación que supone al control jurisdiccional del acto de liquidación y la posible vulneración del principio de tutela judicial efectiva⁸⁵⁴. En mayor medida ha sido criticada esta configuración normativa de la participación del contribuyente en la formación del acto de liquidación por su falta de precisión y ausencia de garantías. En este sentido, BATISTONI FERRARA ha señalado que la introducción de contradicción en el procedimiento administrativo se ha realizado a costa de una limitación incongruente e irracional del principio de tutela judicial efectiva⁸⁵⁵. No obstante, cabe señalar que la jurisprudencia italiana señala que la preclusión en estos casos presupone un comportamiento consciente y voluntario del propio contribuyente y no se extiende a la eventual indisponibilidad de documentos o a hechos no reconducibles a un interés real o presunto de sustraer u ocultar operaciones sometidas a comprobación⁸⁵⁶.

En el ordenamiento alemán, la vulneración del derecho a ser oído no conlleva necesariamente la anulación del acto administrativo⁸⁵⁷. La Administración misma puede subsanar su omisión, evacuando dicho trámite en el correspondiente recurso y con carácter previo al acceso a la vía jurisdiccional. Esta regla constituye una aligeración, una debilitación de la violación de las reglas del procedimiento con el fin de no retardar en demasía la decisión definitiva. Asimismo, una vez en la vía jurisdiccional el juez correspondiente tampoco anulará el acto administrativo correspondiente cuando la decisión

853 Vid. la STS de 28 de junio de 1996 (ref. Aranzadi 5338).

854 BATISTONI FERRARA, F.: “Contraddittorio anticipato...”, cit., págs. 192, también en *Il Fisco* núm. 32, 1994, págs. 7509 y ss.

855 BATISTONI FERRARA, F.: “Contraddittorio anticipato...”, cit., págs. 193, también en *Il Fisco* núm. 32, 1994, págs. 7509 y ss. En cambio, CONSOLO considera aceptable esta limitación, dadas las ventajas que comporta su anticipación (“Accertamento dei redditi con coefficienti presuntivi, prova contraria e odierne prospettive a seguito della riscoperta del concordato” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, *Il Fisco*, Milán, 1996, pág. 225).

856 Sentencias de la “Commissione Tributaria Centrale”, de 13 de noviembre de 1986 núm. 8636, de 23 de octubre de 1987 núm. 7606 y de 27 de abril de 1990 núm. 8313.

857 KEMPER, G-H.: “Droit de la défense...”, cit., págs. 598 y ss.

administrativa no hubiese cambiado si se hubiese efectuado el trámite de audiencia⁸⁵⁸. El derecho de ser oído no constituye un fin en sí mismo, sino que tiene por finalidad evitar las decisiones ilegales. De tal forma, que cuando la omisión de la audiencia puede ser reparada en la vía administrativa o frente al juez administrativo ese objetivo se ha logrado⁸⁵⁹. En cambio, cuando el juez no puede admitir nuevos hechos u observaciones de las partes que los presentados en fases anteriores, entonces la omisión del trámite de audiencia determina el reenvío del caso a la instancia inferior para permitir el ejercicio de este derecho. En definitiva, compartimos la configuración dada por el legislador alemán, dado que se obliga a la Administración a soportar los costes del procedimiento de revisión administrativa, incluidos los del abogado del ciudadano. Esta previsión constituye una medida disuasoria suficientemente importante para que la Administración respete el derecho del interesado a ser oído.

El derecho de alegaciones y el trámite de audiencia representan los institutos más significativos del carácter contradictorio de los procedimientos administrativos, pero no conviene olvidar las restantes garantías igualmente necesarias para dar efectividad a este principio: notificación, puesta de manifiesto del expediente, etc. No obstante si bien estas dos figuras implican un elevado grado de contradicción, cabe señalar que cuántas más garantías se requieran menores posibilidades de quebrantamiento del derecho a un justo procedimiento y del principio de buen funcionamiento de la Administración pública. En suma y una vez prevista, la ruptura ya no se produce en la norma tributaria sino en su aplicación por la Administración y, eventualmente, por la revisión judicial⁸⁶⁰. Por tanto, queda a criterio del instructor y en último término del Tribunal que haya de controlar la actuación de la Administración, el decidir si debe o no evacuarse el expresado trámite⁸⁶¹.

858 KEMPER, G-H.: "Droit de la défense...", cit., págs. 598 y ss.

859 Ibidem (pág. 599).

860 GAMERO CASADO, E.: "Omisión del trámite...", cit., pág. 104.

861 GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 1994.

V. EL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN COMO INSTRUMENTO DE MEJORA EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Una vez analizado el principio *audi alteram partem*, podemos concluir que el carácter contradictorio de los procedimientos administrativos se erige en garantía tanto del administrado como del interés público⁸⁶², contribuyendo a una mayor aproximación a la verdad real. A mayor abundamiento, en nuestra materia permite una determinación más justa del tributo sin llegar a comprometer ni hacer peligrar el respeto de otros principios básicos para la efectividad del contribuir. En particular, creemos que es especialmente eficaz para el conocimiento y determinación de la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por el contribuyente. Por consiguiente y como a continuación abordaremos, adquiere extraordinaria importancia una configuración tal de la comprobación e investigación y, en general, de todas aquellas actuaciones administrativas que incidan en la determinación de la deuda tributaria⁸⁶³. En suma, consideramos que la generalización del carácter contradictorio a toda la disciplina tributaria representa la mejor garantía para la efectividad de los principios de Justicia. Por esta razón, el procedimiento debe dejar de entenderse “como mero cauce que refleja las potestades de la Administración frente a una situación general de sujeción que incumbiría al sujeto pasivo” en la que prima el interés recaudatorio⁸⁶⁴.

Como hemos apuntado, la configuración contradictoria de los procedimientos tributarios constituía una elección discrecional del legislador que se ha visto materializada mediante su generalización a través de los artículos 21 y 22 de la LDGC. Ante el temor que genera la traslación del principio *audi alteram partem*, deben descartarse lesiones de los intereses del Fisco como consecuencia de la atribución a la citada participación únicamente

862 SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 133.

863 En especial, AICARDI ha resaltado la necesidad de trasladar el principio de contradicción a la estimación indirecta (*L'amélioration des rapports...*, cit., pág. 13). ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA va más allá proponiendo la celebración de acuerdos en este caso (“Soluciones pactadas...”, cit., pág. 289).

864 LOZANO SERRANO, C.: “La actividad Inspectora...”, cit., págs. 225 y 226.

de funciones de tutela respecto del contribuyente⁸⁶⁵. Por el contrario, cabe identificarla con aquella colaboración idónea para la consecución de otros fines previstos constitucionalmente como son los de eficacia, imparcialidad, buen funcionamiento de la Administración, participación, capacidad económica⁸⁶⁶, etc. Estos argumentos habían sido esgrimidos para legitimar su generalización a la totalidad de nuestra disciplina. Sin embargo, la aceptación del deber de contribuir no puede conseguirse únicamente mediante la mera invocación de determinados principios como son los de eficacia o participación⁸⁶⁷. Por el contrario, debe obtenerse mediante un exquisito respeto de su contenido jurídico y del de los restantes principios que conforman el deber de contribuir. Concretamente, su observancia no debe agotarse en la regulación y desarrollo del sistema tributario sino que debe extenderse a su aplicación administrativa. En suma, debemos comprobar si su generalización, además de no contrariar ningún mandato constitucional y potenciar la efectividad del deber de contribuir, conlleva una mejora de los procedimientos tributarios⁸⁶⁸.

Frente a su concepción como freno⁸⁶⁹, se ha resaltado como su instauración coadyuva al logro del dinamismo de la acción administrativa y de la armonización de posturas inicialmente enfrentadas⁸⁷⁰, con la consiguiente democratización de la misma⁸⁷¹. Abundando en esta idea, resulta cuanto menos curiosa la resistencia a dicha configuración

865 CAPOLUPO, S.: "Contraddittorio e limiti...", cit., pág. 9326.

866 Vid. GRASSI, E.: "La partecipazione del contribuente...", cit., pág. 1505; MARONGIU, G.: "Il principio di capacità...", cit., págs. 17 y 18.

867 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: "¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español" en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 167. No obstante, la doctrina francesa ha destacado tanto la dimensión jurídica como la sicológica en la aceptación del deber de contribuir (BELTRAME, P.: "Le consentement de l'impôt...", cit., págs. 82 y ss.; MEHL, L.: "Le principe du consentement...", cit., págs. 67 y ss.). Por consiguiente, no debe menospreciarse dicha dimensión, tal y como se desprende del notable aumento de estudios de sociología tributaria e, incluso, de la creación de una línea de investigación en el citado tema por parte del Instituto de Estudios Fiscales.

868 Vid. en el Capítulo III, el epígrafe II que lleva por título La Constitución española de 1978 y la participación del contribuyente en la determinación de la base imponible (págs. 335 y ss.).

869 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 387; ZEGHIB, H.: "Principe du contradictoire...", cit., pág. 469.

870 CONSOLAZIO, M.L.: "Principio del contraddittorio...", cit., pág. 347; NAVARRO EGEA, M.: "La audiencia del contribuyente...", cit., pág. 714.

871 LANGROD, G.: "Procédure administrative et...", cit., págs. 90 y 91.

cuando es la regla general en el proceso contencioso-administrativo⁸⁷². Ante la excesiva exaltación de sus finalidades defensivas, LA ROSA ha destacado las especiales condiciones de este principio para ajustar la resolución administrativa a las circunstancias del caso concreto⁸⁷³. En este sentido, se ha señalado que la instauración de estos principios de origen procesal permite la consecución de determinados objetivos –proporcionalidad, objetividad, imparcialidad, etc.– con mayor facilidad⁸⁷⁴. Asimismo, se ha subrayado como permite reducir el margen de apreciación administrativa en las resoluciones unilaterales⁸⁷⁵. En esta línea, podemos afirmar que la garantía consustancial al proceso jurisdiccional, es decir, la imparcialidad se convierte también en una exigencia trasladable al procedimiento administrativo.

La imparcialidad no constituye únicamente una garantía para los ciudadanos sino también para el ente público, dado que éste resulta perjudicado cuando una resolución es adoptada en contra del interés general⁸⁷⁶. No obstante, la Administración, a diferencia del Juez, es portadora de una pretensión caracterizada por estar siempre dirigida a la satisfacción del interés público⁸⁷⁷. Así, en ocasiones, la actividad administrativa no conlleva por sí misma la contraposición de intereses, sino que, por el contrario, dicha gestión se realiza en aras de la consecución de aquellos que son portadores los ciudadanos⁸⁷⁸. Empero, cuando esa confrontación se produce, el órgano competente asume la posición de parte frente a la propia de los particulares, tal y como ocurre en la mayoría de los procedimientos tributarios⁸⁷⁹. Ante esta situación, la intervención de un ciudadano, titular de un derecho o interés, debe articularse hacia la colaboración en la búsqueda de la fórmula más conveniente para el interés público⁸⁸⁰. De este modo, el contribuyente debe tener la posibilidad de contrastar, de presentar alegaciones y documentos pertinentes con respecto al objeto del procedimiento. Por consiguiente, la imparcialidad que se requiere de

872 ZEGHBIB, H.: "Principe du contradictoire...", cit., pág. 469. Este autor señala como, a pesar de que los actos administrativos podían afectar gravemente a los derechos e intereses de los ciudadanos, el juez reservaba la aplicación del principio de contradicción a la vía contenciosa.

873 LA ROSA, S.: "Caratteri e funzioni...", cit., pág. 44.

874 LANGROD, G.: "Procédure administrative et...", cit., pág. 90.

875 ZEGHBIB, H.: "Principe du contradictoire...", cit., pág. 470.

876 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., págs. 419 y 420.

877 MORELL OCAÑA, L.: "El principio de objetividad...", cit., Tomo I, pág. 151.

878 Ibidem.

879 GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 2001.

la Administración es de contenido diverso a la exigida al juez, dado que aquélla debe garantizar el interés público incluso a costa de enfrentarlo al de los particulares⁸⁸¹. En este marco, la efectiva actuación del principio de contradicción encuentra mayores dificultades al erigirse aquélla en juez y parte. Sin embargo, esta defensa del interés público no debe conllevar el desconocimiento de los intereses particulares contrapuestos, dado que estos también son objeto de una concreta protección jurídica⁸⁸². En suma, el carácter contradictorio del procedimiento junto a la objetividad administrativa representan una de las mayores garantías para asegurar la igualdad entre las partes.

La instauración del principio *audi alteram partem* en nuestra disciplina representa una muestra del notable cambio que está experimentando la Administración tributaria así como de la visión de ésta respecto a sus relaciones con los contribuyentes. Su modernización y la voluntad de establecer un verdadero equilibrio en la relación tributaria ha traído consigo el reconocimiento de los derechos a la información y asistencia así como a la participación como medio para controlar el ejercicio de su actividad. De esta forma, el diálogo y contraste de posturas en la aplicación del tributo lleva implícito tanto un acercamiento de las partes como una modulación de la visión de la Administración como ente enfrentado a los ciudadanos. Esta evolución se inserta en un proceso de establecimiento de un nuevo marco de relaciones, basado en la mutua confianza y en la eliminación de cualquier tipo de connotación autoritaria⁸⁸³. El resultado final es la consecución o mejora de la eficacia⁸⁸⁴, del buen funcionamiento e imparcialidad de la Administración pública⁸⁸⁵. En definitiva,

880 CONSOLAZIO, M.L.: "Principio del contraddittorio...", cit., pág. 350.

881 MORELL OCAÑA, L.: "El principio de objetividad...", cit., Tomo I, pág. 152.

882 La OCDE señala como el diálogo con el contribuyente favorece la imparcialidad de la Administración en la interpretación las cuestiones de hecho y de derecho para la aplicación del tributo (OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 15). MORELL OCAÑA señala como "la dependencia del interés general no puede llevar a la organización administrativa al desconocimiento de otros intereses, cuando los mismos estén jurídicamente protegidos: su posición de parte viene, pues, matizada por la actitud de respeto a la posición de la otra parte, en el marco y con las determinaciones establecidas al respecto por la legalidad" ("El principio de objetividad...", cit., Tomo I, pág. 152).

883 DE MITA, E.: *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Giuffrè Editore, Milán, 1993, pág. 113.

884 En el caso de los acuerdos previos de valoración (artículo 9 de la LDGC), la aprobación de la propuesta del contribuyente en caso de silencio positivo parece conllevar un estímulo para la Administración a realizar el procedimiento en garantía del interés público y, por tanto, también de una mayor eficacia de la actuación administrativa.

885 Vid. DI PIETRO, A.: "Il contribuente nell'accertamento...", cit., pág. 539; MERCURIO, D.: "Riflessioni in tema...", cit., pág. 10247. Vid. el artículo 3 de la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

comprobamos como la generalización del carácter contradictorio de los procedimientos tributarios responde a las mismas causas que motivaron su introducción en el ordenamiento administrativo⁸⁸⁶. Abundando en esta idea, la promulgación de la LDGC ha supuesto un gran paso adelante en la equiparación de aquéllos a los administrativos y de los derechos que asistían al ciudadano en uno y otro.

Como ya hemos apuntado, el principio de contradicción asegura las tres vertientes que debe garantizar todo procedimiento: garantía, eficacia y participación. Este carácter contradictorio asegura, en mayor medida, tanto una justa aplicación del ordenamiento y, consecuentemente, la adecuación de la actuación administrativa al interés público como la defensa de la posición jurídica del interesado⁸⁸⁷. En consecuencia, el citado principio puede descomponerse en dos nociones fundamentales: el derecho de defensa y el de participación⁸⁸⁸. En función de la dimensión subrayada, podemos observar como la doctrina aboga bien por una visión restrictiva del principio de contradicción bien por una más amplia, con las ya citadas diferentes consecuencias en caso de vulneración. La primera reduciría su ámbito de actuación al respeto del derecho de defensa y consideraría una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva su omisión. En cambio, la segunda destacaría la intervención del ciudadano en clave colaboradora en el proceso de formación de la decisión administrativa⁸⁸⁹. Frente a una visión extremadamente garantista, el TS ha destacado que se trata de un “trámite establecido por conveniencia de los intereses públicos, para que la Administración pueda formar juicio; y en garantía de ecuanimidad y acierto de la resolución”⁸⁹⁰. De esta forma, resulta necesario subrayar y desarrollar la incidencia de dicho principio en las distintas dimensiones del procedimiento.

886 MERCURIO, D.: “Riflessioni in tema...”, cit., pág. 10247.

887 RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 186; SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 136.

888 Vid. BRAIBANT, G.: “Droits vis-à-vis...”, cit., pág. 437. Respecto a la vertiente del derecho de defensa, vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 454. Respecto a la segunda vertiente, COMOGLIO destaca el carácter necesariamente participativo del proceso en clave contradictoria como consagración del principio *audi alteram partem* (“Contraddittorio (principio del)...”, cit., pág. 2).

889 ZEGHIB, H.: “Principe du contradictoire...”, cit., págs. 468 y 469.

890 Vid. la STS de 13 de diciembre de 1944 (citada por SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 140). En sentido similar, vid. las SSTS de 16 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8001) y de 14 de marzo de 1984 (ref. Aranzadi 1735).

En primer lugar, este carácter contradictorio permite a los administrados la defensa de sus derechos e intereses en la forma que estimen oportuna⁸⁹¹. Esta garantía se ve reforzada con la obligación de señalar, en la motivación, los argumentos que han conducido a la admisión o rechazo de las alegaciones del interesado. En segundo lugar y dado el deseo de que la resolución adoptada no sea anulada por los órganos jurisdiccionales⁸⁹², debe perseguirse un exquisito respeto de la legalidad. De este modo, la necesidad de lograr una decisión ajustada al interés general junto a la salvaguarda del de los particulares exige una exacta ponderación de los diferentes intereses por parte del órgano administrativo. En definitiva y en la medida que esta configuración comporta mayor información y elementos sobre los que basar la decisión así como el conocimiento anticipado de los motivos de impugnación del interesado, parecía tan aconsejable como inevitable su adopción. No obstante, para que esta garantía sea efectiva es necesario que las aportaciones del contribuyente sean adjuntadas al expediente y sean tenidas en cuenta a la hora de elaborar la decisión final mediante su inclusión en la motivación⁸⁹³.

En consecuencia, su cumplimiento exige dar cabida en el procedimiento a las personas que pueden verse afectadas por la decisión, permitiendo su intervención⁸⁹⁴. El principio de participación empieza a cobrar cada vez mayor importancia en la práctica totalidad del Derecho comparado y, en especial, respecto a la Administración española⁸⁹⁵. De esta forma, podemos constatar la instauración generalizada de una cultura del diálogo frente a la actuación unilateral de épocas recientes, sin perjuicio de que no pueda considerarse totalmente institucionalizada⁸⁹⁶. La realidad administrativa ha demostrado que no siempre es suficiente el ejercicio de determinadas potestades para conseguir el cumplimiento

891 FANLO LORAS, A.: "Disposiciones generales...", cit., pág. 242.

892 MALARET I GARCÍA, E.: "Los principios del procedimiento administrativo...", cit., pág. 319.

893 DI PIETRO, A.: "Il contribuente nell'accertamento...", cit., pág. 538.

894 Entre las diversas formas de participación procedimental destacan los trámites de información pública y de audiencia. No obstante, debe señalarse que el trámite de audiencia sólo se establece para los interesados; mientras que el de información pública se prevé para cualquier persona (vid. FANLO LORAS, A.: "Disposiciones generales...", cit., págs. 243 y 244; PARADA, R.: *Régimen jurídico...*, cit., págs. 305 y ss.). En el ordenamiento francés, vid. ZEGHBIB, H.: "Principe du contradictoire...", cit., págs. 486 y 487. En contra de su consideración como participación procedimental, vid. GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., págs. 706 y 707.

895 Vid. el artículo 3.5 de la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que establece que "en sus relaciones con los ciudadanos las Administraciones públicas actúan de conformidad con los principios de transparencia y de participación".

voluntario de la norma. Por el contrario, es necesario, en ocasiones, dar mayor relevancia a otros valores que se han mantenido al margen del tradicional sistema de actuación administrativa. Por tanto, mediante su generalización a los procedimientos tributarios se pretendería conseguir una legitimación adicional de la actuación administrativa que, en la actualidad, se encuentra tan en entredicho⁸⁹⁷.

El carácter contradictorio de los procedimientos tributarios comporta dos claras ventajas como son, por una parte, permitir al contribuyente la tutela de sus intereses y, por otra parte, adoptar resoluciones más ajustadas al ordenamiento⁸⁹⁸, permitiendo a su vez la efectividad del principio democrático⁸⁹⁹. Hemos apuntado que la participación del ciudadano favorece la eficaz aplicación de los tributos y un mayor respeto de los principios de Justicia y, principalmente, del de capacidad económica⁹⁰⁰. Concretamente, se ha señalado que favorece una determinación de la base imponible acorde con el interés público concretado en el justo reparto de las cargas públicas como consecuencia de esta confrontación dinámica con los contribuyentes⁹⁰¹, siendo de especial importancia su aplicación en los procedimientos de gestión –en sentido estricto– así como en los de comprobación e investigación.

Por consiguiente, en estos últimos la finalidad perseguida por los órganos de Gestión y por la Inspección debe ser la “búsqueda de la verdad y la obtención de pruebas suficientes que permitan la aplicación del tributo”⁹⁰². De este modo, el citado carácter puede coadyuvar a dar un mejor cumplimiento al principio de la verdad material, es decir, a la búsqueda objetiva del estado real de los hechos⁹⁰³. Asimismo, genera una intervención del contribuyente sensiblemente diversa a la mera colaboración, consistente en la aportación de aquellos datos que éste estima relevantes a efectos de la definición de la efectiva capacidad económica. En este sentido, se asegura una más completa información antes de

896 BRAIBANT, G.: “Droits vis-à-vis...”, cit., pág. 441.

897 ROSEMBUJ, T.: “La resolución alternativa de conflictos tributarios. Notas sobre los actos de consenso”, Impuestos, 2000, págs. 89 y ss.

898 HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: “Rights vis-à-vis...”, cit., pág. 459.

899 ARENA, G.: “Rights vis-à-vis...”, cit., pág. 498.

900 NAVARRO EGEEA, M.: “El derecho a presentar...”, cit., pág. 567. En la doctrina italiana, vid. por todos, GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1505.

901 DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell'accertamento...”, cit., pág. 538.

902 LOZANO SERRANO, C.: “La actividad Inspectoral...”, cit., pág. 224.

903 LANGROD hace referencia a la obligación de investigar con detenimiento para basar los motivos de la decisión en hechos reales (“Procédure administrative et...”, cit., pág. 81).

la toma de la decisión, sin perjuicio de la dirección que se haya querido darle en función del principio inquisitivo. Como refuerzo, la obligación, al menos en sede de motivación, del órgano actuante a tomar en consideración las alegaciones realizadas por el contribuyente impide que puedan ser ignoradas. En consecuencia, se obtiene una mayor paridad entre las partes en el desarrollo del procedimiento, en virtud de la posibilidad de resaltar o incidir en determinados aspectos ignorados por el funcionario encargado de la instrucción. De esta forma, favorece una adecuación del contenido de la liquidación tanto al caso concreto como a las previsiones del ordenamiento⁹⁰⁴, al aumentar las posibilidades de que ésta se gire respetando las normas sustanciales y procedimentales. Como última consecuencia podríamos señalar el menoscabo de los supuestos de responsabilidad administrativa y la consiguiente condena en costas, derivados de la litigiosidad que rodea nuestra materia.

Esta conflictividad deriva, en no pocas ocasiones, de malentendidos entre Administración y contribuyente como consecuencia de la interpretación de una norma, de la concreción de un concepto jurídico indeterminado o de la aplicación de una compleja cuestión técnica. Ante esta situación, la doctrina ha subrayado que la prevención de la controversia se ejerce, incluso antes de la liquidación del tributo, mediante la instauración del diálogo entre ambas partes⁹⁰⁵. La prohibición que recae sobre la Administración de renunciar al tributo legalmente debido no le impide resolver un gran número de conflictos con anterioridad al acceso a la vía de revisión. Esta solución puede ser consecuencia bien del reconocimiento de la Administración de la corrección del planteamiento del contribuyente en el desarrollo procedimiento⁹⁰⁶ bien por el convencimiento de este último de la corrección de la postura administrativa y, eventualmente y por qué no, mediante una composición de ambas: acuerdo de fijación⁹⁰⁷.

Pese a lo que pueda parecer, la falta de traslación del principio de contradicción al ordenamiento tributario no afecta únicamente al contribuyente sino también a la propia Administración. Aunque su aplicación pueda parecer, *prima facie*, que implica mayor dispendio, posteriormente el ahorro de costes materiales y personales así como el aumento

904 BATISTONI FERRARA, F.: "Contraddittorio anticipato...", cit., pág. 192, también en *Il Fisco* núm. 32, 1994, págs. 7509 y ss.

905 CONSEIL D'ÉTAT: "Pour la prévention du...", cit., pág. 25.

906 MARTÍN QUERALT, J.: "Editorial. ¿Tan difícil es allanarse?", *TF* núm. 103, 1999, pág. 3.

907 CONSEIL D'ÉTAT: "Pour la prévention du...", cit., pág. 40.

de la eficacia de la gestión recaudatoria serían notables al reducirse el número de resoluciones impugnadas⁹⁰⁸. Concretamente, su actuación aumentaría la credibilidad del acto de liquidación, dado que permitiría esclarecer en mayor medida las cuestiones de hecho y de derecho que legitimaban la pretensión fiscal. A mayor abundamiento, su comunicación al interesado permitiría que éste realizara una adecuada valoración de la oportunidad o no de recurrir en función de la conformidad con la motivación o del rechazo total o parcial de sus alegaciones. En este sentido, la mayor información brindada supondría un incremento importante de la transparencia de la actuación tributaria así como una mejora de las relaciones con los ciudadanos⁹⁰⁹. Abundando en esta idea, el acceso a la información debe considerarse una exigencia irrenunciable de cualquier ordenamiento evolucionado y moderno así como un elemento esencial para conseguir la paridad de las posiciones de las partes⁹¹⁰. Por último, permitiría en un estadio posterior un efectivo y adecuado control judicial del expediente al contrastar las posiciones de ambas partes.

El conjunto de estos factores conlleva un descenso importante del número de liquidaciones que ulteriormente son modificadas en la fase de revisión⁹¹¹. Por consiguiente, deben reducirse las posibilidades de valoración administrativa respecto a la oportunidad de su actuación, configurándose como un derecho ineludible del contribuyente, al cual antes de afrontar la costosa e ingrata revisión debería brindársele la posibilidad de aportar o probar sus alegaciones⁹¹². De esta forma y respecto a los casos previstos por la norma, la efectiva actuación del principio de contradicción se erigiría en requisito de legalidad de la actuación administrativa y en condición de validez del acto de liquidación. En definitiva, podemos concluir que la correspondiente resolución tendrá más posibilidades de acercarse a la realidad y a la justicia cuando mayor haya sido el respeto del principio de contradicción⁹¹³. Esta argumentación ha llevado a la doctrina a justificar la imposibilidad de alegar con posterioridad al trámite de audiencia aquellas cuestiones no expresadas, con el fin de disuadir al contribuyente del empleo de tácticas dilatorias. Por estas razones y más

908 NAVARRO EGEA, M.: "La audiencia del contribuyente...", cit., pág. 721.

909 ARENA, G.: "Rights vis-à-vis...", cit., pág. 504; MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ, D.: *Droit des relations...*, cit., págs. 11 y 12.

910 CAPOLUPO, S.: "Contraddittorio e limiti...", cit., pág. 10986.

911 CAPOLUPO, S.: "Il principio del contraddittorio...", cit., pág. 7115; MERCURIO, D.: "Riflessioni in tema...", cit., pág. 10246.

912 CAPOLUPO, S.: "Il principio del contraddittorio...", cit., pág. 7115.

913 CAVALLARI, V.: "Contraddittorio (principio...", cit., Vol. IX, pág. 729.

allá de su concepción como condición mínima de todo procedimiento⁹¹⁴, las ventajas que del mismo se derivan⁹¹⁵ aconsejaban su generalización a nuestra materia por su doble función de garantía tanto de defensa del interesado como de acierto en la resolución administrativa⁹¹⁶. Abundando en esta idea, debe destacarse la sentencia del TS de 28 de enero de 1930 que ya exigía el carácter preceptivo del trámite de audiencia en las liquidaciones tributarias, con el fin de que ofrecieran las mayores garantías⁹¹⁷.

914 Vid. pág. 90.

915 BUSCEMA, A.: "Profili sistematici del...", cit., pág. 1455.

916 Vid. la STS de 13 de diciembre de 1944 (citada por SERRANO GUIRADO, E.: 'El trámite de audiencia...', cit., pág. 133). En épocas más recientes, vid. las SSTS de 28 de febrero de 1974, de 8 de febrero de 1988 (ref. Aranzadi 793) y de 24 de abril de 2000 (ref. Aranzadi 4901, FJ 2).

917 En la citada sentencia se contempla un supuesto de responsabilidad de una empresa nacional respecto a una extranjera a la cual la Administración no pudo cobrar. El TS en este caso señaló la necesidad de dirigirse a la empresa nacional y requerirla así como de realizar las investigaciones pertinentes con su audiencia e intervención. Vid. SERRANO GUIRADO, E.: "El trámite de audiencia...", cit., pág. 153.

VI. EL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN COMO PRESUPUESTO Y GARANTÍA DE LA CELEBRACIÓN DE TÉCNICAS CONVENCIONALES

Las técnicas convencionales están adquiriendo gran importancia en el ámbito internacional, sobre todo aquellas que tienen por objeto la determinación de algún elemento de la deuda tributaria. Estas últimas han asumido mayor protagonismo como consecuencia de la generalización del deber de autoliquidar. En general, se trata de acuerdos en los que Administración y contribuyente fijan conjuntamente el valor de un concreto elemento del hecho imponible, de la base imponible en su totalidad u otro componente de la deuda tributaria. De esta forma, se han convertido en una técnica auxiliar para la liquidación de los tributos al mismo tiempo que en un importante instrumento para la seguridad jurídica⁹¹⁸. No obstante, conviene apuntar ya la naturaleza controvertida – acuerdo de fijación, transacción, acto administrativo– de estos institutos, una de cuyas finalidades es la prevención de conflictos mediante la eliminación de la incertidumbre. Así, se caracterizan bien por insertarse en un procedimiento tributario que ya ostenta este carácter contradictorio bien porque la configuración del específico procedimiento para su celebración asume este carácter. Esta elección responde a una voluntad de modernización administrativa, facilitando a la par la negociación y la mejora de las relaciones con los contribuyentes⁹¹⁹, buscando con ello a su vez un incremento de la eficacia⁹²⁰.

Precisamente en esta fase de renovación, el principio *audi alteram partem* empieza a asumir funciones diversas de las que antaño cumplía. Originariamente, su papel consistía en permitir la participación del ciudadano a fin de garantizar el desarrollo de un legítimo procedimiento de formación de la decisión administrativa. En concreto, su finalidad estribaba en proporcionar una decisión cuyo contenido no estaba decidido previamente, sino que se derivaría del intercambio de argumentos sobre la base del principio ético de la discusión⁹²¹. Sin embargo y frente a la doble garantía del interés público y de la posición

918 FERLAZZO NATOLI, L.: “La rilevanza del principio...”, cit., pág. 549.

919 CONSEIL D'ÉTAT: “Pour la prévention du...”, cit., pág. 36.

920 HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La consulta tributaria”, cit., pág. 293.

921 ZEGHBIB, H.: “Principe du contradictoire...”, cit., pág. 500.

jurídica del administrado, el principio de contradicción empieza a jugar un papel decisivo en la conciliación y resolución de conflictos⁹²². Abundando en esta idea, se ha señalado que su función, en ocasiones, se puede resumir en la simple obligación de una comunicación señalando el objeto y los argumentos de la Administración; mientras que, en otras, conlleva el intento de entablar una negociación⁹²³. En suma, en este cambio se sitúa a su vez el fundamento para la transformación radical de su concepción de Administración-poder a Administración-función⁹²⁴.

En el Derecho comparado, comprobamos como, en un cada vez mayor número de ordenamientos, destaca la función compositiva del citado principio dirigida a la resolución de cuestiones controvertidas mediante la celebración de acuerdos⁹²⁵. En este sentido, la audiencia al interesado representa la fase procedimental idónea para la eventual conclusión de acuerdos preparatorios de la posterior decisión administrativa⁹²⁶. No obstante, en caso de su fallida celebración la actuación del principio *audi alteram partem* seguiría cumpliendo las funciones descritas en los epígrafes anteriores. Frente a estas reflexiones, algún autor se ha pronunciado en sentido contrario, señalando que, en el citado principio, no puede entreverse un artificio dirigido al encubrimiento de la negociación en la esfera del impuesto, dada la vigencia del principio de legalidad⁹²⁷. Por el contrario, sostiene que nos encontraríamos ante una intervención del particular diversa a la mera colaboración, consistente en la aportación de datos relevantes a efectos de la definición de la efectiva capacidad económica. A continuación y una vez evacuado el trámite de audiencia el contribuyente podría optar entre prestar su adhesión (o conformidad) a la resolución o no, tal y como ocurre con las actas de conformidad y de disconformidad. La finalidad perseguida se limitaría a la vinculación, al menos en sede de motivación, del órgano actuario a las aportaciones efectuadas de cara a conseguir una mayor paridad en la elaboración del acto administrativo. En suma, esta visión excesivamente iuspublicista excluiría que el principio de contradicción fuese marco de una negociación⁹²⁸, dado que

922 ROZAS VALDÉS, J.A., HERRERA MOLINA, P.M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: "Estatuto del contribuyente...", cit., pág. 106.

923 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 387.

924 ZEGHIB, H.: "Principe du contradictoire...", cit., pág. 498.

925 En el ordenamiento alemán, vid. SEER, R.: "Contratos, transacciones...", cit., pág. 139.

926 GALLO, F.: "Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale", *Rassegna Tributaria*, 1994, pág. 1485.

927 NAVARRO EGEA, M.: "La audiencia del contribuyente...", cit., pág. 697.

928 *Ibidem* (pág. 699).

correspondería en exclusiva a la Administración, atendiendo a las alegaciones del interesado, la determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria.

No obstante, pensamos que la contribución del principio *audi alteram partem* puede ser mucho mayor, colaborando decisivamente al alcance de un acuerdo preparatorio de la posterior resolución. En este sentido, el carácter contradictorio del procedimiento correspondiente constituiría el instrumento idóneo para alcanzar acuerdos en el seno del mismo. Del mismo modo, permitiría una más justa aplicación de la ley en el caso concreto respecto al cual se concluya un acuerdo⁹²⁹. Sin embargo, es discutible que esto determine exclusivamente la naturaleza negocial de cualquier resolución administrativa. Por el contrario, sólo estaríamos ante este supuesto en el caso de que ésta fuese vinculante para el contribuyente a la par que para la Administración en virtud del acuerdo alcanzado. A mayor abundamiento, el citado carácter garantizaría en mayor medida la transparencia de este tipo de acuerdos⁹³⁰. La presentación de alegaciones en cualquier momento anterior al trámite de audiencia así como su evacuación con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución facilita una negociación limpia, susceptible de ulterior revisión. En este sentido, la postrera documentación e incorporación al expediente administrativo de las posturas sostenidas por las partes facilitaría dicho control. Además, la evacuación del citado trámite posibilitaría que el Ministro de Hacienda o el Director general del Ramo revisasen el contenido del acuerdo cuando se apreciase indicios de infracción manifiesta de Ley⁹³¹. Asimismo, tampoco cabría excluir el posterior control judicial, dado que “la jurisdicción revisora es siempre competente para conocer del procedimiento por su evidente significación de orden público y porque es necesario determinar si las resoluciones administrativas reúnen los requisitos que les otorgue plena autoridad y eficacia jurídica⁹³²”.

En suma y como ya hemos constatado, el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios adquiere especial importancia en materia de cuantificación del tributo. Como ya

929 INGROSSO, G.: “Sul contenuto giuridico del concordato tributario”, Il Foro Italiano, 1939, pág. 1542.

930 GALLO, F.: “Ancora sul neoconcordato...”, cit., pág. 1486.

931 El artículo 154 de la LGT establece que “serán revisables por resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación, del Director general del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encontraren en cualquiera de los siguientes casos:
Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que infringen manifiestamente la Ley”.

desarrollaremos, el procedimiento de los acuerdos previos de valoración, de los acuerdos sobre el supuesto de hecho alemanes y del “accertamento con adesione” italiano se singularizan por el diálogo que necesariamente debe instaurarse entre Administración y obligado tributario. En este sentido, la citada configuración permite discutir la admisibilidad de la pretensión tributaria de ambas partes. Concretamente, se analizan los eventuales elementos que pueden conducir a su reducción o modificación, valorando la conveniencia de definirla conjuntamente y, en caso contrario, y si el desacuerdo persiste llegar a la vía económico-administrativa e, incluso, a la jurisdiccional⁹³³. En cierta manera, permite que algún elemento de la deuda tributaria, fundamentalmente, de la base imponible sea fijado mediante acuerdo entre Administración y contribuyente o, al menos, con su consentimiento tácito⁹³⁴. De este modo, reconocer que este último participa en la elaboración de la resolución sería coherente con la libertad que ostenta la Administración respecto a los márgenes de apreciación derivados de la indeterminación normativa a aplicar a los datos o elementos del caso concreto.

Empero, debemos rechazar aquellas teorías que sostienen que la adhesión o conformidad se presume previa, aunque se haga efectiva posteriormente. En este caso, pensamos que la adhesión no representa más que un elemento formal necesario a efectos de perfeccionamiento del acto⁹³⁵, dado que realmente ya se ha producido el acuerdo. En concreto, esta configuración obedece a la voluntad de revestir estas actuaciones bajo la forma de acto administrativo unilateral a la par que manteniendo la vinculación del contribuyente a efectos de no-impugnación del acto de liquidación. En suma, nos encontraríamos con una visión que rechaza cualquier referencia negocial, para apostar por una concepción más acorde con el carácter iuspublicista de la materia y con el principio de reserva de ley así como del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria.

En definitiva, juzgamos que este tipo de fórmulas obedece al intento de soslayar la existencia de un acuerdo procedimental de carácter preparatorio con respecto al ulterior acto administrativo. Por esta razón, creemos que debe rechazarse cualquier tipo de referencia a la conformidad desde el momento en que se produce una intervención activa

932 SERRANO GUIRADO, E.: “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 130.

933 FERLAZZO NATOLI, L.: “La rilevanza del principio...”, cit., pág. 550.

934 CONSEIL D'ÉTAT: “Pour la prévention du...”, cit., pág. 40.

935 En contra, NAVARRO EGEA, M.: “La audiencia del contribuyente...”, cit., pág. 710.

del contribuyente junto a la Administración en la determinación de la deuda tributaria⁹³⁶. En este sentido, consideramos que la adhesión previa enmascara un acuerdo preparatorio de la postrera liquidación, dado que ésta no se da con posterioridad a la emanación de este último sino que se traduce en una propuesta de resolución fijada de común acuerdo con el actuario. En suma, entendemos que el principio de contradicción constituye un instrumento indispensable para coadyuvar a la consecución, por parte de la Administración tributaria, de los nuevos objetivos de eficiencia, transparencia y eficacia de la acción administrativa⁹³⁷. Por consiguiente, es de vital importancia atribuir la relevancia suficiente al citado principio en la configuración normativa del procedimiento de este tipo de técnicas convencionales⁹³⁸. En caso contrario, en el supuesto de fallida celebración del acuerdo el contribuyente se vería inerte frente a la resolución administrativa correspondiente, dada la ausencia de garantías que se derivan de dicha conformación. Por esta razón, postulamos la justificación del rechazo o aprobación del acuerdo previo en la motivación de la resolución administrativa o en la liquidación para el caso de los procedimientos de comprobación e investigación.

936 GALLO, F.: "Ancora sul neoconcordato...", cit., pág. 1484.

937 FERLAZZO NATOLI, L.: "La rilevanza del principio...", cit., pág. 551.

938 Como ya veremos en el Capítulo V, el legislador italiano no ha sido partidario de atribuir la relevancia citada al carácter contradictorio del "accertamento con adesione".

**CAPÍTULO III TÉCNICAS CONVENCIONALES Y DERECHO
TRIBUTARIO**

I. FÓRMULAS NEGOCIALES EN EL DERECHO PÚBLICO: ESPECIAL REFERENCIA AL ORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO

Originariamente, las relaciones entre Administración y ciudadano se caracterizaban por la sumisión del segundo a la primera. Sin embargo, en no pocas ocasiones el Estado se veía forzado a acudir a formas de actuación jurídico-privadas, despojándose de su *imperium*⁹³⁹. Así, recurría al acuerdo con el particular en aras de cubrir diferentes necesidades públicas. Esta actuación asumía, generalmente, las vestes de contrato y se erigía en “instrumento capital de la gestión de los servicios esenciales del Estado”⁹⁴⁰. El recurso a la actividad contractual obedecía a la debilidad estatal para imponer a sus súbditos determinados deberes y colaboraciones⁹⁴¹, necesarios para su funcionamiento y existencia. La ausencia de un cuerpo de funcionarios impedía tanto la gestión del Estado como la prestación directa de determinados servicios públicos (ejército, suministros, correos, etc.). Tal situación obligaba a los entes públicos a acudir al mercado de bienes y servicios intercambiando prestaciones como un particular más.

En un primer momento y con el fin de llevar a cabo esta actividad, se produjo un desdoblamiento en la personalidad jurídica del Estado, erigiéndose en persona jurídica a la hora de contratar con los particulares. Así, el Fisco constituía la personificación privada del aspecto patrimonial de la Corona, responsable de la celebración de los diferentes contratos necesarios para la gestión de las necesidades colectivas⁹⁴². La creación de este ente obedecía a la necesaria igualdad que debía existir entre las partes contratantes, imposible

939 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. I, pág. 669.

940 PARADA, R.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 266.

941 PAREJO ALFONSO, L.: “La terminación convencional del procedimiento como forma alternativa de desarrollo de la actividad unilateral de la Administración” en *Eficacia y Administración. Tres estudios*, INAP y BOE, Madrid, 1995, pág. 162; SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional de los procedimientos administrativos” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 80.

942 Vid. SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 86.

de sostener mediante su intervención en calidad de soberano⁹⁴³. En consecuencia, la Administración contrataba y quedaba obligada al cumplimiento de lo pactado sin ningún tipo de prerrogativa inherente a su condición de ente público.

Con la llegada del Estado liberal esta doble dimensión desapareció, pasando a contratar la Administración como tal. La creación de burocracias civiles y militares – estructuradas en cuerpos de funcionarios– supuso una reducción de los contratos que tenían por fin la gestión pública (sanidad, educación, Hacienda Pública, Correos, ejército, etc.). Así, la contratación administrativa quedó reducida a los contratos instrumentales de obras, suministros y concesión de servicios públicos. Estas figuras se caracterizaban por el intercambio patrimonial que se producía entre Estado y particular como consecuencia del suministro, obra o servicio prestado.

En la actualidad, la participación de los particulares en la actividad administrativa y el recurso a la técnica contractual han aumentado de forma considerable dada “la retracción de la gestión directa de la Administración, siguiendo la moda liberal y privatizadora de las Administraciones Públicas”⁹⁴⁴. Esta tendencia rechaza la prestación directa de determinados servicios cuando los mismos pueden ser ofrecidos por particulares⁹⁴⁵. Junto a los contratos antes mencionados, cada vez son más frecuentes los de asesoramiento –antes desempeñados por cuerpos de funcionarios técnicos– y de gestión de servicios. Además, cabe destacar aquellos que implican el ejercicio de determinadas potestades administrativas por parte de los particulares. Su prestación por los ciudadanos obedece a la incapacidad administrativa de procurar todos los servicios públicos que se derivan de un Estado social y democrático de Derecho⁹⁴⁶. En consecuencia, la necesidad de dotar de eficacia a la actuación de estos últimos obliga a conferirles prerrogativas que, teóricamente, sólo puede ostentar la Administración⁹⁴⁷.

943 Vid. BOQUERA OLIVER, J.M.: “Los contratos de la Administración desde 1950 a hoy”, RAP núm. 150, 1999, págs. 18 y 19; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. I, pág. 666; SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho...*, cit., págs. 83, 84 y 86.

944 PARADA, R.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 268.

945 RIVERO ORTEGA, R.: *Administraciones públicas...*, cit., págs. 13 y ss.

946 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. I, págs. 711 a 714; PAREJO ALFONSO, L.: “La terminación convencional...”, cit., pág. 166.

947 MUÑOZ MACHADO ha señalado que esta cesión no supone una dejación de sus funciones sino la entrada de los particulares como colaboradores de la Administración, a los cuáles se les dota de unas potestades que garanticen la eficacia de su actuación (“Las concepciones

El consiguiente riesgo que estas últimas técnicas de actuación pueden acarrear ha sido puesto de manifiesto por la doctrina, hasta el punto de cuestionar la admisibilidad de la asunción de formas jurídico-privadas para el ejercicio de actividades que requieren el ejercicio de *imperium*⁹⁴⁸. Este fenómeno ha sido calificado por la doctrina como “huida del Derecho público al Derecho privado”, dado el espectacular incremento del empleo de las disciplinas civil, mercantil y laboral por parte de la Administración, bajo el pretexto de un aumento de su eficacia⁹⁴⁹. Atendiendo a esta situación, hay que advertir que la apresurada y desmedida voluntad del legislador por conseguir una modernización de la organización administrativa pareja a la de sociedad puede acarrear un notable descenso de las garantías y controles que el Derecho público comporta.

En el ámbito tributario estamos asistiendo paulatinamente a una mayor privatización de los órganos de gestión, en aras de una pretendida mejora del servicio prestado al contribuyente y un aumento de la eficacia de su actuación. Paradigma del parentesco que asimila privatización y eficacia es la facultad que ostenta la Agencia Estatal de Administración Tributaria de encomendar a sociedades mercantiles las funciones que la ley le ha asignado⁹⁵⁰. La creación y régimen jurídico de la AEAT han llevado a SÁNCHEZ SERRANO a calificarla como una “huida del Derecho financiero”⁹⁵¹, a semejanza de las expresiones empleadas por la doctrina administrativa. En particular, la configuración de la recaudación tributaria como una actividad meramente mercantil en la que se siguen ejerciendo potestades administrativas típicas deja mucho que desear desde el punto de vista de la técnica jurídica. Esta posibilidad ha suscitado gran preocupación en nuestra doctrina

del Derecho..., cit., pág. 527). En el mismo sentido, vid. GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 77.

948 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 303; PAREJO ALFONSO, L.: ‘Organización y actividad en la Administración Pública’ en *Eficacia y Administración. Tres estudios*, INAP y BOE, Madrid, 1995, pág. 71.

949 DEL SAZ CORDERO, S.: “La huida del Derecho..., cit., pág. 57; RIVERO ORTEGA, R.: *Administraciones públicas...*, cit., págs. 16 y ss.; SALA ARQUER, J.M.: “Huida al Derecho..., cit., pág. 399.

950 El artículo 103 Dos. 3 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 por la que se crea la AEAT, establece que “la Agencia podrá constituir o participar en el capital de toda clase de entidades que adopten la forma de sociedad mercantil y cuyo objeto social esté vinculado con los fines y objetivos de aquélla”.

951 SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho...*, cit., pág. 355.

por la atribución de funciones públicas a particulares, con el consiguiente riesgo que esto conlleva para las garantías de los contribuyentes⁹⁵².

Asimismo, en la actualidad podemos constatar un fuerte aumento de la contratación pública en diferentes ámbitos de la actuación administrativa. Generalmente, siempre han destacado los contratos de Derecho público relativos al abastecimiento de bienes y a la prestación de servicios, regulados en la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas⁹⁵³. Sin embargo, cabe señalar que esta norma no prevé todos aquellos celebrados por las diversas Administraciones, dado que excluye de su ámbito de aplicación determinadas actuaciones que quedan fuera “del ámbito específico de las relaciones patrimoniales que son comunes a todos los sujetos de Derecho”⁹⁵⁴. En definitiva, la LCAP se limita a regular la contratación pública dirigida a la provisión de los bienes y servicios necesarios para el desarrollo de sus funciones e, incluso, a “la participación en la actividad administrativa material, técnica o real”⁹⁵⁵.

No obstante, junto a la actividad contractual dirigida a la colaboración y al intercambio patrimonial, han aparecido nuevas formas de actuación que tienen por objeto el ejercicio negociado del poder público. Tradicionalmente, la Administración no se ha visto incitada a recurrir a la concertación, dado que con carácter general ha podido prescindir de la participación de los interesados e imponer de forma unilateral sus decisiones⁹⁵⁶. Sin embargo, la percepción autoritaria y escasamente eficaz que nuestra sociedad ostentaba de la misma forzó el inicio de una modernización de su aparato tanto en sus aspectos organizativos como funcionales. En concreto, las actuaciones unilaterales no facilitaban una solución eficaz y satisfactoria de los nuevos problemas que había planteado el aumento de esferas de intervención del poder público. La crisis del tradicional sistema –motivada por el bajo nivel de legitimación democrática– ha obligado a reconsiderar el acto administrativo como medio idóneo y predominante para garantizar el interés público. Ante

952 Vid, entre otros MÁRQUEZ SILLERO, C.: “La Agencia Tributaria frente a la seguridad jurídica del contribuyente: consideraciones jurídico-críticas”, RDFHP núm. 234, 1994, págs. 1266 y 1278; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “La reforma de la gestión...”, cit., pág. 88.

953 Recientemente, modificada por la Ley 53/1999, de 28 de diciembre.

954 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. I, pág. 660.

955 PAREJO ALFONSO, L.: “El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 35.

956 LAUBADERE, A.: “L’administration concertée”, cit., pág. 420.

estas dificultades, el legislador se ha visto conminado a prever diferentes soluciones tendentes a resolver las deficiencias del vigente sistema de actuación administrativa.

En este marco puede situarse la promulgación de la Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que tiene por fin la implantación de un nuevo talante en las relaciones con el ciudadano e, incluso, entre las Administraciones públicas⁹⁵⁷. Se trata de una norma esencial del ordenamiento, dado que regula tanto la actuación administrativa como sus relaciones externas con los ciudadanos. Por esta razón, las reglas del procedimiento se erigen en “pieza fundamental en el proceso de modernización de nuestra sociedad y de su Administración”⁹⁵⁸. Abundando en esta idea, su nueva concepción como prestadora de servicios⁹⁵⁹ conlleva la potenciación de determinados principios dentro del procedimiento administrativo: eficacia, transparencia, participación, etc.

En definitiva, asistimos a un proceso de transformación de las relaciones con el ciudadano, en las que el diálogo y la participación de este último adquieren un papel central. Esta nueva forma de gestión conlleva la superación de su tradicional sistema de actuación caracterizado por el acto administrativo unilateral, prescindiendo de la concepción burocrática de la Administración que reducía su función a la aplicación automática o *cuasi* automática de la norma jurídica. A este fin, se requiere una mayor flexibilidad⁹⁶⁰ y autonomía en su organización y funcionamiento a fin de lograr la solución más ajustada a los intereses públicos⁹⁶¹. Los objetivos a conseguir pueden sintetizarse en un incremento de la eficacia y de la transparencia junto a una compensación del déficit de

957 La nueva configuración del Estado español exigía mecanismos de colaboración y cooperación entre Administraciones públicas con el fin de mejorar sus relaciones y mejorar el acercamiento eficaz de los servicios administrativos a los ciudadanos (vid. el Título IV de la Exposición de Motivos de la Ley 30/1992).

958 Exposición de motivos de la Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

959 ANGELS señala que el “sentimiento de cumplir una misión de servicio al interés general viene acompañada al mismo tiempo de una exigencia de calidad, de honestidad y de imparcialidad...” y de actuar con una preocupación permanentemente de eficiencia (*Rapport d'information...*, cit., pág. 142). Vid. asimismo LAVIGNE, P.: “Le contribuable comme usager...”, cit., págs. 77 y ss. En la doctrina española, vid. PONT MESTRES, M.: “Acerca de la pretendida...”, cit., pág. 546.

960 LA ROSA considera que la flexibilidad de la Administración constituye un factor de éxito en la gestión tributaria (“Concordato, conciliazione...”, cit., pág. 1094).

961 FONT I LLOVET, T.: “La Administración plural. Caracteres generales del régimen de las Administraciones públicas” en la obra colectiva *Administración pública y procedimiento administrativo. Comentarios a la Ley 30/1992*, Bosch, Barcelona, 1994, pág. 70.

legitimación democrática⁹⁶², mediante la búsqueda del consenso con los particulares⁹⁶³. Esta concepción de una Administración más abierta y dialogante y, por tanto, menos autoritaria no implica la pérdida de sus prerrogativas sino, simplemente, una modulación de las mismas cuando así convenga a los intereses generales.

Entre los diversos institutos previstos, uno de los instrumentos idóneos para el cumplimiento de estos fines lo constituye la introducción de acuerdos con el ciudadano en el desarrollo de su actuación junto al ya previsto principio de contradicción que tan íntimamente relacionado está con los mismos. En esta línea, la LRJAP-PAC ha generalizado la terminación convencional del procedimiento administrativo. Concretamente, el artículo 88 de la citada norma faculta a las Administraciones públicas a celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con los particulares, siempre y cuando los mismos no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción, y tengan por objeto satisfacer el interés público. A pesar de la novedad que constituye, su regulación por el legislador español no puede considerarse pionera en la esfera internacional debido a los numerosos ordenamientos en los que ya se hallaba prevista. Por un lado, en el ámbito europeo y, concretamente, en el comunitario el Comité de Ministros del Consejo de Europa había ya señalado la conveniencia de introducir mecanismos de composición no jurisdiccionales, tanto con anterioridad al proceso como insertos en él⁹⁶⁴. Asimismo, en los ordenamientos vecinos destacan como primeros precedentes en el Derecho positivo los parágrafos 54 y siguientes de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo alemana, de 25 de mayo de 1976⁹⁶⁵ y los artículos 11 y 15 de la Ley 241/1990 italiana, de 7 de agosto, sobre nuevas normas en materia de procedimiento administrativo y el derecho de acceso a los documentos

962 MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ, D.: *Droit des relations...*, cit., pág. 1.

963 BRAIBANT, G.: "Droits vis-à-vis...", cit., pág. 427.

964 Recomendación del Comité de Ministros del Consejo de Europa, de 16 de septiembre de 1986, relativa a las medidas dirigidas a prevenir y reducir la sobrecarga de trabajo de los Tribunales.

965 "Bundesverwaltungsverfahrensgesetz". El párrafo 54 establece la admisibilidad del convenio de Derecho público al señalar que "mientras una norma jurídica no disponga otra cosa, una relación jurídica de derecho público puede ser creada, modificada o anulada mediante convenio (convenio de Derecho público). La autoridad especialmente puede, en vez de dictar un acto administrativo, concertar un convenio de Derecho público con aquella persona a la que de otro modo dirigiría el acto administrativo". Vid. la traducción de LINDE PANIAGUA, E.: "La Ley de Procedimiento...", págs. 477 y ss.

administrativos⁹⁶⁶. Posteriormente, también podemos señalar la reflexión del “Conseil d’État” francés, de 4 de febrero de 1993, sobre la regulación alternativa de los conflictos: conciliación, transacción y arbitraje en materia administrativa⁹⁶⁷. En los ordenamientos anglosajones resalta fundamentalmente la “Administrative Dispute Resolution Act” norteamericana, de 15 de noviembre de 1990⁹⁶⁸ y la línea de discusión abierta por el “Lord Chancellor’s Department” para la introducción de sistemas alternativos de resolución de conflictos en el Reino Unido⁹⁶⁹.

Como ya hemos apuntado, la LRJAP-PAC ha supuesto la generalización de las técnicas convencionales en el Derecho administrativo, dado que la doctrina ya había individualizado determinados supuestos concretos⁹⁷⁰. A mayor abundamiento, ha entrañado

966 “Legge 241/1990, de 7 de agosto, in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”. El artículo 11 establece que:

“1. Atendiendo a las observaciones y propuestas presentadas en virtud del artículo 10, la Administración correspondiente podrá celebrar, sin perjuicio de los derechos de terceros, y, en todo caso, en cumplimiento del interés público, acuerdos con los interesados a fin de determinar el contenido final del acto o, en los casos previstos por la ley, en sustitución de éste.

1.-bis. En aras de favorecer la conclusión de los acuerdos del número 1, el responsable del procedimiento podrá señalar un calendario de encuentros en los que invitará, separada y contemporáneamente, al destinatario del acto administrativo y eventuales interesados.

2. Los acuerdos del presente artículo deben ser estipulados, bajo pena de nulidad, mediante acto escrito, salvo que la ley disponga otra forma. A estos se aplican, salvo previsión en contrario, los principios del Código Civil en materia de obligaciones y contratos en cuanto sean compatibles.

3. Los acuerdos sustitutivos de actos administrativos están sujetos a los mismos controles previstos para estos últimos.

4. Por sobrevenidos motivos de interés público la Administración podrá rescindir unilateralmente el acuerdo, sin perjuicio de proveer a la liquidación de una indemnización respecto a los eventuales perjuicios causados al particular.

5. Las controversias en materia de formación, conclusión y ejecución de los acuerdos del presente artículo serán competencia del juez administrativo”.

El artículo 15 relativo a los acuerdos entre Administraciones establece que: “1. Fuera de los supuestos previstos por el artículo 14, las Administraciones Públicas podrán siempre concluir entre ellas acuerdos para disciplinar el desarrollo en colaboración de actividades de interés común.

2. Para dichos acuerdos se observarán, en cuanto aplicables, las disposiciones del artículo 11, números 2, 3, y 5”.

967 *Régler autrement les conflits: conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative*, La Documentation Française, París, 1993. En materia tributaria y respecto a la conciliación, ya había sido apuntado por AICARDI, M.: *L’amélioration des rapports...*, cit., pág. 31.

968 “Administrative Dispute Resolution Act” de 15 de noviembre de 1990. Vid. DELGADO PIQUERAS, F.: “La Administrative Dispute Resolution Act de los Estados Unidos: introducción, traducción y notas”, RAP núm. 131, 1993, págs. 557 y ss.

969 Vid. “The Lord Chancellor’s department. Alternative Dispute Resolution - a Discussion Paper”, <http://www.open.gov.uk/lcd/consult/civ-just/adr/section1fr.htm>.

970 Los convenios de adquisición amistosa, la concertación del planeamiento, los convenios urbanísticos, acuerdos sobre el justiprecio en el procedimiento expropiatorio, etc. Una enumeración detallada, puede verse en DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 23.

la juridificación de las frecuentes negociaciones y acuerdos informales que posteriormente eran incorporados a las correspondientes resoluciones administrativas⁹⁷¹. Por tanto, la innovación no radica tanto en su existencia sino en su regulación que, análogamente a lo que supuso la LCAP⁹⁷², puede aportar transparencia a esta técnica de actuación⁹⁷³. En este sentido, consideramos que su regulación ha redundado en beneficio de la objetividad de la actividad administrativa y del respeto a los principios de no discriminación y libre competencia. En definitiva, juzgamos que el ordenamiento jurídico no podía permanecer por más tiempo a espaldas de la realidad, donde estos acuerdos se celebraban a diario⁹⁷⁴.

Ante esta variedad de supuestos, PAREJO ALFONSO ha señalado que la realidad normativa no permite una nueva sistematización de la contratación pública que englobe una genérica forma contractual⁹⁷⁵. Su diverso y claramente diferenciado ámbito de actuación dificulta de forma extraordinaria la elaboración de una categoría única susceptible de abarcar todos los supuestos de contratación administrativa. En consecuencia, el citado autor considera necesario clasificar los diferentes tipos de contratos que pueden ser empleados por la Administración en: terminación convencional del procedimiento administrativo, convenios de colaboración (entre Administraciones) y contratos administrativos de la LCAP⁹⁷⁶. Esta dificultad también ha estado presente en la esfera legislativa, dificultando la existencia de una disposición que regule la totalidad de las mismas. En suma, la terminación convencional del procedimiento administrativo debe situarse en el ámbito excluido de la LCAP, a pesar de la unanimidad de la doctrina y del legislador en la calificación de esta figura como negocios jurídico-públicos de naturaleza contractual. En este sentido y como ya hemos apuntado, la LCAP no regula todos los

971 CAYÓN GALIARDO, A.: Prólogo..., cit., pág. 4. Este autor señala que los acuerdos informales se deban legalizar y legitimar por su mera existencia.

972 La Exposición de Motivos señalaba como uno de los motivos de la promulgación de la LCAP la consecución de la transparencia de la contratación administrativa.

973 FERNÁNDEZ MONTALVO, R.: "La jurisdicción Contencioso-Administrativa ante la revisión de los actos fruto de la transacción entre las partes: alcance de la actuación revisora. Análisis del artículo 76 del proyecto de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa" en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 100.

974 CAYÓN GALIARDO, A.: Prólogo..., cit., pág. 4.

975 PAREJO ALFONSO, L.: "La terminación convencional...", cit., pág. 169.

976 PAREJO ALFONSO, L.: 'La terminación convencional...', cit., pág. 169. KREBS ha elaborado una clasificación con cinco categorías: contratos en el marco de las actividades lucrativas, contratos de prestación de suministros y de privatizaciones, contratos que tienen por objeto el cumplimiento común de funciones públicas, contratos preparatorios, de facilitación y de

negocios jurídico-públicos que pueden celebrarse con los administrados. Tradicionalmente, sólo han sido considerados contratos típicos de las Administraciones aquellos tendentes a la realización de obras y servicios públicos, a la provisión de bienes y servicios y a la contratación de personal⁹⁷⁷. En esta línea, éstos fueron los que, en su día, reguló la Ley de Contratos del Estado de 1958 y que, en la actualidad, regula la LCAP. En estos casos, el Estado recurre a la técnica contractual por la carencia de una potestad que le permita imponer al ciudadano dichas conductas⁹⁷⁸. Por esta razón, su artículo 3 excluye determinados contratos y convenciones, bien porque el objeto o tipo de acuerdo queda fuera de los supuestos para los cuáles se dictó la LCAP⁹⁷⁹, bien porque existen otras disposiciones que los regulan de forma más exhaustiva.

En el caso de la terminación convencional, si bien el citado artículo 3 no la excluye expresamente, debe entenderse que la misma queda fuera de su ámbito de aplicación⁹⁸⁰. Como puede observarse, existen claras diferencias entre los contratos previstos por la LCAP y las figuras del artículo 88 de la LRJAP-PAC⁹⁸¹, del todo suficiente para determinar su exclusión. La falta de identidad radica, fundamentalmente, en el diferente objeto de dichos negocios jurídico-públicos: el ejercicio de funciones públicas y, concretamente, de potestades administrativas⁹⁸² frente a la diversidad de objetos de los contratos de la LCAP⁹⁸³. Asimismo, mientras que, en el ámbito de actuación de la LCAP, la Administración carece de potestad para imponer determinadas actuaciones a los administrados; en cambio, en caso de su ejercicio negociado puede optar discrecionalmente entre la resolución administrativa y la actuación consensuada⁹⁸⁴.

complemento de actos soberanos y contratos sustitutos de actos soberanos ("Contratos y convenios...", cit., pág. 82).

977 DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional...*, cit., págs. 116 y 117.

978 SÁNCHEZ MORÓN, M.: "La terminación convencional...", cit., pág. 80.

979 Es decir, fuera de los contratos instrumentales o logísticos de obras, de suministros, de colaboración de los particulares con la Administración y de gestión de servicio público.

980 Como afirma PARADA, se trata de "acuerdos que versando sobre objetos públicos, pretenden sustituir la acción unilateral de la Administración por el acuerdo con el administrado" a los que "no se acomoda la normativa dictada para los contratos administrativos" (*Derecho administrativo...*, cit., pág. 281).

981 PAREJO ALFONSO, L.: "El artículo 88 de la Ley...", cit., pág. 37.

982 PARADA, R.: *Régimen jurídico...*, cit., pág. 327.

983 Realización de obras y servicios públicos, provisión de bienes y servicios, etc.

984 KREBS, W.: "Contratos y convenios...", cit., pág. 67; MENÉNDEZ REXACH, A.: "Procedimientos administrativos: finalización y ejecución" en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 266 y 267.

Centrándonos en la terminación convencional del procedimiento administrativo, la LRJAP-PAC ha previsto la posibilidad de que la Administración pueda celebrar “acuerdos, pactos, convenios o contratos (...), pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin”. De la lectura del precepto podemos inferir la imprecisión del legislador en la denominación de dicho instituto, dado que dicha calificación no coincide exactamente con su contenido. En este sentido, constatamos la existencia de otras actuaciones consensuales entre Administración y ciudadano que no siempre llevan aparejada la terminación del procedimiento correspondiente y ni siquiera la sustitución de la resolución. Razón por la cual, dicha expresión debe entenderse *lato sensu*, comprensiva tanto de la terminación convencional como de las técnicas convencionales⁹⁸⁵.

La Ley 30/1992 prevé, por una parte, la terminación convencional en sentido propio y, por otra, el empleo de técnicas convencionales no sustitutivas de la decisión unilateral. La primera conlleva, *strictu sensu*, la finalización del procedimiento mediante la celebración de un acuerdo, pacto, convenio o contrato, sustitutivo del acto administrativo correspondiente y que tiene carácter vinculante para ambas partes. No obstante, únicamente aquellos acuerdos sustitutivos de resoluciones que den por finalizadas un procedimiento darán lugar a su terminación convencional. En los restantes casos, sólo reemplazarán a la resolución correspondiente que se inserte en un concreto procedimiento. Asimismo, el artículo 88 prevé la celebración de acuerdos con carácter previo y preparatorio del correspondiente acto administrativo. Concretamente, estas técnicas pueden vincular o no, al ente público, a la hora de dictar el acto que dé por concluido el procedimiento correspondiente. En la primera hipótesis, el acuerdo predeterminará el contenido de la resolución, sin que la Administración pueda apartarse de lo convenido. En la segunda hipótesis y al carecer de carácter vinculante⁹⁸⁶, podrá separarse en la correspondiente decisión administrativa del convenio estipulado.

985 La Ley 241/1990 y la doctrina italiana se abstienen de realizar una denominación genérica, prefiriendo destacar los dos tipos de acuerdos posibles: “integrativi” y “sostitutivi”. Vid. CASTIELLO, F.: “Gli accordi integrativi...”, cit., págs. 124 y ss.; SALA, G.: “Accordi sul contenuto discrezionale...”, cit., págs. 206 y ss.

986 Se ha señalado que el doble régimen de eficacia de los acuerdos –vinculante y no vinculante– podría ser contrario al principio de igualdad. En materia de consultas, vid. VILLAVERDE GÓMEZ, B.: “Propuestas para una reforma...”, cit., pág. 694.

La generalidad de la doctrina, siguiendo el referente de Derecho positivo, ha calificado el fenómeno de la celebración de acuerdos en el seno de los diferentes procedimientos administrativos como terminación convencional o transaccional. Sin embargo, consideramos que dicha genérica denominación puede generar confusiones, dado que, en el ámbito del Derecho público, no siempre puede producirse una finalización consensual del procedimiento correspondiente⁹⁸⁷. En suma, juzgamos más apropiado y ajustado a la realidad normativa el empleo de la expresión técnicas convencionales, dado que engloba ambos supuestos. Dentro de las mismas, podemos distinguir, tal y como realiza la doctrina italiana, entre “*accordi sostitutivi*” y “*accordi integrativi o endoprocedimentali*” en función de su relación con el acto administrativo correspondiente⁹⁸⁸. Tal denominación responde a la inclusión por dicho término tanto de aquellos supuestos de actuación convencional preparatorios del acto correspondiente como del acuerdo sustitutivo de una resolución administrativa que no determine la propia y verdadera terminación del procedimiento.

Como ya hemos adelantado, la introducción de las técnicas convencionales en sede procedimental se enmarca dentro de un proceso de modernización de la Administración pública que afecta tanto a su organización como a los métodos de actuación y formas jurídicas en que se plasma. De este modo, observamos como ésta recurre cada vez con mayor frecuencia al acuerdo de voluntades, en aras de alcanzar el éxito de determinadas actuaciones que requieren una concreta prestación del particular. En coherencia con esta evolución, el legislador debe procurar la consecución del equilibrio entre la eficacia de la actuación administrativa y un adecuado sistema de garantías del interés público y del de los particulares⁹⁸⁹. Este proceso se inspira en las nuevas corrientes que rigen en el Derecho público y que tienden a suavizar la tensión existente entre la protección de los derechos de los particulares y la tutela del interés general⁹⁹⁰.

Así, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ han calificado estas nuevas técnicas como “*concertos entre Administración y administrados*”, definiéndolas como un “simple acuerdo sobre la medida de una obligación, o de una ventaja, típicas de una relación de sumisión jurídico-pública previamente establecida entre la Administración y la persona con

987 En el mismo sentido, SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional...”, cit., pág. 85.

988 SALA, G.: “*Accordi sul contenuto discrezionale...*”, cit., pág. 219.

989 MALARET I GARCÍA, E.: “Los principios del procedimiento administrativo...”, cit., págs. 301 y 302.

990 SAINZ MORENO, F.: “Principios y ámbito de...”, cit., pág. 110.

quien ella conviene⁹⁹¹. Por una parte, nos encontramos ante una novedosa forma de gestionar alejada del intercambio de prestaciones patrimoniales regulado en la LCAP, dado que la Administración sigue ostentando la posibilidad de ejercer las mismas prerrogativas y potestades que tenía con anterioridad⁹⁹². Por otra parte, en ningún caso debe considerarse que el particular ejerce una función pública, dado que mantiene su condición de ciudadano al cuál no se le ha conferido potestad alguna, a diferencia de otros fenómenos de plena actualidad en el Derecho público⁹⁹³. En estos casos, el órgano administrativo prefiere descartar el ejercicio unilateral de sus potestades para convenir con el ciudadano el contenido de una determinada resolución. La necesidad de potenciar la aceptación de su actuación por el particular impulsa el recurso al consenso⁹⁹⁴, con el fin de reducir la conflictividad reinante en el ámbito administrativo⁹⁹⁵.

No obstante y frente a la exaltación de las técnicas convencionales como solución a la crisis que afecta a la actuación y organización administrativa⁹⁹⁶, es necesario resaltar los peligros que las mismas entrañan⁹⁹⁷. El recurso a figuras del Derecho privado como solución a los problemas del Derecho público ha sido generalmente considerado como un intento por escapar de las garantías y controles que conlleva este último⁹⁹⁸. Por una parte, si bien suponen un incremento de la transparencia de la gestión administrativa, también pueden aumentar los supuestos de desviación de poder en el caso de un inadecuado empleo y control de las mismas. De esta forma, a pesar de la voluntad de mitigar la discrecionalidad mediante su introducción, la misma se acrecentaría a la hora de decidir sobre su celebración⁹⁹⁹. Por otra parte, la posible quiebra del principio de igualdad por el

991 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. I, págs. 660 y 661.

992 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 77.

993 Nos referimos al ejercicio por el particular de potestades públicas (vid. pág. 201).

994 PAREJO ALFONSO, L.: "El artículo 88 de la Ley...", cit., pág. 29.

995 CHEVALLIER, J.: "La participation dans l'Administration...", cit., págs. 113 y ss.

996 Cuestionando este carácter de fórmula mágica, vid. KREBS, W.: "Contratos y convenios...", cit., pág. 60.

997 GARCÍA DE ENTERRÍA ha alertado sobre los peligros que conlleva la admisión genérica de la terminación convencional ("Introducción. Un punto de vista sobre la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común de 1992" en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 13). En contra de considerar dichas técnicas como una "vía de evasión", KREBS, W.: "Contratos y convenios...", cit., pág. 69.

998 SALA ARQUER, J.M.: "Huida al Derecho...", cit., págs. 402 y 403.

999 CAPOLUPO, S.: "D.L. n. 452/ 1994. L'accertamento per adesione", *Il Fisco* núm. 31, 1994, pág. 7307.

empleo de técnicas convencionales constituye un riesgo nada desdeñable¹⁰⁰⁰. Concretamente, es preciso adelantar que la norma jurídica contribuye sobremanera a la consecución de la igualdad y de la homogeneidad debido a su carácter uniformizador frente a dichas técnicas¹⁰⁰¹. Por último, conviene recordar que, aunque estas técnicas podrían suponer un aumento de la seguridad jurídica, ésta implica la posibilidad de inferir de la norma las consecuencias jurídicas derivadas de una determinada conducta del ciudadano, sin necesidad de atender al acuerdo¹⁰⁰².

Asimismo, pensamos que la previsión de las técnicas convencionales no agota las soluciones que pueden permitir solventar la crisis que afecta al sistema de gestión administrativa. En este sentido, consideramos que la situación actual responde al empleo de una deficiente técnica jurídica que el legislador parece incapaz de invertir¹⁰⁰³. Sin embargo, ante esta situación juzgamos que la vigorización de la participación del ciudadano en el procedimiento y, en particular, la combinación del principio de contradicción con las técnicas convencionales se presentan posiblemente como el mejor refuerzo para las garantías de estos últimos, sin olvidar los beneficios que reportan al interés general. No obstante, cabe resaltar la existencia de otras fórmulas entre las que destacan los métodos alternativos de resolución de conflictos: “Alternative Dispute Resolution”. Así, el artículo 107.2 de la LRJAP-PAC ha previsto la posibilidad de sustituir el recurso administrativo por mecanismos alternativos de resolución de conflictos –ADR– como la conciliación, la mediación o el arbitraje¹⁰⁰⁴. Sin embargo, la citada disposición sitúa los ADR en otra fase del procedimiento –revisión– una vez se ha dictado el oportuno

1000 CAYÓN GALIARDO, A.: Prólogo..., cit., pág. 8; MENÉNDEZ REXACH, A.: “Procedimientos administrativos...”, cit., pág. 266. Este riesgo ha sido esgrimido como un obstáculo para su introducción en materia tributaria por los funcionarios de la AEAT en la *Jornada sobre Técnicas convencionales en los procedimientos tributarios*, celebrada en la sede de la Escuela de la Hacienda Pública en Barcelona el día 16 de mayo de 2002.

1001 SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 440.

1002 GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 121 y ss. En medida similar, ya lo apuntaba con respecto a los Convenios con Agrupaciones de Contribuyentes y a las Evaluaciones Globales de Bases Imponibles, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “Las estimaciones objetivas”, RDFHP núm. 54, 1964, págs. 435 y 436.

1003 CALVO ORTEGA, R.: “Litigiosidad fiscal...”, cit., pág. 22; LUPI, R.: “Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta”, *Rassegna Tributaria*, 1994, pág. 1859.

1004 CALVO ORTEGA, R.: “Litigiosidad fiscal...”, cit., págs. 22 y ss.

acto administrativo. Abundando en esta idea, cabe señalar que dichas figuras han sido previstas, en determinados ordenamientos, como una alternativa a la vía jurisdiccional¹⁰⁰⁵.

Por último, cabe señalar que, si bien el ordenamiento administrativo constituye la rama del Derecho público en el que mayor calado han tenido las técnicas convencionales, existen otros sectores en los que la negociación también ha incidido en diversa medida. Concretamente, en el Derecho procesal penal también puede destacarse la figura de la conformidad en el proceso penal abreviado¹⁰⁰⁶. Esta figura puede insertarse dentro de la tendencia internacional a la incorporación de la negociación al mismo. Así, destacan el “plea bargaining” americano¹⁰⁰⁷, el “patteggiamento” italiano¹⁰⁰⁸ y los “absprache” alemanes¹⁰⁰⁹. Generalmente, estas figuras suponen un acuerdo previo entre el Ministerio Fiscal y el acusado en los que, a cambio de reconocer su culpabilidad, el segundo consigue una reducción de la pena como consecuencia de los cargos presentados por el primero al Tribunal o Juez correspondiente. Pese a la descongestión que conllevan para la actuación jurisdiccional, estos institutos han sido duramente reprobados en el continente europeo por los riesgos que comportan. Concretamente, la vulneración del principio de legalidad y la indisponibilidad del proceso penal han sido los argumentos esgrimidos para atacar y combatir la aparición de estas nuevas figuras en el Derecho procesal penal¹⁰¹⁰. Así, la

1005 Este sería el caso de la “conciliazione giudiziale” italiana prevista en el artículo 14 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997 núm. 218.

1006 Según GÓMEZ COLOMER se trata de una “institución de naturaleza compleja, en virtud de la cual la parte pasiva, es decir, tanto el acusado como su defensor técnico aceptan con ciertos límites la pena solicitada por la acusación, o la más grave de las solicitadas si hubiera varios acusadores, procediéndose a dictar sentencia inmediatamente, al hacerse innecesaria la vista”. Podemos señalar tres modalidades de conformidad: reconocimiento de hechos (artículos 789.5.5ª y 790.6 LECr), conformidad con el escrito de acusación (artículos 655 y 791.3 LECr) y conformidad en el acto de juicio oral (artículos 688 a 700 y 793.3 LECr). Vid. LAMO RUBIO, J.: *El procedimiento abreviado*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, págs. 102 y ss.; MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S.: *Derecho jurisdiccional III. Proceso penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, págs. 262 y ss.

1007 Vid. BARONA VILAR, S.: “El consenso en el proceso penal americano: plea bargaining”, RGD núm. 591, 1993, págs. 11687 y ss.

1008 Vid. FIANDACA, G.: “Pena patteggiata e principio rieducativo: un arduo compromesso tra logica di parte e controllo giudiziale”, *Il Foro Italiano*, 1990, I, págs. 2386 y ss.

1009 Vid. GÓMEZ COLOMER, J.L.: *El proceso penal alemán. Introducción y normas básicas*, Bosch, Barcelona, 1985.

1010 Vid. DE LA OLIVA SANTOS, A.: “Disponibilidad del objeto, conformidad del imputado y vinculación del Tribunal a las pretensiones en el proceso penal”, RGD núms. 577-578, 1992, págs. 9583 y ss.

doctrina se ha mostrado extremadamente crítica con estos institutos, dadas las dudas que generan acerca de la obtención de exigencias de justicia y razonabilidad¹⁰¹¹.

En el Derecho internacional público, también podemos encontrar fórmulas negociales tendentes a la solución pacífica de las controversias surgidas entre los diferentes Estados¹⁰¹². Si bien, en este ámbito los entes intervinientes son únicamente sujetos de Derecho público y los condicionantes de su celebración son por completo diferentes, las mismas representan una muestra de la ampliación del ámbito de actuación de las técnicas convencionales. En este sentido, el artículo 33.1 de la Carta de las Naciones Unidas prevé distintos medios para el arreglo de controversias entre los que destacan la negociación, la mediación, la conciliación, etc. Asimismo, los tratados internacionales suelen incorporar, generalmente, cláusulas relativas al arreglo de controversias entre las que suelen incluirse los procedimientos de acuerdo amistoso (“Mutual Agreement Procedure”). Un sector especialmente abonado para la localización de este tipo de figuras es el de los convenios para evitar la doble imposición entre los dos Estados firmantes, dado que siempre incluyen una cláusula con este tipo de acuerdos para la resolución de controversias¹⁰¹³. No obstante y

1011 Vid. BARONA VILAR, S.: “El consenso en el proceso penal americano: plea bargaining”, RGD núm. 591, 1993, pág. 11690.

1012 GONZÁLEZ CAMPOS, J.D., SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L.I. y SÁENZ DE SANTA MARÍA, P.A.: *Curso de Derecho Internacional Público*, Civitas, Madrid, 1998, págs. 819 y ss.

1013 La generalidad de los Tratados firmados por España para evitar la doble imposición incorpora un procedimiento amistoso para la resolución de controversias. Procedimiento amistoso:

“1. Cuando un residente de un Estado contratante considere que las medidas tomadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para él un gravamen que no esté conforme con el presente Convenio, podrá, con independencia de los recursos previstos por la legislación nacional de los Estados, someter su caso a la Autoridad competente del Estado contratante del que es residente.

2. Esta Autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión de común acuerdo con la Autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar la imposición que no se ajuste al presente Convenio.

3. Las Autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver de común acuerdo las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del presente Convenio.

4. Las Autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente entre sí, a fin de lograr los acuerdos a que se refieren los párrafos anteriores”.

Vid. el especial dedicado por la "International Fiscal Association" a los procedimientos amistosos en el Congreso XXXV celebrado en Berlín, *Procédure amiable- procédure et pratique*, Cahiers de Droit fiscal international Vol. LXVIa, Kluwer, Róterdam, 1981.

dada la ausencia de obligatoriedad, se han establecido además mecanismos heterocompositivos para la resolución de los conflictos en ausencia de común acuerdo¹⁰¹⁴.

¹⁰¹⁴ Vid. por ejemplo, la Convención sobre Arbitraje de la Unión Europea sobre eliminación de la doble imposición con relación al ajuste de utilidades entre empresas vinculadas.

II. LAS TÉCNICAS CONVENCIONALES Y EL DERECHO TRIBUTARIO

A. LA TRASLACIÓN DE LAS TÉCNICAS CONVENCIONALES AL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

1) Consideraciones iniciales

Con motivo de la promulgación de la Ley 30/1992¹⁰¹⁵, se reinició el debate sobre la introducción de las técnicas convencionales en nuestra disciplina, en virtud del carácter supletorio del Derecho administrativo¹⁰¹⁶. La polémica traía causa en la especialidad de los procedimientos tributarios recogida en la Disposición Adicional Quinta de dicha Ley que, en su número uno¹⁰¹⁷, preveía su sujeción a su normativa específica, salvo en lo no previsto en la misma. Esta Disposición, recientemente modificada por la Ley 4/1999, de 13 de enero¹⁰¹⁸, mantenía y mantiene la citada especialidad respecto al procedimiento administrativo común¹⁰¹⁹. Sin embargo, la ausencia de una habilitación genérica de institutos consensuales en nuestra materia permitiría, a nuestro juicio, la aplicación

¹⁰¹⁵ ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo a la obra de GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998, pág. 20.

¹⁰¹⁶ Vid. AGULLÓ AGÜERO, A.: "La introducción en el Derecho tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992" en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 181 y ss.

¹⁰¹⁷ Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992. Procedimientos administrativos en materia tributaria: "1. Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley".

¹⁰¹⁸ La nueva redacción dada por la Ley 4/1999 del núm. 1 de la Disposición Adicional Quinta establece que "los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.

En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria".

¹⁰¹⁹ Vid. las duras críticas de MARTÍN QUERALT, J.: "Editorial. Las cosas...", cit., págs. 3 y ss. En contra, MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: "Reflexiones acerca de...", cit., págs. 26 y 27.

supletoria del artículo 88¹⁰²⁰. No obstante y dado su carácter incompleto¹⁰²¹, consideramos necesaria una autorización específica en el ordenamiento tributario que introduzca las técnicas convencionales y regule su alcance, efectos y régimen jurídico específico.

La concepción imperante en el Derecho público de una Administración al servicio de los ciudadanos determina una configuración de sus relaciones en pie de igualdad entre las partes¹⁰²². De este modo, se potencia la participación del particular en el proceso de formación de la decisión administrativa¹⁰²³, instituyendo un diálogo que constituye una de las condiciones de legalidad de la correspondiente resolución, pudiendo derivar incluso en un acuerdo. Muestra de la traslación de esa tendencia a la materia tributaria es la generalización tanto del derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia a sus diferentes procedimientos como de los acuerdos previos de valoración. Sin embargo y a pesar de los esfuerzos legislativos para mejorar la posición jurídica del contribuyente, esta nueva corriente no ha cristalizado todavía de forma suficientemente satisfactoria en nuestro ordenamiento. En concreto, el logro del “anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados”¹⁰²⁴ se nos antoja inalcanzable con la forma jurídica atribuida a alguno de los nuevos institutos creados y, en concreto, a los acuerdos previos de valoración. Por ende, debemos señalar que no todo concluye con la mera introducción de nuevos institutos sino que, además, es necesario un notable cambio de actitud en la actuación administrativa¹⁰²⁵.

1020 En materia de aplicación de la Ley 30/1992 a los procedimientos tributarios, vid. MARTÍN QUERALT, J.: “La aplicación de la...”, cit., págs. 37 y ss. Específicamente, sobre la aplicación del artículo 88, vid. AGULLÓ AGÜERO, A.: “Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una función quasiarbitral” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 277 y 278.

1021 La cuestión relativa al carácter completo de la habilitación del artículo 88 de la LRJAP-PAC no es pacífica en la doctrina administrativista. Por una parte, DELGADO PIQUERAS afirma la eficacia directa del artículo 88, sin necesidad de una norma adicional de desarrollo (*La terminación convencional...*, cit., págs. 186 a 189). Por otra parte, MENÉNDEZ REXACH señala que el artículo 88 no es más que una norma habilitadora necesitada de desarrollo posterior (“Procedimientos administrativos...”, cit., pág. 264). En el mismo sentido y referido a la materia tributaria, vid. MARTÍN QUERALT, J.: “Editorial. Pactos sí... según derecho”, TF núm. 72, 1996, págs. 3 y ss.

1022 Vid. la reflexión en materia tributaria de LÓPEZ MARTÍNEZ, J.L.: “El principio de igualdad...”, cit., Vol. I, pág. 435.

1023 La Ley 4/1999 que modifica la LRJAP-PAC ha querido reforzar el principio de participación ciudadana en el ámbito de las relaciones entre Administración y ciudadanos al establecer en el artículo 3.5 que “en sus relaciones con los ciudadanos las Administraciones Públicas actúan de conformidad con los principios de transparencia y de participación”.

1024 Exposición de Motivos de la LDGC y GOBEAUX, D.: “L'accès des contribuables...”, cit., pág. 119.

1025 LOUIT, C.: “Les relations entre l'administration...”, cit., págs. 185 y ss.

Pese a la actualidad y la novedad del tema, no hay que perder de vista que la cuestión relevante en nuestra disciplina no es tanto la aplicabilidad del artículo 88 como la compatibilidad de las técnicas convencionales con el deber de contribuir. La conflictividad reinante¹⁰²⁶ junto a la congestión tanto de la vía económico-administrativa como de la jurisdicción contencioso-administrativa han potenciado el interés por esta clase de figuras. A estos factores, hay que añadir la experiencia, aparentemente satisfactoria, de las diferentes técnicas convencionales previstas en otros ordenamientos. Ante esta euforia, juzgamos oportuno realizar un estudio sosegado de la admisibilidad de las técnicas convencionales en el ordenamiento tributario, distanciándonos de modas y soluciones mágicas importadas de otros países. En este sentido, consideramos insuficiente tanto su admisión en otras ramas del Derecho público como son la administrativa y la procesal penal –en las que también rige el principio de legalidad– como su existencia en otros Estados. Por consiguiente, será necesario comprobar la admisibilidad de las técnicas convencionales en el Derecho tributario español incardinando exactamente este fenómeno y atendiendo a la singularidad de nuestra materia¹⁰²⁷.

Por una parte, la presencia, en nuestro ordenamiento, de ciertos institutos con sustrato negociador¹⁰²⁸ junto al interés suscitado por la terminación convencional de la LRJAP-PAC han llevado a la doctrina a calificar estos institutos como técnicas transaccionales o convencionales¹⁰²⁹. Sin embargo y a pesar de entrever la existencia de verdaderos acuerdos entre Administración y contribuyente en estos institutos, conviene recordar que el legislador no les reconoce eficacia jurídica alguna. Por el contrario, tanto la LDGC como la LIS y la LIVA les atribuyen la forma jurídica de actos administrativos unilaterales, en los que la vinculación de las partes no deriva del acuerdo informal alcanzado¹⁰³⁰. De esta forma, deberemos determinar si la opción del legislador obedece bien a la voluntad de

1026 BOUVIER, M. y ESCLASSAN, M.-C.: *L'administration fiscale...*, cit., págs. 92 y ss.

1027 RAMALLO MASSANET, J.: "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias" en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 220.

1028 Nos estamos refiriendo a los acuerdos previos de valoración de la LDGC y su desarrollo normativo en los RRIPF y RRNR, a los acuerdos del artículo 16 de la LIS desarrollados en los artículos 16 y ss. del RIS y a la propuesta de porcentaje provisional del régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles en el IVA (artículo 152.1 LIVA).

1029 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996.

1030 En el mismo sentido, ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo..., cit., pág. 22.

preservar el carácter unilateral de la actuación administrativa bien a la imposibilidad de prever ciertas negociaciones con el contribuyente en los diferentes procedimientos tributarios. No obstante y en el caso de que verifiquemos su compatibilidad con el deber de contribuir, propugnamos reivindicar su naturaleza de técnicas convencionales, en aras de aumentar las garantías para los contribuyentes así como la transparencia de la actuación administrativa.

A mayor abundamiento, debe recordarse su presencia en el día a día de la aplicación del tributo, mediante la desnaturalización de otros institutos, concretamente, de las actas conformidad¹⁰³¹. La previsión de estas últimas para otros fines determina la disminución de garantías para el contribuyente en la celebración de estos acuerdos informales no previstos por el ordenamiento. En este sentido, es necesario ponderar, por una parte, los perjuicios que ocasiona su falta de regulación y, por otra, las garantías que aporta su previsión normativa, siempre y cuando quede demostrada su admisibilidad. En la actualidad, las ventajas que logran ambas partes con la celebración de acuerdos informales¹⁰³² se obtienen a costa de la efectividad del deber de contribuir y de los intereses del conjunto de ciudadanos. Su ausencia de reconocimiento impide su directa revisión judicial y, por tanto, dificulta el control de su adecuación a Derecho. De esta manera y frente a las ventajas que puede obtener el contribuyente, la falta de un régimen jurídico implica una clara ausencia de garantías contra las posibles arbitrariedades en las que pueda incurrir la Administración. Pese a la difuminación entre intereses generales y particulares, cabe señalar que, en materia tributaria, la defensa del interés de las partes en estos acuerdos es, en muchas ocasiones, contraria al del resto de ciudadanos¹⁰³³. Por tanto, deberá valorarse seriamente la introducción de las técnicas convencionales mediante habilitaciones específicas que establezcan tanto los criterios mínimos para su desarrollo reglamentario como un régimen jurídico básico que despeje dudas acerca de su naturaleza y configuración.

1031 Vid. MARTÍN QUERALT, J.: "Editorial. Algo más que una reforma: los acuerdos previos sobre precios de transferencia", TF núm. 66, 1996, pág. 4; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: "¿Qué podemos aprender...", cit., pág. 165.

1032 Vid. la descripción realizada en la Introducción (pág. 19).

1033 En materia de contratos para la determinación de la cuantía de la obligación tributaria, vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: "El principio de legalidad y las relaciones ley-reglamento en el ordenamiento tributario español" en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. I, págs. 879 y 880. Vid. las referencias que realiza el TC al señalar "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" en las SSTC 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 3), 76/1990, de 26 de abril (FJ 3) y 50/1995, de 23 de febrero (FJ 5). Vid. ANGELS, B.: *Rapport d'information...*, cit., pág. 18.

Por otra parte, en el Derecho comparado es frecuente constatar la existencia de figuras susceptibles de ser enmarcadas dentro del fenómeno de las técnicas convencionales. En primer lugar, en el Derecho continental europeo podemos hacer referencia al “*accertamento con adesione del contribuente*” del ordenamiento italiano, más conocido como “*concordato tributario*”¹⁰³⁴, y a los acuerdos del ordenamiento alemán¹⁰³⁵. En segundo lugar, en el Derecho anglosajón destacan los “*closing agreements*” y los “*compromises*” previstos respectivamente en las secciones 7121 y 7122 del “*Internal Revenue Code*” estadounidense¹⁰³⁶ así como los “*collateral agreements*” y los acuerdos ante el “*Appeals*”

1034 Artículos 1 a 13 del Decreto Legislativo núm. 218, de 19 de junio de 1997. En la doctrina, vid. MOSCHETTI, F.: “*Possibilità di accordo tra amministrazione finanziaria e contribuente nell’ordinamento tributario italiano*”, *Il Fisco*, 1995, págs. 5331 y ss. La naturaleza del “*concordato*” tampoco puede calificarse como propiamente convencional, dada su configuración como un acto administrativo unilateral. Asimismo, debe destacarse la futura previsión del “*concordato preventivo triennale*”.

1035 Si bien la Ordenanza Tributaria alemana no regula expresamente ningún acuerdo entre Administración y contribuyente, sí que hace referencia a la celebración de contratos públicos al enumerar los interesados en el procedimiento (§ 78.3). En este sentido, podemos distinguir entre acuerdos preparatorios del acto de liquidación y acuerdos en el procedimiento de revisión. Vid. SEER, R.: “*Contratos, transacciones...*”, cit., págs. 133 y ss.

1036 “*Sec. 7121. Closing agreements:*”

“(a)Authorization. The Secretary is authorized to enter into an agreement in writing with any person relating to the liability of such person (or of the person or estate for whom he acts) in respect of any internal revenue tax for any taxable period.

(b)Finality. If such agreement is approved by the Secretary (within such time as may be stated in such agreement, or later agreed to) such agreement shall be final and conclusive, and, except upon a showing of fraud or malfeasance, or misrepresentation of a material fact

(1)the case shall not be reopened as to the matters agreed upon or the agreement modified by any officer, employee, or agent of the United States, and

(2)in any suit, action, or proceeding, such agreement, or any determination, assessment, collection, payment, abatement, refund, or credit made in accordance therewith, shall not be annulled, modified, set aside, or disregarded”.

“*Sec. 7122. Compromises:*”

(a)Authorization. The Secretary may compromise any civil or criminal case arising under the internal revenue laws prior to reference to the Department of Justice for prosecution or defense; and the Attorney General or his delegate may compromise any such case after reference to the Department of Justice for prosecution or defense.

(b)Record. Whenever a compromise is made by the Secretary in any case, there shall be placed on file in the office of the Secretary the opinion of the General Counsel for the Department of the Treasury or his delegate, with his reasons therefor, with a statement of -

(1)The amount of tax assessed,

(2)The amount of interest, additional amount, addition to the tax, or assessable penalty, imposed by law on the person against whom the tax is assessed, and

(3)The amount actually paid in accordance with the terms of the compromise. Notwithstanding the foregoing provisions of this subsection, no such opinion shall be required with respect to the compromise of any civil case in which the unpaid amount of tax assessed (including any interest, additional amount, addition to the tax, or assessable penalty) is less than \$500”.

Vid. SERRANO ANTÓN, F.: “*La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos*”, *CT* núm. 78, 1996, págs. 89 y ss. Asimismo, ROZAS VALDÉS, J.A.: “*La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano*” en

Office”. En Gran Bretaña, podemos citar el “agreement” tributario previsto en el artículo 54 del “Tax Management Act”¹⁰³⁷. Por último, en América Latina nos encontramos con la transacción tributaria brasileña¹⁰³⁸, venezolana¹⁰³⁹, del Proyecto de Código Tributario argentino¹⁰⁴⁰ y del modelo de Código Tributario para América Latina¹⁰⁴¹ junto con los

la Jornada “Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria”, celebrada en Nápoles el día 9 de septiembre de 2002 bajo la organización de la ILADT.

1037 En Gran Bretaña, podemos distinguir dos tipos de acuerdos que se celebran en materia tributaria. El primero se produce en el seno del procedimiento de comprobación e investigación a semejanza del “accertamento con adesione” italiano. Se trata de un acuerdo informal no previsto normativamente pero sí reconocido como válido jurisdiccionalmente y que asume naturaleza privada. El segundo tipo de acuerdos aparece previsto en el artículo 54 del “Tax Management Act” de 1970 y cumpliría una función sustitutiva del correspondiente recurso administrativo.

Artículo 54.1 “Tax Management Act”: “Subject to the provisions of this section, where a person gives notice of appeal and, before the appeals is determined by the Commissioners, the Inspector or other proper officer of the Crown and the appellant come to an agreement, whether in writing or otherwise, that the assessment or decision under appeal should be treated as upheld without variation, or as varied in a particular manner or as discharged or cancelled, the like consequences shall ensue for all purposes as would have ensued if, at the time when the agreement was come to, the Commissioners had determined the appeal and had upheld the assessment or decision without variation, had varied it in that manner or had discharged or cancelled it, as the case may be”.

Vid. VASTA, A.: “L’Agreement tributario in Gran Bretagna”, *Rivista di Diritto Tributario*, 1995, Parte Prima, págs. 873 y ss.

1038 Código Nacional Tributario. Artículo 171: “A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”. Vid. GOMES QUEIROZ, M.E.: “Os mecanismos alternativos de resolução de controversias tributárias: experiencias no Brasil” en la Jornada “Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria”, celebrada en Nápoles el día 9 de septiembre de 2002 bajo la organización de la ILADT.

1039 Código Orgánico Tributario. Artículo 57: “La transacción judicial es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable”.

Artículo 58: “El Ejecutivo Nacional, por intermedio del Ministerio de Hacienda, podrá autorizar la transacción, previo pronunciamiento favorable del Consejo de Ministros y oída la opinión del Contralor General de la República. La transacción podrá celebrarse sin la opinión del mencionado funcionario, cuando hayan transcurrido tres (3) meses sin haberse recibido su respuesta. No será necesario el pronunciamiento del Consejo de Ministros, cuando el asunto sometido a transacción no exceda de un mil unidades tributarias (1.000 U.T.). El Consejo de Ministros podrá elevar este límite hasta cinco mil unidades tributarias (5.000 U.T.). El contrato de transacción será otorgado en nombre de la República, por el Procurador General de la República”.

1040 Proyecto de Código Tributario de la República Argentina (AFIP, Buenos Aires 1999). Artículo 69: “La transacción sólo se admitirá en cuanto a los hechos y su prueba y no respecto al significado de la norma aplicable o al monto del tributo y sus accesorios. El consentimiento de la Autoridad de Aplicación deberá ser expresado por escrito por el funcionario de máxima jerarquía y estará sujeto a las siguientes condiciones de validez:

- 1) Debe estar fundado.
- 2) Deben constar los dictámenes coincidentes y favorables del servicio jurídico permanente y del máximo órgano de asesoramiento técnico.
- 3) La transacción no podrá originar desembolsos a cargo de la Autoridad de Aplicación”.

Vid. CASÁS, J.O.: “Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias en Italia y América del Sur” en la Jornada “Meccanismi alternativi per la soluzione delle

acuerdos previstos en el ordenamiento uruguayo¹⁰⁴². Como podemos observar predominan aquellos acuerdos que versan sobre diferentes aspectos del procedimiento de liquidación. Concretamente, la mayoría tienen por objeto cuestiones de hecho o de derecho referidas a la determinación de la deuda tributaria.

Frente a estas experiencias, conviene recordar las duras críticas que recibieron las Evaluaciones Globales de Bases Imponibles en la imposición directa y los Convenios con Agrupaciones de Contribuyentes fueron introducidas¹⁰⁴³. Estas figuras resistieron a la promulgación de la LGT pero fueron perdiendo vigencia¹⁰⁴⁴ hasta desaparecer definitivamente como consecuencia de la promulgación de la Constitución Española y,

controverse in materia tributaria”, celebrada en Nápoles el día 9 de septiembre de 2002 bajo la organización de la ILADT.

1041 Modelo Oea/Bid de Código Tributario para América Latina. Artículo 51. Objeto: “La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable”.

Artículo 52. Facultades de la Administración: “El consentimiento de la Administración Tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía”.

En cambio, el modelo CIAT no incluye ni prevé la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria. Vid. CASÁS, J.O.: “Los mecanismos alternativos...”, cit.

1042 Texto Ordenado Uruguayo. Artículo 24: “La Dirección General Impositiva, actuando directamente o por medio de sus oficinas dependientes, podrá realizar acuerdos con los contribuyentes en las siguientes condiciones:

1) El acuerdo sólo podrá relacionarse con los impuestos cuyo monto no ha podido determinarse con exactitud y sobre las multas. La liquidación deberá individualizar los tributos y comprenderá las multas.

2) La suscripción del acuerdo no libera al contribuyente de la obligación impuesta por el artículo 54 de la Ley núm. 12.804, de 30 de noviembre de 1960.

La presente disposición será reglamentada por el Poder Ejecutivo sobre las siguientes bases:

1) Hecha la inspección, el acuerdo deberá realizarlo el Director de la Oficina o quien lo represente asesorado por un contador y un abogado.

2) Cuando la suma que la Administración establezca sea mayor a los \$ 30 (pesos uruguayos treinta) y no haya mediado el acuerdo con la Oficina, el asunto será resuelto por el Director General de Rentas o quien lo represente, asesorado por un abogado y un contador. Esta suma deberá ser fijada anualmente por el Director General de Rentas ajustándola al costo de vida.

3) El contribuyente debe estar presente en las audiencias, pudiendo ser acompañado por los asesores que estime conveniente”.

Fuente: Decreto-Ley 14.189 de 29 de abril de 1974, artículo 518. Ley 16.226 de 29 de octubre de 1991, artículo 498.

Artículo 25: “Declárese con carácter interpretativo que la determinación del tributo a que hace referencia el artículo anterior, es efectuada por la Administración”.

Fuente: Decreto-Ley 14.416 de 28 de agosto de 1975, artículo 350.

Vid. MAZZ, A.: “Mecanismos alternativos de solución de controversias en Uruguay” en la Jornada “Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria”, celebrada en Nápoles el día 9 de septiembre de 2002 bajo la organización de la ILADT.

1043 Estas figuras serán estudiadas como antecedentes históricos en el Capítulo V en el epígrafe I.

1044 Vid. la evolución normativa de los Convenios con Agrupaciones de Contribuyentes que recoge BANACLOCHE PÉREZ, J.: “Las estimaciones objetivas: la primera reforma urgente”, RDFHP núm. 135, 1978, págs. 818 a 826.

concretamente, por el impulso de la reforma tributaria de 1978. Estos institutos suponían una grave vulneración de los principios de reserva de ley, de capacidad económica y de igualdad¹⁰⁴⁵. Esta experiencia negativa contribuyó decisivamente a reforzar sobremanera el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y el principio de legalidad. De este modo, se han erigido en los principales argumentos esgrimidos por la doctrina para rechazar cualquier posibilidad de introducción de las técnicas convencionales en nuestra disciplina¹⁰⁴⁶. Por último, deben recordarse las feroces críticas que recibió el instituto del “concordato tributario” italiano¹⁰⁴⁷.

2) Delimitación conceptual

Ante las críticas de la doctrina más reacia a su introducción y las cautelas aducidas por sus partidarios, estimamos oportuno delimitar el significado que cabe atribuir a las mismas en el ordenamiento tributario. En primer lugar, cabe señalar que no todos los institutos con sustrato negocial constituyen verdaderas técnicas convencionales. Como ya hemos avanzado, en nuestro ordenamiento existen institutos con esencia y denominación consensual –referidos a la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria– que revisten la forma jurídica de actuaciones administrativas unilaterales¹⁰⁴⁸. No obstante, pensamos que la conversión de estos institutos pasa exclusivamente por el reconocimiento de eficacia jurídica a los acuerdos procedimentales celebrados con el contribuyente. Asimismo, existen otras figuras cuya estructura permitiría dar entrada a la participación del ciudadano en los diferentes procedimientos tributarios e, incluso, a la celebración de acuerdos en su seno. Concretamente, nos estamos refiriendo a aquellos institutos o procedimientos en los que la Administración goza de un amplio margen de apreciación bien en su tramitación bien en su resolución. Estos ámbitos de discrecionalidad –técnica o administrativa– aconsejarían la participación del obligado en su determinación e, incluso,

1045 Vid. entre otros, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “Las estimaciones objetivas”, cit., págs. 433 a 436.

1046 Vid. entre otros, ARIAS ABELLÁN, M.D.: “La indisponibilidad de la obligación...”, cit., Vol. I, págs. 619 y ss.; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., págs. 272 a 274; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero...*, cit., pág. 344.

1047 Este instituto será tratado con mayor profundidad en el Capítulo V en el epígrafe relativo al Derecho comparado (vid. págs. 452 y ss.).

la previsión de fórmulas convencionales¹⁰⁴⁹. En este sentido, creemos imprescindible estudiar la viabilidad de dotar de relevancia jurídica tanto a la participación del contribuyente en el procedimiento correspondiente como al acuerdo en sí. El reconocimiento de efectos jurídicos a dicho convenio y su carácter vinculante no obstaría para que asumiera eventualmente una función preparatoria de la posterior resolución, en el caso de que el ordenamiento exija la terminación del procedimiento correspondiente mediante un acto administrativo.

En segundo lugar, debemos realizar una precisión terminológica respecto a las fórmulas empleadas por la doctrina y el legislador para denominar este fenómeno. El empleo, en materia tributaria, de las expresiones terminación convencional o transaccional¹⁰⁵⁰ aporta mayor confusión siquiera que en el ámbito administrativo. En este sentido, ni todas las situaciones jurídico subjetivas ni todos los procedimientos permiten la sustitución del acto administrativo por un acuerdo con el contribuyente. En función de la situación jurídico subjetiva sobre la que recaigan y del procedimiento en que se sitúen, dichos acuerdos asumirán carácter preparatorio o sustitutivo respecto de la posterior resolución que ponga fin al trámite o, en su caso, al procedimiento correspondiente. Concretamente, las diferentes reservas y preferencias de ley¹⁰⁵¹ con incidencia en materia tributaria condicionarán, sobremanera, las posibilidades de terminación convencional de sus procedimientos.

En tercer lugar, es preciso delimitar su ámbito de actuación en aras de no perder de vista su significado, dada la variedad de acepciones que se puede atribuir a la citada expresión. Concretamente, nos referiremos a aquellos acuerdos, pactos o convenios con eficacia jurídica que se celebran en el seno de los procedimientos de aplicación del

1048 ROSEMBUJ, T.: "La resolución alternativa...", cit., págs. 100 a 103.

1049 BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.: "La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos" en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 200; PATRONI GRIFFI, F.: "Un contributo alla trasparenza...", cit., págs. 59 y 60; RAMALLO MASSANET, J.: "La eficacia de la voluntad...", cit., pág. 241; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 25. Como referente normativo, baste citar como ejemplo la Ley 241/1990 que establece que el ámbito de actuación de los acuerdos preparatorios son los márgenes de discrecionalidad de la resolución final.

1050 Artículo 88 de la LRJAP-PAC. Respecto a la doctrina tributaria, vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996.

tributo¹⁰⁵². Como ya veremos, el tipo de acuerdo varía en función del objeto, procedimiento y momento de su celebración. Respecto al primero, evidenciaremos como los diferentes convenios pueden versar tanto sobre determinados elementos del tributo (elementos de cuantificación) como sobre las distintas situaciones jurídico subjetivas (obligación tributaria principal, deberes y obligaciones formales, y potestades administrativas). Asimismo, comprobaremos como las técnicas convencionales pueden tener cabida en los diferentes procedimientos tributarios, comprendiendo el de gestión¹⁰⁵³, el de inspección, el de recaudación e, incluso, el sancionador y el de revisión. Sin embargo, en este último procedimiento será necesario delimitar el concepto y ámbito de actuación de las técnicas convencionales. Concretamente, pretendemos evitar confusiones con determinados métodos alternativos de resolución de conflictos, bien porque ostentan naturaleza heterocompositiva bien porque su celebración se produce en el seno de un proceso jurisdiccional. En definitiva, dada su disparidad en función de la situación jurídico subjetiva y el procedimiento sobre el que recaigan, no podemos rechazar *a priori* la admisibilidad de las técnicas convencionales en su totalidad, sino que es necesario realizar un análisis individualizado.

No obstante y como paso previo al cuestionamiento de la introducción de las técnicas convencionales en el ordenamiento tributario, debemos reflexionar sobre las consecuencias que la misma conlleva. Una vez analizada en el Capítulo II la participación procedimental, es necesario plantearnos si la misma debe limitarse a un mero contraste de posiciones con la Administración¹⁰⁵⁴ o, incluso, puede constituir el presupuesto y base para la conclusión de acuerdos con aquella. En este último caso, el régimen jurídico de las figuras donde se enmarquen debe ser congruente y, por tanto, reconocer eficacia jurídica tanto a la participación del obligado como al acuerdo en sí. De esta forma, creemos que la eficacia y efectividad que puedan tener estos acuerdos pasa por atribuirles carácter vinculante para

1051 Artículos 31.3 de la CE y 69 de la LGT. En cambio, el artículo 124.2 de la LGT exige un acto administrativo para toda liquidación definitiva.

1052 En este sentido, nos referimos a la gestión tributaria en el sentido empleado por el Título III de la LGT, es decir, “un significado no técnico” comprensivo tanto del procedimiento de gestión tributaria como de los de recaudación y de revisión (MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 299).

1053 En este caso, hacemos referencia al procedimiento de gestión tributaria en sentido estricto.

1054 Como es el caso de la “procédure de redressement contradictoire” francesa en la que no existe cabida para las técnicas convencionales.

ambas partes de la relación jurídico tributaria¹⁰⁵⁵. Asimismo y en caso de fallida celebración del acuerdo, estimamos congruente con el fomento de la participación de los contribuyentes, el reconocimiento de determinados efectos jurídicos a la misma relacionados con la motivación de la resolución que los apruebe o deniegue.

Por último y dado que no todos los acuerdos que tienen por objeto algún aspecto de nuestra materia constituyen técnicas convencionales, existirán supuestos no reconducibles a la citada categoría. En primer lugar, debemos desechar la colaboración de los ciudadanos en la elaboración de las disposiciones tributarias por producirse en el plano normativo¹⁰⁵⁶ y, por tanto, sin relación alguna con la esfera aplicativa. Nos referimos a los llamados “acuerdos normativos” que tienen por fin ser recogidos en una norma jurídica¹⁰⁵⁷ y que, a diferencia de las técnicas convencionales, no responden a criterios jurídicos sino políticos o sociales¹⁰⁵⁸. De esta forma, nos encontramos ante el desarrollo del principio constitucional de audiencia de los ciudadanos en el procedimiento de elaboración de las disposiciones que les afecten¹⁰⁵⁹. Así, en el artículo 96.2 de la LGT el legislador también ha

1055 En el mismo sentido, vid. RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., pág. 244. Vid. la constatación del menor interés que han despertado las consultas no vinculantes frente a las vinculantes, VILLAVERDE GÓMEZ, B.: “Propuestas para una reforma...”, cit., pág. 695.

1056 Prevista en el artículo 96 de la LGT: “Uno. La colaboración social en la gestión de los tributos podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales. Dicha colaboración podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos: a) Campañas de información y difusión. b) Educación tributaria. c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. d) Asistencia en la realización de declaraciones. e) Régimen de estimación objetiva de bases tributarias.

Dos. Asimismo, la colaboración social podrá llevarse a cabo mediante la participación de las entidades, instituciones y organismos a que se refiere el apartado 1 en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias”.

Vid. la referencia que realiza PREZIOSI en materia de “accordi sindacali finanziari” (“Introduzione” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, pág. 15)

1057 SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional...”, cit., pág. 82. También calificados por DELGADO PIQUERAS como concertación política (*La terminación convencional...*, cit., págs. 108 y ss.).

1058 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 31.

1059 PARADA VÁZQUEZ, J.R. y BACIGALUPO SAGGESE, M.: “Audiencia del ciudadano...”, cit., Tomo VIII, págs. 527 y ss. Vid. la STS de 1 de julio de 1991 (ref. Aranzadi 5578, FJ 2) respecto a la modificación de las Ordenanzas Fiscales del Impuesto sobre Radicación sin dar audiencia a los ciudadanos. Esta sentencia destaca el carácter imperativo de la audiencia a los interesados para asegurar “la legalidad, el acierto y la oportunidad” de la disposición. El TS ha señalado que “las normas reguladoras del procedimiento administrativo para la elaboración de los actos administrativos, son normas de Derecho Público, imperativas o de *ius cogens*, que operando como garantía de los particulares interesados, deben ser observadas estrictamente” (STS de 30 de abril de 1992 (ref. Aranzadi 4207).

previsto, la intervención del contribuyente en aras de conseguir un cierto consenso social en el establecimiento de las obligaciones y deberes que integran el deber de contribuir¹⁰⁶⁰.

En segundo lugar, tampoco pueden incluirse los “convenios de colaboración” entre las diferentes Administraciones públicas (Estado, CCAA y Entidades Locales) y sus órganos, previstos en los artículos 5.3, 6, 7 y 8 de la LRJAP-PAC, dado que los mismos tienen por objeto la articulación recíproca de competencias¹⁰⁶¹. De esta forma, se trata de “técnicas de cooperación entre Entidades públicas en el ejercicio de sus respectivas competencias y, por tanto, presuponen que ambas partes están situadas, jurídicamente, en pie de igualdad”¹⁰⁶². La diferencia con la terminación convencional del artículo 88 –en la que también se contemplan los acuerdos con Entidades públicas– radica en el ejercicio de competencias por parte de una de las Administraciones y en la posición de interesado que asume la otra¹⁰⁶³. En el ordenamiento tributario, un campo especialmente abonado para estos convenios¹⁰⁶⁴ es el de la colaboración entre las Comunidades Autónomas y la Administración tributaria del Estado en materia de gestión de impuestos cedidos¹⁰⁶⁵.

En último lugar, en materia de métodos alternativos de resolución de conflictos¹⁰⁶⁶ conviene realizar una distinción, dada la amplitud del término. En nuestra disciplina, éstos podrían definirse como aquellos que permiten tanto a la Administración como al contribuyente la eliminación de la controversia que afecta a la relación tributaria. Así, suponen una mejora sensible de la gestión y permiten la descongestión de la vía económico-administrativa y de la jurisdicción contencioso-administrativa como

1060 MARTÍN QUERALT destaca la necesidad de tener en cuenta la realidad social que rodea la normativa tributaria a la hora de elaborarla (“Editorial. Pactos sí..., cit., pág. 6). Vid. también IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “La necesaria simplificación del ordenamiento tributario”, RDFHP núm. 253, 1999, pág. 729.

1061 Vid. DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional...*, cit., págs. 113 y ss.; PARADA, R.: *Régimen jurídico...*, cit., págs. 328 a 330. En la doctrina italiana, vid. PALEÓLOGO, G.: “La Legge 1990 n. 241: Procedimenti amministrativi ed accesso ai documenti dell’Amministrazione”, Dir. Proc. Amm., 1991, págs. 31 y 32.

1062 MENÉNDEZ REXACH, A.: “Procedimientos administrativos...”, cit., pág. 263.

1063 Ibidem.

1064 DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional...*, cit.; págs. 113 y ss.

1065 Vid. el artículo 19 de la LOFCA y el RD 1390/1990, de 2 de noviembre, sobre colaboración de las Administraciones Públicas en materia de gestión catastral y tributaria e inspección catastral.

1066 Se trata de un movimiento que abarca todas las ramas del Derecho. Se inició fundamentalmente en el ámbito del Derecho privado (contratos, familia, etc.), aunque ha generado una gran expectación en la práctica totalidad de las ramas del Derecho público.

consecuencia del descenso del alto grado de conflictividad que nos rodea¹⁰⁶⁷. Podemos observar como una definición tan amplia da cabida a una multiplicidad de figuras bien sean de naturaleza autocompositiva bien heterocompositiva¹⁰⁶⁸, englobando, por tanto, a las técnicas convencionales también. No obstante, debemos excluir de la categoría de las técnicas convencionales aquellos ADR que supongan la atribución a un tercero la decisión de la controversia¹⁰⁶⁹ tanto en el procedimiento de gestión tributaria¹⁰⁷⁰ como en el de revisión¹⁰⁷¹. Asimismo, cabe descartar aquellos institutos de naturaleza autocompositiva que se celebren en la fase jurisdiccional. En el primer caso, la exclusión se produce con independencia de que conlleven un convenio de sometimiento a arbitraje¹⁰⁷², dado que la solución final de la controversia no deriva de un acuerdo entre las partes. En el segundo, a pesar de mediar un acuerdo entre Administración y contribuyente, éste no se produce en el seno de un procedimiento sino en un proceso jurisdiccional¹⁰⁷³.

-
- 1067 En un sentido similar, ROSEMBUJ, T.: “La resolución alternativa...”, cit., págs. 114 y 115. DELGADO PIQUERAS, en alusión a la “Administrative Dispute Resolution Act”, define los métodos alternativos de resolución de conflictos como “la sustitución del sistema institucional judicial por otros mecanismos alternativos de naturaleza consensual para la resolución de conflictos o litigios, como la negociación, conciliación, mediación, arbitraje, etc., sea con carácter previo, durante o al margen de un proceso ante los tribunales, y que produzcan soluciones más ágiles y de mayor calidad” (“La Administrative Dispute Resolution...”, dt., pág. 562). SERRANO ANTÓN señala que estos procedimientos “descansan en la consensualidad y colaboración entre el poder público y los ciudadanos y pretenden ser menos costosos, más rápidos y cualitativamente más satisfactorios en sus resultados (*La terminación convencional...*, cit., pág. 33).
- 1068 Destacan los institutos del arbitraje, la conciliación, mediación, la transacción, negociación, etc.
- 1069 Como ya veremos, también debemos excluir figuras como la tasación pericial contradictoria dado que, a pesar de su ubicación en el procedimiento de aplicación de los tributos, su configuración parece aproximarla en mayor medida a un arbitraje que a un acuerdo entre Administración y contribuyente. Sobre la naturaleza arbitral de la tasación pericial contradictoria, vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “El arbitraje tributario”, en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 259.
- 1070 En este caso, hemos empleado un sentido amplio del término gestión tributaria. Así, en el ordenamiento tributario español destaca la figura de la tasación pericial contradictoria (artículo 52.2 LGT) que si bien no cabe calificarla propiamente como arbitraje sino como arbitrio, sí que participa de naturaleza heterocompositiva (vid. págs. 279 y ss.).
- 1071 En EEUU, pese a estar prohibido en materia tributaria, la regla 124 de la “Tax Court” prevé un arbitraje sobre los hechos controvertidos con relevancia fiscal (Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “El arbitraje tributario”, cit., pág. 258; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: “El arbitraje en Derecho tributario”, Revista de Contabilidad y Tributación núm. 7, 1997, pág. 18).
- 1072 Vid. la propuesta de arbitraje que realiza CALVO ORTEGA, R.: “En defensa del arbitraje tributario”, CT núm. 100, 2001, págs. 153 y ss.
- 1073 Es el caso de la “conciliazione giudiziale” prevista en el ordenamiento tributario italiano.

Los ADR han suscitado un gran interés, hasta el punto de que algunos Estados ya los han introducido en sus ordenamientos internos. Hasta ahora, figuras como el arbitraje¹⁰⁷⁴ o los procedimientos amistosos para la resolución de controversias¹⁰⁷⁵ únicamente se habían empleado en el Derecho tributario internacional con el fin de resolver controversias en materia de doble imposición. Sin embargo, la conflictividad que reina en nuestra disciplina ha inducido a algunos legisladores a prever, con diversa intensidad, dichas figuras en los diferentes procedimientos de revisión e, incluso, en la fase jurisdiccional¹⁰⁷⁶. Asimismo, cabe resaltar, dentro de la citada vía de revisión de varios ordenamientos, la tímida introducción de órganos que participan, en cierta medida, de naturaleza arbitral a pesar del carácter no vinculante de su decisión. En el ordenamiento francés destaca el dictamen de las “commissions départementales” en su “procédure de redressement contradictoire”¹⁰⁷⁷.

1074 Así, valgan como ejemplos el arbitraje respecto a los ajustes obligatorios en materia de precios de transferencia, la Convención sobre Arbitraje de la Unión Europea sobre eliminación de la doble imposición con relación al ajuste de utilidades entre empresas vinculadas, etc. Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “El arbitraje tributario”, cit., pág. 258; HORTALÀ I VALLVÉ, J.: “El arbitraje en materia tributaria. Un análisis crítico del convenio de la Unión Europea”, CT núm. 79, 1996, págs. 55 y ss.; NAVARRINE, S.C. y ASOREY, R.O.: *Arbitraje*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1992, págs. 61 y ss.

1075 Nos referimos a los “Mutual Agreement Procedure” incluidos en cualquier convenio de doble imposición. Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “El arbitraje tributario”, cit., pág. 258; NAVARRINE, S.C. y ASOREY, R.O.: *Arbitraje*, cit., págs. 61 y ss.

1076 A favor de su introducción en el ordenamiento tributario español, vid. CALVO ORTEGA, R.: “Litigiosidad fiscal...”, cit., págs. 22 y ss. Vid. la propuesta de su posible integración en la futura LGT en el Libro Blanco para la Reforma de la LGT en el epígrafe relativo a la revisión de los actos tributarios y, concretamente, en el subepígrafe específico relativo al arbitraje tributario (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 226 y ss.).

1077 “Livre des procédures fiscales (partie législative) ”: artículo L59: “Lorsque le désaccord persiste sur les redressements notifiés, l’administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l’avis soit de la comisión départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d’affaires prévue à l’article 1651 du code general des impôts suit de la comisión départementale de conciliation prévue á l’article 667 du même code. Les commissions peuvent également être saisies à l’initiative de l’administration”.

Artículo L59 A: “La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d’affaires intervient:

1^o Lorsque le désaccord porte soit sur le montant du bénéfice industriel et commercial, du bénéfice non commercial, du bénéfice agricole ou du chiffre d’affaires, détermine selon un mode réel d’imposition, soit sur le valeur vénale des immeubles, des fonds de commerce, des parts d’intérêts, des actions ou des parts de sociétés immobilières servant de base à la taxe sur le valeur ajoutée, en application de l’article 257 (6 et 71) du code général des impôts;

2^o Lorsqu’il s’agit de différends portant sur l’application des articles 39.1(1^o) et 111 (d) du code général des impôts relatifs aux rémunérations non déductibles pour la détermination du bénéfice des entreprises industrielles ou commerciales, ou du 5 de l’article 39 du même code relatif aux dépenses que ces mêmes entreprises doivent mentionner sur le relevé prévu à l’article 54 *quarter* du code précité”.

Artículo L59 B: “La commission départemental de conciliation intervient en cas d’insuffisance des prix ou évaluations ayant servi de base aux droits d’enregistrement ou à la taxe de

En nuestro ordenamiento local, la supresión del recurso administrativo y del elevado coste del recurso a la vía judicial ha llevado al Ayuntamiento de Barcelona a la creación del “Consell Tributari”¹⁰⁷⁸. Nos encontramos ante un órgano que, pese a su naturaleza consultiva, cumple una “función quasiarbitral”, dada la aceptación de la práctica totalidad de sus dictámenes por la Corporación municipal¹⁰⁷⁹. Sin embargo, el arbitraje no ha sido todavía previsto por ningún ordenamiento como método alternativo de resolución de conflictos distinto al proceso jurisdiccional. Únicamente y a pesar de su prohibición¹⁰⁸⁰, en EEUU se ha introducido en la fase jurisdiccional con el fin de “descargar a la “Tax Court” de casos relativos a precios de transferencia, dada la complejidad de los mismos y el excesivo tiempo que normalmente conlleva su resolución judicial”¹⁰⁸¹. Empero, debemos recordar que estas figuras no pueden reconducirse a la categoría de técnicas convencionales, con independencia de la existencia de un acuerdo de sumisión de arbitraje.

En cambio, es más frecuente en el ámbito internacional la previsión de acuerdos entre Administración y contribuyente sustitutivos del correspondiente recurso administrativo. Así, destacan las posibilidades de acuerdo previstas en el ordenamiento alemán en sustitución del correspondiente recurso¹⁰⁸². Asimismo, en el Reino Unido el artículo 54.1 de la “Tax Management Act” prevé la posibilidad de celebración de acuerdos en el procedimiento de revisión con anterioridad a la resolución del recurso¹⁰⁸³. En EEUU destacan los acuerdos celebrados con el “Appeals Office” cuya validez queda subordinada a su aprobación por el “Reviewing Officer”¹⁰⁸⁴. Estas figuras sí son reconducibles al concepto de técnicas convencionales. No obstante y a pesar de su exclusión, también debemos hacer referencia a aquellas figuras que tienen lugar en la fase jurisdiccional y que presentan gran similitud con las anteriormente descritas. En este sentido, destaca la

publicité foncière dans les cas mentionnés au 2 de l'article 667 du code général des impôts ainsi qu'à l'impôt de solidarité sur la fortune”.

1078 En este sentido, vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “El arbitraje tributario”, cit., págs. 257 y ss.

1079 AGULLÓ AGÜERO, A.: “Recursos no formales...”, cit., págs. 284 y ss.

1080 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: “El arbitraje en el Derecho...”, cit., págs. 11 y ss.

1081 FALCÓN Y TELLA, R.: “El arbitraje tributario”, cit., pág. 258.

1082 El párrafo 364a de la Ordenanza Tributaria prevé la obligación de la Administración cuando el ciudadano lo solicite –que se convierte en potestad de oficio si tal requerimiento no se produce– de discutir la cuestión recurrida con el interesado antes de resolver dicho recurso. En el caso de llegarse a un acuerdo, la Administración corregiría el acto administrativo, evitándose la prosecución del procedimiento de revisión. Vid. SEER, R.: “Contratos, transacciones...”, cit., págs. 146 y 147.

1083 Vid. nota 1037 (pág. 220).

1084 Vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 425 y 426.

“conciliazione giudiziale” italiana¹⁰⁸⁵ y la conciliación prevista por el párrafo 79.1 de la Ordenanza de los Tribunales Financieros¹⁰⁸⁶. En suma, únicamente podemos reconducir a la categoría de las técnicas convencionales en el seno del procedimiento de revisión los acuerdos sustitutivos del correspondiente recurso administrativo. En este sentido, juzgamos que su concepto debe limitarse a los acuerdos –de naturaleza autocompositiva– celebrados entre Administración y contribuyente en el seno de los procedimientos tributarios de gestión¹⁰⁸⁷ y revisión. No obstante, dada su creciente importancia en el ámbito internacional y algunas similitudes con determinadas técnicas convencionales, realizaremos alguna referencia a los restantes métodos alternativos de resolución de conflictos en la medida en que puedan servir de ayuda al desarrollo de esta investigación.

Como ya hemos apuntado, la terminación convencional no será siempre posible en nuestro ordenamiento tributario. En función de la situación jurídico subjetiva sobre la que recaigan y del procedimiento en que se sitúen, dichos acuerdos asumirán carácter preparatorio o sustitutivo respecto de la posterior decisión administrativa. En este sentido, es necesario precisar que no toda resolución dictada en un procedimiento tributario conlleva su terminación, dado que, en ocasiones, nos encontramos con actuaciones de trámite que preparan el acto administrativo que ponga fin al mismo¹⁰⁸⁸. De esta forma, los acuerdos que tengan por objeto su tramitación, pese a ser sustitutivos de la correspondiente resolución, no supondrán su finalización convencional. Por consiguiente, ésta sólo tendrá lugar cuando el acuerdo correspondiente sustituya un acto que determine la conclusión del procedimiento correspondiente. Por último, es conveniente recordar que, en casos puntuales, es el propio ordenamiento el que establece que un determinado procedimiento

1085 Artículo 14 del Decreto Legislativo núm. 218, de 19 de junio de 1997. Vid. DIGIACOMO, E.: “La conciliazione giudiziale. Analisi dell’istituto anche alla luce della conciliazione civilistica, del concordato tributario e del patteggiamento penale”, *Il Fisco* núm. 47, 1996, págs. 11345 y ss.

1086 Dicho precepto contempla la posibilidad de que el juez invite a las partes a discutir sobre la controversia. Según GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO se trata de una “conciliación en el proceso, en la que el juez desarrolla el papel de conciliador para conseguir que las partes alcancen un entendimiento y no puede dictar su resolución en un sentido diferente al pactado por aquéllos” (“El arbitraje en el Derecho...”, cit., pág. 19).

1087 En este caso, utilizamos el término gestión en sentido amplio.

1088 En este sentido, no todo acto administrativo da lugar a la conclusión del procedimiento, existiendo también actos de trámite preparatorios del posterior acto administrativo conclusivo del procedimiento correspondiente. Vid. PALAO TABOADA, C.: “Naturaleza y estructura...”, cit., Vol. III, págs. 41 y ss. Por tanto, los acuerdos que tengan carácter sustitutivo lo serán de un acto definitivo que, de forma eventual pero no necesaria, podrá dar lugar a la terminación de un procedimiento administrativo.

finalice necesariamente mediante un acto administrativo, no siendo posible en estos casos hablar de terminación convencional¹⁰⁸⁹.

En primer lugar y atendiendo a las actuales previsiones normativas, se nos antoja imposible la finalización convencional del procedimiento de liquidación¹⁰⁹⁰. La exigencia de un acto administrativo para todas las liquidaciones definitivas¹⁰⁹¹ impediría la existencia de una terminación convencional en estos supuestos. A mayor abundamiento, la generalización del sistema de autoliquidaciones también imposibilita, en un gran número de ocasiones, la intervención administrativa que ponga fin a dicho procedimiento. En este caso, el eventual acuerdo con el contribuyente sólo podría asumir una función preparatoria de la posterior liquidación definitiva o integrarse en la autoliquidación. En cambio, cualquier otro convenio que tenga por objeto la citada potestad y que no dé lugar a una liquidación definitiva –por ejemplo las liquidaciones provisionales– no tendría necesariamente que revestir la forma de acto administrativo. Así, los acuerdos que afecten a cualquier tipo de liquidación diversa a la definitiva podrían asumir carácter sustitutivo de la resolución correspondiente. En este caso y en función de la opción legislativa adoptada, nos encontraríamos bien con un acuerdo sustitutivo bien con uno preparatorio¹⁰⁹² que, posteriormente, sería recogido en la autoliquidación practicada por el contribuyente en virtud de su carácter vinculante. Atendiendo a nuestro ordenamiento, el legislador parece decantarse por una resolución administrativa que recoja un acuerdo preparatorio con eficacia jurídica, con independencia de la posibilidad y licitud de su carácter sustitutivo.

En segundo lugar, las técnicas convencionales que recaigan sobre la deuda tributaria sí que pueden reemplazar a la resolución correspondiente y, en determinados casos, dar por concluido el procedimiento de recaudación. Así, un ejemplo de sustitución y de terminación convencional son los convenios concursales firmados por la Hacienda

1089 El artículo 124. Dos de la LGT establece que “las liquidaciones definitivas, aunque no rectifiquen las provisionales, deberán acordarse mediante acto administrativo y notificarse al interesado en forma reglamentaria”.

1090 Nos referimos a las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos unidas a las facultades de liquidación que le han sido atribuidas. Esto determina que su terminación se produzca mediante la oportuna acta, sin posibilidad de que un acuerdo pueda sustituirla. Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 320.

1091 Vid. nota 1089.

1092 Éste es el supuesto al que creemos que pueden ser reconducidos los acuerdos previos de valoración, donde el acuerdo preparatorio es recogido, posteriormente, en la resolución administrativa que los aprueba.

Pública¹⁰⁹³. Además, las características de determinados institutos del procedimiento de recaudación –aplazamiento y fraccionamiento, valoración de bienes embargados, etc.¹⁰⁹⁴– permitirían configurar los acuerdos que recaigan sobre los mismos con carácter sustitutivo y, en ocasiones, finalizador. En cambio, en materia de condonación de la deuda tributaria, las garantías formales que la acompañan condicionan, en mayor medida, la celebración de acuerdos en comparación con aquellos relativos al aplazamiento y al fraccionamiento. Concretamente y en función de que la ley contenga todos los términos de la condonación o habilite a la Administración su determinación¹⁰⁹⁵, nos encontraremos bien ante un acuerdo normativo preparatorio bien ante uno sustitutivo de la decisión administrativa en la que se hubiesen concretado los términos de la condonación. Asimismo, respecto al aplazamiento y fraccionamiento el acuerdo también podría asumir carácter sustitutivo de la resolución correspondiente, presentando mayor facilidades ante la ausencia de garantías formales.

En tercer lugar y respecto a las restantes situaciones jurídico subjetivas –deberes y obligaciones formales– cabe señalar que los acuerdos que versen sobre las mismas también podrían reemplazar a la pertinente decisión¹⁰⁹⁶. La ausencia de reserva de ley que cubra dichos aspectos facilita en mayor medida que estos acuerdos puedan sustituir al acto administrativo debido. En este sentido, la terminación convencional del procedimiento tributario correspondiente dependerá del carácter finalizador o no de la resolución reemplazada. En suma, la ausencia de sujeción al principio de reserva de ley de la tramitación procedimental y de los elementos no esenciales del tributo facilita su

1093 Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: ‘La transacción en el Derecho...’, cit., págs. 24 y 25; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 99. En contra, se ha pronunciado GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, señalando que nos encontramos ante una renuncia de la Hacienda Pública (*Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 411). En sentido similar se ha pronunciado MATA SIERRA al reconducir los convenios concursales al instituto de la condonación y recalcar su carácter unilateral (*La condonación de la deuda tributaria en el marco de los procedimientos concursales*, Civitas, Madrid, 1998, págs. 48 y ss.).

1094 Vid. las posibilidades de acuerdos en el procedimiento de recaudación (págs. 284 y ss.).

1095 Como ya desarrollaremos, podemos distinguir dos supuestos de condonación: extinción por ley y condonación administrativa. En el primer supuesto, la ley contiene todos los términos de la misma, mientras que en el segundo supuesto, aquélla autoriza, con mayor o menor margen de discrecionalidad, a realizarla. Vid. CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el ámbito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 60.

1096 Nos referimos a la posibilidad de celebración de acuerdos que tengan por objeto determinados aspectos de la tramitación de un procedimiento o que afectan a las retenciones, sanciones, deberes de información, etc.

sustitución mediante un acuerdo con el ciudadano y una eventual terminación convencional del procedimiento correspondiente¹⁰⁹⁷.

Como conclusión y a pesar de que la mayoría de estos acuerdos puedan asumir una función sustitutiva de las pertinentes resoluciones, será el legislador el que determine el carácter preparatorio o sustitutivo de las técnicas convencionales. Pese al reconocimiento de una participación cualitativa del ciudadano en los diferentes procedimientos tributarios, ciertas cautelas respecto a la tutela del interés público pueden inducir al mantenimiento del carácter unilateral de la actuación administrativa. Concretamente, puede optarse por el revestimiento formal del acuerdo bajo la forma de acto administrativo, con el fin de asegurar un mayor control de dichos acuerdos preparatorios y, por tanto, una mejor tutela de los intereses generales¹⁰⁹⁸.

3) Modalidades de técnicas convencionales: acuerdos de fijación, modales y de contraprestación

Dentro del ordenamiento tributario, consideramos que pueden tener cabida tres tipos de acuerdos entre Administración y contribuyente en aquellos ámbitos de actuación donde quepa cierto margen de discrecionalidad bien sea administrativa bien técnica¹⁰⁹⁹. Atendiendo a su finalidad, podemos distinguir entre acuerdos de fijación, modales y de contraprestación¹¹⁰⁰. Concretamente, los acuerdos de fijación tienen por objeto la determinación conjunta de los márgenes de discrecionalidad técnica; mientras que los

1097 Por ejemplo del procedimiento sancionador.

1098 Ésta parece haber sido la opción elegida por el legislador a la hora de configurar los acuerdos previos de valoración

1099 ROSEMBUJ, T.: "La resolución alternativa...", cit., págs. 91 a 93; SÁNCHEZ MORÓN, M.: "La terminación convencional...", cit., pág. 81. La Ley 241/1990 italiana prevé como ámbito de actuación de los acuerdos en ella previstos los márgenes de discrecionalidad de la decisión administrativa.

1100 En materia tributaria, vid. RAMALLO MASSANET, J.: "La eficacia de la voluntad...", cit., pág. 244. En la doctrina administrativa, SÁNCHEZ MORÓN ha destacado un abanico más amplio de posibilidades: acuerdos de transacción, acuerdos de intercambio o contraprestación, acuerdos normativos, acuerdos multilaterales de composición de intereses, acuerdos de arbitraje o en vía de conciliación, etc. ("La terminación convencional...", cit., pág. 82). Asimismo, SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., págs. 82 y 83.

modales operan en presencia de supuestos de discrecionalidad administrativa¹¹⁰¹. En cambio, los de contraprestación tienden a la regularización de la situación tributaria del contribuyente así como al restablecimiento de unas correctas y fluidas relaciones con la Administración. A juicio del legislador, estos acuerdos serán o no vinculantes para las partes y desempeñarán una función preparatoria o sustitutiva. Sin embargo, pensamos que su eficacia y futuro en el Derecho tributario dependerá de su obligatoriedad para las partes¹¹⁰², sin perjuicio de las excepciones que se prevean respecto a su modificación, revocación, etc. Otra cuestión importante que plantean dichos acuerdos es el reconocimiento por parte del legislador de su relevancia jurídica en el seno del ordenamiento. En este sentido, juzgamos incongruente la denominación atribuida por el legislador a determinados institutos con sustrato convencional, respecto a su posterior configuración como actos administrativos unilaterales¹¹⁰³ en los que se ignora la existencia del acuerdo preparatorio alcanzado con el contribuyente.

Pasando a su análisis singularizado, cabe señalar, en primer lugar, que los acuerdos de fijación¹¹⁰⁴ persiguen la eliminación de la incertidumbre derivada de la indeterminación normativa producto de la técnica jurídica empleada por el legislador¹¹⁰⁵. De esta forma, se da entrada a la participación del contribuyente en el proceso de formación de la decisión en aquellos ámbitos de discrecionalidad técnica que, tradicionalmente, establecía de forma unilateral la Administración. El significado atribuible a conceptos jurídicos indeterminados y a cuestiones técnicas es fijado conjuntamente con el contribuyente en aras de evitar

1101 Mientras que la discrecionalidad técnica derivaría de la incertidumbre normativa, fruto del empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas, la discrecionalidad administrativa obedecería a la atribución al ente público de la facultad de determinación del interés general. La diferencia entre los acuerdos modales y de contraprestación radica en la posibilidad de que la Administración pueda intercambiar contraprestaciones, jurídicamente admisibles, con los particulares. En consecuencia y como ya veremos, su ámbito de actuación quedará reducido, prácticamente, al procedimiento sancionador.

1102 RAMALLO MASSANET, J.: "La eficacia de la voluntad...", cit., pág. 244.

1103 Nos estamos refiriendo a los acuerdos previos de valoración de la LDGC y su desarrollo normativo en el RIRPF y el RIRNR, a los acuerdos del artículo 16 de la LIS desarrollados en los artículos 16 y ss. del RIS y a la propuesta de porcentaje provisional del régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles en el artículo 152.1 de la LIVA.

1104 Estaríamos ante un acuerdo similar a los convenios de compromiso ("Vergleichsvertrag") de la Ley de Procedimiento Administrativo alemana. El § 55 establece que "puede celebrarse un convenio de derecho público en el sentido del § 54, punto 2, cuando la autoridad estima necesaria la celebración de un convenio de compromiso basándose en la adecuada ponderación de los hechos o situación jurídica para eliminar la incertidumbre de mutuo acuerdo con el interesado" (vid. LINDE PANIAGUA, E.: "La Ley de Procedimiento...", cit., pág. 517).

1105 RAMALLO MASSANET, J.: "La eficacia de la voluntad...", cit., pág. 244; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: "¿Qué podemos aprender...", cit., pág. 169.

posibles controversias futuras¹¹⁰⁶. Llegados a este punto, cabe adelantar que estos acuerdos no pueden conllevar, en ningún caso, una alteración o sustitución del régimen jurídico como consecuencia de la vigencia del principio de legalidad. Asimismo, es importante señalar que la fijación del significado de la norma y, por tanto, del concreto contenido de la relación jurídica no conlleva mutuas concesiones entre las partes interesadas¹¹⁰⁷. Este aspecto debe ser resaltado, dada la similitud de dichos convenios con el contrato de transacción¹¹⁰⁸ y la atribución de esta naturaleza a los acuerdos previos de valoración por una parte de la doctrina¹¹⁰⁹.

En consecuencia, el ámbito de actuación de los acuerdos de fijación se situará en los procedimientos de determinación de la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria, donde prolifera el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas. Principalmente, tendrán por objeto los elementos de cuantificación como consecuencia de la especial intensidad con que se manifiesta la reserva de ley respecto a los restantes elementos esenciales del tributo. No obstante, es preciso señalar que, además, podrán despejar la incertidumbre que se derive de cualquier concepto jurídico indeterminado empleado por el legislador en cualquier otro procedimiento tributario¹¹¹⁰. Podemos adelantar que nos enfrentamos a institutos con naturaleza controvertida, en los que la doctrina no es pacífica. Concretamente, ciertos autores los han configurado bien como contratos de Derecho público y, específicamente, como transacciones¹¹¹¹ bien como

1106 FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Marco normativo y conflictividad...”, cit., pág. 120.

1107 En contra, ROSEMBUJ, T.: ‘La resolución alternativa...’, cit., págs. 104 y 105. El citado autor señala que este tipo de acuerdos no tiene por objeto “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”.

1108 Los elementos esenciales de la transacción son: una relación jurídica litigiosa o controvertida, la intención de las partes de eliminar la situación controvertida y las recíprocas concesiones realizadas por las partes (vid. PELÁEZ, F.J.: *La transacción. Su eficacia procesal*, Bosch, Barcelona, 1987, págs.). Vid. por todas las SSTs de 10 de junio de 1968 (ref. Aranzadi 3179), de 30 de octubre de 1989 (ref. Aranzadi 6972) y de 6 de noviembre de 1993 (ref. Aranzadi 8618).

1109 CRUZ PADIAL, I.: ‘El arbitraje tributario: una opción de futuro en la terminación convencional de procedimientos’, Carta Tributaria núm. 310, 2000, págs. 3 a 5; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998; ROSEMBUJ, T.: “La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia”, QF núm. 4, 2000, págs. 9 y ss.

1110 Como ejemplo podríamos señalar la apreciación del déficit económico-financiero transitorio en materia de aplazamiento y fraccionamiento o los acuerdos sobre valoración de bienes embargados.

1111 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 288 y ss.

actos administrativos unilaterales¹¹¹². Generalmente, estos acuerdos cumplen una función preparatoria de la posterior resolución administrativa que se incorpora a la postrera autoliquidación del contribuyente o al eventual acto de liquidación, como consecuencia de su carácter vinculante. En aquellos casos que no tengan por objeto la potestad de liquidación, podrán sustituir a la resolución administrativa pertinente y acompañarse, eventualmente, de acuerdos modales en el que se recojan los términos de su cumplimiento¹¹¹³.

En segundo lugar, los acuerdos modales¹¹¹⁴ tienen por objeto, por una parte, la forma de dar cumplimiento a las diferentes situaciones jurídico subjetivas, y, por otra, la dinámica y tramitación de los procedimientos tributarios. En estos casos, tal y como ha señalado RAMALLO MASSANET, “no se discute el derecho ni la obligación, ni tan siquiera las cuantías, sino la forma de su cumplimiento”¹¹¹⁵. No obstante y en contra de la opinión expresada por el citado autor, juzgamos que sí pueden afectar a la cuantía de la obligación y, concretamente, a la de la deuda tributaria¹¹¹⁶. Fundamentalmente, se celebrarán acuerdos modales sobre aquellos aspectos discrecionales de la materia tributaria, cuya determinación ha correspondido de forma tradicional y exclusiva a la Administración. En este sentido, debemos distinguir dos clases, según la discrecionalidad afecte a la tramitación de un procedimiento o a una determinada resolución administrativa¹¹¹⁷. Como ya hemos afirmado, las posibilidades de acuerdo varían considerablemente según el tipo de situación

1112 ROSEMBUJ, T.: “La resolución alternativa...”, cit., págs. 100 a 103.

1113 Nos estamos refiriendo a acuerdos que tengan por objeto tanto una incertidumbre normativa –producto del empleo de un concepto jurídico indeterminado– como el establecimiento conjunto de márgenes de discrecionalidad administrativa. Como ya veremos, un ejemplo sería el de los acuerdos sobre el aplazamiento y el fraccionamiento, en los que coinciden tanto la apreciación del déficit económico-financiero (concepto jurídico indeterminado) como el establecimiento de los términos del aplazamiento o fraccionamiento (discrecionalidad administrativa). Una muestra de acuerdos de fijación vigente en nuestro ordenamiento sería el de los acuerdos de valoración de los bienes embargados del artículo 139.3 del RGR.

1114 SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional...”, cit., pág. 82.

1115 RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., pág. 244.

1116 En este sentido, los acuerdos modales tienen por objeto la determinación conjunta de los márgenes de discrecionalidad administrativa otorgados por el ordenamiento a la Administración. Dado que en los institutos de la condonación y de los convenios concursales, ésta ostenta amplios márgenes de discrecionalidad tendrían cabida los acuerdos modales, con independencia de que los mismos puedan afectar a la cuantía de la deuda tributaria.

1117 Vid. la distinción que realiza GÓMEZ CABRERA entre discrecionalidad en la resolución y en la tramitación del procedimiento en su obra de *La discrecionalidad de la...*, págs. 93 y ss. De esta forma, consideramos que dicha distinción condicionará el margen de libertad sobre la celebración y alcance de estos acuerdos según afecten a la resolución o tramitación citada.

jurídico subjetiva y, también, en función de su importancia respecto al deber de contribuir. De esta forma, la viabilidad de aquellos que afecten a la obligación tributaria principal y, especialmente, a su integridad es mucho más reducida y queda sometida a un mayor control¹¹¹⁸. En cambio, los acuerdos sobre el resto de situaciones jurídico subjetivas y, principalmente, respecto a la tramitación de procedimientos presentan menores limitaciones, siempre y cuando no impidan el cumplimiento de su función instrumental respecto al deber de contribuir.

En función de la situación jurídico subjetiva sobre la que versen, el ámbito de actuación de los acuerdos modales se restringirá considerablemente como consecuencia de la vigencia del principio de legalidad. En este sentido, tenemos que partir de la distinción según se refieran bien a los deberes, obligaciones formales o potestades administrativas bien a la obligación tributaria principal¹¹¹⁹. En el primer caso, su campo de actuación será mucho mayor, debido a la inexistencia de garantías formales que los limiten. En particular, las posibilidades de celebración aumentan considerablemente en materia de tramitación de procedimientos y de cumplimiento de dichas obligaciones y deberes. En el segundo caso, podemos, a su vez, realizar una subdivisión en función de que afecten o no a la integridad de la obligación tributaria¹¹²⁰. En el primer supuesto, la limitación se acrecienta como consecuencia de la vigencia del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y

1118 Nos referimos a los institutos de la condonación de la deuda tributaria y de los convenios concursales. En el primer caso, dicha figura queda claramente sometida al principio de preferencia de ley; mientras que el segundo depende de la consideración que del mismo se tenga. Concretamente, un sector de la doctrina ha reconducido los convenios concursales a la figura de la condonación, sometiéndolos también a la preferencia de ley (vid. MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 64 y ss.). La citada autora va más allá englobando ambas figuras en la categoría de los beneficios fiscales y sometiéndolos, consecuentemente, al principio de reserva de ley. Estos aspectos serán desarrollados con mayor profundidad al analizar las posibles técnicas convencionales con cabida en el procedimiento de recaudación (págs. 284 y ss.).

1119 Podemos observar como las diferentes teorías, individualmente consideradas, que han intentado explicar el fenómeno tributario resultan insuficientes a la hora de plantearse la introducción de las técnicas convencionales. En este sentido, se nos antoja necesario acudir a teorías integradoras que destaquen “la fungibilidad y eventualidad de sus modos de aplicación y, consiguientemente, de sus esquemas explicativos” (MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 253).

1120 Como ya hemos señalado, consideramos que los acuerdos admisibles en materia de condonación de la deuda tributaria únicamente podrán reconducirse a la categoría de los acuerdos modales. En este sentido, Administración y contribuyente determinarían conjuntamente los términos de la condonación no establecidos o precisados por la ley que la conceda.

la necesidad de ley para todos los supuestos que conlleven aparejada una condonación¹¹²¹. En cambio, en el segundo los menores condicionantes formales que presentan estas situaciones jurídico subjetivas amplían las posibilidades de celebración de acuerdos¹¹²².

En último lugar, destacan los acuerdos de contraprestación que suponen un intercambio de prestaciones entre las dos partes de la relación jurídico tributaria con el fin de alcanzar un objetivo común¹¹²³. A diferencia de los dos supuestos anteriores, estos convenios no conllevan la eliminación de ningún tipo de discrecionalidad. En consecuencia, su admisibilidad en cualquier sector del ordenamiento tributario se nos antoja difícilmente compatible con el deber de contribuir. A mayor abundamiento, resulta difícil localizar verdaderos supuestos de contraprestaciones –jurídicamente admisibles– entre Administración y contribuyente¹¹²⁴. Por consiguiente y dadas las escasas posibilidades

1121 Salvo que la normativa que establezca el régimen jurídico de los citados acuerdos exima a la Administración de la necesidad de ley para conceder una condonación. Ésta es una cuestión controvertida en materia tributaria, dado que la doctrina ha querido asimilar los convenios de quita y espera al instituto de la condonación tributaria. Sin embargo, pensamos que nos encontramos ante dos figuras distintas, dado que dichos convenios únicamente podrían configurarse como *pactum non petendo*, en los que la Administración se compromete a no exigir las cuantías adeudadas hasta que el contribuyente pase a mejor fortuna (vid. págs. 289 y ss.).

1122 Un ejemplo existente en nuestro ordenamiento sería el de los convenios concursales, dado que los mismos tienen por objeto la adopción conjunta de determinadas medidas (quitas, esperas, formas de pago, etc.) con el fin de facilitar y permitir al quebrado-contribuyente el cumplimiento del deber de contribuir. Vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al Real Decreto 1684/1990*, Ed. Ciss, Valencia, 1993, pág. 419.

1123 SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional...”, cit., pág. 82. Esta figura se halla expresamente recogida en el ordenamiento alemán en el párrafo 55.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, estableciendo que “la contraparte de la autoridad se obliga a una contraprestación, prevista en el contrato para un fin determinado y sirva a la autoridad para el cumplimiento de sus funciones públicas. La contraprestación debe ser apropiada respecto del conjunto de las circunstancias y estar en justa relación con la prestación contractual de la autoridad”. Respecto a esta proporcionalidad, vid. KREBS, W.: “Contratos y convenios...”, cit., pág. 71.

1124 Las actas de conformidad podrían reconducirse a la categoría de los acuerdos de contraprestación, concretamente a la figura de la transacción, si considerásemos la reducción de las sanciones y la renuncia al recurso como las contraprestaciones del acuerdo. No obstante, juzgamos, con RAMALLO MASSANET y ZORNOZA PÉREZ (en sus respectivos artículos “La eficacia de la voluntad...”, cit., págs. 233 y 234 y “¿Qué podemos aprender...”, cit., pág. 170), que la transacción es ofrecida por la ley. Por una parte, el contribuyente presta su conformidad al acta a cambio de la reducción del 30% de las sanciones prevista en el artículo 82.3 de la LGT. En caso de interposición de cualquier recurso o reclamación, el contribuyente perderá el derecho a la reducción (ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección de los tributos*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 347 y 348). Sin embargo, conviene recordar que la conformidad del contribuyente no constituye más que un acto de adhesión a la propuesta de liquidación, dado que éste no ha intervenido en ningún momento en la formación de la decisión. Asimismo, destaca la figura de la condonación automática de sanciones desaparecida con la Ley 10/1985. El antiguo artículo 88 de la LGT establecía que “1. En las infracciones tributarias simples las multas

de intercambio de prestaciones, será necesario restringir extraordinariamente su operatividad. En definitiva, juzgamos que su ámbito de actuación deberá limitarse prácticamente a las obligaciones accesorias que integran la deuda tributaria¹¹²⁵ y, en particular, a las sanciones¹¹²⁶. El fundamento de estos convenios reside en la voluntad de la Administración de regularizar la situación fiscal del contribuyente así como restablecer unas correctas y fluidas relaciones¹¹²⁷.

En el ordenamiento tributario, se localizan escasos supuestos de contraprestaciones realizados entre las partes de la relación tributaria. A mayor abundamiento, ni siquiera podemos afirmar que todas ellas sean jurídicamente admisibles. Por el contrario, la mayoría de los acuerdos que se celebraban y que, en la actualidad, se continúan celebrando en la práctica diaria deben juzgarse contrarios al ordenamiento. Su extensión más allá del ámbito de actuación legalmente permitido ha motivado, en gran parte, el rechazo de las técnicas convencionales. Concretamente, los acuerdos entre Administración y

serán objeto de condonación automática en un 50 por 100 cuando el sancionado, sin previo requerimiento de la Administración, cumpla sus obligaciones, aunque lo hiciera fuera de plazo.

2. Las sanciones que procedan por las infracciones de omisión o defraudación se reducirán automáticamente al 50 por 100 de su cuantía, cuando el sujeto pasivo o responsable dé su conformidad a la propuesta de liquidación que se formula”.

1125 Este supuesto puede ser discutido en función de la naturaleza atribuida a las obligaciones accesorias que acompañan a la obligación tributaria principal en la composición de la deuda tributaria. Así, cabe destacar la naturaleza controvertida de muchos recargos que integran e integraban la deuda tributaria, naturaleza que no suele ser dilucidada hasta el pronunciamiento del TC (vid. como último pronunciamiento la STC 276/2000, de 16 de noviembre). En este sentido, es necesario esclarecer si determinados elementos integrantes de la deuda tributaria ostentan o no naturaleza sancionadora (vid. el epígrafe “La condonación del componente sancionador de los elementos de la deuda tributaria” de la obra de CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el...*, cit., págs. 189 y ss.) y, concretamente, si la condonación de estos elementos queda sometida a la preferencia de ley establecida en el artículo 69 de la LGT. No obstante, la falta de calificación por el legislador de estos elementos como sanciones impide, en la actualidad, solicitar su condonación graciable, siendo la única solución viable la condonación de la deuda tributaria. En este caso, el acuerdo atinente a la condonación graciable de las sanciones tributarias tendría carácter preparatorio de la solicitud dirigida al Ministro de Hacienda.

1126 ROSEMBUJ señala el procedimiento sancionador como un ámbito especialmente abonado para la introducción de la transacción, pero recordando la necesaria coincidencia entre la potestad de aplicación de la norma tributaria y la que sanciona su infracción (“La resolución alternativa...”, cit., págs. 105 y ss.). En el ordenamiento francés, podemos reseñar la posibilidad de atenuación de las sanciones fiscales mediante transacción (artículo L 247 del “Livre des Procédures Fiscales”). En Inglaterra, destaca el artículo 102 de la “Tax Management Act”.

1127 Si bien en el supuesto de la condonación y de los convenios concursales también la Administración persigue este objetivo, consideramos que, realmente, no se producen contraprestaciones entre las partes. En el primer supuesto, los citados institutos encuentran su fundamento en la Justicia tributaria y en la pérdida sobrevenida de la capacidad económica.

contribuyente tendentes a la concesión de exenciones no pueden reputarse válidos en nuestro ordenamiento, como consecuencia de la vulneración del principio de reserva de ley¹¹²⁸. Asimismo, cabe destacar como los supuestos de desnaturalización de las actas de conformidad pueden reconducirse a acuerdos de contraprestación¹¹²⁹, en los que la Inspección de los tributos y el contribuyente pactan sin ajustarse al ordenamiento la regularización de la situación tributaria a cambio de su no impugnación. A tenor de lo expuesto, deberán descartarse aquellos acuerdos en los que las contraprestaciones acordadas respecto a una concreta situación jurídico subjetiva puedan impedir la efectividad del deber de contribuir.

Respecto al citado intercambio, cabe señalar que, pese a lo que pueda parecer, no siempre nos hallamos ante verdaderas contraprestaciones entre Administración y contribuyente. Analizando las actas de conformidad, juzgamos que la contraprestación ofrecida al contribuyente –reducción del 30 por ciento– no es realizada por la Administración sino por la propia Ley¹¹³⁰. En cambio, la renuncia a la impugnación de las mismas por parte del contribuyente, sí que constituiría la contraprestación ofrecida en respuesta de la reducción de las sanciones mediante su conformidad con la propuesta de liquidación¹¹³¹. Así considerado, pensamos que la conformidad, al igual que ocurría con la

1128 Vid. los acuerdos celebrados, fundamentalmente, en el ámbito local (págs. 251 y ss.). Como ya desarrollaremos, en este ámbito era frecuente pactar determinadas contraprestaciones por parte del contribuyente a cambio de obtener una exención en uno o varios impuestos municipales. Nos encontramos ante acuerdos de contraprestación en los que la Corporación Local y el contribuyente intercambiaban prestaciones con efectos en materia tributaria. Si bien el TS ha optado por otorgarles validez en virtud de diferentes principios del Derecho privado, nadie duda sobre su vulneración del ordenamiento.

1129 ROSEMBUJ, T.: "Inspección. Documentación...", cit., Vol. II, pág. 1697.

1130 En este caso, no se produce un verdadero acuerdo de contraprestación, dado que la Administración no ofrece prestación alguna. En este sentido, los profesores RAMALLO MASSANET y ZORNOZA PÉREZ han señalado que nos encontramos ante una transacción ofrecida por la propia Ley (en sus respectivos artículos "La eficacia de la voluntad...", cit., págs. 233 y 234 y "¿Qué podemos aprender...", cit., pág. 170). No obstante y atendiendo a la actuación del contribuyente, juzgamos que la misma únicamente puede calificarse como un acto de adhesión, dado que la intervención del contribuyente en la elaboración de la propuesta de liquidación no tiene relevancia (vid. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: "La finalización convencional del procedimiento tributario", en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 195). Ante esta actuación del contribuyente, la Ley prevé una reducción automática de las sanciones en un 30 por ciento. En contra, ROSEMBUJ, T.: "Inspección. Documentación...", cit., Vol. II, pág. 1697.

1131 En este sentido, al legislador le resulta indiferente el desacuerdo del contribuyente con la propuesta de liquidación. Nos encontramos con un incentivo ofrecido por la ley al contribuyente para que opte por prestar su conformidad con el fin de asegurarse la reducción de la sanción y eliminación de la controversia, dadas las dificultades y/o molestias que implica la impugnación de la liquidación correspondiente. Vid. las duras críticas vertidas

condonación automática de sanciones¹¹³², puede configurarse como un acuerdo de contraprestación, en que una de ellas se contiene en la ley misma.

Pasando a nuestro Derecho positivo, no estimamos que, en los acuerdos previos de valoración, pueda apreciarse la existencia de contraprestaciones entre las partes. Este instituto que tiene por objeto bien la elección de un método de valoración bien la fijación de la misma únicamente conlleva un consenso en la determinación de una cuestión abierta a diversas interpretaciones¹¹³³. Por tanto, consideramos que la opción por una u otra postura no suponen más que el reconocimiento de su validez, con independencia de que sea sostenida únicamente por una de las partes o sea el resultado de una composición de ambas¹¹³⁴. En consecuencia, la sujeción a la valoración tanto por parte de la Administración como por parte del contribuyente deriva del acuerdo alcanzado, con independencia de su revestimiento bajo la forma de una actuación administrativa de carácter unilateral¹¹³⁵. Por un lado, la Administración queda constreñida “a aplicar el contribuyente los valores expresados en el acuerdo”¹¹³⁶ y, por otro lado, este último se obliga a incluir dicha valoración en la autoliquidación correspondiente, sin perjuicio de la impugnación del eventual acto de liquidación en los diferentes supuestos normativamente previstos¹¹³⁷. Por último, también excluimos de la categoría de los acuerdos de contraprestación tanto

contra dicho instituto por la posible vulneración de la tutela judicial efectiva junto con el impedimento que pueden suponer para la obtención de justicia y razonabilidad (notas 1011 y 1159).

1132 A diferencia de lo que ocurre en la actualidad, la condonación automática de sanciones se subordinaba a la renuncia a la impugnación del acto de liquidación correspondiente.

1133 Vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: ‘Capítulo VI. Valoración de bienes (Artículos 9 y 25)’ en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 328.

1134 En este último supuesto, se produciría la negociación entre las partes. No obstante, consideramos que, más que ante una negociación, nos encontramos ante un procedimiento de carácter contradictorio, en el que las partes intentan fijar la valoración o el criterio para la misma de común acuerdo.

1135 Si bien cabe señalar que, de la normativa y configuración actual en la LDGC, no se deriva tan claramente. No obstante, estimamos que en su posterior desarrollo, al igual que sucede en el artículo 22.1.b) del RIS y en la Disposición Adicional 2ª del RIRPF, se preverá la posibilidad de formular propuestas alternativas por el contribuyente, basadas en el consenso con la Administración.

1136 Artículo 9.5 de la LDGC. La excepción a este mandato viene constituida por la modificación de la legislación o la variación significativa de las circunstancias económicas que rodean al acuerdo.

1137 La renuncia a la impugnación tanto de la resolución administrativa que aprueba o desestima el acuerdo deriva de su naturaleza de acto de trámite y de su normativa reguladora. No obstante, pese a que las diferentes normas que han desarrollado los acuerdos previos de valoración nada señalan, juzgamos que, en caso de acuerdo y salvo la existencia de algún

aquellos acuerdos que tengan por objeto tanto la condonación de la deuda tributaria como los convenios concursales¹¹³⁸. No obstante, pensamos que deben diferenciarse claramente ambas figuras, a pesar de los intentos de algún sector de la doctrina por asimilarlas¹¹³⁹. En particular, juzgamos que las características de ambas difieren notablemente, impidiendo su estudio conjunto.

En primer lugar y haciendo referencia a la condonación, debemos partir de su configuración como renuncia unilateral¹¹⁴⁰ por parte del Estado, cuya ejecución es encomendada a la Administración por ley¹¹⁴¹. En este sentido, dicha renuncia no puede entenderse realizada en aras de lograr una contraprestación¹¹⁴² por parte del contribuyente sino en virtud de un interés público que, en ocasiones, prevalece frente al deber de contribuir¹¹⁴³. Partiendo de estas premisas, cabe señalar que el único tipo de acuerdo

vicio que afecte al mismo, tampoco sería impugnabile el acto de liquidación que impusiese los criterios o la valoración acordada.

- 1138 En materia de convenios concursales, la doctrina mercantil mayoritaria coincide en señalar la similitud entre la naturaleza jurídica de los convenios celebrados bien en el procedimiento universal de quiebra bien en el expediente de suspensión de pagos (Vid. GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho mercantil*, Ed. S. Aguirre, Madrid, 1940, Tomo II, Vol. I, págs. 549; SAGRERA TIZÓN, J.M.: *Comentarios a la Ley de Suspensión de Pagos*, Bosch, Barcelona, 1989, Vol. IV, págs. 66 y ss.; SALA REIXACHS, A.: *La terminación de la quiebra y el convenio concursal*, Bosch, Barcelona, 2000, pág. 179).
- 1139 Concretamente, de asimilar los convenios de quita y espera a las condonaciones parciales de la deuda tributaria (vid. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 266; MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 33 y ss.).
- 1140 Nos encontramos ante una cuestión polémica del Derecho civil, dada la contraposición de teorías acerca del carácter unilateral o bilateral de la condonación. A favor del carácter bilateral, vid. Díez-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho civil patrimonial. Las relaciones obligatorias*, Civitas, Madrid, 1993, Vol. II, págs. 561 y 562. En contra, vid. CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho civil español, común y foral. Derecho de obligaciones*, Ed. Reus, Madrid, Tomo III, 1992, págs. 461 y 462; PUIG BRUTAU, J.: *Fundamentos de Derecho civil*, Bosch, Barcelona, 1988, Tomo I, Vol. II, págs. 367 y 368. No obstante, consideramos que, en materia tributaria, la condonación tiene carácter marcadamente unilateral sin cabida para la voluntad del contribuyente en su concesión. Todo esto a pesar de que, en ocasiones, sea de carácter recepticio, es decir, que sea necesaria la petición expresa del deudor (en el mismo sentido, vid. MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 41 y ss.).
- 1141 Vid. MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda tributaria*, cit., págs. 38 y 39.
- 1142 Por el contrario, consecuencia del empleo de estos institutos es la mejora de la recaudación tributaria, frente al empleo de determinadas prerrogativas que ostentaba la Hacienda Pública en el cobro del crédito tributario: el derecho de prelación y el de abstención. Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "Incidencia de la CE en las prerrogativas de la Hacienda Pública" en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 601 y ss.
- 1143 La Justicia tributaria, el interés en la continuidad de la empresa, el mantenimiento de la capacidad productiva, del nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional y el grave quebranto para los intereses generales del Estado, etc. Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Técnicas convencionales e igualdad tributaria (mitos y paradojas de un aparente conflicto)", *Quincena Fiscal* núm. 14, 2002, págs. 16 y 17.

reconducibile a la categoría de las técnicas convencionales¹¹⁴⁴ sería aquel en que el contribuyente colaborase con la Administración en la determinación de los términos de la condonación cuando éstos no hubiesen sido establecidos por ley¹¹⁴⁵. Sin embargo, estimamos que este tipo de pacto no puede calificarse como acuerdo de contraprestación sino como modal. Concretamente, no constatamos la existencia de ningún tipo de prestación dado que la renuncia es concedida por ley¹¹⁴⁶, limitándose Administración y contribuyente a la determinación de los términos de la condonación en ausencia de fijación normativa.

En segundo lugar y en materia de convenios concursales, cabe señalar que, a pesar de su configuración como un contrato bilateral¹¹⁴⁷, tampoco pensamos que puedan calificarse como convenios de contraprestación¹¹⁴⁸. Concretamente, creemos que las nuevas obligaciones asumidas por las partes no constituyen más que una modulación de las ya existentes, dada la unanimidad doctrinal acerca de la ausencia de novación¹¹⁴⁹. Por tanto, juzgamos que los convenios concursales constituyen un supuesto reconducibile a la categoría de los acuerdos modales. Como ya veremos, Administración y contribuyente se limitan a establecer nuevas condiciones de cumplimiento de la obligación tributaria, dada

1144 Como ya apuntábamos, deben excluirse los acuerdos normativos y, en este caso concreto, los acuerdos normativos tendentes a la concesión de una condonación.

1145 Este tipo de acuerdos será desarrollado al afrontar aquellos que tengan por objeto la deuda tributaria (vid. págs. 256 y ss.).

1146 En la doctrina se discute si la condonación la realiza la Administración o si simplemente ejecuta el mandato recogido en la Ley (vid. una recopilación de la polémica MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda tributaria*, cit., págs. 38 y 39). No obstante, estimamos que la condonación viene establecida por ley, disponiendo la Administración de un mayor o menor margen de discrecionalidad para su ejecución, en virtud de la precisión de la misma.

1147 Pese a la existencia de teorías procesales (teoría de la decisión judicial o del contrato procesal) y otras teorías eclécticas, la doctrina mayoritaria coincide en atribuir a los convenios concursales naturaleza contractual (vid. GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho...*, cit., Tomo II, Vol. I, pág. 526 y ss.; RAMÍREZ, J.A.: *Derecho Concursal Español. La quiebra*, Bosch, Barcelona, 1998, Tomo III, págs. 1917 y ss.; SALA REIXACHS, A.: *La terminación de la...*, cit., pág. 179). Concretamente, en los convenios concursales GARRIGUES ha señalado que nos encontramos ante un contrato unilateral (*Curso de Derecho...*, cit., Tomo II, Vol. I, págs. 527 y 532). En contra, vid. RAMÍREZ, J.A.: *Derecho Concursal...*, cit., Tomo III, págs. 1943 y ss. En cambio, la doctrina tributaria considera que estamos ante una renuncia unilateral por parte de la Administración en los supuestos de convenios de quita y espera (vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 416 y ss.; MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 48 y ss.).

1148 En contra, vid. RAMALLO MASSANET, J.: "La eficacia de la voluntad...", cit., pág. 244.

1149 En este aspecto, la doctrina mercantil es unitaria (BROSETA PONT, M.: *Manual de Derecho mercantil*, Tecnos, Madrid, 1994, págs. 760 y 761; GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho...*, cit., Tomo II, Vol. I, pág. 532; RAMÍREZ, J.A.: *Derecho Concursal...*, cit., Tomo III, pág. 1945; SALA REIXACHS, A.: *La terminación de la...*, cit., pág. 191).

la situación insolvencia en que se encuentra este último¹¹⁵⁰. En este sentido, juzgamos que no existe intercambio de prestaciones, ya que, en dichos acuerdos la Administración no renuncia ni debe renunciar al cobro ni siquiera de una parte de la deuda tributaria¹¹⁵¹. En definitiva y en el caso de que procediese dicha renuncia, debería utilizar el instituto creado a tal fin: la condonación de la deuda tributaria del artículo 69 de la LGT.

Como ya hemos adelantado, un ámbito especialmente propicio para la celebración de los acuerdos de contraprestación es aquel que tiene por objeto la parte de la deuda tributaria que no constituye la obligación tributaria –obligaciones accesorias¹¹⁵² y sanciones– y cuya finalidad es potenciar el cumplimiento del deber de contribuir¹¹⁵³. Mediante los mismos, la Administración busca la eliminación y reparación del perjuicio

1150 Desde el momento, en que el contribuyente se encuentra obligado al cumplimiento del deber de contribuir no pueden existir contraprestación por su parte. Según RAMÍREZ, el quebrado o suspenso no asume obligaciones nuevas, dado que son siempre las antiguas obligaciones, ya sean reducidas o modificadas (vid. *Derecho Concursal...*, cit., Tomo III, pág. 1944). La única contraprestación que puede ofrecer el contribuyente, si cabe calificarla como tal, es su compromiso en cumplir en tiempo y forma las nuevas condiciones recogidas en el acuerdo sobre las obligaciones ya existentes. Este compromiso del deudor ha sido considerado por la doctrina mercantil como la prestación en la que basar el carácter contractual de los convenios concursales. Sin embargo, juzgamos que, tanto en el caso de la Administración como el contribuyente, no existen contraprestaciones sino únicamente la celebración de un acuerdo modal por el que se concretan las nuevas condiciones de cumplimiento, ante la imposibilidad de realizarlo en la forma determinada por el ordenamiento.

1151 En contra de lo señalado por la doctrina (vid. MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda tributaria*, cit., págs. 115 y ss.), estimamos que, incluso en los convenios de quita y espera, no se produce una condonación parcial de la deuda tributaria. Concretamente, pensamos que la Administración en la suscripción de dichos convenios debe prever expresamente la posibilidad de dirigirse contra el quebrado en el caso de que llegase a mejor fortuna (cfr. artículo 905 del Código de Comercio). Llegados a este punto, creemos que sería de aplicación el artículo 70 de la LGT (vid. pág. 289).

1152 Hasta la fecha, este tipo de acuerdos es imposible al tener que procederse a su extinción mediante el instituto de la condonación de la deuda tributaria. Cabe destacar que la condonación de estas obligaciones accesorias e, incluso, de las sanciones fuera de los supuestos previstos por el artículo 89.2 de la LGT (es decir, que “la ejecución de la sanción impuesta afectare grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjere grave quebranto para los intereses generales del Estado”) deberá realizarse mediante la condonación prevista en el artículo 69 de la LGT. No obstante, es discutido también en la doctrina el carácter sancionador de dichos componentes (principalmente, el de los recargos). Vid. el capítulo IV de la obra de CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el...*, cit., págs. 190 y ss. que lleva por título “La condonación del componente sancionador de los elementos de la deuda tributaria”. En cambio, en el ordenamiento tributario francés el único límite para estas figuras es la obligación tributaria principal y los intereses de demora, dado que el carácter sancionador que se presume a los recargos (vid; BRURON, J.: *Droits et garanties...*, cit., pág. 69; LAMBERT, T.: “La transaction fiscale: une pratique autant qu'un droit”, *Bulletin Fiscal* núm. 5, 1999, págs. 272 y 273).

1153 Vid. ESCLASSAN, M-C.: “Jurisdiction gracieuse et sanctions fiscales”, *Revue Française de Finances Publiques* núm. 65, 1999, págs. 120 y 121.

económico que supone la contravención del deber de contribuir, facilitando e incitando al contribuyente a su cumplimiento mediante una reducción de las sanciones impuestas¹¹⁵⁴ o, en su caso, de las obligaciones accesorias¹¹⁵⁵. En este sentido, un campo especialmente próspero para este tipo de acuerdos sería el de la graduación o exclusión de las sanciones, dado que el interés del legislador y de la propia Administración radica en la reparación del perjuicio causado a la Hacienda Pública y no en la imposición de sanciones¹¹⁵⁶ e, incluso, en penas privativas de libertad¹¹⁵⁷. No obstante, se nos vuelve a plantear el problema de la contraprestación ofrecida por el contribuyente, siendo la única opción admisible la inmediata regularización de su situación tributaria¹¹⁵⁸ o la renuncia a la impugnación del

1154 ROSEMBUJ, T.: "La resolución alternativa...", cit., págs. 107 y 108. El citado autor considera que aquellos acuerdos que tienen por objeto la condonación de sanciones (no firmes) ostentan naturaleza transaccional (págs. 109 y ss.). En el mismo sentido, vid. CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el...*, cit., pág.130. En contra, vid. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: "La finalización convencional...", cit., pág. 195; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 380 y ss. En el ordenamiento francés, destaca la aceptación de la liquidación administrativa bajo condición, concretada en la eliminación de las sanciones. No obstante, esto no impide que la Administración aplique dichas sanciones si lo considera oportuno, dado que esta aceptación no conlleva una transacción. En el caso de que la Administración no respete la condición señalada por el contribuyente, recaerá sobre la misma la carga de la prueba sobre la corrección de dicha liquidación. Vid la sentencia del "Conseil d'État" de 28 de noviembre de 1986, núm. 47147 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm.12, 1987, pág. 140). En la doctrina, LAMARQUE, J.: *Droit fiscal...*, cit., pág. 653.

1155 Éste es el caso del ordenamiento francés y, concretamente, del artículo L 247.3 del LPF que establece que "La Administración puede acordar a petición del contribuyente: 3. Mediante transacción, una minoración de las sanciones fiscales o de los recargos tributarios cuando estas sanciones y, eventualmente, las liquidaciones a las que se refieren no son definitivas". El procedimiento se inicia mediante la petición del contribuyente que la Administración instruye y, posteriormente, la notifica al contribuyente para que la acepte o rechace. En caso de rechazo, puede presentar observaciones, ante las que la Administración confirmará la propuesta inicial o realizará una nueva propuesta (vid. BRURON, J.: *Droits et garanties...*, cit., pág. 69; LAMBERT, T.: "La transaction fiscale...", cit., págs. 272 y 273). En contra, GUILLENCHMIDT, M.: "Transactions fiscales", *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 1, 1984, pág. 3.

1156 ROSEMBUJ, T.: "La resolución alternativa...", cit., pág. 107. En otros ordenamientos europeos, estos acuerdos tienen gran aceptación, configurándose en su gran mayoría como transacciones. Vid. las figuras previstas en el artículo L 247 del Livre des Procédures Fiscales y en el artículo 102 de la Tax Management Act (págs. 282 y ss.). LOZANO, B.: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990, págs. 92 y ss.; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., pág. 206. Respecto a los países que admiten una negociación sobre el montante de las sanciones tributarias, vid. OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 20. Vid. también BRURON, J.: *Droits et garanties...*, cit., págs. 68 y ss.

1157 A este fundamento obedece el artículo 305 del Código Penal que prevé la exención de responsabilidad penal al sujeto que regularice su situación tributaria en relación con las deudas incriminadas. No obstante, cabe señalar que, en este caso concreto, no coinciden el sujeto que ostenta la potestad para la aplicación de la norma tributaria y el que impone la pena privativa como consecuencia del delito señalado.

1158 Vid. nota *supra*.

acto administrativo correspondiente¹¹⁵⁹. Sin embargo, en estos supuestos la contraprestación administrativa viene ofrecida por ley¹¹⁶⁰, con el fin de reducir los márgenes de discrecionalidad¹¹⁶¹.

Dada la estructura de los acuerdos de contraprestación, si las prestaciones de las partes estuviesen dirigidas a la eliminación de una incertidumbre o de una controversia, nos encontraríamos en presencia de una transacción¹¹⁶². Sin embargo, estas concesiones no tienen porque estar siempre y necesariamente ligadas a la finalidad citada¹¹⁶³, pudiendo tener una distinta. Concretamente, destacan los objetivos de la agilización y flexibilización

1159 El problema que plantean dichos institutos viene constituido por la vulneración que pueden suponer al derecho a la tutela judicial efectiva. La aceptación de este tipo de negociación entre Administración y ciudadano sancionado implica la renuncia de éste a la impugnación de la sanción o de la propuesta de liquidación. Ante esta polémica, el TC ha señalado en el FJ 7 de su sentencia 76/1990, de 26 de abril, que estamos en presencia de “una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar”. En este sentido, añade que “no supone una renuncia, al derecho a la tutela judicial efectiva (...) sino simplemente al uso de tal derecho y de las acciones en que se manifiesta por un período de tiempo y en relación con un acto administrativo concreto”. Vid. con respecto a la condonación de sanciones tributarias GUERRA REGUERA, M.: *Condonación de sanciones tributarias y principios constitucionales*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 104 y ss. Éste es el efecto previsto, por el artículo L 251 del LPF que establece que “cuando la transacción se convierte en definitiva después del procedimiento que conlleva y de la aprobación de la autoridad competente, ningún procedimiento contencioso puede iniciarse o continuarse para revisar las sanciones que han sido objeto de transacción o los derechos mismos”.

1160 Por el contrario, en el ordenamiento francés, la Administración es libre para determinar la cuantía de la reducción operada mediante la transacción. Este aspecto ha sido cuestionado por la doctrina por el peligro que puede suponer la amplitud de dicha potestad discrecional respecto al principio de igualdad (vid. ESCLASSAN, M-C.: “Jurisdiction gracieuse...”, cit., pág. 112).

1161 Estos presupuestos están presentes en las actas de conformidad y, en el ya derogado, instituto de la condonación automática de sanciones del antiguo artículo 88 de la LGT derogado por la Ley 10/1985 así como en la condonación graciable de sanciones hasta la reforma de la LGT en 1995.

1162 Como ya hemos señalado, un ejemplo de transacción señalado en la doctrina, en materia de sanciones, serían las actas de conformidad. No obstante, ésta ha precisado que, en este caso, la transacción viene ofrecida por la ley. Asimismo, queremos resaltar que difícilmente estos acuerdos serán reconducibles a la figura de la transacción, incluso en el caso de que persigan la finalidad citada. Concretamente, consideramos que, para estar ante un verdadero supuesto de transacción, las contraprestaciones realizadas por las partes deberían versar sobre la determinación de la obligación tributaria principal y no unas sobre la misma y otras sobre las obligaciones accesorias y, concretamente, las sanciones. Por último, estimamos un flaco favor para el deber de contribuir que la eliminación de una incertidumbre o de una controversia se pueda realizarse en desacuerdo con la propuesta de liquidación, con el fin de asegurar esa reducción de la sanción. También con anterioridad a la reforma de la LGT en 1995, la condonación graciable de sanciones se aproximaba al instituto de la transacción (vid. CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el...*, cit., págs.126 y ss.). En el ordenamiento francés, vid. la transacción prevista en el artículo L 247 del LPF y LAMBERT, T.: “La transaction fiscale...”, cit., págs. 271 y ss.

1163 Este es el presupuesto de celebración de la transacción prevista en el artículo L 247 del LPF. Vid. LAMBERT, T.: “La transaction fiscale...”, cit., págs. 271 y 272.

del cobro de la deuda tributaria¹¹⁶⁴ y, consiguientemente, del incentivo al cumplimiento del deber de contribuir por parte del contribuyente¹¹⁶⁵.

B. LAS TÉCNICAS CONVENCIONALES Y LAS DIFERENTES SITUACIONES JURÍDICO SUBJETIVAS

Podemos constatar como la finalidad de las diversas técnicas convencionales admisibles en materia tributaria varía en función del tipo de discrecionalidad que se presente en la situación jurídico subjetiva sobre la que recaiga el acuerdo. De esta forma, el fin perseguido por los acuerdos modales es facilitar el cumplimiento del deber de contribuir, atenuando la presión fiscal indirecta¹¹⁶⁶ mediante la determinación conjunta de los márgenes de discrecionalidad administrativa. En cambio, mediante los de contraprestación se pretende incentivar la pronta satisfacción de las obligaciones tributarias con el fin de restablecer el perjuicio causado a la Hacienda Pública como consecuencia del incumplimiento. A fin de regularizar la relación con el contribuyente, la Administración dispondría una reducción de las sanciones impuestas a cambio de que este último se obligase a su inmediato cumplimiento. Por último, los acuerdos de fijación persiguen como objetivo la determinación conjunta de la discrecionalidad técnica que acompaña, principalmente, a la liquidación del tributo¹¹⁶⁷. En suma, la previsión normativa de las técnicas convencionales persigue la reducción de los márgenes de discrecionalidad –

1164 Vid. el FJ 7 de la STC 76/1990, de 26 de abril, que se plantea la admisibilidad de la conformidad como criterio de graduación de sanciones así como requisito para poder solicitar su condonación graciable. Vid. también CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el...*, cit., pág.130.

1165 Este sería el caso de la condonación automática prevista en el antiguo artículo 88.1 de la LGT que establecía que “en las infracciones tributarias simples las multas serán objeto de condonación automática en un 50 por 100 cuando el sancionado, sin previo requerimiento de la Administración, cumpla sus obligaciones, aunque lo hiciera fuera de plazo”. La misma finalidad se perseguía con la condonación graciable de sanciones antes de la reforma de la LGT en 1995, aunque este caso la renuncia a la impugnación parecía aproximarla en mayor medida al logro de una condonación (vid. CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el...*, cit., pág.130).

1166 Vid. SANFORD, C.: “Ponencia general. Los costos del contribuyente y del Fisco en la tributación”, *Cahiers de Droit fiscal international* Vol. LXXIVb, Kluwer, Róterdam, 1989, págs. 95 y ss.

1167 Respecto a la discrecionalidad técnica que afecta a la liquidación del tributo, vid. LA ROSA, S.: “Caratteri e funzioni...”, cit., pág. 51.

administrativa o técnica— que ostenta la Administración en el ejercicio de la función tributaria. A través de estos instrumentos, se logra un aumento de las garantías de los contribuyentes ante la insuficiencia del principio de reserva de ley para asegurar su posición jurídica, reforzando al mismo tiempo la seguridad jurídica¹¹⁶⁸.

Respecto a los tres tipos de acuerdos que hemos analizado, cabe señalar que su admisibilidad queda subordinada tanto al elemento del tributo sobre el que recaigan como al tipo de situación jurídico subjetiva a que se refieran. Por una parte, los acuerdos de fijación tienen cabida, en mayor medida, en la determinación de la deuda tributaria y, especialmente, de la base imponible¹¹⁶⁹. Por otra parte, los de contraprestación quedan relegados a ciertas obligaciones accesorias que integran la deuda tributaria, dado que la negociación sobre las mismas no conlleva peligro alguno para el deber de contribuir. Por último, el ámbito de actuación de los modales es mayor, dada su finalidad de facilitar el cumplimiento de las diferentes obligaciones y deberes fiscales. En consecuencia, la única limitación que afecta a esta modalidad se presenta cuando su celebración puede afectar a la efectividad del deber de contribuir.

Sin embargo, no todos los aspectos de la disciplina tributaria son susceptibles de ser objeto de las técnicas convencionales. Atendiendo a esta premisa, debemos realizar una delimitación de las diferentes situaciones jurídico subjetivas y elementos del tributo sobre las que pueden recaer los acuerdos entre Administración y contribuyente. Con carácter general, cabe señalar que no son admisibles aquellos convenios que tengan por objeto el nacimiento de una concreta situación jurídico subjetiva, sea ésta la obligación tributaria o cualquier otra obligación o deber de carácter formal. En concreto, juzgamos que si el ordenamiento ha previsto su nacimiento es porque el interés público así lo aconseja, sin posibilidad de que la voluntad de las partes pueda hacer peligrar la efectividad del deber contribuir¹¹⁷⁰.

Pasando a analizar las diferentes situaciones jurídico subjetivas y elementos del tributo, cabe señalar que, en primer lugar, el carácter legal de la obligación tributaria

1168 Vid. los epígrafes relativos al principio de reserva de ley (págs. 346 y ss.) y al de seguridad jurídica (págs. 384 y ss.).

1169 No obstante, también cabe la utilización de este tipo de acuerdos en materia de valoración de bienes objeto de embargo o en materia de aplazamientos y fraccionamientos.

1170 Vid. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Materiales de Derecho financiero*, Librería Compás, Alicante, 1999, pág. 223.

excluye cualquier posibilidad de que un negocio jurídico celebrado entre Administración y contribuyente pueda determinar o excluir su nacimiento. Pese al fundamento de esta afirmación, en el ámbito de las Haciendas Locales podemos constatar la existencia de contratos entre Ayuntamientos y particulares que incluían cláusulas relativas a la exigibilidad del tributo “o, lo que es igual, a la aplicación de una exención”¹¹⁷¹. No obstante, el interés público tutelado y la especial vigencia del principio de reserva de ley en nuestra materia permiten descartar esta posibilidad admisible en el Derecho privado¹¹⁷². En caso contrario, la subordinación del nacimiento de la obligación tributaria a la voluntad conjunta de ambas partes entrañaría un grave peligro para el interés general y una clara vulneración de los principios de igualdad y seguridad jurídica¹¹⁷³.

Asimismo, consideramos que el nacimiento de las obligaciones y deberes formales tampoco puede ser objeto de las técnicas convencionales, a pesar de su no sujeción al principio de reserva de ley¹¹⁷⁴. Esta exclusión vendría motivada por su importancia en aras de la efectividad y materialización del deber de contribuir. Por este motivo, rechazamos que su nacimiento pueda depender de la celebración de un acuerdo¹¹⁷⁵, teniendo únicamente cabida esta figura con relación a la determinación de su contenido y modo de cumplimiento así como en relación con la tramitación de los diferentes procedimientos tributarios¹¹⁷⁶. El descarte de este tipo de acuerdos radica en la imposibilidad de subordinar la correcta aplicación del tributo a la concurrencia de voluntades de Administración y obligados.

En segundo lugar y una vez excluidos los pactos relativos al nacimiento de la obligación tributaria, debe determinarse si algún elemento del tributo es susceptible de constituir su objeto. Llegados a este punto, es necesario recalcar como la reserva de ley del artículo 31.3 condiciona de forma especial el ámbito de actuación de las técnicas

1171 RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., págs. 230 a 233. La admisibilidad de los acuerdos sobre estas cláusulas será afrontada al tratar los acuerdos relativos a la concesión de beneficios fiscales (págs. 251 y ss.).

1172 Esta cuestión será abordada detenidamente al abordar el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria (págs. 314 y ss.).

1173 Vid. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 92; FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de legalidad y...”, cit., págs. 879 y 880.

1174 En contra, vid. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 86.

1175 RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., pág. 242.

1176 ESEVERRI MARTÍNEZ, E: Prólogo a la obra de GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de inspección*, McGraw-Hill, págs. XV y XVI.

convencionales que versen sobre los mismos. En este sentido, es preciso analizar de qué modo el citado precepto incide sobre la celebración de acuerdos que recaigan sobre el hecho imponible, los sujetos pasivos, los beneficios fiscales y los elementos de cuantificación. Concretamente, dicha reserva se erige en límite material adicional con relación a aquellos acuerdos que tengan por objeto su contenido. En suma, condiciona tanto los elementos esenciales del tributo que admiten el empleo de técnicas convencionales como el tipo de acuerdos que pueden celebrarse sobre dichos elementos.

De entrada, creemos que, con relación al hecho imponible¹¹⁷⁷, a los sujetos de la relación tributaria¹¹⁷⁸ y a los beneficios fiscales, no es admisible ninguna técnica convencional. La especial intensidad con que quedan sometidos los mismos a la reserva de ley descartaría cualquier tipo de acuerdo¹¹⁷⁹. En este sentido, tanto doctrina como jurisprudencia han destacado la exigencia de una exhaustiva configuración del hecho imponible¹¹⁸⁰ y de los sujetos pasivos mediante ley¹¹⁸¹, debido a su mayor incidencia sobre

1177 ALVARADO ESQUIVEL, M. DE J.: “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria”, RDFHP núm. 256, 2000, pág. 336.

1178 Los acuerdos de traslación de la carga tributaria no tienen validez frente a la Administración, con independencia de su eficacia entre particulares (artículo 36 LGT). De esta forma, su cumplimiento se conseguiría a través del derecho de repetición frente al sujeto al que se le había trasladado el pago del impuesto, acudiendo eventualmente a los Tribunales para exigir su cumplimiento. Vid. RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 88.

1179 Así, la doctrina señala la existencia de dos niveles distintos de la reserva “que podría hacer pensar que el establecimiento o creación del tributo, en su significado más estricto, debe predicarse del hecho imponible, el sujeto pasivo y del establecimiento de los beneficios fiscales, sometidos(...) a una legalidad estricta”. Vid. ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica en la comprobación de valores*, Ed. Diálogo, Valencia, 1999, pág. 32 y “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, REDF núm. 101, 1999, pág. 11; FEDELE, A.: “La riserva di legge” en *Trattato di Diritto tributario*, Cedam, Padua, 1994, Vol. I, Cap. V, pág. 169. El TC, en su sentencia 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 7), afirma que “de otra parte, la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (artículo 133.3 CE; STC 6/1983, de 4 de febrero). Pero la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos.” La misma intensidad creemos que debe predicarse acerca de los sujetos de la relación tributaria.

1180 Vid. ALVARADO ESQUIVEL, M. DE J.: “El hecho imponible...”, cit., págs. 307 y ss. Vid. el ya referido FJ 7 de la STC 221/1992, de 11 de diciembre”.

1181 Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978” en la obra colectiva *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, Vol. III, págs. 974 y ss.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Las fuentes del Derecho financiero a la luz de la Constitución” en la obra colectiva *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, Vol. III, págs. 2021 y 2022. En materia de sujetos pasivos, vid. ACOSTA ESPAÑA, R.: “Artículo 29” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madrid, 1982, Vol. I, págs. 267 y ss.

los principios de Justicia tributaria. Abundando en esta idea, VICENTE-ARCHE DOMINGO ha señalado que, respecto al primero, debe estar ausente cualquier relación, de carácter previo, entre las partes, motivadora de la imposición¹¹⁸². Con relación a los segundos, es necesario señalar que, junto a la prohibición de convenir entre particulares *ex* artículo 36 de la LGT¹¹⁸³, nuestro ordenamiento prevé –artículo 31 LGT– que el contribuyente no perderá nunca su condición, debiendo soportar la carga tributaria aunque realice su traslación a otras personas¹¹⁸⁴. En ambos casos, su fundamento reside en las exigencias que se derivan del artículo 31.1 de la CE, que difícilmente pueden garantizarse si se admite “que los sujetos llamados por ley a soportar el gravamen puedan sustraerse a este mandato mediante pactos y acuerdos con otros particulares”¹¹⁸⁵.

En materia de beneficios fiscales, el artículo 133.3 de la CE establece que todo beneficio que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley¹¹⁸⁶. A pesar de esta previsión, debemos recordar la existencia de acuerdos entre entes públicos – Estado¹¹⁸⁷, ayuntamientos– y particulares o sociedades mercantiles tendentes a la concesión de exenciones. Nos encontramos ante pactos en los que, por la prestación de determinados servicios o realización de determinadas inversiones, se acordaba la concesión de una exención al sujeto pasivo¹¹⁸⁸. Su inmensa mayoría tenía lugar en el ámbito local en aras de

1182 VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: ‘Consideraciones sobre el hecho imponible’, RDFHP núm. 39, 1960, pág. 563.

1183 ARIAS ABELLÁN, M.D.: ‘La indisponibilidad de la obligación...’, cit., Vol. I, págs. 619 y ss.; SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho financiero...*, cit., págs. 200 y 201. Todo esto con independencia de su eficacia entre particulares.

1184 Vid. RAMALLO MASSANET, J.: ‘La eficacia de la voluntad...’, cit., págs. 227 y 228. Asimismo, HINOJOSA TORRALVO, J.J.: ‘Eficacia de los pactos privados sobre obligaciones tributarias en la adquisición de inmuebles’, TF núm. 55, 1995, pág. 44.

1185 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 278.

1186 Pese a la referencia exclusiva a los tributos del Estado, consideramos que la reserva de ley debe extenderse también a los beneficios sobre los tributos de las CCAA y municipales. Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: ‘Artículo 133. La potestad tributaria’ en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo X, pág. 293.

1187 Destaca el contrato entre el Estado y Telefónica en el que se pactó la concesión de una exención para todo tributo, fuese del Estado, de la Provincia o del Municipio aprobado por el Decreto de 31 de octubre de 1946.

1188 Cuestión distinta sería la participación de entidades privadas en la financiación de obras a fin de evitar que sea el Ente público quien adelante el importe de la inversión, “reduciendo así el volumen de sus gastos, sin que ello afecte en principio a la efectiva realización de obras o establecimiento de servicios”. Vid. ORÓN MORATAL, G.: ‘Sobre la financiación de infraestructuras hidráulicas y el principio de recuperación de costes’, *Revista Valenciana de Economía y Hacienda* núm. 3, 2001, págs.17 y ss. Vid. asimismo LUCHENA MOZO, G.M.: ‘La Asociación Administrativa de Contribuyentes en las Contribuciones Especiales como medio

atraer a sus respectivas poblaciones posibles inversores. En este sentido, su causa determinante radicaba en el interés de los Ayuntamientos por retener esas inversiones en sus municipios, evitando la marcha de esas empresas a otros no reticentes a este tipo de acuerdos. Pese a la unidad doctrinal existente en cuanto a su vulneración del ordenamiento¹¹⁸⁹, los órganos jurisdiccionales han optado por otorgarles validez atendiendo a otros principios generales del Derecho¹¹⁹⁰. Concretamente, el TS, en reiteradas ocasiones, ha optado por no entrar a juzgar la vulneración de los principios de reserva de ley¹¹⁹¹ y de competencia¹¹⁹², acordando su validez. La fundamentación de estas sentencias reside en criterios jurídicos dimanantes del Derecho civil como son “el respeto de los actos propios”, la buena fe contractual y el principio general del Derecho *pacta sunt servanda*¹¹⁹³. Estos

de participación ciudadana en la Hacienda Local”, Revista de Hacienda Local núm. 79, 1997, págs. 61 y ss.

- 1189 Por todos vid. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “Los pactos como fuentes de exención de tributos locales”, Impuestos núm. 12, 1986, pág. 319.
- 1190 Una situación similar puede encontrarse en el ordenamiento alemán, vid. SEER, R.: “Contratos, transacciones...”, cit., págs. 148 a 151. En cambio, en Italia no se reconoció la validez de estos acuerdos (REDI, M.: “Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario”, Diritto e pratica tributaria, 1995, Parte Prima, págs. 416 y ss.).
- 1191 El TS consideró suficiente la autorización contenida en la Ley de 31 de diciembre de 1945 que autoriza al Estado a celebrar un nuevo contrato con Telefónica con las estipulaciones que mejor convinieran al cumplimiento del mencionado contrato. En una de ellas el Gobierno estimó oportuno conceder una exención respecto a todos los tributos que la actividad de Telefónica pudiese devengar. Este contrato fue aprobado posteriormente por Decreto de 31 de octubre de 1946. En contra, vid. la STS de 7 de junio de 1983 (ref. Aranzadi 3277) que niega el carácter legal del Decreto que contiene la exención.
- 1192 En materia de pactos locales, es necesario señalar que, dada la reserva de ley del artículo 133.3 CE y su carencia de potestad legislativa, resulta imposible la celebración de acuerdos que no vengan respaldados por una ley estatal. En este sentido, sólo tendría cabida un acuerdo normativo.
- 1193 Con relación a las exenciones de tributos locales establecidas a favor de Telefónica, vid. las SSTs de 10 mayo de 1984 (ref. Aranzadi 2878), de 16 abril de 1984 (ref. Aranzadi 2143) y de 28 de enero 1984 (ref. Aranzadi 217). En la STS de 10 de mayo de 1984, se señala que “la naturaleza contractual de la concesión a la Compañía Telefónica Nacional de España, determina que sean aplicables a la misma los principios generales de contratación y, entre otros, la obligación de los contratantes de cumplir lo expresamente pactado y las consecuencias que según su naturaleza sean conformes a la buena fe, al uso y a la Ley como establece el artículo 1258 del CC”. En contra, vid. la STS de 7 de junio de 1983 (ref. Aranzadi 3277) que niega el carácter legal del Decreto que contiene la exención. Vid. también HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “Los pactos como fuentes...”, cit., págs. 322 a 324; RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., págs. 230 a 233. En materia de Haciendas Locales, vid. por todas la STS de 22 de abril de 1998 (ref. Aranzadi 2652), que, en su Fundamento Jurídico primero, establece que “la argumentación básica de tal conclusión descansa en el hecho de que el alcance de los beneficios fiscales concertados en el ámbito de una concesión administrativa ha de considerarse desde una óptica diferente de la que se manifiesta, en principio, en los artículos 9 y 10, b), de la Ley General Tributaria y 659.2 y 719 de la Ley de Régimen Local de 1955 (vigente, esta última, en fecha en que se otorgó la concesión), e, incluso, 31, 133 y 134 de la Constitución, que parten, en su conjunto, de la naturaleza pública de la relación jurídica tributaria e impiden al acreedor la disponibilidad singular de sus créditos, pues al contrario de lo que se infiere de

pactos son susceptibles de ser reconducidos a la categoría de los acuerdos de contraprestación, quedando relegados fuera del ordenamiento por su manifiesta vulneración del principio de reserva de ley y del deber de contribuir¹¹⁹⁴. Recapitulando y pese a su celebración en épocas pasadas, debemos descartar todos aquellos convenios que tengan por fin excluir el nacimiento de una obligación tributaria o la concesión de un beneficio fiscal¹¹⁹⁵.

En cambio y como ya desarrollaremos en los dos próximos Capítulos, la doctrina ha destacado como el carácter especialmente flexible de la reserva de ley respecto a los elementos de cuantificación¹¹⁹⁶ permitiría la celebración de acuerdos sobre los mismos¹¹⁹⁷. Concretamente, el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas habilitaría y demandaría la irrupción de otros poderes en su concreción¹¹⁹⁸. De esta forma, la necesidad de integración de la norma legal justificaría la entrada bien del Ejecutivo en la

tal grupo normativo, en el supuesto contemplado en este proceso, el beneficio tributario se inserta, dentro del complejo económico-jurídico propio de la concesión, como una más de las contraprestaciones que ha de recibir el concesionario y cuya supresión unilateral «ex post facto» alteraría irremediabilmente el equilibrio económico tenido en cuenta por las dos partes al contratar (o sea, al participar en el consumo y al otorgarse la adjudicación), quiebra o alteración unilateral que resulta, ahora, tanto más rechazable cuanto que deriva de la invocación de una ilegalidad o nulidad que, de ser cierta, derivaría sólo, de la parte que la alega para beneficiarse de ella a costa del concesionario. En modo alguno puede sostenerse, como hace el Ayuntamiento apelante, que el mantenimiento de tal equilibrio exija prescindir de la citada cláusula, dado el escaso importe del canon exigido a la entidad concesionaria, pues, sin necesidad de oponer, como hace la parte apelada, el dato obvio de que el canon que se viene satisfaciendo al Ayuntamiento durante cada año de duración de la concesión no es sino una más de la variada gama de las contraprestaciones establecidas en favor del Ayuntamiento entre las que se cuentan la reversión, al término de aquélla, del edificio construido por la Empresa concesionaria, ha de insistirse en que el equilibrio que ha de respetarse es el resultante de la adjudicación de la concesión, cuya naturaleza bilateral no puede ser alterada unilateralmente por ninguna de las partes, con independencia de los beneficios que con la explotación obtenga la concesionaria". Además, vid. la STS de 25 de septiembre de 1997 (FJ 1, 2 y 3, ref. Aranzadi 7737).

1194 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: "¿Qué podemos aprender...", cit., pág. 164.

1195 RAMALLO MASSANET, J.: "La eficacia de la voluntad...", cit., pág. 242.

1196 FALCÓN Y TELLA, R.: "La ley como fuente del ordenamiento tributario (Artículos 10, 11 y 12)" en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. I, págs. 218 y ss.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "Las fuentes del Derecho financiero...", cit., Vol. III, pág. 2022.

1197 Vid. entre otros, RAMALLO MASSANET, J.: "La eficacia de la voluntad...", cit., págs. 223, 235, 237 y 238; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: "¿Qué podemos aprender...", cit., págs. 169, 172 y 173.

1198 GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "El principio de legalidad...", cit, págs. 978, 1012 y ss. Vid. la resolución del TEAC de 9 de septiembre de 1999 (ref. Aranzadi 1763) que cita la normativa aplicable y aún así señala las dificultades para su concreción.

esfera normativa¹¹⁹⁹ bien de la Administración en la esfera aplicativa¹²⁰⁰. Por consiguiente, si se admite la intervención de esta última en la fijación de los márgenes de indeterminación normativa en las actuaciones de aplicación del tributo, no vemos que obstáculos se oponen a su determinación conjunta con el contribuyente. En este caso, los acuerdos se insertarían necesariamente dentro del procedimiento de gestión¹²⁰¹ o de comprobación e investigación¹²⁰² y tendrían como objeto la determinación de la base imponible o algún elemento de la deuda tributaria. Como consecuencia del interés suscitado por la doctrina, los acuerdos de valoración centrarán nuestro posterior estudio en el que afrontaremos tanto su admisibilidad como su régimen jurídico¹²⁰³.

En tercer lugar, es necesario cuestionarse la introducción de acuerdos que tengan por objeto la deuda tributaria y los diversos elementos que la componen, dada la vulneración que pueden suponer del principio de legalidad y del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria. *Prima facie*, la doctrina se ha mostrado reacia a la celebración de acuerdos que tengan por objeto la misma e, incluso, reticente a que la propia Administración realice esa disposición, salvo en supuestos excepcionales¹²⁰⁴. No obstante, el propio legislador ha previsto determinados institutos en que, con mayores o menores garantías formales y con mayor o menor discrecionalidad, se permite al ente público disponer de la misma: condonación, convenios concursales, aplazamiento y fraccionamiento. En suma, nos cuestionamos si la Justicia que demanda el sistema tributario puede legitimar la celebración de acuerdos sobre los citados institutos con el fin de disminuir la discrecionalidad que les acompaña¹²⁰⁵.

1199 PÉREZ ROYO, F.: "Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional" en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 21 y 41 y ss.

1200 FEDELE, A.: "La riserva di legge", cit., págs. 197 y ss.

1201 Con esta expresión hacemos referencia al procedimiento de gestión en sentido estricto y, concretamente, a su fase de iniciación y trámites.

1202 Nos referimos al procedimiento inspector y, concretamente, a las actuaciones de comprobación e investigación unidas a las facultades de liquidación que detenta la Inspección de los Tributos.

1203 Vid. el Capítulo V Los acuerdos de valoración (págs. 435 y ss.).

1204 Vid. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 92 y 93; SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho financiero...*, cit., págs. 200 y 201. Para estos autores, supuestos excepcionales serían la condonación, el aplazamiento y el fraccionamiento. FEDELE, A.: 'L'accertamento tributario...', cit., pág. 24. Este último autor señala la recaudación como la materia tributaria en que más fácilmente se admite la existencia de poderes discrecionales.

1205 Sobre la discrecionalidad presente en dichos institutos, vid. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 90 y 91. Respecto a la condonación, vid. CORDERO GARCÍA, J.A.: *La*

Así, los condicionantes de las técnicas convencionales que recaen sobre la deuda tributaria nos obligan a distinguir diversos supuestos, según supongan o no una alteración de la misma. Concretamente, es necesario diferenciar en función de que la imposibilidad de afrontar su satisfacción obedezca bien a una pérdida sobrevenida de capacidad económica bien a una situación transitoria de iliquidez. En los dos casos, el ordenamiento ha previsto distintas figuras que den respuesta a estas situaciones: la condonación, en el primero, y el aplazamiento y fraccionamiento, en el segundo. Ambos institutos responden al mismo fundamento: la imposibilidad de satisfacer íntegramente la cuantía adeudada en el plazo legalmente fijado. Sin embargo, mientras que el primero implica una alteración de la deuda tributaria liquidada según lo establecido por el ordenamiento, los segundos conllevan un diferimiento temporal en su satisfacción. Esta distinción condicionará la admisibilidad y viabilidad de las técnicas convencionales en virtud de la vigencia del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y del principio de legalidad. Una tercera posibilidad, en cierta medida mixta, viene constituida por la controvertida figura de los convenios concursales, instituto que, a nuestro juicio, puede calificarse como uno de los pocos supuestos vigentes de técnica convencional¹²⁰⁶.

En el primer caso, estimamos que la Justicia que demanda el sistema tributario puede legitimar la concesión de una condonación –total o parcial– de la deuda cuando una vez realizado el hecho imponible y manifestada una cierta capacidad económica, determinadas circunstancias produzcan una pérdida sobrevenida de la misma¹²⁰⁷. Dado que dicha desaparición impediría al contribuyente proceder a su cumplimiento, juzgamos que la pretensión administrativa de cobro de la totalidad de la cuantía adeudada podría ser

condonación en el..., cit., págs. 65 a 76. Respecto al aplazamiento y fraccionamiento, vid. LOZANO SERRANO, C.: *Aplazamiento y Fraccionamiento de los Ingresos Tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 27 y ss.; GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la...*, cit., págs. 97 a 147; MORENO FERNÁNDEZ, I.: *El aplazamiento en el pago de los tributos*, Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 59 y ss.

1206 En el mismo sentido, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., págs. 15 y ss.

1207 MATA SIERRA señala que el instituto de la condonación es la figura que realmente hace efectiva la Justicia del sistema tributario en los casos en que se produce una desaparición de la capacidad económica manifestada con la realización del hecho imponible. En este sentido, postula que dicho instituto no es contrario a la capacidad económica sino que “lo desarrolla allí donde acaban sus posibilidades de actuación, modulando sus excesos y dotando de mayor racionalidad al uso del mismo como medida de la Justicia tributaria” (*La condonación de la deuda...*, cit., págs. 79 a 84). Vid. asimismo COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, Società Editrice Libreria, Milán, 1948, págs. 30 y 31.

contraria al principio de capacidad económica¹²⁰⁸, e, incluso, a otros valores constitucionales¹²⁰⁹. Para estas situaciones, el legislador ha previsto el instituto de la condonación, con carácter excepcional y como remedio a posibles lesiones de la Justicia tributaria¹²¹⁰. En consecuencia, será necesario determinar caso por caso si el interés público aconseja su concesión mediante ley o si, por el contrario, debe primar el interés recaudatorio.

Una vez justificado el empleo de la condonación, juzgamos oportuno plantearnos la admisibilidad de la celebración de acuerdos que tengan por objeto la misma. Concretamente, nos cuestionamos su previsión respecto a su concesión así como sobre sus

1208 CASADO OLLERO, G.: ‘El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica’, REDF núm. 34, 1982, págs. 208 y 209. A este supuesto, podrían hacerse extensivos los argumentos aducidos para declarar la inconstitucionalidad de las leyes que gravaban una capacidad económica pasada, teniendo en cuenta únicamente la idoneidad del presupuesto de hecho en sí y no la capacidad de dar cumplimiento a la obligación impositiva en el caso de que dicha capacidad se haya extinguido. Vid. también MARTÍN DELGADO, J.M.: “El control constitucional del principio de capacidad económica” en la obra colectiva *El Tribunal Constitucional*, IEF, Madrid, 1981, págs. 1588 y 1589; PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva” en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, págs. 385 y 386. Sin embargo, tampoco hay que perder de vista las limitaciones que representan los principios formales de nuestro ordenamiento, principalmente, los de legalidad y de seguridad jurídica.

1209 Junto a la efectividad del deber de contribuir, pueden existir otros fines de política económica que aconsejen la celebración de acuerdos en aras de garantizar que determinados empresarios individuales o sociedades puedan seguir ejerciendo su actividad. En este sentido, se primaría evitar los perjuicios que, con relación a la capacidad productiva y al nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional o al grave quebranto para los intereses generales del Estado, la exigencia de la totalidad de la deuda podría suponer (RUIZ HIDALGO señala que los acuerdos o convenios celebrados en los procedimientos concursales obedecen a estos fines que buscan garantizar el principio de conservación de la empresa (“La suspensión de pagos y el derecho de abstención de la Hacienda Pública”, REDF núm. 100, 1999, págs. 73, 74, 92 y 93), todo esto apoyado por la mejora en la gestión recaudatoria que los mismos podrían suponer. Nos encontramos, por tanto, con un conflicto de intereses en el cual debe ponderarse, por un lado, si debe primar el interés público recaudatorio tendente al cobro de la totalidad de la deuda tributaria mediante el ejercicio del derecho de abstención o, por otro lado, el interés público consistente en la continuación de la actividad de la empresa, renunciando al cobro total de la deuda tributaria. A esta última posibilidad, pueden darse diversas soluciones según cuales sean las circunstancias del caso concreto: la condonación total o parcial de la deuda tributaria cuando la Administración sea el único acreedor o la suscripción de un convenio o acuerdo en el seno de un procedimiento tributario cuando exista una pluralidad de acreedores, etc. Vid. también GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., págs. 16 y 17.

1210 CORTÉS DOMÍNGUEZ justifica la concesión de la condonación en aquellos supuestos de inexistencia de capacidad económica (“El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, RDFHP núm. 60, 1965, pág. 1053). El citado autor, junto a DELGADO MARTÍN, señala que al tratarse de una “excepción a la regla general, la condonación exige estar fundamentada en principios sustanciales de justicia, fundamentalmente en la capacidad económica y en la equidad” (*Ordenamiento tributario...*, cit., pág. 510).

términos¹²¹¹. Llegados a este punto no conviene olvidar que, al constituir una “excepción a la regla general”, el instituto objeto de estudio queda sometido a “notables medidas de garantía formal como su establecimiento por ley para cada caso”¹²¹². En este sentido, deberemos determinar de qué manera la sujeción a esta última condiciona la celebración de acuerdos que tengan por objeto el citado instituto. De antemano, es necesario distinguir dos supuestos de condonación según la ley extinga, directa o indirectamente, la totalidad o parte de la deuda tributaria¹²¹³. En el primer supuesto, calificado por BERLIRI como “extinción por ley”, ésta priva a la Administración de un derecho de crédito al despojarle de la protección o del reconocimiento normativo de que antes gozaba tal Derecho¹²¹⁴. En el segundo supuesto, la citada disposición “ordena o autoriza, con más o menos potestades discrecionales, a la Administración para que, a través de los oportunos actos, remita las deudas a las que la ley se refiera”¹²¹⁵. Mientras que, en el primer caso, la única posibilidad consistiría en un acuerdo normativo tendente a establecer su contenido; en el segundo, nos encontraríamos ante un acuerdo modal tendente a la concreción de los términos de la condonación. En ambos casos no se discutiría ni la existencia de la obligación tributaria ni la cuantía que el contribuyente debería haber pagado, sino simplemente la imposibilidad de hacer frente a la misma y, especialmente, la capacidad económica remanente.

1211 La capacidad económica en su vertiente de sustrato o fuente de la imposición también puede dar cabida a la celebración de pactos cuando una vez realizado el hecho imponible y manifestada una cierta capacidad económica, determinadas circunstancias produzcan la pérdida sobrevenida de la misma. Esta última imposibilitaría el cumplimiento de la obligación tributaria principal por producir un resultado contrario a la CE que exige una tributación acorde con el principio de capacidad económica (CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad...”, cit., págs. 208 y 209). Vid. también MARTÍN DELGADO, J.M.: “El control constitucional...”, cit., págs. 1588 y 1589; PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis...”, cit., págs. 385 y 386. A este argumento de la capacidad económica hay que añadir las limitaciones que representan los principios formales de nuestro ordenamiento, principalmente, el de seguridad jurídica. De esta forma, si en el momento en que debe procederse a satisfacer la obligación tributaria no existe capacidad económica o la misma se ha visto reducida, habrá que determinar si el interés público, concretamente la efectividad del deber de contribuir, aconsejan la celebración de acuerdos que lleven aparejada una condonación, aunque sea parcial de la deuda tributaria. Por tanto, sería la celebración de los acuerdos la fórmula arbitrada por el legislador para que la Administración pudiese evitar el efecto lesivo derivado de la rígida aplicación del ordenamiento.

1212 CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., pág. 510.

1213 CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el...*, cit., pág. 60.

1214 BERLIRI, A.: *Principios de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 468 y ss. El autor italiano señala como acreedor a la Administración, sin embargo nosotros creemos que, simplemente, se trata del ejecutor de la función tributaria.

1215 FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La extinción de la obligación tributaria”, RDFHP núm. 77, 1968, pág. 1073. No obstante, debemos objetar a esta construcción la calificación que realiza este autor de acreedor a la Administración. Consideramos que el acreedor es el Estado como

Este último supuesto, único reconducible a la categoría de técnica convencional, choca frontalmente con el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y la exigencia de ley del artículo 69 de la LGT¹²¹⁶. La doctrina se ha mostrado muy estricta con el cumplimiento del requisito legal¹²¹⁷ para evitar posibles vulneraciones de los principios de capacidad económica e igualdad¹²¹⁸. Por estos motivos, propugna el establecimiento mediante ley de todos los términos de la condonación con el fin de reducir la discrecionalidad administrativa en su ejecución¹²¹⁹. En consecuencia, el mayor problema que presentan estos acuerdos deriva de las garantías formales que deben acompañar a la condonación y, concretamente, de la necesidad de una ley que establezca la totalidad de sus términos¹²²⁰. A fin de reducir los riesgos de deslegalización, un sector de la doctrina ha reconducido el instituto de la condonación a la categoría de los beneficios fiscales con el fin de someterla a la reserva de ley del artículo 133.3 de la CE¹²²¹. No obstante, estimamos que se trata de una construcción demasiado forzada, dado que cualquier instituto que tuviese por objeto la liberación del pago de la deuda o su reducción podría englobarse en dicha categoría¹²²². En este sentido, las diferencias respecto al objeto que separan a ambos institutos nos sugieren considerarlos como figuras distintas con un régimen jurídico diferenciado. Concretamente, mientras que los beneficios fiscales operan bien sobre el nacimiento de la obligación –exenciones– bien sobre los elementos de cuantificación –resto de beneficios fiscales–¹²²³; la condonación incide sobre la deuda, una vez ha sido liquidada conforme a lo establecido por el ordenamiento.

Atendiendo al análisis realizado, juzgamos que, sobre la obligación tributaria, únicamente puede afirmarse la vigencia del principio de preferencia de ley¹²²⁴. Por

titular del derecho de crédito. Vid. el Capítulo IV y el epígrafe relativo a la indisponibilidad de la obligación tributaria (págs. 305 y ss.).

1216 Artículo 69 LGT: “Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de Ley en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen”.

1217 MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda tributaria*, cit., págs. 129 y ss. y *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 64 y ss.

1218 CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 266.

1219 MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., pág. 70.

1220 MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda tributaria*, cit., págs. 159 y ss.

1221 MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda tributaria*, cit., págs. 56 y ss. y *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 59 y ss.

1222 En sentido similar, vid. CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el...*, cit., pág. 84.

1223 BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Materiales de Derecho...*, cit., pág. 235.

1224 En el mismo sentido, vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “La ley como fuente...”, cit., Vol. I, págs. 209 y 214. El citado autor señala que, a pesar de constituir una congelación del rango normativo,

consiguiente, nada obsta para que una ley posterior relegue el requisito formal, habilitando la celebración de acuerdos en materia de condonación¹²²⁵. Cuestión distinta es la preferencia por las garantías que se derivan del empleo de una disposición legal en la regulación de los términos de la condonación con el fin de reducir los ámbitos de discrecionalidad¹²²⁶. Empero, debe resaltarse la ausencia de operatividad de esta garantía formal en el supuesto de que corresponda a la Administración el establecimiento de dichos términos¹²²⁷. Ante esta situación, creemos que, mientras existan márgenes de apreciación, la introducción de acuerdos que versen sobre la condonación se erigiría en garantía del interés del contribuyente. Mediante su celebración, se pretende colegiar la decisión entre las partes en orden a la capacidad económica remanente, evitando una resolución unilateral que puede encerrar grandes dosis de discrecionalidad¹²²⁸. No obstante, la norma que los prevea deberá limitar sus aspectos centrales: procedencia, requisitos objetivos y subjetivos, cuantía, etc.¹²²⁹

En cambio, el segundo caso –no alteración de la deuda tributaria– presenta menores complicaciones como consecuencia de la ausencia de preferencia de ley sobre los citados institutos. En este ámbito, el conflicto se produce entre el interés recaudatorio y la dificultad transitoria que se le presenta al sujeto pasivo para cumplir con su deber de contribuir en el plazo legalmente fijado. La situación económico-financiera de este último, caracterizada por su falta de liquidez, justifica la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento, permitiendo un “mejor ajuste temporal de la capacidad económica de los

la exigencia de ley en el instituto de la condonación deriva del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria. Vid. también en relación con el principio de preferencia de ley y la congelación del rango normativo, CUBERO TRUYO, A.M.: “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, REDF núms. 109-110, 2001, págs. 241 y ss.

1225 Se produce una congelación del rango, no por razón de una norma constitucional, sino por disposición de la propia Ley que la regula o, en ciertos casos, la reserva para ella. En este sentido, sólo una ley posterior puede deslegalizar de nuevo esta materia atribuyendo al reglamento la posibilidad de regularla (vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de legalidad y...”, cit., pág. 879). Esta descripción puede trasladarse al ámbito de los procedimientos concursales, en el que la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos para 1989 añadió el núm. 2 al artículo 39 de la LGP y que posteriormente fue desarrollado en el artículo 96.7 del RGR. El núm. 2 del artículo 39 de la LGP ha sido recientemente modificado por el artículo 43 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dividiéndose en dos nuevos apartados (núm. 2 y núm. 3). Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: “La transacción en el Derecho...”, cit., pág. 12.

1226 MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 102 y ss.

1227 MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda tributaria*, cit., págs. 159 y ss. y *La condonación de la deuda...*, cit., pág. 101; RUIZ HIDALGO, C.: “La suspensión de pagos...”, cit., pág. 92.

1228 RUIZ HIDALGO, C.: “La suspensión de pagos...”, cit., pág. 92.

obligados al pago”¹²³⁰. En estos casos, la doctrina ha puesto de manifiesto las amplias esferas de discrecionalidad que ostenta la Administración¹²³¹. La existencia de márgenes de apreciación en la concesión y términos de dichas figuras legitimaría la posibilidad de celebrar acuerdos sobre las mismas¹²³². En suma, la ausencia de preferencia de ley facilita sobremanera la previsión de acuerdos sobre aplazamientos y fraccionamientos, dado que el artículo 61 de la LGT remite su desarrollo al reglamento correspondiente.

Un tercer caso, con una naturaleza en cierta medida híbrida¹²³³, sería el de los convenios de quita y espera celebrados por la Hacienda Pública en el seno de los procedimientos concursales. En la actualidad, estos convenios constituyen uno de los escasos supuestos de técnicas convencionales existentes en nuestro ordenamiento¹²³⁴, aunque no por ello exentos de polémica. Concretamente, ésta tiene su origen en la equiparación por un sector de la doctrina de la figura de la quita definitiva al instituto de la condonación de la deuda tributaria¹²³⁵. Con independencia de la solución adoptada¹²³⁶, constatamos y coincidimos con la doctrina en recalcar la ausencia de garantías formales que limiten la discrecionalidad administrativa en su celebración¹²³⁷. Abundando en esta idea, se han señalado una serie de requisitos que deberían ser fijados por la norma de rango legal que regule la intervención de la Administración en los procedimientos concursales:

1229 MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda tributaria*, cit., págs. 159 y ss.

1230 CALVO ORTEGA, R.; Prólogo a la obra de MORENO FERNÁNDEZ, I.: *El aplazamiento en el pago de los tributos*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 9.

1231 MORENO FERNÁNDEZ, I.: *El aplazamiento en el pago...*, cit., págs. 59 y ss.

1232 RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., pág. 240; ROSEMBUJ, T.: “La resolución alternativa...”, cit., pág. 91; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., págs. 101 y 102.

1233 Esta afirmación obedecería a la combinación de las figuras de la condonación y del aplazamiento y fraccionamiento en los convenios de quita y espera celebrados en el seno de los procedimientos concursales.

1234 En este sentido, vid. la resolución del TEAC de 3 diciembre de 1998 (ref. Aranzadi 132).

1235 Vid. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 266; MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 33 y ss.

1236 Consideramos que no cabe la concesión de quitas definitivas en el seno de los procedimientos concursales. Por el contrario, juzgamos que el convenio deberá prever expresamente la posibilidad de dirigirse contra el quebrado en el caso de que llegue a mejor fortuna. En caso contrario, procede la concesión de una condonación (vid. las págs. 289 y ss.).

1237 Vid. por todos MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., pág. 70. GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA consideran la motivación y la publicidad como unas de las principales garantías (“Técnicas convencionales...”, cit., pág. 12).

calidad de la insolvencia del deudor, índices de viabilidad de las empresas, reincidencia, negligencia, etc.¹²³⁸

Sin embargo y como ya hemos señalado, no conviene olvidar que los institutos referidos únicamente se hallan sometidos a la preferencia de ley del artículo 10 de la LGT¹²³⁹. Por tanto, nada obsta a que una disposición legal habilite con carácter general a la Hacienda Pública para la celebración de dichos convenios¹²⁴⁰, prescindiendo de la promulgación de una ley en cada caso¹²⁴¹. Concretamente, éste es el supuesto de los convenios concursales, dado que, mediante la introducción del número 2 del artículo 39 de la LGP¹²⁴², se autorizó a la Administración para la suscripción de convenios concursales¹²⁴³. En este caso y dada la descongelación del rango normativo, los requisitos antes citados para limitar la discrecionalidad administrativa deberían establecerse en el RGR¹²⁴⁴. En definitiva y a pesar de los riesgos que suscitan¹²⁴⁵, nos encontramos, hoy por hoy, ante convenios entre Administración y contribuyente que pueden tener por objeto, en el caso de las quitas y esperas, la deuda tributaria.

1238 MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 106 a 108.

1239 Asimismo, si se asimilaban los convenios de quita y espera al instituto de la condonación también estarían sometidos a la preferencia de ley del artículo 69 de la LGT.

1240 A pesar de la descongelación del rango normativo, no pensamos que la regulación por el RGR de la personación de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales pueda considerarse suficiente. Por tanto, se vuelve a poner de manifiesto los amplios márgenes de discrecionalidad en manos de la Administración para la suscripción de dichos convenios.

1241 En contra, se situaría aquel sector doctrinal que equipara el instituto de los convenios de quita y espera al de la condonación y reconduce este último a la categoría de los beneficios fiscales, con el consiguiente sometimiento a la reserva de ley (vid. nota 1221, pág. 258).

1242 La Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos para 1989 añadió el núm. 2 al artículo 39 de la LGP, posteriormente desarrollado en el artículo 96.7 del RGR. El núm. 2 del artículo 39 de la LGP ha sido recientemente modificado por el artículo 43 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dividiéndose en dos nuevos apartados (2 y 3).

1243 En la actualidad, la celebración de convenios concursales queda en manos de la autorización del órgano competente de la AEAT. Este órgano es, generalmente, el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT y, en determinados supuestos, los Delegados Especiales de la Agencia (vid. el número 6º de la Orden de 10 de diciembre de 1998 que desarrolla determinados artículos del RGR, sobre competencias de los órganos de la AEAT y modifica la Orden de 2 de junio de 1994, de desarrollo de su estructura).

1244 CALVO ORTEGA señala que dicha regulación exhaustiva debería realizarse en el RGR (*Curso de Derecho...*, cit., pág. 267).

1245 Vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., pág. 420.

Estas ideas apuntadas ponen de manifiesto la tensión que se genera entre los principios de seguridad jurídica y de capacidad económica¹²⁴⁶, ya que la voluntad de dotar al ordenamiento de una cierta dosis de certeza normativa impide la concesión a la Administración de facultades dispositivas sobre determinados aspectos de la obligación tributaria. Mediante la introducción de las técnicas convencionales se primaría la Justicia tributaria material frente al aspecto formal que cedería ante la verdadera capacidad económica manifestada.

En cuarto lugar, vamos a abordar el estudio conjunto de la admisibilidad y conveniencia de aquellos acuerdos que tengan por objeto tanto deberes¹²⁴⁷ como potestades tributarias¹²⁴⁸. De este modo, observamos como generalmente se entremezcla el ejercicio de la última con el cumplimiento del primero, lo cual daría lugar a un convenio que afectaría

1246 CASADO OLLERO, G.: 'El principio de capacidad...', cit., pág. 210; PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Presunciones y ficciones en materia tributaria", CT núm. 61, 1992, pág. 60.

1247 La doctrina engloba los deberes tributarios dentro la categoría de los "deberes públicos de prestación". GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ afirman que los deberes operan en direcciones genéricas, ya que frente a los gravados por ellos no se encuentra un sujeto titular de un derecho subjetivo que les pueda exigir el comportamiento objeto del deber, sino, en todo caso, un poder destinado a asegurar el cumplimiento de dicho deber. Estos deberes se caracterizan por la imposición –por parte de la Administración– de un determinado comportamiento que no enriquece su patrimonio o su organización, sino que se establece por "puras razones abstractas de interés público" y que, en materia tributaria, sería el efectivo cumplimiento del deber de contribuir. Frente a estos deberes, la Administración ostenta una potestad bien de ejecución, bien de vigilancia (*Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 34 y 124). Vid. también ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo" en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. II, pág. 837; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", REDF núm. 69, 1991, pág. 8; SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1977, págs. 19 y 20. CASADO OLLERO define estos deberes como "aquellas situaciones jurídicas impuestas a los particulares y en virtud de las cuales éstos resultan coactivamente impelidos a efectuar aquellas actividades personales que le son exigidas por la Administración para el desempeño de una función pública" ("La colaboración con la Administración...", cit., pág. 158). Las características de estos deberes públicos de prestación son su fundamento en una relación general de sujeción del individuo al Estado, derivada de su poder de *imperium*. En segundo lugar, estos deberes tienen por objeto una prestación de hacer. Por último, su justificación última, en el supuesto de los deberes tributarios, reside en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ya que sin su existencia la detracción patrimonial a realizar en las economías particulares entrañaría una dificultad notable (FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: *La autoliquidación tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 24 a 26). Con relación a esta última característica y en el mismo sentido se ha pronunciado el TC, en la sentencia 110/1984, de 26 de noviembre que justifica la imposición de estos deberes tributarios en el genérico deber de contribuir recogido en el art. 31 de la CE.

1248 En este sentido y como intentaremos demostrar posteriormente, la indisponibilidad de las potestades administrativas no impide la celebración de acuerdos sobre las mismas. Asimismo, vid. HUERGO LORA, A.: *Los contratos sobre...*, cit., págs. 263 y ss.

tanto al ejercicio de la potestad como al contenido final del deber u obligación formal¹²⁴⁹. Por tanto, consideramos que debe afrontarse unitariamente el tratamiento tanto de los pactos que recaigan sobre los deberes y obligaciones formales como de aquellos que tengan por objeto la tramitación de los diversos procedimientos.

La función instrumental de estas situaciones jurídico subjetivas con respecto al deber de contribuir determina su importancia en el ordenamiento tributario¹²⁵⁰. Atendiendo a este argumento, el legislador ha optado por aumentar considerablemente las facultades discrecionales de la Administración tributaria en materia de deberes y potestades. Sin embargo, no puede olvidarse su grado de incidencia en la esfera del contribuyente y, por tanto, la presión fiscal indirecta que conllevan. Por consiguiente y dado que estos deberes de colaboración coadyuvan al establecimiento de los hechos relevantes para la aplicación de los tributos, se debería conceder a este último las mayores facilidades para su cumplimiento. Abundando en esta idea, tanto los deberes y obligaciones formales como la tramitación procedimental representarían un ámbito de actuación especialmente abonado para las técnicas convencionales, dado el amplio margen de discrecionalidad que les acompaña. De este modo, los acuerdos tendrían por objeto el modo de ejercicio de la concreta potestad tributaria –dentro de los límites normativamente previstos– para exigir determinados comportamientos a los obligados.

Dada la complejidad del sistema tributario¹²⁵¹, consideramos que la única limitación de las técnicas convencionales sería el cumplimiento de la función instrumental de la

1249 La única característica común que puede extraerse de la pluralidad de deberes tributarios existentes es la de responder a una situación de sujeción (BERLIRI, A.: *Principios de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 84 y 85; SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración tributaria*, cit., págs. 21 y 82). Es necesario señalar que esta sujeción, que encuentra su correlativo en la potestad, implica la eventualidad de soportar los efectos de una determinada potestad pero, únicamente una vez ejercida ésta, lo que determinaría el surgimiento de la figura del deber. GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ han afirmado que los deberes, al igual que las potestades, sólo pueden tener su fuente en la norma y no en ninguna relación o negocio jurídico concreto (*Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 35 y 36).

1250 Los deberes tributarios aparecen íntimamente ligados a la gestión de los tributos, de manera que con su cumplimiento los particulares facilitan el desarrollo de los diferentes procedimientos tributarios, especialmente los de comprobación e investigación (SOLER ROCH, M.T.: “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, REDF núm. 25, 1980, pág. 21). En este sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ ha afirmado que su existencia posibilita “una explicación más racional y técnica de la liquidación de los tributos” (“Las posiciones subjetivas...”, cit., Vol. II, pág. 851), siendo difícilmente concebible su supresión.

1251 VAN RIJN distingue entre la complejidad de la norma tributaria y de los procedimientos de gestión (“A comparative study...”, cit., págs. 47 y 48). Respecto a este segundo supuesto, es necesario señalar que los deberes tributarios aparecen íntimamente ligados a la gestión de

situación jurídico subjetiva correspondiente. Frente al robustecimiento de las facultades y potestades de comprobación y liquidación en aras de asegurar la efectividad del deber de contribuir¹²⁵², nos planteamos la posibilidad de celebración de acuerdos que faciliten dichas actuaciones. Los riesgos de vulneración de derechos públicos subjetivos¹²⁵³ y la dificultad para obtener determinados resultados sin la colaboración del particular aconsejan su introducción en este ámbito de nuestra disciplina. La mayor amplitud de su ámbito de actuación obedecería a su falta de sujeción al principio de reserva de ley¹²⁵⁴ y a la ausencia del dogma de la indisponibilidad sobre las mismas¹²⁵⁵. En este sentido, las técnicas convencionales atinentes a dichas situaciones jurídico subjetivas únicamente tendrían por objeto su ejercicio y cumplimiento. Concretamente, todos aquellos aspectos que se dejan a la libre apreciación de la Administración o que implican un cierto margen de discrecionalidad deberían constituir el objeto de dichas actuaciones convencionales¹²⁵⁶,

los tributos, dado que facilitan el desarrollo de los diferentes procedimientos tributarios (con referencia a los de comprobación e investigación (vid. SOLER ROCH, M.T.: "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 21).

- 1252 RUIZ GARCÍA señala la necesidad de un robustecimiento de las facultades y potestades de la Administración tributaria en materia de comprobación y liquidación, principalmente, con el fin de asegurar la efectividad del deber de contribuir (*Secreto bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 13). TIXIER destaca precisamente el incremento de las potestades de control y de su eficacia con el fin de impedir y atajar conductas defraudatorias por parte de los contribuyentes ("Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale", *Revue de Science et de Législation Financière* núm. 50, 1958, págs. 112 y ss.).
- 1253 Libertad, intimidad, inviolabilidad del domicilio, imparcialidad de la Administración y proporcionalidad en el ejercicio de las potestades administrativas, etc. Vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 311.
- 1254 Al conjunto de los deberes tributarios, dada su falta de contenido económico, la doctrina los ha calificados como formales con la consiguiente aplicación a los mismos de los principios del Derecho tributario formal. Esto supondría la no sujeción al principio de legalidad de los aspectos formales del tributo, dado que el ámbito de actuación propio de dicho principio se centra, fundamentalmente, en sus aspectos materiales (CAYÓN GALIARDO, A.: "Gestión tributaria y...", cit., págs. 14 y 15; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: "Una contribución al estudio...", cit., págs. 9 y 10; SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración tributaria*, cit., pág. 114). En cambio, CORTÉS DOMÍNGUEZ y DELGADO MARTÍN se han planteado su posible sujeción al principio de legalidad con vistas a aumentar el control de legalidad de la actuación administrativa así como las garantías relativas a su modificación o alteración normativa (*Ordenamiento tributario...*, cit., pág. 263).
- 1255 Vid. nota 1248 (pág. 261).
- 1256 La generalidad de la doctrina coincide en afirmar que la función tributaria y, por tanto, las potestades atribuidas a la Administración para su ejercicio, constituyen una actividad reglada en la que no habría margen para la discrecionalidad. La doctrina italiana, en lugar de calificar la potestad como reglada, hace referencia a su "carattere vincolato". Vid. ALESSI, R. y STAMMATI, G.: *Istituzioni di Diritto tributario*, Utet, Turín, 1965, pág. 31; BERLIRI, A.: *Principios de Derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, Vol. I, págs. 167 y 168; FANTOZZI, A.: *Diritto tributario*, Utet, Turín, 1991, pág. 210; MICHELI, G.A.: *Corso di Diritto tributario*, Utet, Turín, 1979, pág. 111. En el mismo sentido se han pronunciado con relación a la liquidación del tributo, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de*

permitiendo a su vez una sensible reducción de la presión fiscal indirecta¹²⁵⁷. En suma y aunque la Administración no puede disponer libremente del conjunto de deberes formales como consecuencia de su subordinación a la efectividad del deber de contribuir, estimamos que las restricciones existentes para su celebración se limitan al cumplimiento de la función citada.

En ningún caso, creemos que los acuerdos podrán tener como objeto la alteración¹²⁵⁸ de los aspectos reglados de la potestad o del régimen jurídico en el caso del deber¹²⁵⁹, sino

Derecho..., cit., Vol. I, pág. 445; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 320. También nuestro Derecho positivo ha recogido esa referencia al carácter reglado de la actividad de gestión tributaria en el art. 7 de la LGT. Frente a esta afirmación, ciertos autores han evidenciado supuestos de discrecionalidad con relación a las facultades de comprobación e investigación, medios de valoración, obtención de información con trascendencia tributaria, valoración de los hechos constitutivos de infracción tributaria, imposición de sanciones, etc. Vid. GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera", REDF núm. 76, 1992, págs. 597 y 598. En el mismo sentido, GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la...*, cit., págs. 97 y ss.; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos", HPE núm. 80, 1983, pág. 44; PALAO TABOADA, C.: "La posición del contribuyente...", cit., pág. 52; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: "Las actuaciones de la Agencia Tributaria...", cit., págs. 437 a 441; SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: "El deber de motivación...", cit., págs. 12915 a 12918.

1257 Así, dichos acuerdos, por ejemplo, podrían tener por objeto evitar actuaciones desmesuradas en la obtención de información por parte de la Inspección de los Tributos y emplear el sistema que menor perjuicio ocasione al contribuyente (SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: "Las actuaciones de la Agencia Tributaria...", cit., págs. 451 y 452).

1258 Esta posibilidad nos sitúa ante el dogma de la "inderogabilidad singular de los reglamentos" en virtud del cual un acto administrativo no puede vulnerar lo establecido en una disposición de carácter general, a menos que el mismo reglamento autorice dicha excepción. El fundamento de esta máxima radicaría en el principio de legalidad de la actuación administrativa, lo que implica que, dada su sujeción al ordenamiento en general y no sólo a la ley, únicamente le está permitido aplicar aquello previsto en el mismo con independencia del carácter reglamentario de la disposición. Este principio fue positivizado en el artículo 30 de la LRJAE. Con relación a los conciertos, vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. I, págs. 194 a 197 y 670. En este caso, parecería admisible una actuación convencional que tenga por objeto un determinado deber tributario, siempre y cuando, dicho acuerdo se prevea bien en el reglamento o en una norma de rango superior. De esta forma, sería preciso fijar si el principio de reserva de ley determina que sea la misma ley que establece el deber tributario, la que disponga el acuerdo, pacto o convención que tenga por objeto el deber tributario o si bien la previsión reglamentaria es suficiente. Como ya desarrollaremos, no estamos ante una exclusión voluntaria de la ley aplicable ya que sería el mismo ordenamiento el que posibilitaría la opción entre la determinación del contenido y modo de cumplimiento del deber según lo fijado en la ley o bien con la intervención consensual del particular sujetándose al régimen jurídico fijado normativamente para la celebración de estos acuerdos, pactos o convenios.

1259 En materia de deberes tributarios, hay que distinguir dos supuestos, según su nacimiento se produzca *ope legis*, es decir, en virtud de una norma jurídica general o como consecuencia de un requerimiento administrativo en el ejercicio de la potestad correspondiente. En el primer supuesto, el régimen jurídico del deber tributario vendrá fijado normativamente, mientras que, en el segundo, la norma se limita a atribuir a la Administración una potestad, cuyo ejercicio determina el nacimiento del deber en virtud de la situación de sujeción del

simplemente la especificación de los márgenes de discrecionalidad que acompaña a estas situaciones jurídico subjetivas¹²⁶⁰. Así, tendría por objeto tanto modular, que no renunciar, el ejercicio de esas potestades en sus aspectos discrecionales¹²⁶¹ como precisar el régimen jurídico del deber¹²⁶². En suma, el acuerdo que verse sobre los mismos tendrá como objeto o bien la concreción de dicho régimen previsto por la norma o bien la delimitación del margen de decisión administrativa en el ejercicio de la potestad correspondiente. En este último caso estimamos relevante diferenciar los acuerdos en función de que la discrecionalidad¹²⁶³ afecte a determinados aspectos de la tramitación de un procedimiento o a una concreta resolución¹²⁶⁴.

C. LAS TÉCNICAS CONVENCIONALES Y LOS DIFERENTES PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

1) Norma habilitante y técnicas convencionales

Una vez apuntada la posibilidad de concluir acuerdos en materia tributaria y a la espera de un análisis más detallado, estimamos conveniente reflexionar sobre el tipo de

particular. A diferencia del supuesto anterior, los deberes que surgen como consecuencia del ejercicio de una potestad tienen un contenido caracterizado por un mayor grado de imprecisión que se concretará con el correspondiente acto administrativo de requerimiento. Esta situación es debida a que la norma atributiva de la potestad únicamente establece los límites genéricos dentro de los cuáles debe ejercerse la misma. Así, tenemos que, en el primer supuesto, el nacimiento del deber se origina como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la norma asocia el mismo, factor que conlleva que su contenido y forma de ejercicio quede fijado por la norma correspondiente. En el segundo, en cambio, el nacimiento y contenido responderá al eventual ejercicio de una potestad que se verá reflejado en un acto administrativo que contendrá ciertos aspectos reglados y otros discrecionales.

- 1260 ZORNOZA PÉREZ ha señalado la ausencia de preceptos de los cuales se pueda derivar la ilegitimidad de dichos acuerdos (“¿Qué podemos aprender...”, cit., pág. 168).
- 1261 Por ejemplo, respecto al régimen de comparecencia del obligado tributario, dado que el artículo 32.1 del RGIT se limita a autorizar a la Administración para requerir la comparecencia del obligado tributario.
- 1262 Vid. la discrecionalidad de la que hace uso la Administración tributaria al interpretar ampliamente el requisito de la “trascendencia tributaria” en materia de deberes de información (artículo 111 de la LGT). Vid. PALAO TABOADA, C.: “La posición del contribuyente...”, cit., pág. 52.
- 1263 Vid. la distinción que realiza GÓMEZ CABRERA entre discrecionalidad en la resolución y en la tramitación (págs. 93 y ss.). En este sentido, consideramos que dicha distinción condicionará el margen de libertad sobre la celebración y alcance de estos acuerdos según afecten a la resolución o tramitación procedimental.
- 1264 GÓMEZ CABRERA con relación a las primeras hace referencia a aquellos actos de trámite que no determinan la conclusión de un procedimiento. En cambio, califica las segundas como

habilitación –genérica o específica– más idónea. Una primera opción, estribaría en la previsión genérica de las técnicas convencionales, a semejanza de la existente en el ordenamiento administrativo¹²⁶⁵. En este supuesto, se proporcionaría cobertura jurídica a cualquier tipo de acuerdo, imposibilitando su celebración informal y carente de respaldo normativo¹²⁶⁶ y potenciando, a su vez, la transparencia de la actuación administrativa. A este fin, sería preciso que la disposición correspondiente no estuviese necesitada de desarrollo mediante previsiones específicas en cada concreto sector de la disciplina tributaria. No obstante y a pesar de la coherencia y sistematización que una autorización general comporta, la amenaza que entraña para el deber de contribuir dificulta su presencia en nuestra materia. Concretamente, un régimen jurídico genérico de la totalidad de las técnicas convencionales lleva implícito un carácter excesivamente impreciso, peligros de deslegalización, etc. En definitiva y pese a la conveniencia de impedir la existencia de acuerdos carentes de respaldo, juzgamos prioritario asegurar la efectividad del sostenimiento a los gastos públicos mediante la elaboración de precisos regímenes que impidan tanto una negociación no sujeta a ningún tipo de límite como una excesiva discrecionalidad administrativa.

Una segunda posibilidad consistiría en la previsión específica de cada tipo de acuerdo admisible en materia tributaria, con una regulación detallada y ajustada de cada tipo. De esta forma, consideramos que los peligros que estos institutos pueden entrañar para el deber de contribuir aconsejan una normativa individualizada que minimice los riesgos que conlleva una habilitación genérica. En este sentido, la diversidad y complejidad de los

supuestos de discrecionalidad de decisión, ya que se trata de “actos definitivos dictados en virtud de potestades discrecionales” (*La discrecionalidad de la...*, cit., págs. 93 y 94).

¹²⁶⁵ DELGADO PIQUERAS postula la eficacia directa del artículo 88, sin necesidad de una norma adicional de desarrollo (*La terminación convencional...*, cit., págs. 186 a 189). No obstante, cabe resaltar la falta de consenso en la doctrina administrativa acerca de la eficacia directa del artículo 88 de la LRJAP-PAC, existiendo numerosos autores que consideran necesaria una habilitación específica en cada sector. MENÉNDEZ REXACH señala que el artículo 88 no es más que una norma habilitadora necesitada de desarrollo posterior (“Procedimientos administrativos...”, cit., pág. 264). Vid. también FERNÁNDEZ MONTALVO, R.: “De las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos” en la obra colectiva *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Carperi, Madrid, 1993, pág. 305. En materia tributaria, MARTÍN QUERALT ha negado el carácter de norma habilitante con efecto inmediato, señalando la necesidad de una habilitación específica en materia tributaria (“Editorial. Pactos sí...”, cit., pág. 4). En cambio, en el ordenamiento alemán, la Ley de Procedimiento Administrativo, en su párrafo 54 establece una autorización de carácter genérico de los convenios de Derecho público.

diferentes supuestos de técnicas convencionales admisibles también parecen sugerir un régimen detallado y específico que limite la discrecionalidad, tanto en su desarrollo reglamentario como en la fase de aplicación. En esta línea, la tendencia dominante en nuestro ordenamiento es la previsión específica de institutos concretos en el seno de cada tributo o procedimiento¹²⁶⁷. No obstante, esta elección subordina su cobertura jurídica a su previa habilitación. En consecuencia, la celebración de acuerdos no previstos por el ordenamiento quedaría desprovista de respaldo normativo, con los consiguientes riesgos para el deber de contribuir.

Atendiendo a nuestro sistema tributario, la experiencia no parece muy positiva, dado que la habilitación específica de institutos con sustrato convencional –generalización de los acuerdos de valoración¹²⁶⁸– no ha eliminado los riesgos que conlleva una autorización genérica. En este sentido y pese a constituir el artículo 9 de la LDGC una habilitación específica, el régimen jurídico elaborado puede considerarse deficiente desde un punto de vista de técnica legislativa. Por una parte y a pesar de la autorización de los acuerdos previos de valoración en toda nuestra disciplina, la LDGC subordina su eficacia a su previsión por la normativa específica de cada tributo. Por otra parte, debemos subrayar el establecimiento de un régimen jurídico totalmente insuficiente que deja en su posterior desarrollo reglamentario la verdadera configuración de estos institutos¹²⁶⁹. A mayor abundamiento, cabe señalar que la regulación genérica de los acuerdos previos de

1266 Vid. la descripción realizada de los acuerdos en el procedimiento de comprobación e investigación (Introducción pág. 18). Vid también MARTÍN QUERALT, J.: “Editorial. Pactos sí..., cit., págs. 3 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “¿Qué podemos aprender..., cit., págs. 170 y ss.

1267 La tendencia que parece existir en el ordenamiento tributario español es la de previsiones específicas e individuales de cada instituto (convenios concursales, acuerdos previos de valoración, etc.) y no la de habilitaciones genéricas. El único caso equiparable al supuesto de la habilitación genérica es la generalización de los acuerdos previos de valoración a cualquier aspecto del hecho imponible frente a su previsión específica en la LIS. En este sentido, a pesar de encontramos ante una habilitación específica de técnicas convencionales referidas a la base imponible, encontramos todas las deficiencias y peligros que una habilitación genérica podía llevar aparejada en el ordenamiento tributario.

1268 En este sentido, consideramos que los acuerdos previos de valoración han supuesto la generalización de los acuerdos del artículo 16.6 de la LIS, pese a las diferencias destacadas en la doctrina entre ambas figuras (ROSEMBUJ, T.: “La resolución alternativa..., cit., pág. 100). Vid. en el mismo sentido, SOLER ROCH, M.T.: Prólogo..., cit., págs. 12 y 13. La regulación de los acuerdos previos de valoración de la Disposición Adicional 2ª del RIRPF y del artículo 2 del RIRNR se asemeja en mayor medida a los acuerdos de la LIS que a cualquier otro instituto del ordenamiento.

1269 VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 176. Esta remisión podría constituir una vulneración del principio de reserva de ley, al afectar a un elemento esencial del tributo como es la base imponible. Vid. GRIPPA SALVETTI, M.A.: *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Ed. Giuffrè, Milán, 1998, págs. 204 y 205.

valoración de la LDGC no parece coincidir en algunos aspectos con el posterior desarrollo que, de estas figuras, han hecho el RIRPF¹²⁷⁰ y el RIRNR.

En definitiva y a pesar de las preferencias por una habilitación genérica de las técnicas convencionales, juzgamos que la complejidad y variedad de supuestos admisibles en materia tributaria aconsejan optar por su previsión específica. En este sentido, consideramos que la especialidad de nuestra disciplina condiciona sobre manera el tipo de habilitación, incluso por encima de la posibilidad de celebración de pactos informales carentes de respaldo normativo. No obstante, creemos que, este *plus* de protección que representa la regulación específica para el deber de contribuir, se vacía de contenido si ésta es insuficiente y deja a su posterior concreción reglamentaria la verdadera configuración de los citados acuerdos. Concretamente, cabe destacar los riesgos de deslegalización que este tipo de habilitaciones conlleva en el caso de un establecimiento incompleto de los criterios para su desarrollo normativo.

2) La inserción de las técnicas convencionales en los diferentes procedimientos tributarios

Una vez abordados los tipos de acuerdos y las situaciones jurídico subjetivas sobre los que pueden recaer, resulta preciso estudiar qué tipos de técnicas convencionales tienen cabida en el marco de aplicación de los tributos. En este sentido, consideramos que, a fecha de hoy, únicamente podemos reconocer como tales los convenios concursales previstos en los artículos 39.2 y 39.3¹²⁷¹ de la LGP y 129.4 de la LGT¹²⁷² y los acuerdos de valoración de bienes embargados recogidos en el artículo 139.3 del RGR. Por el contrario, las restantes figuras de nuestro ordenamiento, a pesar de su sustrato consensual, constituyen actos

1270 En contra, VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 177.

1271 Modificados por el artículo 43 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dividiéndose en dos nuevos apartados (núms. 2 y 3).

1272 El artículo 96 del RGR desarrolla el régimen jurídico de la personación de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales. No obstante, ciertos autores ponen en duda el carácter convencional de los convenios concursales porque al asimilarlos al instituto de la condonación le atribuyen carácter unilateral (Vid. MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 48 y ss.). A favor de su consideración como técnicas convencionales, vid.

administrativos unilaterales en los que se niega cualquier relevancia jurídica a la manifestación de voluntad del contribuyente. En consecuencia, estudiaremos la posibilidad, por una parte, de convertir estos institutos en técnicas convencionales mediante una modificación de su régimen jurídico y, por otra parte, de introducir nuevas figuras consensuales en el seno de los diferentes procedimientos tributarios.

En el primer caso, constatamos la esencia negocial de numerosas figuras del procedimiento de gestión tributaria¹²⁷³, sin perjuicio de su condición de actos administrativos unilaterales, fácilmente reconducibles a la categoría de técnicas convencionales¹²⁷⁴. Generalmente, el legislador configura estos institutos ignorando el diálogo y el acuerdo celebrado entre las partes de la relación tributaria, los cuales predeterminarán de forma significativa el contenido de la resolución correspondiente. Frente a la actual omisión, juzgamos necesario dotar de relevancia jurídica a la intervención del contribuyente en los diferentes procedimientos tributarios. En este sentido, resulta incongruente fomentar la participación del contribuyente sin que la misma lleve aparejada ninguna consecuencia jurídica en el proceso de formación de la decisión administrativa.

En el segundo caso, si bien el instituto existente no reviste carácter negocial, analizaremos la posibilidad y conveniencia de introducir un acuerdo. De esta forma, nos centraremos en aquellos aspectos de la materia tributaria en los que la participación y el consenso del contribuyente potenciarían la eficacia y la efectividad de la actuación administrativa. En este sentido, consideramos que todos aquellos supuestos en los que el Fisco esté autorizado por el ordenamiento para actuar con cierto margen de

RAMALLO MASSANET, J.: "La eficacia de la voluntad...", cit., pág. 244; ROSEMBUJ, T.: "La resolución alternativa...", cit., pág. 113.

1273 En este caso empleamos el término gestión tributaria en sentido estricto, dado que consideramos que los acuerdos que se citan en la nota siguiente ahí se ubican y, concretamente, en la fase de iniciación y trámites a semejanza de las consultas.

1274 Acuerdos previos de valoración, acuerdos previos sobre los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo, sobre los gastos en concepto de apoyo a la gestión y sobre el coeficiente de subcapitalización, planes de amortización, planes especiales de reinversión, planes sobre imputación temporal, los planes sobre la dotación de reparaciones extraordinarias y la propuesta de porcentaje provisional del régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles en el IVA.

discrecionalidad –tanto técnica como administrativa– constituyen el ámbito idóneo para la inserción de técnicas convencionales¹²⁷⁵.

Al afrontar el análisis de los diferentes supuestos factibles en el ordenamiento español, hemos estimado conveniente realizarlo en función del procedimiento en el que se enmarcan. De esta forma, hemos descartado el criterio del nacimiento de la obligación tributaria, dado que no todas las técnicas convencionales tienen por objeto la misma. Como ya hemos visto, éstas pueden recaer también sobre las obligaciones y deberes formales e, incluso, sobre las diferentes potestades administrativas. Sin embargo, conviene señalar que los diferentes tipos de acuerdos en función de su objeto no han suscitado el mismo interés en la doctrina ni les ha sido atribuida igual relevancia. Concretamente, se ha prestado mayor atención a aquellas técnicas convencionales referidas a la potestad de liquidación y a la determinación de la deuda tributaria y, fundamentalmente, de la base imponible¹²⁷⁶.

La evolución que ha experimentado la gestión tributaria desde la promulgación de la LGT ha alterado el esquema original previsto en su artículo 90¹²⁷⁷. En particular, la generalización de las autoliquidaciones y la asunción de competencias liquidadoras por la Inspección de los Tributos han condicionado y condicionan su desarrollo en función de las vicisitudes que presente cada caso concreto, dando lugar, eventualmente, a uno u otro

1275 En este sentido se ha pronunciado RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., pág. 241. El citado autor señala que el objeto de estos acuerdos sería la eliminación de la incertidumbre, la cual está presente tanto en el “ejercicio de potestades discrecionales, como en la concreción de un concepto jurídico indeterminado o, más ampliamente, de una incertidumbre provocada por el mismo ordenamiento”. Vid. también en el ámbito administrativo, SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional...”, cit., pág. 81. Como referente normativo, podemos destacar como el artículo 11.1 de la Ley 241/1990 italiana establece que el objeto de los acuerdos preparatorios en ella previstos es la determinación del contenido discrecional de la resolución final.

1276 BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Materiales de Derecho...*, cit., págs. 227 y 228; RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., págs. 237 y ss.; SAINZ DE BUJANDA, F.: “El nacimiento de la...”, cit., Vol. IV, pág. 251; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “¿Qué podemos aprender...”, cit., págs. 172 y ss.

1277 Utilizamos el término gestión tributaria en un sentido amplio, incluyendo el procedimiento sancionador y el de revisión. Respecto al esquema original y a la evolución del procedimiento de gestión tributaria, vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 303 a 312. Asimismo, MAGRANER MORENO, F.J.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 21 a 38. Vid. también el análisis actual de la cuestión en la obra de MARTÍNEZ MÚÑOZ, Y.: *La gestión tributaria...*, cit., págs. 18 y ss. Vid. también el Libro Blanco para la Reforma de la LGT que recoge la evolución y la necesidad de superarlo en la nueva LGT (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 121 y ss.).

procedimiento¹²⁷⁸. De esta forma, a continuación acometeremos un breve estudio de los diferentes acuerdos que pueden tener cabida en los mismos¹²⁷⁹. Concretamente, observamos como el legislador realiza una nítida separación entre los órganos de gestión y los de resolución de reclamaciones y, por tanto, entre los procedimientos actuados por los mismos¹²⁸⁰. Atendiendo a esta división, realizaremos un análisis diferenciado de las técnicas convencionales según se inserten en el procedimiento de gestión tributaria o en el de revisión.

Abordando el primero, comprobamos como nos encontramos ante un concepto más restringido que comprende las diversas actuaciones liquidadoras, Inspectoras y de recaudación¹²⁸¹. Cada una de estas se desarrolla a través de un procedimiento que finalizará mediante una resolución administrativa a cuya producción se orienta¹²⁸². En origen, la LGT hacía hincapié fundamentalmente en la liquidación y en la recaudación tributaria¹²⁸³. No obstante, la evolución del sistema ha conllevado la traslación de la importancia de la liquidación administrativa a otros aspectos del procedimiento de gestión, eso sí, íntimamente ligados con la misma. En este sentido, destaca la especial relevancia que han adquirido dos de sus fases: la de iniciación y trámites¹²⁸⁴ y la de comprobación e investigación. En la actualidad, la generalización del sistema de autoliquidaciones ha aumentado considerablemente la importancia de determinados institutos que se sitúan en

1278 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 299. FALSITTA añade además que la percepción del tributo no se produce necesaria e indefectiblemente a través de una actuación administrativa, resaltando su carácter eventual (*Manuale di Diritto tributario*, Cedam, Padua, 1999, págs. 377 y 378).

1279 Vid. nota 1052 (pág. 224).

1280 ROSEMBUJ considera que el procedimiento de gestión tributaria comprende los procedimientos de comprobación e investigación, liquidación, recaudación y sancionador ("La resolución alternativa...", cit., pág. 91).

1281 En este caso, estamos empleando un sentido más restringido en el que incluimos la comprobación e investigación, la recaudación y el procedimiento sancionador y excluimos la revisión. No obstante, aún realizaremos una mayor delimitación al ubicar los acuerdos previos de valoración, excluyendo esta vez el procedimiento inspector, el de recaudación y el sancionador.

1282 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 21...", cit., pág. 145.

1283 Artículo 90 de la LGT: "Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes".

1284 En este caso, ya nos adentramos en el procedimiento de gestión tributaria, *strictu sensu*, razón por la cual excluimos cualquier referencia al procedimiento inspector, sancionador o de recaudación. Concretamente, nos situamos en la fase de iniciación y trámites, dado que aún no se ha realizado el hecho imponible.

su inicio¹²⁸⁵. Concretamente, nos referimos a todas aquellas figuras que tienen por fin proporcionar información y asistencia al contribuyente sobre la aplicación del tributo¹²⁸⁶ y, concretamente, sobre su determinación: la consulta, la valoración de bienes, los acuerdos previos de valoración, etc.¹²⁸⁷ Asimismo, la reducción de la actuación administrativa prácticamente a tareas de fiscalización junto a la asunción de nuevas competencias por la Inspección han enfatizado la relevancia del procedimiento de comprobación e investigación. Por esta razón, la importancia que han adquirido ambos ha llevado a incrementar la participación del contribuyente en los mismos y a la creación de institutos para su canalización, destacando principalmente el derecho de alegaciones y el trámite de audiencia.

En la fase de iniciación y, concretamente, dentro de los trámites que integran el procedimiento de gestión tributaria¹²⁸⁸ y con anterioridad a la realización del hecho imponible, podemos incluir los acuerdos previos de valoración. Éstos se refieren a la potestad de liquidación tributaria¹²⁸⁹ y tendentes a la determinación y cuantificación de la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria (deducciones en cuota)¹²⁹⁰. Nos

1285 Vid. nota *supra*.

1286 DUBERGÉ ha señalado que estas actuaciones contribuyen a lograr una mayor aceptación del tributo y a construir una Administración al servicio del ciudadano (*Dédramatiser l'impôt,...*, cit., pág. 24).

1287 La promulgación de la LDGC ha consagrado el derecho del contribuyente a la información y asistencia por la Administración en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (artículo 3.a) en consonancia con el reconocido en la LRJAP-PAC (artículo 35.g). No obstante y a pesar de su formulación y de los institutos previstos para su ejercicio, la doctrina ha destacado su carácter difuso y programático así como la ausencia de sanción ante su vulneración. Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: 'Derechos generales de...', cit., págs. 84 y 85; PALAO TABOADA, C.: "Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", Revista de contabilidad y tributación núm. 171, 1997, págs. 13 y 14.

1288 Seguimos haciendo referencia al procedimiento de gestión tributaria en sentido estricto. Con relación a la consulta, vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J.: "Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria" en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, pág. 1396. No obstante, esta teoría debería rechazarse si entendemos que su inicio sólo puede producirse por alguna de las formas de iniciación previstas por el artículo 101 de la LGT: mediante declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor de la obligado a ingresar a cuenta, conforme a lo previsto en el artículo 35 de la Ley, de oficio o bien por actuación de los órganos administrativos (vid. MARTÍNEZ MÚÑOZ, Y.: *La gestión tributaria...*, cit., págs. 124 a 126). A favor de su inclusión en el Capítulo II relativo a la colaboración social, vid. VILLAVERDE GÓMEZ, B.: "Propuestas para una reforma...", cit., págs. 692 y ss.

1289 Algunos autores han propugnado también la introducción de fórmulas convencionales en el procedimiento de gestión en materia de liquidaciones provisionales de oficio y, concretamente, mediante un instituto similar a la conformidad (vid. MARTÍNEZ MÚÑOZ, Y.: *La gestión tributaria...*, cit., págs. 148 a 151).

1290 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO sitúa los acuerdos previos de valoración fuera del procedimiento de gestión tributaria por no coincidir dicho instituto con ninguno de los modos

hallamos ante un instituto que mantiene ciertas similitudes con las consultas tributarias¹²⁹¹ y cuyas diferencias radican, esencialmente, en la participación del contribuyente y en su carácter vinculante también para el contribuyente¹²⁹². En este sentido, su formalización se produce con anterioridad a la realización del hecho imponible, vinculando a ambas partes y asumiendo naturaleza de resolución administrativa¹²⁹³, que servirá de base para la posterior autoliquidación o liquidación correspondiente¹²⁹⁴. No obstante, entendemos que la denominación atribuida es ficticia, dada su configuración como resolución unilateral, sin perjuicio de que puedan reconducirse a la categoría de técnicas convencionales mediante el reconocimiento de eficacia jurídica al acuerdo procedimental –negocio de fijación– alcanzado entre Administración y contribuyente.

El artículo 9 de la LDGC contiene una habilitación genérica para la adopción de acuerdos previos de valoración sobre cualquier aspecto del hecho imponible (rentas, productos, bienes, gastos, etc.). En este sentido, la doctrina ha señalado que dicha figura no constituye más que la generalización de los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas¹²⁹⁵. No obstante, la subordinación de su aplicación a su previsión específica por la normativa de cada tributo relativiza la eficacia de su genérica introducción. De esta forma, únicamente los APAs del artículo 16 de la LIS y otras figuras del citado

de iniciación del procedimiento de gestión tributaria del citado artículo 101 (*Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 282 y 283). Sin embargo, consideramos que su incidencia en la determinación del tributo aconseja su ubicación en la fase de iniciación y trámites. En concreto y como desarrollaremos posteriormente, si postulamos una determinada “calidad” de participación –entendida en función de sus efectos y consecuencias jurídicas– juzgamos necesario situar dichos acuerdos en el seno del procedimiento de gestión tributaria en sentido estricto.

1291 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 394; VILLAVARDE GÓMEZ, B.: “Propuestas para una reforma...”, cit., págs. 693 y 706.

1292 Esta cuestión será tratada con mayor detenimiento al abordar las figuras afines a los acuerdos de valoración (vid. págs. 446 y ss.).

1293 No obstante, consideramos que cabe identificar un negocio o acuerdo de fijación a pesar de la configuración actual del citado instituto que, posteriormente, es incorporado a la correspondiente resolución administrativa que los aprueba.

1294 Si no se otorga y se reconoce naturaleza convencional a este tipo de institutos, no entendemos de que forma puede vincular esta resolución administrativa al contribuyente en su correspondiente autoliquidación. VICENTE-ARCHE COLOMA entiende que deriva de la norma que impone dicha obligatoriedad a las partes que han intervenido en el procedimiento (*Los acuerdos previos...*, cit., pág. 264).

1295 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: ‘Capítulo VI. Valoración...’, cit., pág. 324. En el mismo sentido, vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., pág. 24; SOLER ROCH, M.T.: Prólogo..., cit., págs. 12 y 13.

impuesto¹²⁹⁶ junto a los nuevos acuerdos previos de valoración de la Disposición Adicional segunda del RIRPF¹²⁹⁷ y del artículo 2 del RIRNR¹²⁹⁸ pueden considerarse concreciones del citado instituto. Así, podemos ver como todas tienen por objeto la determinación de alguno de los elementos de la deuda tributaria (base imponible, deducción, etc.), mediante carencias de relevancia jurídica que, posteriormente, son incorporados a una resolución administrativa¹²⁹⁹. En suma, su configuración actual como actos administrativos unilaterales¹³⁰⁰ –al menos en su aspecto formal– aconseja su estudio detallado con vistas a analizar la eficacia de la voluntad del contribuyente en los mismos¹³⁰¹.

A pesar de la forma jurídica atribuida por el legislador, consideramos que realmente estamos ante verdaderas técnicas convencionales, en las que los efectos del acuerdo con el contribuyente son ignorados. Nos encontramos ante un negocio bilateral de fijación¹³⁰²

1296 Acuerdos previos de valoración, acuerdos previos sobre precios de transferencia, acuerdos previos sobre los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo, sobre los gastos en concepto de apoyo a la gestión, sobre el coeficiente de subcapitalización y sobre gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica (artículo 16 LIS). Planes de amortización (artículo 11.1.d) LIS), planes especiales de reinversión (artículo 21.1 LIS), los planes sobre imputación temporal (artículo 19.2 LIS) y los planes sobre la dotación de reparaciones extraordinarias (artículo 13.2 LIS). GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., págs. 19 y ss. Estos autores prefieren calificarlos como propuestas previas de valoración.

1297 Acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta. Aunque en este caso no estamos ante la valoración de un elemento de la base imponible, sí que tendría cierta incidencia en su determinación y con independencia de que no fuese celebrado con el contribuyente. Vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., págs. 179 y ss.

1298 Acuerdos sobre los gastos de dirección y generales de administración.

1299 Esta circunstancia se manifiesta especialmente en el supuesto de aprobación de una propuesta formulada en el seno del procedimiento para la adopción del acuerdo. Aunque de la normativa existente, parece inferirse que nos encontramos ante una reformulación de la propuesta por parte del contribuyente sin participación alguna de la Administración. En cambio, consideramos que la nueva propuesta es el resultado de la puesta en común de criterios realizadas por Administración y contribuyente, dando lugar al acuerdo de fijación que, posteriormente, será aprobado mediante el acuerdo de valoración.

1300 GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., pág. 20. Estos autores señalan la reticencia del legislador a reconocer la naturaleza convencional de estos acuerdos así como la falta de una conciencia clara de negociación y flexibilidad.

1301 Vid. el planteamiento que realiza RAMALLO MASSANET con relación a “la eficacia o virtualidad” de la voluntad del contribuyente en el acta de inspección (Prólogo a la obra de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 18).

1302 Vid. entre otros PALAO TABOADA, C.: “Lo blando y lo duro...”, cit., pág. 6.

cuyo objeto es la valoración de la base imponible o alguno de sus elementos¹³⁰³ mediante la eliminación de la indeterminación normativa que acompaña al empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas¹³⁰⁴. Esta figura será analizada detalladamente en el Capítulo V, abordando tanto su naturaleza jurídica como la posibilidad de dotar de eficacia jurídica al acuerdo preparatorio de la posterior resolución administrativa. Asimismo, distinguiremos los acuerdos de valoración en función de su celebración *ex ante* o *ex post*¹³⁰⁵ de la realización del hecho imponible. Actualmente, podemos constatar la proliferación de institutos con sustrato convencional anteriores a la realización del hecho imponible¹³⁰⁶. Sin embargo, es patente la ausencia de cualquier tipo de previsión de estos institutos en el marco del procedimiento de comprobación e investigación¹³⁰⁷.

También en el marco del genérico procedimiento de gestión¹³⁰⁸ y, especialmente, en el de comprobación e investigación podemos situar los llamados “gentlemen’s agreement”, también conocidos como acuerdos de mera tramitación¹³⁰⁹. Dichas figuras son susceptibles de ser reconducidas a la categoría de los acuerdos modales y tienen su fundamento en el mandato dirigido a la Administración de causar el menor perjuicio posible al ciudadano en el desarrollo de su actuación¹³¹⁰. En particular, nos referimos a aquellos pactos celebrados, fundamentalmente, en el ejercicio de potestades administrativas y que tienen por objeto la

1303 Como ya hemos señalado, también puede referirse a la determinación de una deducción en cuota y también a una obligación accesorio.

1304 Respecto a los conceptos jurídicos indeterminados, vid. la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 7) y la resolución del TEAC de 9 de septiembre de 1999 (ref. Aranzadi 1763). Respecto a las cuestiones técnicas, MARTÍN QUERALT, J.: “Editorial. Pactos sí..., cit., pág. 6 y “Editorial. Algo más que..., cit., págs. 3 y ss. Una exposición conjunta de ambas cuestiones se encuentra en VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 16.

1305 Es decir, en el seno del procedimiento de comprobación e investigación.

1306 Vid. nota 1300 (pág. 275).

1307 Esta previsión parece que se introducirá en la futura Reforma de la LGT mediante el instituto de las actas de conformidad con acuerdo.

1308 Una vez efectuado el análisis de las técnicas convencionales admisibles en el procedimiento de gestión tributaria en sentido estricto, volvemos a emplearlo en un sentido más amplio comprensivo de las actuaciones inspectoras, recaudadoras y sancionadoras.

1309 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 272 y ss.; SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional..., cit., pág. 81; TEDESCHI GARDELLA, B.: “Gentlemen’s agreement”, *Rivista di Diritto Civile*, 1990, págs. 731 y ss. Éste sería un ejemplo de acuerdos informales que no contravendrían la legalidad ante la ausencia de desarrollo normativo, vid. SCHULZE-FIELITZ, H.: “¿Informalidad o ilegalidad..., cit., págs. 90 y ss.

1310 Artículo 3.j) de la LDGC. Esta declaración de intenciones fue recogida con anterioridad en la Exposición de Motivos del RGIT. Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Derechos generales de..., cit., págs. 97 a 99; GOROSPE OVIEDO, J.I. y HERRERA MOLINA, P.M.: “La interpretación favorable..., cit., págs. 142 y 143.

colaboración de los particulares¹³¹¹, la dinámica del procedimiento y/o el establecimiento de la forma o contenido de algún trámite¹³¹². Estas actuaciones constituyen uno de los ámbitos que presenta un mayor nivel de discrecionalidad¹³¹³. Por esta razón y dado que el deber de colaboración y los citados trámites coadyuvan al establecimiento de los hechos relevantes en la aplicación de los tributos, juzgamos que se debe dotar a los ciudadanos de las mayores facilidades para su cumplimiento. En consecuencia, aquellos aspectos que se dejan a la libre apreciación de la Administración o que implican un cierto margen de apreciación administrativa constituirían el objeto de dichas técnicas convencionales¹³¹⁴.

Asimismo, en el procedimiento de comprobación e investigación y en relación con la potestad de liquidación, también podríamos introducir acuerdos de valoración. Nos encontraríamos con una figura similar a los acuerdos previos de valoración cuya conclusión se produciría con posterioridad a la realización del hecho imponible y a la eventual autoliquidación del contribuyente. No obstante, conviene destacar la rotundidad con que se ha pronunciado la doctrina en el rechazo de estas figuras por los riesgos que conllevan¹³¹⁵. Frente a este repudio, consideramos que, si existe indeterminación normativa, resulta indiferente la fase del procedimiento en que se produzca el acuerdo. De este modo, si los mismos presupuestos y objetivos se presentan en ambas circunstancias¹³¹⁶, no

1311 La STC 76/1990, de 26 de abril, señala, en su Fundamento Jurídico 2 y en relación con el deber de contribuir, que “para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”.

1312 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 272; SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional...”, cit., pág. 82; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “¿Qué podemos aprender...”, cit., pág. 168.

1313 GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la...*, cit., pág. 86.

1314 Estaríamos ante la formalización y juridificación de los pactos informales que ya se producen en la práctica como son los relativos al ritmo de las actuaciones Inspectoras (artículo 31.2 RGIT), a las comparecencias del obligado tributario (artículo 32.1 RGIT), a la forma de exhibición de la documentación del interesado (artículo 36 RGIT), etc. Con relación a estos pactos, ZORNOZA PÉREZ afirma que no existe ningún precepto que determine la ilegitimidad de los mismos (“¿Qué podemos aprender...”, cit., pág. 168).

1315 FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La comprobación de hechos...*, cit., pág. 320; MARTÍNEZ HORNERO, J.: “La terminación convencional en el procedimiento de Inspección” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 214 y ss. No obstante, algunos autores se han pronunciado tímidamente a favor de la juridificación de este tipo de acuerdos (RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., págs. 237 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “¿Qué podemos aprender...”, cit., págs. 171 y ss.). Empero, el legislador parece mostrarse partidario de su introducción en la futura LGT.

1316 RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., págs. 238 y 239.

entendemos qué argumentos legitiman la exclusión de uno respecto al otro. Cuestión distinta es que la incidencia y posibles riesgos de estos acuerdos en la satisfacción de los intereses públicos¹³¹⁷ conduzcan al legislador a revestirlos bajo la forma de resoluciones administrativas unilaterales seguidas, en su caso, de la adhesión del contribuyente¹³¹⁸.

En la actualidad, estos acuerdos no se hallan previstos en nuestro ordenamiento aunque en la práctica diaria se encuentren bastante extendidos¹³¹⁹. Concretamente, la praxis consiste en un pacto informal entre actuario y sujeto comprobado que, posteriormente, pasa al acta correspondiente con el compromiso de este último de firmarla en conformidad¹³²⁰. Frente a esta aplicación enmascarada, estimamos más acorde con el Estado de Derecho su configuración como verdaderos acuerdos, a fin de aumentar la transparencia de la actuación administrativa y las garantías para el conjunto de ciudadanos¹³²¹. En esta línea, destacan en el Derecho comparado el “*accertamento con adesione*” italiano que, a pesar de constituir un acto administrativo unilateral, responde al mismo fundamento, así como otras figuras existentes en Alemania¹³²², EEUU¹³²³ e Inglaterra¹³²⁴.

En este sentido, constatamos como el “*concordato tributario*” italiano presenta grandes similitudes con las actas de conformidad. Sin embargo, debemos destacar una diferencia significativa que impide su asimilación y que radica en su procedimiento de carácter contradictorio con una participación más activa del contribuyente próxima a la técnica convencional aunque no se le reconozca eficacia jurídica. En concreto, éste finaliza con una resolución administrativa –cuyo contenido coincide con el acuerdo *de facto* alcanzado entre las partes– a la que el contribuyente presta su adhesión, convirtiéndose en acto administrativo de liquidación. Por estas diferencias, juzgamos que el instituto de las actas de conformidad en puridad no es subsumible en la categoría de las técnicas

1317 TORNOS MAS, J.: Prólogo..., cit., pág. 20.

1318 Ésta es la forma jurídica atribuida al “*concordato tributario*” italiano. La denominación dada – “*accertamento con adesione*”– resulta significativa respecto a su configuración como acto administrativo unilateral, seguido de la adhesión del contribuyente.

1319 MARTÍN QUERALT, J.: “Editorial. Algo más que...”, cit., pág. 4.

1320 Las diferencias entre la conformidad y los acuerdos de valoración serán afrontados en el Capítulo V, en el epígrafe relativo a las figuras afines, págs. 446 y ss.

1321 ZORNOZA PÉREZ hace referencia a la desnaturalización que sufren las actas de conformidad en el procedimiento Inspector (“*Qué podemos aprender...*”, cit., pág. 165).

1322 SEER, R.: “*Contratos, transacciones...*”, cit., págs. 133 y ss.

1323 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 282 y 283.

1324 VASTA, A.: “*L’Agreement tributario...*”, cit., págs. 873 y ss.

convencionales¹³²⁵. Esta exclusión obedecería a la ausencia de participación del contribuyente en el procedimiento de determinación de la deuda tributaria, reduciéndose su intervención a la mera adhesión a la propuesta de liquidación. Estas figuras así como los acuerdos previstos en otros ordenamientos serán analizados con mayor profundidad, al realizar un estudio sistemático de los acuerdos de valoración y de su régimen jurídico¹³²⁶.

También relacionada con la liquidación del tributo¹³²⁷, se halla la figura de la tasación pericial contradictoria del artículo 52.2 de la LGT. Tal y como señala la doctrina, este instituto puede asumir una doble función: “de una parte como medio de comprobación al que puede acudir la Administración y de otra como corrección de los demás medios que puede ser utilizada, en todo caso, como vía de impugnación en manos del sujeto pasivo frente a las comprobaciones de valor realizadas por la Administración”¹³²⁸. De estas dos, la última es la que mayor conexión puede presentar con las técnicas convencionales. Concretamente, nos encontraríamos ante un medio de impugnación impropio¹³²⁹ en el que deben diferenciarse dos supuestos: la conformidad o disconformidad entre los peritos de las partes¹³³⁰. En el primero, algunos autores han querido ver, por una parte, la existencia de

1325 Únicamente, los supuestos de desnaturalización de las mismas serían reconducibles a la categoría de las técnicas convencionales, mediante su juridificación y sometimiento a los diversos principios constitucionales vigentes en materia tributaria. Vid. en el mismo sentido GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., págs. 27 y ss.

1326 Vid. el Capítulo V relativo a los acuerdos de valoración (págs. 435 y ss.).

1327 A pesar de la citada relación por su configuración como un medio de comprobación de valores, cabe señalar que la tasación pericial contradictoria “no se inserta en los procedimientos de comprobación, ni en los de liquidación, sino que constituye un expediente propio que permanece ajeno a aquéllos”. En este sentido, tampoco puede confundirse con la determinación de bases imponibles. Vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 380 a 382.

1328 PERIS GARCÍA, P.: *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Civitas, Madrid, 1996, pág. 71. En el mismo sentido, vid. AGULLÓ AGÜERO, A.: “La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la LGT” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. I, pág. 864.

1329 PERIS GARCÍA, P.: *La comprobación de valores...*, cit., pág. 71.

1330 La tasación pericial contradictoria puede dar lugar a diferentes resultados en función de la fase en que se concluya. En primer lugar, podemos señalar la aceptación de la valoración realizada por la Administración en el caso de la falta de nombramiento de perito por parte del particular. En segundo lugar, en el caso de que la divergencia de la valoración del perito de la Administración no exceda del 10 por ciento y no sea superior en 120.202,42 euros a la del sujeto pasivo, prevalecerá la determinada por el perito del contribuyente. En tercer lugar, si la divergencia de valoraciones excede los límites del presupuesto anterior se nombrará un tercer perito que fijará la valoración final dentro de los límites señalados por las valoraciones de los peritos de Administración y contribuyente.

un acuerdo en la valoración de los bienes o derechos en cuestión¹³³¹. Sin embargo, pensamos que dicha conformidad no puede configurarse ni como una transacción ni siquiera como un acuerdo de fijación, dada la falta de colaboración en la determinación de dicho valor¹³³². Por otra parte, en ausencia de nombramiento de perito por el contribuyente podemos localizar un supuesto de aquiescencia o aceptación tácita que conlleva la confirmación de la liquidación realizada por la Administración¹³³³. Por último, el segundo supuesto relativo al nombramiento de un tercer perito al que se le encomienda la fijación de valor –consecuencia de la disconformidad entre los peritos de las partes– podría calificarse como arbitrio de tercero¹³³⁴. En suma, vemos como la naturaleza convencional parece estar ausente en la figura de la tasación, dado que la regulación actual excluye cualquier referencia a la negociación entre los peritos de las partes, siendo las valoraciones de carácter independiente. En este sentido, la previsión de esta figura es muestra de la conflictividad que rodea a esta materia y de la necesidad de introducir institutos autocompositivos o heterocompositivos que coadyuven a eliminar la indeterminación

1331 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 228 a 230; GARCÍA TORRES, J.: “Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho público: notas para una reconstrucción dogmática de la tasación pericial contradictoria” en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. I, págs. 770 y 771; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 351 a 380.

1332 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 228 a 230. En contra, de la afirmación de la citada autora consideramos que el acuerdo de fijación únicamente tendrá cabida cuando se prevea expresamente, sin que en la actualidad la conformidad o aquiescencia con la valoración del perito de la Administración quepa calificarla como tal.

1333 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 353. Sin embargo, no coincidimos con esta autora al calificarlo también como allanamiento, dado que éste debe ser un acto expreso del interesado. En contra, se manifiesta GARCÍA TORRES, al señalar que nos encontramos ante una determinación por acuerdo de las partes en virtud del desistimiento del contribuyente (“Sobre un tema de arbitrio...”, cit., Vol. I, pág. 770). En este sentido, tampoco estimamos que la falta de nombramiento del perito pueda calificarse como desistimiento, dado que la tasación pericial contradictoria también puede iniciarse de oficio por parte de la Administración. En consecuencia, no cabría dicha calificación, ya que el desistimiento debe realizarse por el interesado que inició el procedimiento. Además, cabe señalar que éste produciría la conclusión del procedimiento sin resolución o consecuencia alguna; mientras que, en este supuesto se produce la aplicación del resultado determinado por la Administración. Esto parece desprenderse claramente de nuestro derecho positivo, en concreto, de los artículos 98 del RISD y 62 del RITPAJD.

1334 Aunque tradicionalmente los arbitrios han sido reconducidos a la categoría del arbitraje, cabe señalar que esta figura no tiene por fin la resolución de un conflicto sino completar o integrar una relación jurídica no definida totalmente, es decir, incompleta. Vid. CALVO ORTEGA, R.: “En defensa del arbitraje...”, cit., pág. 155; GARCÍA TORRES, J.: “Sobre un tema de arbitrio...”, cit., Vol. I, págs. 727 y ss.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: “El arbitraje en el Derecho...”, cit., pág. 24. Respecto a la atribución de naturaleza arbitral a dicha figura, vid. entre otros RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., pág. 239; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “¿Qué podemos aprender...”, cit., pág. 177. En contra, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas...”, cit., pág. 288. Como ya hemos señalado, este tipo de

normativa que acompaña a la valoración a efectos tributarios¹³³⁵, vistas las dificultades y controversias que genera su determinación unilateral¹³³⁶.

No obstante, las características del citado instituto permitirían la introducción de acuerdos tendentes a la obtención de una valoración consensuada del elemento de la base imponible en cuestión o de algún otro elemento de la deuda tributaria¹³³⁷. Esta posibilidad ha sido expresamente introducida en el procedimiento de valoración de bienes embargados¹³³⁸, el cual coincide en gran medida con el de la tasación pericial contradictoria¹³³⁹. Constatamos como a dicho instituto sí debe atribuírsele naturaleza contradictoria y convencional¹³⁴⁰ al proceder Administración y contribuyente conjuntamente –en los casos en que la diferencia supere el 20 por ciento– a la determinación del valor correspondiente. De este modo, únicamente en caso de fallida celebración, se acudiría al arbitrio de un perito tercero¹³⁴¹. Nos encontraríamos ante un supuesto asimilable a los acuerdos previos de valoración, es decir, ante un negocio jurídico de fijación celebrado en el marco de la comprobación de valores. En este sentido, juzgamos que constituye un instrumento perfectamente compatible con el deber de contribuir¹³⁴² e idóneo para la reducción de la conflictividad.

soluciones heterocompositivas deben excluirse del concepto y categoría de las técnicas convencionales.

1335 Vid. con relación a los problemas que presenta específicamente la valoración de bienes inmuebles, RAMALLO MASSANET, J. y PEÑUELAS REIXACH, LL.: “Ponencia general. La determinación de la base imponible en la propiedad inmueble”, Cahiers de Droit fiscal international Vol. LXXVIa, Kluwer, Róterdam, 1991, págs. 19 y ss.

1336 El TC ha señalado en la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 7) que “las discrepancias en relación con la valoración de bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes”.

1337 Como ya hemos adelantado, también podría aplicarse a una obligación accesoría.

1338 Estos acuerdos serán tratados con mayor detenimiento al abordar el procedimiento de recaudación (vid. pág. 281).

1339 Vid. el artículo 139 del RGR que establece en su número 4 dicha posibilidad al señalar que “si, por el contrario, la diferencia entre la suma de los valores asignados a los bienes por ambas partes excediere del 20 por 100, se convocará al deudor para dirimir las diferencias de valoración y si se logra acuerdo, hacer una sola”.

1340 De esta forma, estimamos que el carácter contradictorio que debe singularizar el procedimiento en materia de técnicas convencionales va más allá de la confrontación de posturas. Por el contrario, pensamos que el mismo debe posibilitar la puesta en común e, incluso, la llegada a una decisión consensuada mediante la previsión de un encuentro entre las partes orientado a tal fin.

1341 Vid el artículo 139.4 del RGR.

1342 No podemos afirmar lo mismo del instituto de la transacción, sostenido por determinados autores. Este punto será tratado con mayor profundidad al abordar la naturaleza jurídica de los acuerdos de valoración (págs. 477 y ss.). Respecto a la naturaleza transaccional de

En el procedimiento sancionador, creemos que también tendrían cabida las técnicas convencionales respecto a la reducción y a la condonación graciable de sanciones¹³⁴³. No obstante, deberíamos distinguir ambos institutos, dado que darían lugar a dos tipos de acuerdos distintos. En materia de condonación graciable de sanciones¹³⁴⁴, el amplio margen de apreciación administrativa existente¹³⁴⁵ permitiría la celebración de acuerdos tendentes a la determinación de la cuantía a condonar, ámbito en el que dicha discrecionalidad es más patente¹³⁴⁶. En este caso nos encontraríamos ante un acuerdo modal en el que el contribuyente colaboraría en la concreción de los términos de la misma, dado que la apreciación de la concurrencia de sus presupuestos corresponde en exclusiva a la Administración¹³⁴⁷. De esta forma y tras el nuevo régimen jurídico establecido en la Ley 25/1995, en ningún caso podríamos calificar dichos convenios como acuerdos de contraprestación y, mucho menos, como transacciones¹³⁴⁸. Concretamente, la exigencia de firmeza de las sanciones, cuya condonación se solicita, elimina cualquier posibilidad de una construcción semejante¹³⁴⁹.

En cambio, los convenios relativos a la reducción o condonación de sanciones que no han adquirido firmeza sí que podrían reconducirse a la categoría de los acuerdos de

estos institutos vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 355; ROSEMBUJ, T.: "La resolución alternativa...", cit., pág. 112.

1343 GUERRA REGUERA, M.: *Condonación de sanciones...*, cit., págs. 92 y ss.; LOZANO, B.: *La extinción de las sanciones...*, cit., págs. 90 y ss.; ROSEMBUJ, T.: "La resolución alternativa...", cit., págs. 106 y ss.

1344 Siguiendo a CALVO ORTEGA, consideramos que el ámbito de la condonación graciable de sanciones debe ampliarse sin limitarlo a aquellos supuestos en que su ejecución afecte sustancialmente a la capacidad productiva y nivel de empleo o produjeran grave quebranto para los intereses del Estado (*Curso de Derecho...*, cit., págs. 266 y 461).

1345 GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la...*, cit., págs. 93 y 127 y ss. El citado autor califica estas situaciones como supuestos de discrecionalidad de decisión, ya que se trata de "actos definitivos dictados en virtud de potestades discrecionales". Sin embargo, no conviene olvidar la importante limitación de la discrecionalidad que supuso la Ley 25/1995, de 20 de julio que modificó el artículo 89 la LGT (vid. CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el...*, cit., págs. 170 y ss.).

1346 CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el...*, cit., págs. 120 y ss.

1347 En este sentido, nos remitimos a lo expuesto acerca del carácter unilateral del instituto de la condonación (vid. la nota 1140, pág. 242).

1348 El requisito de la firmeza de las sanciones y, por consiguiente, la imposibilidad de su impugnación descarta su configuración como transacciones. Asimismo, la ausencia de prestaciones por parte del contribuyente impide reconducir estos acuerdos a la categoría de los acuerdos de contraprestación. Con anterioridad a la reforma de la LGT y atendiendo al requisito de la renuncia expresa de la impugnación, esta figura podía calificarse como transacción (vid. CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el...*, cit., págs. 126 y ss.; SDFUM: *Notas de Derecho...*, cit., Tomo I, Vol. III., pág. 448).

1349 En el mismo sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Soluciones pactadas...", cit., pág. 288.

contraprestación. En función de la finalidad perseguida y de los requisitos exigidos, nos encontraríamos bien ante un simple acuerdo de contraprestación bien ante una transacción. Así, podríamos señalar como objetivos bien el pronto cumplimiento del deber de contribuir¹³⁵⁰ y, eventualmente, la reparación del perjuicio causado a la Hacienda Pública bien la eliminación de una controversia¹³⁵¹. Atendiendo a los mismos, los requisitos exigidos serían la regularización inmediata de la situación tributaria por parte del contribuyente mediante el pago de la correspondiente deuda¹³⁵² y/o la renuncia a la impugnación bien de la sanción bien de la propuesta de liquidación¹³⁵³. Sin embargo, observamos como en estos supuesto el acuerdo de contraprestación o la transacción vienen ofrecidos por ley¹³⁵⁴, a semejanza de la antigua condonación automática de sanciones y de las actas de conformidad. En suma, mediante estos incentivos se logra una sensible mejora de la gestión tributaria¹³⁵⁵ –fundamentalmente en materia recaudatoria– sin menoscabo alguno para la efectividad del deber de contribuir. Empero, deben recordarse las fuertes críticas vertidas contra este tipo de institutos al inducir al contribuyente a la renuncia de la defensa de sus propios criterios a fin de conseguir una reducción de las sanciones¹³⁵⁶. Por último, no conviene perder de vista que, mientras la reducción o condonación de sanciones

1350 CORDERO GARCÍA, J.A.: *La condonación en el...*, cit., pág.130.

1351 ROSEMBUJ, T.: “La resolución alternativa...”, cit., págs. 105 y ss.

1352 Este sería el supuesto de la condonación automática de sanciones del antiguo artículo 89.1 de la LGT.

1353 Vid. la nota 1159 (pág. 245), respecto a la posible vulneración que pueden suponer dichas figuras al derecho a la tutela judicial efectiva.

1354 LEJEUNE VALCÁRCCEL destaca la introducción “*de facto* de un elemento negocial en la determinación de la obligación tributaria” (“Comentarios al artículo 89 de la Ley General Tributaria” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Tomo II-A, Modificación parcial de la Ley General Tributaria, Edersa, Madrid, 1985, pág. 170). Consideramos que la voluntad de eliminar la discrecionalidad administrativa en la concesión y celebración de dichos acuerdos llevaron al legislador a su configuración automática, incluyendo la fijación del importe de la reducción. No obstante, cabe recordar que, inicialmente, la condonación graciable de las sanciones tributarias sí dejaba en manos de la Administración la concesión y cuantía de la condonación previa renuncia expresa a la impugnación de la sanción, dado que todavía no habían adquirido firmeza. Este supuesto puede localizarse en el ordenamiento francés a través del instituto de la transacción en materia de sanciones (vid. ESCLASSAN, M-C.: “Jurisdiction gracieuse...”, cit., págs. 109 y ss.; LAMBERT, T.: “La transaction fiscale...”, cit., págs. 271 y ss.).

1355 En sentido amplio.

1356 Vid. CALATRAVA ESCOBAR, M.J.: “Sanciones: extinción. (Artículo 89)” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1274 a 1276.

vengan ofrecidas por ley, no estaremos ante verdaderos acuerdos, con independencia del sustrato negocial que comportan¹³⁵⁷.

En materia de recaudación, podemos localizar dos supuestos de técnicas convencionales, *strictu sensu*: los convenios concursales¹³⁵⁸ y los acuerdos de valoración de bienes embargados¹³⁵⁹. En el primer supuesto y como ya veremos, la vigencia del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y del principio de legalidad condicionará el tipo de acuerdo admisible. En el segundo supuesto, observamos como el legislador introduce expresamente una figura asimilable a los acuerdos previos de valoración, atribuyéndole, en esta ocasión y sin lugar a duda, naturaleza convencional. Además, creemos que diversas figuras de dicho procedimiento pueden reconducirse a la citada categoría, comprendiendo tanto aquellas que afectan a la deuda tributaria como a sus garantías. En particular, la presencia en las mismas de una cierta dosis de discrecionalidad¹³⁶⁰ que permitiría dar entrada a la participación del obligado. Inicialmente, abordaremos el estudio de las técnicas convencionales existentes en el procedimiento de recaudación para, con posterioridad, estudiar los supuestos reconducibles a la citada categoría. De esta forma, analizaremos los convenios concursales y los acuerdos de valoración de bienes embargados y, a continuación, la posibilidad de introducir acuerdos en materia de condonación, aplazamiento y fraccionamiento, pago de la deuda tributaria y garantías.

Tradicionalmente, la naturaleza jurídica de los convenios concursales¹³⁶¹ no ha sido cuestión pacífica en el Derecho mercantil, polarizándose la disputa entre las teorías procesales y contractuales¹³⁶². No obstante, en la actualidad la doctrina mayoritaria se ha

1357 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “La finalización convencional...”, cit., págs. 195 y 196; LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: “Comentarios al artículo 89...”, cit., Tomo II-A, pág. 170.

1358 Artículos 129.4 de la LGT, 39.2 y 3 de la LGP y 96.7 del RGR.

1359 Artículo 139 RGR.

1360 LA ROSA, S.: “Caratteri e funzioni...”, cit., pág. 44.

1361 Este análisis debe extenderse tanto a los convenios de suspensión de pagos como a los de la quiebra, dado que, siguiendo a la doctrina mercantil, consideramos que no existen diferencias sustanciales (Vid. BROSETA PONT, M.: *Manual de Derecho...*, cit., pág. 776; SALA REIXACHS, A.: *La terminación de la...*, cit., pág. 179).

1362 Vid. el análisis de las diversas teorías sobre la naturaleza jurídica de los convenios concursales realizadas por RAMÍREZ, J.A.: *Derecho Concursoal...*, cit., Tomo III, págs. 1935 y ss.; SALA REIXACHS, A.: *La terminación de la...*, cit., págs. 179 y ss.

decantado por su configuración contractual¹³⁶³, discutiéndose, sin embargo, su carácter unilateral¹³⁶⁴ o bilateral¹³⁶⁵. Esta divergencia reside en la naturaleza de las obligaciones que asumen las partes mediante la formalización del convenio¹³⁶⁶. Empero, consideramos que, dado que éste no conlleva una novación¹³⁶⁷, tampoco cabe hablar de nuevas obligaciones de las partes. De esta forma, la Hacienda Pública como acreedor únicamente se limita a facilitar o reducir la prestación de su deudor y este último se obliga a prestación idéntica a la nacida de la realización del hecho imponible, con independencia de que la misma sea reducida o aplazada¹³⁶⁸.

En suma, la previsión de suscripción de convenios concursales se erige en la fórmula arbitrada por el legislador para soslayar el efecto lesivo derivado de la rígida aplicación del ordenamiento¹³⁶⁹. Junto a la efectividad del deber de contribuir, pueden existir otros fines

1363 BROSETA PONT, M.: *Manual de Derecho...*, cit., pág. 776; GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho...*, cit., Tomo II, Vol. I, págs. 526 y 527; RAMÍREZ, J.A.: *Derecho Concursal...*, cit., Tomo III, pág. 1942; SALA REIXACHS, A.: *La terminación de la...*, cit., pág. 191.

1364 GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho...*, cit., Tomo II, Vol. I, págs. 527 y 532.

1365 La doctrina mayoritaria aboga por la naturaleza bilateral del convenio, vid. entre otros RAMÍREZ, J.A.: *Derecho Concursal...*, cit., Tomo III, págs. 1943 a 1945; SALA REIXACHS, A.: *La terminación de la...*, cit., pág. 191.

1366 En este sentido, los defensores de la naturaleza unilateral del convenio señalan la falta de asunción por el deudor de ningún tipo de nueva obligación ni siquiera de ningún tipo de concesión (GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho...*, cit., Tomo II, Vol. I, págs. 527 y 532). En cambio, los propulsores de la naturaleza bilateral destacan como el convenio obliga recíprocamente a ambas partes y el carácter bilateral de las obligaciones pendientes de cumplimiento (BROSETA PONT, M.: *Manual de Derecho...*, cit., pág. 761; RAMÍREZ, J.A.: *Derecho Concursal...*, cit., Tomo III, págs. 1943 a 1945; SALA REIXACHS, A.: *La terminación de la...*, cit., pág. 191).

1367 En este aspecto, la doctrina mercantil es unitaria, vid. BROSETA PONT, M.: *Manual de Derecho...*, cit., págs. 760 y 761; GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho...*, cit., Tomo II, Vol. I, pág. 532; RAMÍREZ, J.A.: *Derecho Concursal...*, cit., Tomo III, pág. 1945; SALA REIXACHS, A.: *La terminación de la...*, cit., pág. 191.

1368 RAMÍREZ, J.A.: *Derecho Concursal...*, cit., Tomo III, pág. 1945.

1369 CASADO OLLERO, G.: 'El principio de capacidad...', cit., pág. 209. Además, debe subrayarse la especial condición de los convenios concursales para tratar las desigualdades y dar cumplimiento a otros fines previstos por el ordenamiento. En estos casos, la pérdida de la capacidad económica –demostrada en el momento de la realización del hecho imponible y que ha determinado el nacimiento y devengo de la deuda tributaria– aconseja que se prescinda de la determinación efectuada de la deuda tributaria con arreglo al ordenamiento y se llegue a un acuerdo con el quebrado. En este caso, el principio de igualdad en la aplicación de la ley debe ceder ante los demás principios que configuran la Justicia tributaria (LÓPEZ MARTÍNEZ, J.L.: "El principio de igualdad...", cit., Vol. I, pág. 427) y, por ende, el deber de contribuir (principio de capacidad económica). Además, cabe señalar que la abstención de la Administración tributaria con el fin de cobrar íntegramente la deuda tributaria puede conllevar su imposibilidad dada la insuficiencia del patrimonio del quebrado con el consiguiente perjuicio para el interés público y para el deber de contribuir. La única vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley derivaría de la no celebración de acuerdos en casos equiparables (MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit.,

de política económica que aconsejen la celebración de acuerdos en aras de garantizar que determinados empresarios individuales o sociedades sigan ejerciendo su actividad. De esta forma, se primaría evitar los perjuicios que la exigencia de la totalidad de la deuda podría suponer para la capacidad productiva, el nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional y/o un grave quebranto de los intereses generales del Estado¹³⁷⁰. A mayor abundamiento, debe señalarse la mejora que, en la gestión, dichos convenios comportan, dado que el ajuste de la deuda tributaria a la capacidad económica remanente del contribuyente facilita su recaudación. En suma, la Administración deberá valorar, caso por caso, si el interés público aconseja el ejercicio del derecho de abstención¹³⁷¹ o la celebración de un convenio concursal, en detrimento de la efectividad del deber de contribuir¹³⁷².

Atendiendo a su régimen jurídico, cabe señalar que la personación de la Hacienda Pública en los procesos concursales se reguló por primera vez mediante la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989. Concretamente, introdujo el apartado segundo del artículo 39 de la LGP¹³⁷³ que permitía la suscripción de convenios en procesos concursales mediante la autorización del órgano del MEH determinado reglamentariamente. Hasta esa fecha, la eficacia de los privilegios y prerrogativas que ostentaba el Fisco había excluido su participación en dichos procesos. Sin embargo, se constató que, en ocasiones, el ejercicio del derecho de abstención

pág. 90), ya que, en los demás casos, son la propia Justicia tributaria y la efectividad del deber de contribuir las que aconsejan la celebración del acuerdo.

1370 RUIZ HIDALGO señala que los acuerdos o convenios celebrados en los procedimientos concursales obedecen a estos fines que buscan garantizar el principio de conservación de la empresa ("La suspensión de pagos...", cit., págs. 73, 74, 92 y 93).

1371 Nos encontramos, por tanto, ante un conflicto de intereses en el cual debe ponderarse, por un lado, si debe primar el interés público recaudatorio tendente al cobro de la totalidad de la deuda tributaria mediante el ejercicio del derecho de abstención o, por otro lado, el interés público consistente en la continuación de la actividad de la empresa, facilitando al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. A esta última posibilidad, pueden darse diversas soluciones según cuales sean las circunstancias del caso concreto: la condonación total o parcial de la deuda tributaria cuando la Administración sea el único acreedor o la suscripción de un convenio de quita y espera o acuerdo en el seno de un procedimiento tributario cuando exista una pluralidad de acreedores. En este sentido, la Administración deberá optar entre el ejercicio del derecho de abstención, la celebración de un acuerdo previo al convenio o la suscripción del convenio en sí.

1372 CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 266.

1373 El artículo 39.2 LGP establece que "la suscripción por la Hacienda Pública de los acuerdos o convenios en procesos concursales previstos en las Secciones 1.ª y 8.ª del Título XII y en la Sección 6.ª del Título XIII de la Ley de Enjuiciamiento Civil y en la Ley de Suspensión de Pagos de 26 de julio de 1922, requerirá únicamente autorización del órgano del Ministerio de Economía y Hacienda que se determine reglamentariamente".

constituía un serio perjuicio para sus intereses¹³⁷⁴. De este modo, se produjo la reforma de la LGP mediante Ley de Presupuestos, desarrollada en el artículo 96.7 del RGR¹³⁷⁵ que autorizaba la suscripción de acuerdos en el seno de los procesos concursales: acuerdos de quita y espera, convenios entre los acreedores y el concursado, convenios entre los acreedores y el quebrado y, por último, convenios entre los acreedores y el suspenso. A renglón seguido, se produjo la aparición de la Circular de 25 de julio de 1990 y, posteriormente, de las Instrucción del Departamento de Recaudación de 27 de abril de 1995. En esta coyuntura, se aprovechó la modificación parcial de la LGT para prever en su artículo 129.4¹³⁷⁶ que, junto al ejercicio del derecho de abstención, la Hacienda Pública podría celebrar acuerdos en su seno. Finalmente, se produjo la reforma del artículo 39.2 de

1374 En un primer momento, la Administración tributaria ostentaba la prerrogativa de la abstención, permaneciendo ajena a estos convenios firmados por el resto de acreedores. Sin embargo, este aparente privilegio se convirtió en un perjuicio para la Hacienda Pública, ya que cuando la misma se disponía a cobrar las deudas tributarias no existía patrimonio ejecutable, con el consiguiente menoscabo para la efectividad del deber de contribuir. Vid. la descripción que de la situación realiza MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., pág. 16.

1375 Artículo 96.7 del RGR: “La Hacienda Pública, a través de sus representantes legales, podrá suscribir los acuerdos o convenios a que se llegue en los procedimientos concursales siguientes:

- a) Acuerdo de quita y espera, regulado en la sección primera del título XII del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil.
- b) Convenio entre los acreedores y el concursado, regulado en la sección octava del mismo título y libro de dicha Ley.
- c) Convenio entre los acreedores y el quebrado, regulado en la sección sexta del título XIII del libro II de dicha Ley.
- d) Convenio entre los acreedores y el suspenso, regulado en la Ley de 26 de julio de 1922 de expedientes de suspensión de pagos y quiebras de comerciantes y Sociedades no comprendidas en el artículo 930 del Código de Comercio.

La autorización para dicha suscripción será competencia de la Dirección General de Recaudación, de los Delegados de Hacienda Especiales y de los Delegados y Administradores de Hacienda con los límites que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”.

1376 La Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, añadió un nuevo precepto en relación con este tema, el artículo 129.4: “El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procedimientos concursales. No obstante, podrá, en su caso, suscribir acuerdos o convenios concertados en el curso de los procedimientos concursales para lo que se requerirá únicamente autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.” Cabe entender que el último inciso del número 4 del artículo 129 deroga el último párrafo del artículo 96 del RGR. En este sentido, habrá que atender a la Orden de 10 de diciembre de 1998 que desarrolla determinados artículos del RGR, sobre competencias de los órganos de la AEAT y modifica la Orden de 2 de junio de 1994, de desarrollo de su estructura. Concretamente, habrá que atender al apartado sexto relativo a las competencias en materia de suscripción de Convenios en procesos concursales. Los órganos competentes serán el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT y, en determinados casos, los Delegados Especiales de la Agencia.

la LGP mediante el artículo 43.1 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social¹³⁷⁷.

De esta variada normativa, pero fundamentalmente de la Circular y de las Instrucción, podemos inferir las tres posibilidades que se le presentan a la Administración para la mejor satisfacción de los intereses públicos¹³⁷⁸: ejercicio del derecho de abstención, celebración de un acuerdo previo al convenio¹³⁷⁹ y la suscripción del convenio en sí. Como ya hemos adelantado, su contenido puede resultar bastante amplio, superando la mera previsión de cláusulas remisoras o dilatorias. Así, también pueden suponer acuerdos de liquidación, traspaso de bienes para el pago de los créditos, daciones en pago, transmisión de empresas, etc.¹³⁸⁰ No obstante, creemos necesario diferenciar las figuras de los convenios concursales y de la condonación de la deuda tributaria, dadas las confusiones que puede ocasionar su asimilación. Concretamente, la equiparación de ambos institutos debe precisarse y restringirse a los supuestos de quitas y rebajas contenidos en los convenios cuando estos tengan efectos remisorios¹³⁸¹. Más aún, esta asimilación únicamente sería correcta cuando

1377 La nueva redacción del artículo 39 establece en sus números 2 y 3 lo siguiente: “2. El carácter privilegiado de los créditos de la Hacienda Pública estatal otorga a ésta el derecho de abstención en los procesos concursales, en cuyo curso, no obstante, podrá suscribir los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el acuerdo o convenio que ponga fin al proceso judicial. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la legislación tributaria.

3. Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el apartado anterior se requerirá autorización del órgano competente de la AEAT cuando se trate de créditos cuya gestión recaudatoria le corresponde de conformidad con la ley o en virtud de convenio, con observancia, en este caso, de lo convenido.

Cuando se trate de otros créditos de la Hacienda Pública la competencia corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, pudiéndose delegar en los órganos de la AEAT”.

1378 Estas tres posibilidades se derivan de la Instrucción 4.2 de la Circular de 25 de junio de 1990. Vid. la relación de posibilidades que el ordenamiento prevé para la actuación de la Hacienda Pública en el seno de los procedimientos concursales, destacando especialmente la suscripción de acuerdos y convenios (SALA REIXACHS, A.: “La Hacienda Pública en los procedimientos concursales”, RGD núms. 628-629, 1997, págs. 139 y ss.). Haciendo referencia exclusiva a la suscripción de acuerdos y convenios en procedimientos concursales, vid. RUIZ HIDALGO, C.: “La suspensión de pagos...”, cit., págs. 88 a 91.

1379 Este tipo de actuación ha originado la reforma del artículo 39.2 por el artículo 43.1 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Vid. la exposición que realiza MATA SIERRA sobre la admisibilidad de los acuerdos previos al convenio concursal (*La condonación de la deuda...*, cit., págs. 22 y ss.). Cfr. con el artículo 899 del Código de Comercio. En contra de la opinión de la citada autora, vid. la resolución del TEAC de 3 diciembre de 1998 (ref. Aranzadi 132, FJ 4).

1380 ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., pág. 419.

1381 Vid. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 266; MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 33 y ss.

la remisión tenga carácter definitivo, dado que en caso contrario aún podría exigirse la deuda tributaria en el supuesto de que el contribuyente venga a mejor fortuna¹³⁸².

En este sentido, consideramos que los acuerdos de quita y espera suscritos por la Hacienda Pública nunca deben tener carácter definitivo, dado que a estos efectos ya existe un instituto previsto por el legislador: la condonación de la deuda tributaria. Por tanto, juzgamos que, en los convenios y acuerdos que rubrique el Fisco, deberá recogerse expresamente la posibilidad de cobrar lo no realizado en el caso de que el deudor llegue a mejor fortuna¹³⁸³. En consecuencia, estimamos que procede la aplicación del artículo 70 de la LGT y, concretamente, de la declaración provisional de extinción en la cuantía procedente en tanto no se rehabiliten en el plazo de prescripción¹³⁸⁴. Sin embargo y aunque pensamos que los acuerdos de quita y espera, no son reconducibles al instituto de la condonación¹³⁸⁵, sí coincidimos con aquel sector doctrinal que propugna la reducción del amplio margen de discrecionalidad que ostenta la Administración en materia de convenios concursales¹³⁸⁶. No obstante, estas exigencias han sido ignoradas en la regulación de la intervención y personación de la Hacienda Pública en los procesos concursales, dado que la normativa actual se limita a autorizar “quitas y rebajas” sin establecer ningún otro requisito relativo a su cuantía o a cualquier otro aspecto¹³⁸⁷.

1382 Artículo 905 del Código de Comercio: “en virtud del convenio, no mediando pacto expreso en contrario, los créditos quedarán extinguidos en la parte de que se hubiere hecho remisión al quebrado, aun cuando le quedare algún sobrante de los bienes de la quiebra, o posteriormente llegare a menor fortuna”.

1383 Tal y como señala la doctrina civilista, nos encontraríamos ante un *pactum non petendo* en el que el acreedor –en este caso, la Administración– se compromete a no exigir el crédito mientras no cambien determinadas circunstancias, con lo cual “no existirá una verdadera condonación porque el vínculo seguirá existiendo”. Únicamente, existirá condonación cuando no medie el pacto expreso que señala el artículo 905 del Código de Comercio, que en este caso opera de forma contraria al artículo 1920 del CC. Vid. PUIG BRUTAU, J.: *Fundamentos de Derecho...*, cit., Tomo I, Vol. II, pág. 366; SANCHO REBULLIDA, F.: ‘Notas sobre la naturaleza jurídica de la condonación de las obligaciones’, *Revista de Derecho Privado*, 1955, Tomo XXXIX, págs. 130 a 153.

1384 Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: ‘La transacción en el Derecho...’, cit., pág. 26; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., pág. 420.

1385 Concretamente, juzgamos que, si bien la condonación tiene carácter definitivo y unilateral, los convenios de quita y espera tienen carácter provisional y bilateral, dadas las posibilidades de rehabilitación del concursado.

1386 Vid. MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 69 y ss.

1387 Vid. los artículos 129.4 de la LGT, 39.2 de la LGP y 96.7 del RGR.

Esta configuración de los convenios concursales ha suscitado abundantes recelos y cautelas doctrinales en materia de garantías formales¹³⁸⁸. Así, numerosos autores han evidenciado el peligro que, para el principio de igualdad¹³⁸⁹, puede suponer el amplio margen de discrecionalidad que ostenta la Administración en los procesos concursales¹³⁹⁰. A fin de reducirla sensiblemente y como ya hemos apuntado, algunos autores han reconducido los acuerdos de quita y espera al instituto de la condonación¹³⁹¹. No obstante y con independencia de la naturaleza que se les atribuya –condonación, rebajas o moratorias–, estimamos que dichos institutos únicamente se hallan sujetos a la preferencia de ley recogida en los artículos 10 y 69 de la LGT¹³⁹². Por tanto, nada obsta a que una ley posterior relegue el requisito formal, habilitando a la Administración para la celebración de acuerdos que supongan condonaciones, rebajas o moratorias en el seno de los procesos concursales¹³⁹³.

A renglón seguido, vamos a estudiar los acuerdos de valoración sobre bienes embargados previstos en el artículo 139.3 del RGR. Iniciado el procedimiento de apremio y ante la imposibilidad del deudor de hacer efectiva la totalidad de la deuda tributaria, la Administración puede proceder a embargar sus bienes y derechos¹³⁹⁴ para su posterior enajenación. Sin embargo, con anterioridad a su enajenación es preciso realizar una

1388 La doctrina ha señalado que, si bien estos acuerdos tienen un fundamento de Justicia material, los mismos suponen un quebranto del principio de reserva de ley y de preferencia ley. Esto se debe a que, al asimilarlos al instituto de la condonación y al más genérico de los beneficios fiscales, no cabe que, mediante simple autorización del órgano competente, la Administración pueda disponer con amplios márgenes de discrecionalidad del crédito tributario (vid. MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 33 y ss.).

1389 GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., pág. 17. Estos autores consideran que su indebida utilización podría dar lugar a una quiebra de los principios de neutralidad fiscal y, en consecuencia, serían contrarios al Tratado de la Unión Europea.

1390 Vid. por todos GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., págs. 16 y 17; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., pág. 420.

1391 CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 266. MATA SIERRA ha ido más allá, reconduciendo el instituto de la condonación a la categoría de los beneficios fiscales, con el fin de someter la figura de los convenios concursales y la condonación al principio de reserva de ley (*La condonación de la deuda...*, cit., págs. 59 y ss.).

1392 No obstante, los convenios concursales rompen con el principio de indisponibilidad del crédito tributario por parte de la Administración (CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva...”, cit., pág. 1053) y con las demás figuras del ordenamiento que tienden a corroborarlo (condonación, transacción, arbitraje, etc.), por la ausencia de garantías con respecto a su celebración y enjuiciamiento.

1393 Vid. nota 1225 (pág. 258).

1394 En materia de embargos, también sería posible la introducción de técnicas convencionales para modificar el orden de los bienes a embargar (vid. pág. 295).

valoración de los mismos. En esta fase del procedimiento, el legislador ha previsto la celebración de acuerdos en el caso de divergencias entre las valoraciones realizadas por los peritos de las partes. Concretamente, en caso de que la diferencia exceda de un veinte por ciento, se convoca al deudor con vistas a la conclusión de un acuerdo sobre la misma. Nos encontramos otra vez con la polémica cuestión de la naturaleza de estas figuras, asimilable a la de los acuerdos previos de valoración. También en este caso, avanzamos y reiteramos nuestra convicción de estar en presencia de un negocio de fijación tendente a la concreción de un concepto jurídico indeterminado: el precio de mercado¹³⁹⁵. Sin embargo, no entendemos qué razones pueden legitimar su configuración bien como un acuerdo bien como una resolución administrativa de carácter unilateral en función del procedimiento en que nos situemos¹³⁹⁶.

A continuación, debemos analizar la viabilidad y conveniencia de la introducción de acuerdos respecto a diversos institutos del procedimiento de recaudación. Llegados a este punto, debemos diferenciar según los mismos conlleven o no una alteración de la deuda tributaria. Esta distinción obedece a que la indisponibilidad de la obligación tributaria “opera más rigurosamente sobre los elementos estructurales de éste (tributo) que sobre los trámites y procedimientos mediante los cuales ha de hacerse efectivo”¹³⁹⁷. De esta forma, el fundamento reside en que la aplicación rigurosa del citado dogma puede ser perjudicial e, incluso, incompatible con el deber de contribuir¹³⁹⁸. Así, nos centraremos en la condonación, los aplazamientos y fraccionamientos, el embargo y los bienes objeto del mismo, las garantías, medios de pago, etc.

En materia de condonaciones y una vez justificada su legitimidad¹³⁹⁹, analizaremos la introducción de acuerdos sobre la misma en el seno del procedimiento de recaudación. Como premisa cabe recordar la preferencia de ley a la que se halla sometido dicho

1395 En contra de su calificación como concepto jurídico indeterminado aunque reconociendo las dificultades que plantea su aplicación, vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., págs. 63 y ss. Esta autora considera que resulta definido en el artículo 41 de la LIRPF como “la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario”.

1396 Hacemos referencia a los acuerdos previos de valoración del artículo 9 de la LDGC y a las restantes figuras de la LIS, del RIRPF y del RIRNR.

1397 ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., pág. 280.

1398 Muestra de esta afirmación son los institutos de la condonación y de los convenios concursales.

1399 Vid. págs. 255 y ss.

instituto, consecuencia de lo establecido en el artículo 69 de la LGT. De esta manera, únicamente sería posible, en principio, la celebración de un acuerdo normativo tendente a su concesión y al establecimiento de sus términos. No obstante y atendiendo a la distinción realizada por la doctrina (extinción por ley y condonación administrativa), cabría prever la celebración de acuerdos respecto a la última. En este supuesto, el acuerdo no tendría por objeto su concesión –ya realizada por ley– sino la determinación de los aspectos dejados a la libre apreciación de la Administración y, concretamente, de la capacidad económica subsistente con la que hacer frente a la obligación tributaria. Por tanto, una vez demostrado que la tributación debida con arreglo al ordenamiento no se corresponde con la verdadera capacidad económica remanente y concedida la condonación por ley, contribuyente y Administración determinarían conjuntamente en qué medida subsiste la misma. No obstante, este tipo de acuerdos debería limitarse exclusivamente a los supuestos de actuación de buena fe, descartándose en casos de fraude de acreedores, ocultación de bienes, defraudación fiscal, etc.

Además, existen otros supuestos en los que, a pesar de no estar previsto todavía en nuestro ordenamiento, sería factible introducir acuerdos que tuvieran por objeto el plazo, modo y medios con que dar cumplimiento a la obligación tributaria¹⁴⁰⁰. Muestras de esta posibilidad, serían la celebración de convenios en materia de aplazamiento y fraccionamiento, de pago mediante obras de arte, de bienes objeto de embargo, de garantías y de prestaciones personales de la LHL. En cierta medida, estas figuras también implican una disposición sobre la misma aunque sólo sea con relación al tiempo y a la forma en que deben ser satisfechas, sin ninguna incidencia, por tanto sobre su importe. Respecto al aplazamiento y fraccionamiento del artículo 61.4 de la LGT¹⁴⁰¹, la celebración

1400 En materia de convenios concursales, la Hacienda Pública puede celebrar acuerdos relativos al plazo, modo y medios con que dar cumplimiento a la obligación tributaria, dada la amplitud que revisten los mismos (vid. la enumeración de posibilidades que realiza ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., págs. 419 y 420). Sin embargo, esta posibilidad no se ha generalizado al resto del ordenamiento tributario, restringiéndose únicamente a los procesos concursales.

1401 Artículo 61.4 LGT: “En los casos y en la forma que determine la normativa recaudatoria, la Administración tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, siempre que la situación económico-financiera del deudor le impida, transitoriamente, hacer frente a su pago en tiempo. Las deudas aplazadas deberán garantizarse en los términos previstos en la normativa recaudatoria, excepto en los casos siguientes:
a) Cuando las deudas sean inferiores a las cifras que fije el Ministro de Economía y Hacienda en atención a la distinta naturaleza de las mismas.
b) Cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda, y la ejecución de su patrimonio afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y

de acuerdos sustitutivos de la resolución administrativa presentaría menores dificultades¹⁴⁰², dado que éstos no comportan una reducción de la deuda tributaria sino, únicamente, una dilación en su pago. Análogamente, el fundamento último de estas figuras reside en la pérdida de capacidad económica del contribuyente pero mientras que, en los casos descritos con anterioridad, era absoluta, en los supuestos del aplazamiento y del fraccionamiento, ésta es sólo temporal. Atendiendo a los márgenes de decisión administrativa respecto a su concesión como su contenido¹⁴⁰³, juzgamos posible y conveniente la introducción de técnicas convencionales tendentes tanto a la apreciación del déficit económico-financiero¹⁴⁰⁴ como a la determinación de los plazos y garantías¹⁴⁰⁵.

Asimismo, cabría la posibilidad de introducir acuerdos dirigidos a la concreción de medios de pagos distintos al efectivo¹⁴⁰⁶ con los que hacer frente a la satisfacción de la deuda¹⁴⁰⁷. Generalmente, el tributo se materializa una obligación de dar consistente en una determinada suma de dinero, afirmándose su carácter pecuniario. No obstante, el legislador deja, en ocasiones, a la elección del contribuyente el medio de pago con que realizar este último, dado que toma en consideración la existencia de otros intereses que pueden

del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien produjera graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública”.

RAMALLO MASSANET se ha pronunciado favorablemente a la introducción de acuerdos en materia de aplazamientos y fraccionamientos (“La eficacia de la voluntad...”, cit., pág. 240).

1402 Otra vez, nos encontramos ante una opción del legislador por un acuerdo preparatorio de la posterior resolución administrativa o por un convenio sustitutivo de la misma.

1403 Vid. GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la...*, cit., págs. 93 y 97 y ss. El citado autor califica estas situaciones como supuestos de discrecionalidad de decisión, ya que se trata de “actos definitivos, que resuelven, dictados en virtud de potestades discrecionales”. En el mismo sentido, MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: *El aplazamiento en el pago...*, cit., pág. 32. En el ordenamiento alemán, hacen referencia a una discrecionalidad vinculada o limitada (ROZAS VALDÉS, J.A., HERRERA MOLINA, P.M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: “Estatuto del contribuyente...”, cit., pág. 111).

1404 La doctrina señala que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado que no da lugar a discrecionalidad administrativa (GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la...*, cit., págs. 104 y ss.; LÓPEZ DÍAZ, A.: “Algunas cuestiones en relación al aplazamiento y fraccionamiento en el nuevo RGR”, *Impuestos*, 1992, págs. 90 a 92; MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: *El aplazamiento en el pago...*, cit., págs. 77 y ss.). No obstante, consideramos que su concreción sí que puede dar lugar al menos a una cierta discrecionalidad técnica, siendo posible la celebración de un acuerdo de fijación.

1405 Aunque los institutos del aplazamiento y fraccionamiento y de la suspensión están claramente diferenciados, podemos constatar una coincidencia de sus efectos y consecuencias en materia de garantías, “sin que convenza diferenciar entre suspensión de los efectos del acto y suspensión del procedimiento dirigido a hacerlo efectivo” (vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., págs. 280 y 281).

1406 Artículo 23.1 RGR.

1407 El artículo 23.3 del RGR condiciona el pago en especie únicamente a su previsión por ley.

justificar la sustitución del efectivo. Muestra de esta afirmación es la posibilidad de extinguir la deuda mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español prevista en el IRPF, IP e ISD¹⁴⁰⁸. Concretamente, el RGR establece, en su artículo 29, el régimen legal del pago mediante bienes del Patrimonio Histórico Español¹⁴⁰⁹. De esta

1408 Artículos 80.3 de la LIRPF, 36.2 de la LIP y 36.3 de la LISD. BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH han afirmado que “no debe confundirse el contenido de la prestación con los medios de pago (dinero o especie)”, ya que “las obligaciones de dar, sin dejar de ser pecuniarias, pueden admitir distintos medios de pago entre los que puede figurar eventualmente el pago en especie” (*Compendio de Derecho financiero*, cit., pág. 80). A este supuesto se refiere BERLIRI cuando habla de obligaciones facultativas o *cum facultate solutionis* en las que aún siendo el contribuyente deudor de una suma de dinero puede liberarse de su obligación entregando otra cosa (*Principios de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 279 y 280). En el mismo sentido, vid. GONZÁLEZ MÉNDEZ, A-P.: *El pago de la obligación tributaria*, IEF, Madrid, 1988, pág. 169.

1409 Artículo 29 del RGR: “1. Serán admitidos para pago de deudas a la Hacienda Pública bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español en los casos establecidos en las leyes.
 2. El deudor que pretenda utilizar dicho medio para pago de deudas tributarias a la Hacienda Pública, lo comunicará a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente dentro del periodo voluntario de ingreso, acompañando la valoración de los bienes y el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos por el órgano competente del Ministerio de Cultura o justificante de haberlos solicitado.
 3. Si no están previamente valorados, se paralizarán las actuaciones del procedimiento en tanto se valoran. En este caso, la deuda producirá intereses de demora desde el vencimiento del período voluntario hasta la entrega de los bienes a la Administración.
 4. El Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria es el órgano competente para acordar aceptar o no los bienes para pago de la deuda; si el acuerdo es negativo, será motivado.
 La resolución deberá adoptarse en el plazo de tres meses computados a partir del momento en que el órgano competente para tramitar el expediente de pago mediante bienes del Patrimonio Histórico Español disponga tanto de la solicitud del interesado como de la valoración y del informe del Ministerio de Cultura a que se refiere el apartado 2 anterior. Transcurrido el plazo para resolver sin que se haya notificado la resolución, los interesados podrán considerar desestimada la solicitud para deducir frente a la denegación presunta el correspondiente recurso o esperar la resolución expresa.
 El órgano competente para resolver sobre la solicitud notificará al solicitante, en el plazo máximo de diez días, el hecho de la recepción de los documentos a que se refiere el número 2 anterior y la fecha en que los mismos han tenido entrada en su registro, lo que permitirá a aquél conocer el día en que debe empezar a computarse el referido plazo de tres meses.
 De dicho acuerdo, positivo o negativo, se remitirá copia al Ministerio de Cultura y a la Dirección General del Patrimonio del Estado, a los efectos que procedan.
 El acuerdo de aceptación surtirá, desde la fecha de entrega de los bienes, los efectos del pago de los débitos que resulten cubiertos y el alta de los bienes en la contabilidad del Estado.
 5. Los bienes serán entregados o puestos a disposición del Ministerio de Cultura. Del documento justificativo de la recepción conforme se remitirá copia al órgano de recaudación.
 6. Cuando se trate de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas las menciones efectuadas en este artículo al Estado y a sus órganos, se entenderán referidas a las Comunidades Autónomas y a los correspondientes órganos de estas”.

forma, el acuerdo podría versar tanto sobre la procedencia del pago mediante bienes integrantes del patrimonio histórico español como sobre la valoración de los mismos¹⁴¹⁰.

Llegados a este punto, el legislador también podría dar cabida a las técnicas convencionales en materia de formas de pago –adjudicación en o para pago– en aquellas situaciones de insolvencia del deudor. Concretamente, dichos acuerdos tendrían por objeto la sustitución de la ejecución y liquidación del patrimonio del deudor por la adjudicación en o para pago de determinados bienes del deudor, a semejanza de lo previsto en los convenios concursales. En la actualidad y atendiendo al referente normativo¹⁴¹¹, no resulta que la adjudicación de bienes a la Administración constituya un convenio entre ejecutante y ejecutado¹⁴¹². No obstante, creemos que nada impide la previsión de acuerdos en este ámbito, cuando los bienes –inmuebles o muebles– puedan ser de utilidad para el Estado. En este caso, no sería necesaria la apertura del procedimiento de apremio sino la valoración consensuada del bien en cuestión y la posterior adjudicación en o para pago de deudas¹⁴¹³. Esta figura podría, en determinadas ocasiones, evitar supuestos de responsabilidad patrimonial de la Hacienda Pública cuando determinados bienes son enajenados por cantidad notoriamente inferior a su valor real¹⁴¹⁴. Asimismo, sería posible introducir soluciones pactadas sobre el orden de los bienes objeto de embargo al igual que sucede respecto a su valoración. Ante la posibilidad que se concede al contribuyente de proponer un orden distinto al establecido legalmente¹⁴¹⁵, también cabría su configuración

1410 Esta posibilidad está prevista en el ordenamiento alemán, permitiéndose que, en los impuestos de sucesiones o de patrimonio, pueda celebrarse un contrato sobre la entrega de bienes culturales como forma de extinguir la deuda tributaria. Vid. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 36.

1411 Artículos 158 a 162 del RGR.

1412 ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., pág. 578.

1413 A diferencia de lo previsto en los artículos 158 a 162 del RGR (adjudicación forzosa operada mediante un acto de derecho público), nos encontraríamos ante una adjudicación en pago de deudas de carácter contractual similar a la prevista en el antiguo artículo 1519 de la LEC (ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., pág. 578).

1414 Vid. la STS de 2 de febrero de 1988 (referencia el Derecho 1988/807).

1415 Artículo 131.2 y .3 de la LGT. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, LLOPIS GINER y DAGO ELORZA se han mostrado favorables a la alteración convencional del orden de embargo, amparándose tanto en el carácter dispositivo –señalado tanto por la jurisprudencia como por la doctrina– del antiguo artículo 1447.2 de la LEC como en el artículo 109 del RGR de 1968 (*Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., págs. 476 y 477). Vid. también SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 102. ORÓN MORATAL ya sugería esta posibilidad al sugerir que el contribuyente pudiese señalar, dentro de cada uno de los grupos bienes embargables, el orden de embargo de los mismos (“Recaudación: embargo de bienes

en clave convencional mediante la sustitución de la resolución por un acuerdo entre Administración y contribuyente.

Por último, puede destacarse, pese a su pérdida de relevancia, la existencia en la Ley de Haciendas Locales de las prestaciones personal y de transporte en Ayuntamientos con población de derecho no superior a cinco mil habitantes, previstas en sus artículos 118, 119 y 120¹⁴¹⁶. La LHL prevé la posibilidad de que estas obligaciones puedan ser redimidas a metálico sin especificar si corresponde a la Corporación local esta decisión o bien se deja a la libre opción del contribuyente. En la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, el TC ha señalado que esta decisión no corresponde exclusivamente al contribuyente sino a la Administración, previa petición y justificación por parte del primero. Esta resolución podría ser sustituida mediante un acuerdo que, cuando proceda, tenga por objeto la redención a metálico. En ningún caso, éste podrá recaer sobre la cuantía de la redención, dado que la misma viene fijada por ley sin posibilidad de modificación. Esto obedecería a que la cuantía fijada por ley constituiría la base imponible de dicha prestación personal redimida a metálico y, por tanto, quedaría sujeta al principio de reserva de ley. En consecuencia, no podría ser modificada ante la fijación exacta de su importe sin que quepa apreciar ningún tipo de discrecionalidad ni siquiera técnica.

En segundo lugar, el procedimiento de revisión también ha adquirido especial relevancia en materia tributaria, aunque por aspectos más bien negativos como son su conflictividad y la congestión tanto de la vía económico-administrativa como de la

(Artículos 131, 132 y 133)” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, pág. 1630).

¹⁴¹⁶ En ambos casos se prevé la posibilidad de que la prestación sea reducida a metálico, decisión que parece quedar en manos del contribuyente. Estas obligaciones de hacer también existen en el ordenamiento tributario italiano, tal y como señala BERLIRI, en el artículo 10 del texto único de Haciendas Locales según el cual los Municipios pueden establecer prestaciones personales para determinados supuestos concretos, con un régimen jurídico similar en cuanto a su conversión en metálico. Dada esta posible conversión en metálico, BERLIRI ha afirmado que más que ante una obligación tributaria estamos ante una prestación personal que en caso de no realización origina el nacimiento de la obligación tributaria (*Principios de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 281). Nos encontramos ante figuras con naturaleza controvertida. En este sentido, a STC 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 34) niega naturaleza tributaria a estas figuras. En el Fundamento Jurídico 35 de la STC 233/1999, de 16 de diciembre se señala que estas prestaciones tienen como “único objetivo la financiación de los gastos públicos” a pesar de haber negado en el fundamento jurídico anterior naturaleza tributaria a las citadas prestaciones. Así, el Abogado del Estado que las califica como “un vehículo de participación del ciudadano en el levantamiento de las cargas municipales, mediante la aportación de su misma actividad *in natura*”. En cambio, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA considera que estas figuras únicamente

jurisdicción contencioso-administrativa. Estos factores han inducido al legislador a arbitrar diversas medidas para paliar las deficiencias del tradicional sistema de impugnación y resolver las controversias con mayor eficacia y celeridad¹⁴¹⁷. Atendiendo a nuestro objeto de estudio, una posible solución sería la previsión de figuras alternativas al recurso, a semejanza de lo previsto en el ordenamiento administrativo en el artículo 107.2 de la LRJAP-PAC¹⁴¹⁸. Concretamente, nos referimos a la introducción de acuerdos a celebrar una vez interpuesta la reclamación, pero con carácter previo y sustitutivo de su resolución. Además, existen otros supuestos de técnicas convencionales trasladables al procedimiento de revisión como son los acuerdos sobre las garantías a prestar para obtener la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos. En suma, podemos destacar dos tipos de acuerdos en la fase de revisión según versen sobre aspectos procedimentales o sobre la sustitución del correspondiente recurso.

Así, distinguimos entre aquellos convenios que tienen por fin la determinación de la garantía a prestar para lograr la citada suspensión y aquellos sustitutivos del correspondiente recurso administrativo. Concretamente, nos referimos a los acuerdos de garantía¹⁴¹⁹ y a los acuerdos sustitutivos del recurso en sede administrativa¹⁴²⁰. Por una

adquieren carácter tributario en el supuesto de su redención a metálico (*Sistema tributario español y comparado*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 873).

1417 Un ejemplo sería el artículo 37 de la LDGC que permite interponer directamente la reclamación económico-administrativa ante el TEAC, cuando ésta sea susceptible de recurso de alzada.

1418 Artículo 107.2 LRJAP-PAC: “2. Las Leyes podrán sustituir el recurso de alzada, en supuestos o ámbitos sectoriales determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas, con respecto a los principios, garantías y plazos que la presente Ley reconoce a los ciudadanos y a los interesados en todo procedimiento administrativo.

En las mismas condiciones, el recurso de reposición podrá ser sustituido por los procedimientos a que se refiere el párrafo anterior, respetando su carácter potestativo para el interesado.

La aplicación de estos procedimientos en el ámbito de la Administración Local no podrá suponer el desconocimiento de las facultades resolutorias reconocidas a los órganos representativos electos establecidos por la Ley”.

1419 En EEUU se han instaurado los llamados “collateral agreement’s” del “Internal Revenue Code”.

1420 Vid. las posibilidades de acuerdo previstas en el ordenamiento alemán en sustitución del correspondiente recurso administrativo (vid. el párrafo 364.a de la Ordenanza Tributaria). En el Reino Unido el artículo 54.1 de la “Tax Management Act” ha previsto la posibilidad de celebración de acuerdos en el procedimiento de revisión con anterioridad a la resolución del correspondiente recurso administrativo. En EEUU podemos destacar los acuerdos celebrados con el “Appeals Office” cuya validez queda subordinada a su aprobación por el “Reviewing Officer” (vid. pág. 229). Llegados a este punto conviene recordar, que deben excluirse los acuerdos en vía judicial, como puede ser el caso de la “conciliazione giudiziale” del artículo 14 del Decreto Legislativo núm. 218, de 19 de junio de 1997 (BETTINELLI, J.: “La

parte, vamos a analizar la introducción de los primeros en el ordenamiento español como remedio para mitigar los perniciosos efectos que, para la tutela judicial efectiva, tiene la inmediata ejecutividad de los actos administrativos¹⁴²¹. En materia tributaria, ésta queda modulada por la posibilidad de suspensión de los mismos¹⁴²², erigiéndose en salvaguardia del citado derecho fundamental¹⁴²³. Sin embargo, se subordina generalmente a la prestación de garantías por parte del particular, cuya suficiencia corresponde apreciar al órgano económico-administrativo o jurisdiccional correspondiente¹⁴²⁴. En este sentido, tal configuración también puede ser constitutiva de vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva al supeditarse dicha suspensión a las posibilidades económicas del obligado¹⁴²⁵.

En definitiva, la introducción de este tipo de acuerdos supondría una negociación entre Administración y contribuyente tendente tanto a la determinación de los medios de

conciliazione giudiziale” en la obra colectiva *Strumenti per prevenire e risolvere le liti tributarie*, Giuffrè Editore, Milán, 1998, págs. 123 y ss.).

- 1421 MENDIZABAL ALLENDE ha señalado que la ejecutividad de los actos administrativos representa una de las manifestaciones de la potestad de autotutela que deriva de la presunción de legalidad de los actos administrativos y que constituye el desarrollo del principio de eficacia, dentro de las diferentes prerrogativas que la Administración ostenta para conseguir la efectividad del deber de contribuir (“Potestades y jurisprudencia de la Hacienda Pública” en la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor E. García de Enterría*, Civitas, Madrid, 1991, Tomo V (Economía y Hacienda), pág. 4019). Vid. asimismo FABRA VALLS, M.J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 2001, págs. 31 y 32. Sin embargo, la doctrina ha resaltado la vulneración que del derecho a la tutela judicial efectiva podría constituir la inmediata ejecutividad de los actos administrativos sin posibilidad de suspensión de los mismos. En este sentido, vid. PEDRAZA BOCHONS; J.V.: Prólogo a la obra de FABRA VALLS, M.J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 2001, pág. 15; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, REDF núm. 82, 1994, págs. 283 a 288.
- 1422 FABRA VALLS, M.J.: *La suspensión de los actos...*, cit., págs. 31 y ss.; MENDIZABAL ALLENDE, R. DE: “Potestades y jurisprudencia...”, cit., Tomo V, pág. 4021. Esta previsión constituye la superación de la regla *solve et repete*, que aún sigue vigente en algunos ordenamientos como es el caso argentino. Vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., pág. 280.
- 1423 El TC ha señalado que la inmediata ejecutividad de los actos administrativos no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, siempre y cuando quepa solicitar la suspensión de los mismos. Vid. las SSTC 22/1984, de 17 de febrero (FJ 4), 66/1984, de 6 de junio (FJ 2 y 3), 237/1991, de 12 de diciembre (FJ 2) y 238/1992, de 17 de diciembre (FJ 3). Con respecto al carácter inconstitucional de la ejecutividad absoluta, vid. la STC 148/1993, de 29 de abril (FJ 4). Vid. FABRA VALLS, M.J.: *La suspensión de los actos...*, cit., págs. 44 y ss.
- 1424 Atendiendo a los artículos 22 del TAPEA y 74 a 77 del RPREA, nos encontramos ante dos supuestos de suspensión: la suspensión automática y aquella que debe ser concedida valorando el caso concreto cuando no se presten garantías suficientes según la forma prevista reglamentariamente. Así, podemos observar como la suspensión del acto administrativo se subordina bien a la prestación de garantías suficientes (suspensión automática) bien a la apreciación por el Tribunal de un perjuicio de imposible o difícil reparación en el caso de que se carezcan de recursos económicos suficientes.

garantías como a su cuantificación a fin de asegurar el eventual cobro de la deuda tributaria. En particular, acordarían su cuantía, la aportación de otro tipo de garantías e incluso su no aportación. En suma, creemos que esta determinación consensuada puede resultar beneficiosa al funcionamiento de la vía económico-administrativa, al eximir a los Tribunales de la resolución de dichos aspectos de la controversia. Alcanzado el acuerdo, las partes presentarían al órgano económico-administrativo correspondiente los términos del mismo, dispensándole de su decisión. Además y con independencia de la liberación de trabajo a los Tribunales Económico-Administrativos, los citados acuerdos pueden suponer un ahorro de costes a la Administración en materia de resarcimientos de avales o indemnizaciones por daños¹⁴²⁶. Otra cuestión interesante que se plantea pero que excede el objeto de este estudio sería la extensión de estos convenios a la fase judicial.

Por otra parte, en el procedimiento de revisión y, análogamente, a lo previsto en el ordenamiento administrativo¹⁴²⁷ también sería posible introducir acuerdos sustitutivos del correspondiente recurso¹⁴²⁸. En el supuesto de hecho contemplado, la Administración, con posterioridad al acto correspondiente y con ocasión de la interposición del recurso, acudiría al acuerdo con el obligado con el fin de evitar los perjuicios e incertidumbres que toda revisión conlleva. En este sentido, el temor a un fallo negativo junto a una posible condena en costas podría determinar su celebración en sustitución de la impugnación correspondiente. La naturaleza jurídica de estos convenios es discutida, presentando a su vez mayores riesgos para la efectividad del deber de contribuir en caso de empleo indebido o desnaturalización. Concretamente, la atribución a los mismos de naturaleza transaccional aumentaría el riesgo de negociaciones y chantajes, contrarias al principio de reserva de ley y a la indisponibilidad de la obligación. De esta forma, juzgamos que el citado dogma

1425 LITAGO LLEDÓ, R.: "El principio de tutela judicial efectiva en las normas y procedimientos tributarios", Palau 14 núm. 24, 1994, pág. 93.

1426 ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.: *Recaudación. Aspectos sustantivos...*, cit., pág. 280. Vid. asimismo FABRA VALLS, M.J.: *La suspensión de los actos...*, cit., págs. 256 y ss.

1427 Artículo 107.2 LRJAP-PAC. Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M.: "Recursos administrativos" en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 321 y ss.

1428 Como ya hemos señalado, debemos excluir aquellos acuerdos que atribuyan a un tercero ajeno a la relación jurídico tributaria la resolución de la controversia. Asimismo y a pesar de su similitud, debemos descartar aquellos acuerdos que se celebran en el seno de un proceso jurisdiccional.

impediría la alteración mediante transacción¹⁴²⁹ de la cuantía liquidada por la Administración tributaria. En estos casos, estimamos que, más que ante una transacción, estaríamos ante un negocio de fijación en la que la reconsideración de las posturas iniciales de las partes podría calificarse, en cierta forma, como un allanamiento dada la fase de revisión en la que nos situamos¹⁴³⁰.

Como ya hemos apuntado, debemos excluir los supuestos de sustitución del recurso por su solución mediante arbitraje por no constituir un acuerdo entre Administración y contribuyente sino, simplemente, la atribución de su resolución a un tercero. En estos supuestos, el único convenio que cabe apreciar es el de sometimiento de la controversia a arbitraje. Sin embargo y dado que la decisión corresponde a un tercero sin ningún tipo de participación de las partes, no consideramos que el arbitraje sea subsumible dentro de la categoría propuesta de las técnicas convencionales.

Ahora bien, a pesar de las ventajas descritas no hay que dejar de advertir los riesgos que el conjunto de las técnicas convencionales puede comportar para el deber de contribuir¹⁴³¹. Tradicionalmente, la doctrina ha sido siempre reacia a la traslación de institutos del Derecho privado a nuestra materia. Con mayor rotundidad, se ha pronunciado en contra de dar entrada y reconocer eficacia alguna a la voluntad del contribuyente en la configuración y regulación del tributo¹⁴³². La posibilidad de que este último pudiese negociar e, incluso, regatear en la determinación de la deuda ha sido considerada como una aberración incompatible con el deber de contribuir. En suma, el riesgo de relajación e, incluso, de omisión de los controles y garantías que se derivan del Derecho público ha sido, hasta la fecha, argumento suficiente para rechazar la admisibilidad de acuerdos en materia tributaria. A mayor abundamiento, la pretendida eliminación de la discrecionalidad que la introducción de las técnicas convencionales suponía quedaba seriamente en

1429 La finalidad de la transacción es la sustitución de una relación incierta y controvertida por una relación cierta, con independencia de su ajuste a la verdad material (vid. DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 278 y ss.). En contra, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 423 y ss.

1430 Vid. la reflexión que realiza MARTÍN QUERALT acerca del allanamiento por parte de la Administración (“Editorial. ¿Tan difícil es...”, cit., págs. 3 y ss.). En el mismo sentido, vid. MEHL, L.: “Le principe du consentement...”, cit., pág. 77.

1431 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA señala que las técnicas convencionales no tienen otro fundamento que “la eficacia, la litigiosidad, la celeridad, la economía de gestión, etc., por lo que si no se consiguen estos objetivos, tales medidas quedarían huérfanas de todo amparo fáctico, ya que carecen del jurídico” (“Soluciones pactadas...”, cit., pág. 296).

1432 A favor, vid. RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., págs. 219 y ss.

entredicho como consecuencia de los márgenes decisión administrativa en cuanto a su celebración¹⁴³³.

Sin embargo, creemos que el principal riesgo que conllevan las técnicas convencionales deriva de una inadecuada aplicación de las mismas y no de su mera introducción en el ordenamiento tributario. Concretamente, la posibilidad de que el poder de negociación de cada particular pueda resultar decisivo en el acuerdo alcanzado deja en entredicho el principio de igualdad¹⁴³⁴. En este sentido, la falta de uniformidad en los criterios de negociación y la ausencia de publicidad de los mismos agravaría sensiblemente la paridad entre los ciudadanos. Asimismo, el elevado volumen de trabajo que presenta la Administración puede convertir determinadas técnicas convencionales en un instrumento de descongestión ajeno a las exigencias de justicia. En concreto, la necesidad de alcanzar objetivos por parte de los funcionarios puede derivar en acuerdos rápidos que no tengan en cuenta los elementos de juicio oportunos en cada caso particular. No obstante, cabe señalar que estas corruptelas pueden producirse en la actuación administrativa, con independencia de que se instrumenten o no técnicas convencionales.

La articulación del deber de contribuir mediante un sistema tributario justo se erige no sólo en un derecho de los contribuyentes, sino también en un deber de la Administración, que resulta por ello obligada en consecuencia a velar por su cumplimiento. En este sentido, el citado deber va más allá de los intereses del contribuyente individualizado, comprendiendo el del conjunto de ciudadanos que pueden verse afectados por su aplicación incorrecta en cada caso concreto. Tal y como ha afirmado el TC, “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”¹⁴³⁵. Por tanto, la Administración no puede hacer dejación de sus funciones con determinados ciudadanos, so pretexto de un exceso de trabajo o la

1433 CAPOLUPO, S.: “D.L. n. 452/ 1994...”, cit., pág. 7307; ROSEMBUJ, T.: “La transacción tributaria...”, cit., pág. 11.

1434 ROSEMBUJ, T.: “La transacción tributaria...”, cit., pág. 12. Asimismo, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., págs. 13 y 14. Estos autores consideran que este poder de negociación también es patente en los procedimientos de comprobación e investigación.

1435 SSTC 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 3), 76/1990, de 26 de abril (FJ 3) y 50/1995, de 23 de febrero (FJ 5). Vid. ANGELS, B.: *Rapport d'information...*, cit., pág. 18. Vid. asimismo MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Reflexiones acerca de...”, cit., págs. 14 y 20. La OCDE advierte este riesgo además de señalar el peligro para una efectiva competencia en las actividades económicas o profesionales (OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 12). Por último, vid.

complejidad del caso concreto ni siquiera ceder ante determinados particulares en virtud de su poder de negociación. El interés por zanjar cuestiones de forma rápida y con el menor trabajo posible resulta incompatible con el deber de contribuir. Por el contrario, la Administración está obligada a impulsar el procedimiento tributario correspondiente dentro de los parámetros legales, sin cabida para actuaciones al margen de la legalidad bajo una pretendida aplicación del principio de oportunidad. En estos casos, no debe temerse la llegada a los tribunales de cuestiones tributarias sino únicamente de aquellas realizadas sin cobertura jurídica.

**CAPÍTULO IV LA PARTICIPACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN
LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: SU
ADMISIBILIDAD**

I. OBSTÁCULOS A LA PARTICIPACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE¹⁴³⁶

A. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad se ha erigido en el argumento principal esgrimido por la doctrina para rechazar la introducción de cualquier tipo de técnicas convencionales en el ordenamiento tributario¹⁴³⁷. No obstante, es necesario realizar una serie de precisiones para delimitar su contenido, ya que con su mención genérica podemos referirnos bien a la legalidad de la actuación administrativa bien a la reserva de ley, según nos situemos en la esfera aplicativa o normativa, respectivamente¹⁴³⁸. En este sentido, conviene diferenciarlos, dado su significado distinto y, por tanto, su incidencia diversa sobre las técnicas convencionales.

A continuación, vamos a analizar la necesidad de su previsión normativa en aras de asegurar la legalidad de la actuación administrativa. Este principio implica que la Administración ha de estar habilitada previamente en todas y cada una de sus actuaciones por una disposición de carácter general¹⁴³⁹, constatándose su vinculación al ordenamiento jurídico¹⁴⁴⁰. Concretamente, se hace necesaria la autorización expresa por ley para aquellas actuaciones que supongan una intervención autoritaria en la esfera particular del

1436 Como hemos señalado, los acuerdos de valoración no se limitan exclusivamente a la base imponible sino que también puede extenderse a otros elementos conducentes a la determinación de la deuda tributaria (deducción en cuota por gastos en I+D) o también a obligaciones accesorias (ingreso a cuenta en las retribuciones en especie).

1437 Acerca del erróneo entendimiento de las exigencias de la legalidad tributaria, vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo..., cit., pág. 19.

1438 GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "El principio de legalidad...", cit., págs. 973 a 983.

1439 GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ afirman que esta exigencia obedece, por un lado, a la necesidad de legitimar el poder en la voluntad comunitaria y, por otro lado, al principio técnico de la división de poderes. De esta forma, al ser la Administración una creación abstracta del Derecho actúa sometida necesariamente a la legalidad (*Curso de Derecho administrativo*, cit., Vol. I, pág. 433). Vid. también, VILLAR PALASÍ, J.L. y SUÑE LLINAS, E.: "Artículo 9º. El Estado de Derecho y la Constitución" en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo I, pág. 482.

1440 FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: "Implicaciones del principio...", cit., Vol. I, pág. 278; LOZANO SERRANO, C.: "Las fuentes del Derecho...", cit., pág. 121.

ciudadano, “con el privilegio de autotutela y con potestades exorbitantes, en cuanto entra en juego con especial intensidad el interés público, y éste se actúa de forma imperativa”¹⁴⁴¹. Esta sujeción viene recogida en los artículos 9.1, 9.3 y 103.1 CE, subordinando la legitimidad de la actuación administrativa a su cobertura legal previa y erigiéndose ésta no sólo en límite sino también en presupuesto¹⁴⁴².

De esta forma, la oportuna previsión normativa que habilite a celebrar acuerdos de valoración con los contribuyentes en los supuestos fijados por el legislador cubriría las exigencias del principio de legalidad de la actuación administrativa, al existir previsión legal. No obstante y como veremos al abordar la reserva de ley, deberá determinarse el instrumento jurídico adecuado para legitimar la utilización de ese tipo de técnicas, debiendo además señalarse con precisión su ámbito de aplicación y comprobando si existe o no alguna limitación en función de la materia. Concretamente y según el acuerdo recaiga o no sobre elementos cubiertos por la reserva de ley del artículo 31.3 de la CE, nos enfrentaremos a la “plus protección” dispuesta por el constituyente. Mediante esta previsión, habríamos conseguido que fuese legal la introducción de los acuerdos de valoración en el ordenamiento tributario, legalidad que no determina que la misma sea justa y jurídicamente válida¹⁴⁴³. En suma, únicamente conseguiríamos superar el obstáculo derivado del principio de legalidad de la actuación administrativa, ya que la previsión normativa legitimaría su empleo.

Sin embargo, la referencia a este principio como fundamento para descartar cualquier tipo de acuerdo ha obedecido a la proclamación de la ausencia de discrecionalidad en el ordenamiento tributario. En este sentido, es reseñable como tanto los defensores de las posturas estáticas como los de las dinámicas han postulado el carácter reglado de la actividad aplicativa del tributo. Éste se manifestaría, especialmente, con relación a sus elementos esenciales¹⁴⁴⁴, sin cabida alguna para la discrecionalidad administrativa con fines

1441 ALGUACIL MARÍ, P.: “Acerca de la flexibilidad...”, cit., pág. 25; FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: “Implicaciones del principio...”, cit., pág. 265.

1442 Así, GONZÁLEZ GARCÍA ha señalado que “consecuencia obligada del principio del establecimiento de los tributos por ley, es que su aplicación deba hacerse de acuerdo con la ley, circunstancia que convierte en jurídicas todas las relaciones que se producen entre Administración y administrados con ocasión del pago de los tributos” (“El principio de legalidad...”, cit., pág. 982).

1443 Vid. la diferenciación que realiza FERNÁNDEZ, T-R.: “De nuevo sobre el poder discrecional y su ejercicio arbitrario”, REDA núm. 80, 1994, págs. 381 y ss.

1444 GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración...*, cit., pág. 80 y ss.

a la elección del mejor modo de realización del interés público¹⁴⁴⁵. Su proscripción derivaría de determinados principios constitucionales que impedirían su presencia en el ordenamiento tributario¹⁴⁴⁶. Esta vinculación radicaría tanto en la vigencia del principio de legalidad¹⁴⁴⁷ como en el interés público tutelado por las normas tributarias¹⁴⁴⁸. Este planteamiento también se refleja en nuestro Derecho positivo en el artículo 7 de la LGT que establece que “los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada”.

Pese a la opinión generalizada de la inexistencia de discrecionalidad como principio informador de nuestra materia¹⁴⁴⁹, cada vez son más numerosas las voces doctrinales que ponen de manifiesto supuestos de discrecionalidad, aunque sea técnica, en el desarrollo de

1445 FANTOZZI señala que algún sector de la doctrina reconduce determinadas situaciones a supuestos de dscrecionalidad administrativa como son los relativos a la recaudación de los tributos, concretamente, el aplazamiento o fraccionamiento (por ejemplo, BERLURI, A.: *Principios de Derecho tributario*, cit., Vol. II, pág. 168). Precisa este autor que esta supuesta discrecionalidad desaparecería totalmente en materia de liquidación de la deuda tributaria, siendo posible únicamente una discrecionalidad técnica (*Diritto tributario*, cit., págs. 211 y 212). En el mismo sentido, vid. ALESSI, R. y STAMMATI, G.: *Istituzioni di Diritto...*, cit., pág. 32; MICHELI, G.A.: *Corso di Diritto...*, cit., págs. 111 a 113. Así, esa supuesta discrecionalidad sólo podría producirse con relación a materias que tengan un carácter accesorio e instrumental de la actividad tributaria sustancial (ALESSI, R. y STAMMATI, G.: *Istituzioni di Diritto...*, cit., pág. 31). Respecto al carácter reglado de la actuación tributaria, vid. BERLURI, A.: *Principios de Derecho tributario*, cit., Vol. II, págs. 167 y 168; FANTOZZI, A.: *Diritto tributario*, cit., págs. 211 a 213; GIANNINI, A.D.: *Instituciones de Derecho...*, cit., pág. 172; MICHELI, G.A.: *Corso di Diritto...*, cit., págs. 111 a 113.

1446 GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración...*, cit., pág. 57 y ss.

1447 Para MICHELI tiene especial vigencia el principio de legalidad en materia tributaria, ya que al venir el tributo establecido mediante ley, el crédito tributario habrá de ajustarse, en su nacimiento y en su cuantía, a lo que dicho instrumento normativo prescriba, pudiendo utilizar diferentes instrumentos pero sin alterar nunca lo establecido por la disposición que lo ha creado (*Corso di Diritto...*, cit. págs. 48 a 53). En el mismo sentido, SÁNCHEZ SERRANO señala que esto no implica la ausencia de poderes discrecionales de la Administración en la gestión de los tributos sino que ésta debe “determinar la cuota tributaria de acuerdo con lo establecido en la ley” (*La declaración tributaria*, cit., págs. 33 y 34).

1448 Con relación al interés público tutelado y al principio de legalidad, vid. ALESSI, R. y STAMMATI, G.: *Istituzioni di Diritto...*, cit., págs. 31 a 33; BERLURI, A.: *Principios de Derecho tributario*, cit., Vol. II, págs. 167 y 168; CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero”, HPE núm. 1, 1970, págs. 141 a 147; FANTOZZI, A.: *Diritto tributario*, cit., págs. 211 a 213; MICHELI, G.A.: *Corso di Diritto...*, cit., págs. 111 a 113; SAINZ DE BUJANDA, F.: “El nacimiento de la...”, cit., Vol. IV, pág. 158.

1449 CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria”, REDF núm. 36, 1982, pág. 567. Tanto CALVO ORTEGA como SIMÓN ACOSTA incluyen este principio como uno de los propios del Derecho financiero (“Consideraciones sobre los presupuestos...”, cit., págs. 141 a 147 y *El Derecho financiero...*, cit., págs. 211 a 214). Nuestro Derecho positivo parece también propugnar la ausencia de discrecionalidad en materia tributaria en el artículo 7 de la LGT. Vid. en el ordenamiento italiano LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 30. No obstante, el citado autor sí que señala determinados supuestos de discrecionalidad –por ejemplo en las actuaciones de comprobación– en la actividad de liquidación de los tributos.

la función tributaria¹⁴⁵⁰. Así, GARCÍA AÑOVEROS ha señalado que “la determinación de la cantidad a pagar por el sujeto depende, directa o indirectamente, de decisiones tomadas por la Administración que comportan una posibilidad de llegar a concreciones distintas”¹⁴⁵¹. La proclamación de dicho principio por la doctrina obedecía a la intensidad con que operaban la reserva y la preferencia de ley. Esto determinaba que “el interés público que la Administración debía gestionar en el ejercicio de la actividad financiera estuviese perfectamente definido por el ordenamiento, por las normas de carácter general, y de aquí derivaba a su vez que, salvo casos realmente excepcionales, la Administración careciese de poderes discrecionales, es decir, de posibilidades de definir el interés público”¹⁴⁵². Sin embargo, la complejidad de los sistemas tributarios, la obsesión por erradicar el fraude y la creciente demanda de una mayor eficacia de la Administración han dado lugar, en la actualidad, a una configuración muy laxa y amplia de las diferentes potestades atribuidas para el ejercicio de dicha función.

Llegados a este punto, conviene señalar que la discrecionalidad no está reñida con el principio de legalidad, ya que es el mismo ordenamiento el que otorga cierto margen de actuación en el ejercicio de la función administrativa. Asimismo y como ya veremos, tampoco se opone a la reserva de ley, sin perjuicio de los peligros de indeterminación destacados por la doctrina respecto a los elementos esenciales del tributo¹⁴⁵³. Atendiendo a los diferentes supuestos en que el ordenamiento otorga a la Administración cierta libertad de actuación en su aplicación, conviene hacer una distinción entre los supuestos de discrecionalidad administrativa que se producen en los procedimientos tributarios y

1450 Vid. nota núm. 1549.

1451 Este autor entiende que no se trata de un supuesto de discrecionalidad en sentido propio sino más bien de “actuaciones en aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, de supuestos de libertad administrativa de elección, o incluso de la utilización de la facultad de la Administración en el ejercicio de facultades regladas” (GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”, REDF núm. 76, 1992, págs. 597 y 598). GONZÁLEZ GARCÍA advierte de este peligro con relación a los conceptos jurídicos indeterminados en el caso de que el legislador no les dé un contenido técnico (“Artículo 7” en la obra colectiva *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Edersa, Madrid, 1982, págs. 73 y ss.). Para evitar dicho peligro, SÁNCHEZ PEDROCHE postula la necesidad de motivar los actos administrativos, incluyendo los de liquidación para conocer si se puede haber incurrido en arbitrariedad por parte de la Administración (“El deber de motivación...”, cit., págs. 12913 y ss.). Vid. tanto con relación al aplazamiento y a la condonación graciable, como al procedimiento de inspección y al acto de liquidación GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración...*, cit., págs. 97 y ss.

1452 SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho financiero...*, cit., pág. 211.

1453 GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad...”, cit., pág. 983.

aquellos otros de discrecionalidad técnica que afectan, principalmente, a los elementos de cuantificación¹⁴⁵⁴.

Por un lado, la primera presupone la existencia de varios medios para la consecución de un fin sin que la norma correspondiente prescriba cuál de ellos deba adoptarse para la satisfacción del interés público¹⁴⁵⁵, correspondiendo a la Administración realizar un juicio de oportunidad¹⁴⁵⁶. En particular, CALVO ORTEGA la ha definido como el “juicio de oportunidad para determinar el interés público prevalente cuando dos o más intereses de esta naturaleza están en conflicto o para actuar adecuadamente un interés público determinado, o bien para conciliar un interés público y otro privado ante un supuesto de hecho concreto”¹⁴⁵⁷. Así, la existencia de esta discrecionalidad ha sido puesta de manifiesto por la doctrina en los procedimientos tributarios y referida, especialmente, a los poderes instructores¹⁴⁵⁸. No obstante y con independencia de su mayor incidencia en el ámbito procedimental, es necesario señalar que, en ocasiones, la regulación de los aspectos formales trasciende de la mera aplicación del tributo, repercutiendo sobre los elementos esenciales cubiertos por la reserva de ley *ex* artículo 31.3 CE¹⁴⁵⁹. Frente a esta posibilidad

1454 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 11. Este autor hace referencia a la existencia de un mínimo de discrecionalidad en la valoración del hecho imponible.

1455 IGARTUA SALAVERRÍA, J.: “Principio de legalidad, conceptos indeterminados y discrecionalidad administrativa”, REDA núm. 92, 1996, pág. 544.

1456 ALGUACIL MARÍ habla de “discrecionalidad propia o volitiva”, que implicaría la fijación de la consecuencia jurídica de la norma, que sería distinta de la “discrecionalidad impropia o intelectual” y que consistiría en la determinación de su presupuesto de hecho, en una actividad cognitiva (*Discrecionalidad técnica...*, cit., pág. 34).

1457 CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos...”, cit., pág. 141. Vid. en sentido similar LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Ámbitos de discrecionalidad administrativa en los acuerdos previos sobre precios de transferencia”, CT núm. 79, 1996, pág. 91.

1458 ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., pág. 22; GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Los poderes de comprobación...”, cit., págs. 597 y 598. En el mismo sentido, vid. PALAO TABOADA, C.: “La posición del contribuyente...”, cit., pág. 52; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., págs. 437 a 441; SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: “El deber de motivación...”, cit., pág. 12917. Sin embargo, es necesario tener en cuenta que, en ocasiones, la discrecionalidad administrativa trasciende de los aspectos de mera administración y alcanza a aquellos elementos reservados a ley. De esta forma, la gestión puede alcanzar el aspecto material del tributo, dado que la función tributaria trasciende lo meramente adjetivo o administrativo, correspondiendo en ocasiones a la Administración la determinación en el caso concreto de ciertos elementos sustantivos del tributo (CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad...”, cit., pág. 583).

1459 ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., pág. 42; CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad...”, cit., pág. 565; FEDELE, A.: “La riserva di legge”, cit., págs. 181 y 198. Con referencia a los acuerdos previos de valoración, vid. SOLER ROCH, M.T.: Prólogo..., cit., pág. 13.

de elección, cabe afirmar que no toda solución adoptada será justa¹⁴⁶⁰ sino que ésta deberá subordinarse al interés público perseguido por la norma ponderado con el resto de intereses proclamados constitucionalmente¹⁴⁶¹. De este modo y para limitar esta discrecionalidad y legitimar la solución adoptada, la doctrina ha ofrecido diferentes criterios que deben guiar a la Administración: “la efectividad del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la certeza, la celeridad y la economía recaudatoria y el deseo de evitar un agravamiento de la presión fiscal indirecta”¹⁴⁶².

Por otro lado, la discrecionalidad técnica supone que la actividad aplicativa del tributo deja de ser exclusivamente subsuntiva como consecuencia de la existencia de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas. Dentro de la apreciación del supuesto de hecho, la Administración goza de un cierto margen de actuación¹⁴⁶³, aunque siempre condicionado y limitado por el supuesto carácter reglado de la actividad de liquidación que impediría la presencia de discrecionalidad pura¹⁴⁶⁴. No obstante, conviene resaltar que algunos de los casos de discrecionalidad técnica pueden encerrar verdaderos supuestos de discrecionalidad administrativa¹⁴⁶⁵, dado que, frecuentemente, no se da la correspondiente adecuación entre los medios utilizados y los fines perseguidos.

Frente a su admisibilidad, algunos autores han afirmado que, con respecto a las situaciones en que cabe un cierto margen de apreciación, sólo existe una decisión justa que

1460 “El reconocimiento de que existe un conjunto de posibilidades para realizar una elección no supone que el resultado de la misma sea indiferente al Derecho, es decir, que toda solución sea justa y acertada ya que nos encontramos con una potestad-función administrativa, conferida por la ley para la tutela del crédito tributario. Ello nos conduce a la exigencia, en un Estado de Derecho, de que los poderes públicos no actúen arbitrariamente, sino con sujeción a normas que no solo suponen el establecimiento de un procedimiento en el que se ejercitan los poderes o potestades, sino que además inciden en la naturaleza misma de estas potestades determinando la posibilidad de su ejercicio y la oportunidad y finalidad perseguidas. Esta posibilidad de elección exige una solución justa y justificada, dándose por supuesto que no toda elección es válida” (CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad...”, cit., pág. 580).

1461 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 11.

1462 ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., pág. 580.

1463 DEMITA, E.: *La legalità tributaria...*, cit., pág. 86.

1464 Vid. FALSITTA, G.: *Manuale di Diritto...*, cit., págs. 399 y 400.

1465 Podrían constituir ejemplos de esta situación los diferentes métodos de determinación de la base imponible o los diferentes medios existentes para realizar las operaciones de valoración de magnitudes económicas. CAYÓN GALIARDO ha afirmado que esta elección es una decisión que también puede afectar al resultado, “pues los medios no son siempre neutrales o alternativos frente a los fines, en tal caso estaríamos ante un problema meramente técnico, sino que inciden en el resultado mismo, de manera que

permita la solución propugnada por el ordenamiento¹⁴⁶⁶. Sin embargo, creemos que esta postura no es adecuada para eliminar esta situación de indeterminación ni, por lo tanto, para evitar que ante supuestos de hecho idénticos se produzcan soluciones dispares¹⁴⁶⁷. De esta forma, pensamos que, independientemente de la calificación de la situación como discrecional o no, nos encontramos ante “un problema de enjuiciamiento, que debe aislarse, e intentar construir instrumentos operativos que ayuden a resolverlo”¹⁴⁶⁸. Abundando en esta idea, “resulta más útil aceptar la existencia de márgenes de libertad en los conceptos indeterminados y en las cuestiones técnicas, que negarlos, porque ello permite predicar la necesidad de enfatizar las garantías que compensen su existencia”¹⁴⁶⁹, pudiendo erigirse el principio de contradicción y el empleo de acuerdos de valoración en una de las diferentes soluciones posibles.

La crisis del Derecho público moderno unida a la que sufre la institución del Parlamento ha arrastrado consigo toda la instrumentalización técnica del moderno Estado de Derecho, condensada fundamentalmente en el denominado principio de legalidad que determina la sujeción del poder político a la ley¹⁴⁷⁰. Su origen cabe situarlo tanto en la creciente asunción de facultades normativas por parte del poder ejecutivo como en el notable aumento de las posibilidades de interpretación de la Administración¹⁴⁷¹. Nos encontramos que, ante la desnaturalización de la institución parlamentaria y el deterioro

siguiendo medios distintos alcanzaríamos fines distintos” (“La interdicción de la discrecionalidad...”, cit., pág. 587).

- 1466 Así, GONZÁLEZ GARCÍA considera que su existencia no constituye una vulneración de los principios de legalidad administrativa y de reserva de ley siempre que el legislador al recibir dichos conceptos les dé un contenido técnico, que permita su determinación indirecta por referencia a las nociones elaboradas en las correspondientes disciplinas científicas, al tiempo que fija los medios y límites a los que deberán ajustarse las oportunas facultades de apreciación y valoración de la Administración” (“El principio de legalidad...”, cit., págs. 977 y 978). En el mismo sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas...”, cit., pág. 284; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., págs. 11y ss. En contra y respecto a los precios de transferencia, vid. LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Ámbitos de discrecionalidad administrativa...”, cit., pág. 95.
- 1467 Concretamente, en ciertos sectores del ordenamiento tributario como es el de la comprobación de valores.
- 1468 En el mismo sentido, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., págs. 11 y ss. Estos autores hablan de conceptos jurídicos indeterminables o conceptos vacíos, coincidiendo en la discrecionalidad que otorgan al órgano administrativo.
- 1469 ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., págs. 23 y 48; LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Ámbitos de discrecionalidad administrativa...”, cit., pág. 92.
- 1470 Vid. las duras palabras de CHECA GONZÁLEZ, C: “El principio de reserva de ley...”, cit., Vol. II, pág. 826. Asimismo, vid. DE MITA, E.: *La legalità tributaria...*, cit., pág. 14; SCHULZE-FIELTZ, H.: “¿Informalidad o ilegalidad...”, cit., págs. 95 y 96.

del concepto mismo de ley, este principio se muestra insuficiente para construir y mantener un sistema de garantías técnico-jurídicas, desde las cuales se pueda sustentar la defensa del administrado desde una perspectiva tanto formal (seguridad jurídica)¹⁴⁷² como material (Justicia)¹⁴⁷³.

En suma y aunque uno de los fines del principio de legalidad sea la reducción de la discrecionalidad¹⁴⁷⁴, debe iniciarse la búsqueda de técnicas que complementen o sirvan de alternativa a la crisis señalada¹⁴⁷⁵, dada su incapacidad para eliminarla del ordenamiento¹⁴⁷⁶. Este planteamiento nos obliga a reconsiderar la ausencia de discrecionalidad como un obstáculo a la celebración de acuerdos en nuestra disciplina¹⁴⁷⁷. Esta posibilidad se fundamentaría en la libertad que ostenta el legislador en la configuración de los institutos tributarios y de sus procedimientos de aplicación, limitada únicamente por la observancia del conjunto de las exigencias constitucionales. La gestión tributaria¹⁴⁷⁸ reclama, como toda actividad administrativa, ajuste al ordenamiento de sus actuaciones, cuestión de vital importancia cuando se insiste por parte de la doctrina en la crisis del Estado parlamentario. En este sentido, la insuficiencia del principio de legalidad¹⁴⁷⁹, como exclusivo medio de tutela de los particulares y como único fundamento del posible control sobre las tareas de aplicación de la ley, justifica la introducción de dichas técnicas incluso en aquellas disciplinas donde su eficacia pueda ser más intensa, como ocurre en el ámbito tributario¹⁴⁸⁰. Estas figuras, aunque inspiradas en principios diferentes, pueden ser susceptibles de

1471 GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "El principio de legalidad...", cit., pág. 1011.

1472 SÁNCHEZ GALIANA subraya la conexión del principio de legalidad con la seguridad jurídica y certeza normativa ("Las actuaciones de la Agencia Tributaria...", cit., pág. 435).

1473 CAYÓN GALIARDO, A.: "La interdicción de la discrecionalidad...", cit., págs. 563 y 564.

1474 DE MITA, E.: *La legalità tributaria...*, cit., págs. 2 y 3.

1475 GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "El principio de legalidad...", cit., págs. 1011 y ss.

1476 ALGUACIL MARÍ, P.: "Acerca de la flexibilidad...", cit., pág. 22. En este sentido, CAYÓN GALIARDO ha señalado que "ni aun reservando a ley los aspectos fundamentales de la materia tributaria podríamos quedar satisfechos, dado que la ley no puede preverlo todo, ni quizá sería deseable que lo hiciera por el efecto de congelación de rango subsiguiente a la reserva de ley o a la mera y simple regulación de una institución" ("La interdicción de la discrecionalidad...", cit., pág. 567).

1477 NAVARRO EGEA, M.: "La audiencia del contribuyente...", cit., pág. 714.

1478 Empleamos este término en el sentido amplio que ya hemos señalado.

1479 En este sentido, vid. el apartado 3 del trabajo del profesor CHECA GONZÁLEZ que lleva por rúbrica "La crisis de la institución parlamentaria y su incidencia sobre el principio de reserva de ley" ("El principio de reserva de ley...", cit., Vol. II, págs. 818 a 829).

1480 ALGUACIL MARÍ, P.: "Acerca de la flexibilidad...", cit., pág. 235; CAYÓN GALIARDO, A.: "La interdicción de la discrecionalidad...", cit., pág. 564.

utilización a fin de someter a Derecho el amplísimo campo de gestión tributaria, siempre y cuando, sean respetuosas con el mismo¹⁴⁸¹.

Entre las diferentes soluciones a adoptar, puede acudirse a las técnicas procedentes del Derecho privado, que están haciendo aparición tanto en el ámbito del Derecho administrativo¹⁴⁸² como en los procedimientos tributarios¹⁴⁸³. Éstas tendrían por fin contribuir a completar y perfeccionar el marco de garantías jurídicas cuya existencia es inexcusable en un Estado de Derecho. De este modo, se pone de manifiesto la “necesidad de arbitrar nuevos mecanismos o técnicas de control diferentes de aquellas que tengan un fundamento exclusivo en el principio de legalidad, debido al carácter necesario o insuficiente del mismo para considerar que los intereses particulares tienen la suficiente garantía de sólo declinar ante el interés público en los términos y con los límites establecidos y queridos por el Derecho”¹⁴⁸⁴. Así, intentaremos demostrar como la introducción de las técnicas convencionales puede erigirse en complemento del principio de legalidad como garantía de la posición de los ciudadanos en la aplicación del tributo. En suma, si hemos asistido a la proliferación de términos tales como cooperación, colaboración, etc., por qué no podemos acudir a la convención como solución a la crisis que sufre el Derecho público en la actualidad. No obstante, la intensidad de la reserva de ley condicionará la celebración de acuerdos sobre los elementos de cuantificación y, principalmente, sobre la base imponible. De esta manera, se hace imprescindible dilucidar si la reserva de ley implica la exclusión de acuerdos en materia de fijación de los elementos esenciales del tributo. La negación de esta posibilidad obedecería a la necesidad de establecimiento por ley de todo el procedimiento para su determinación sin que quepa margen de negociación entre Administración y contribuyente. Sin embargo, también cabe plantearse la posibilidad de que, mediante su previsión legal y la regulación de los márgenes de negociación sobre dichos elementos, se celebren acuerdos sobre los mismos.

1481 CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad...”, cit., pág. 564.

1482 Vid. el artículo 88 de la Ley 30/92.

1483 Entre otras figuras destacan los acuerdos previos de valoración, los acuerdos sobre bienes embargados, etc.

1484 CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad...”, cit., págs. 563 y 564.

B. EL DOGMA DE LA INDISPONIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como ya hemos apuntado, el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria ha sido el otro argumento empleado por la doctrina para rechazar cualquier tipo de relevancia a la voluntad del contribuyente en el nacimiento y determinación de la misma¹⁴⁸⁵. Sin embargo, cabe señalar que el citado dogma confluye con otros argumentos con los que está íntimamente relacionado: la indisponibilidad de las potestades tributarias y la inderogabilidad de las normas de Derecho público. Estas cuestiones serán tratadas conjuntamente, analizando en primer lugar la indisponibilidad de la obligación tributaria a la par que la indisponibilidad de las potestades tributarias. En segundo y último lugar, afrontaremos la inderogabilidad de las normas tributarias y sus consecuencias respecto a los acuerdos de valoración.

La intervención del Estado en el fenómeno tributario se realiza en dos planos nítidamente diferenciados: por un lado, en el normativo y, por otro, en el aplicativo. En el primero, el poder legislativo establece tanto el hecho imponible al que quiere asociar el nacimiento de la obligación tributaria como una serie de previsiones de diferentes situaciones jurídico subjetivas. A este nivel, el legislador no tiene más limitaciones en su configuración que las derivadas del ordenamiento constitucional. En el segundo plano, nos encontramos con que la Administración interviene en su aplicación, desempeñando una función meramente gestora y subordinada al ordenamiento¹⁴⁸⁶. En ambos casos, el Estado es titular de un único interés público, consistente en la obtención de los recursos suficientes para la financiación de los gastos público. Sin embargo y llegados a este punto, debe descartarse cualquier identificación de la Administración como titular del crédito tributario¹⁴⁸⁷.

En esta actividad aplicativa, “que no se dirige a imponer el tributo –que ya ha sido impuesto y regulado por la ley– sino únicamente a liquidarlo”¹⁴⁸⁸, es necesario determinar

1485 En el mismo sentido, ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo..., cit., pág. 20.

1486 MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., pág. 49.

1487 CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva...”, cit., págs. 1028 y 1053.

1488 Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: “El nacimiento de la obligación tributaria” en *Hacienda y Derecho*, CEC, Madrid, 1966, Vol. IV, pág. 19.

el alcance del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria para contrastar la admisibilidad de los acuerdos de valoración¹⁴⁸⁹. En primer lugar, es preciso concretar el instituto de la obligación principal, dada su configuración como instrumento jurídico a través del cuál se produce la percepción de la prestación pecuniaria a título de tributo¹⁴⁹⁰. De esta forma, debemos analizar la incidencia del elemento volitivo en su nacimiento para ponerlo en relación con el principio de contradicción y la introducción de los acuerdos de valoración. Así, la obligación tributaria ha sido definida como el “vínculo jurídico que la ley crea –a través de un presupuesto de hecho– entre el Estado u otro ente público como sujeto activo y persona física o jurídica (sujeto pasivo) por virtud de la cual éste debe cumplir a favor de aquél una prestación que, en último extremo, es siempre pecuniaria”¹⁴⁹¹. De esta definición pueden extraerse sus tres notas esenciales: obligación legal, más concretamente *ex lege*, de Derecho público y de contenido patrimonial¹⁴⁹².

Respecto a su primera nota distintiva, conviene recordar que las obligaciones pueden tener su fuente o bien en la voluntad de las partes –amparada por la ley– o bien, de forma directa, en la ley, distinguiéndose entre voluntarias o contractuales y legales respectivamente¹⁴⁹³. Sin embargo, en nuestra disciplina debe descartarse que un negocio

1489 Como ya hemos apuntado y dada la variedad de técnicas convencionales, nos vamos a centrar en los acuerdos de valoración tanto por el mayor interés doctrinal que han suscitado como por la repercusión que pueden tener en el Derecho tributario y, fundamentalmente, en el deber de contribuir.

1490 En el mismo sentido, BASCIU, A.F.: *Contributo allo studio...*, cit., págs. 17 y 18; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho financiero*, cit., pág. 25; CASADO OLLERO, G.: “Esquemas conceptuales y dogmáticos...”, cit., págs. 717 a 718; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero...*, cit., pág. 334; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 253 y 254; SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero...*, cit., Vol. II, págs. 168 a 170. Es la finalidad contributiva y el contenido de la misma la que, como posteriormente veremos, la diferencia de los deberes tributarios y demás obligaciones. En contra, vid. PÉREZ ROYO, F.: “El pago de la deuda...”, cit., págs. 269 y ss.

1491 VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Configuración jurídica de la obligación tributaria”, RDFHP núm. 25, 1957, pág. 19.

1492 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario...*, cit., págs. 124 y 125; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho financiero*, cit., págs. 31 a 52; BERLIRI, A.: *Principios de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 147 a 192; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., págs. 267 a 268; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero...*, cit., pág. 343; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 254; PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho financiero*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1990, págs. 346 a 347.

1493 BERLIRI afirma que, en el primer caso, la fuente inmediata de la obligación es la voluntad de las partes, mientras que la fuente inmediata sería la ley, ya que, como afirma SAINZ DE BUJANDA, “es la misma la que reconoce y tutela la fuerza vinculante de la voluntad de los sujetos” (“El nacimiento de la...”, cit., Vol. IV, pág. 12); en cambio, en el segundo supuesto la

jurídico celebrado entre las partes pueda tener por fin el nacimiento o extinción de una obligación tributaria¹⁴⁹⁴. En este sentido, su carácter *ex lege*¹⁴⁹⁵ y la especial vigencia del principio de reserva de ley excluirían su origen contractual¹⁴⁹⁶. Cualquier otra

ley se erige tanto en fuente mediata como inmediata de la obligación. Dentro de las obligaciones legales, el profesor italiano distingue entre aquellas que nacen como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho recogido en la ley y aquellas que surgen pura y simplemente de la ley al contener ésta todos los elementos necesarios para su nacimiento. De esta forma, distingue entre obligaciones voluntarias, legales y meramente legales (*Principios de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 289 a 292).

1494 Como ya hemos señalado, juzgamos que los convenios concursales no determinan la condonación de la deuda tributaria, sino únicamente su extinción provisional en espera de la rehabilitación del fallido en el plazo de prescripción para exigir la deuda liquidada.

1495 Para BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH "la calificación *ex lege* designa un supuesto específico de aquellas obligaciones que tienen su fuente en la ley, caracterizadas por la función que desempeña el nexo entre la realización del supuesto de hecho y la norma en la creación del vínculo" (*Compendio de Derecho financiero*, cit., pág. 35).

1496 BERLIRI ha sido el único autor que ha abogado por la existencia de obligaciones tributarias de origen contractual basándose en el sistema de abono facultativo previsto en la legislación italiana en el ámbito local. Esta técnica posibilitaba que la Administración y el contribuyente celebrasen un acuerdo en el que fijaban la cuantía a pagar a título de tributo. En este sentido, el citado autor señalaba que el abono facultativo daba lugar al nacimiento de una obligación tributaria de carácter contractual. Asimismo, permitía que, una vez realizado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria, las partes celebrasen un acuerdo en el que estableciesen una cuantía concreta a pagar en sustitución de la que se hubiese devengado en caso de aplicación de las normas previstas. De esta forma, el contribuyente era libre de optar por el pago según lo establecido por el ordenamiento o bien de llegar a un acuerdo con la Administración que determinaba la deuda tributaria. A tenor de lo establecido en relación con el abono facultativo, el profesor italiano postulaba el carácter contractual de la obligación que surgía como consecuencia de dicho sistema, posibilitando que, en ocasiones, la obligación tributaria fuese voluntaria. Como argumentos a favor de su carácter contractual, además de la terminología utilizada por el legislador, señalaba que no podía afirmarse la existencia de una desigualdad jurídica entre Administración y contribuyente a la hora de celebrarlo, ya que sólo podía ser rechazado por la misma por motivos fundados. La libertad residía en la posibilidad de optar entre la liquidación según las normas o la liquidación convencional sin restricción normativa alguna más que el respeto a la ley. BERLIRI negaba la posibilidad de que la obligación tributaria naciera de la ley y que las partes se limitasen a liquidar consensualmente el tributo ya que el abono facultativo conllevaba una serie de consecuencias que superaban la supuesta liquidación consensual. Para el autor italiano la relación entre el convenio de abono facultativo y la ley radicaba en que la existencia del primero estaba subordinada a la existencia de una ley que lo previese expresamente dado el carácter imperativo de la ley tributaria (*Principios de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 300 a 305). Esta postura ha sido rechazada por la doctrina, fundamentalmente por COCIVERA, afirmando que más que un contrato que hiciese surgir la obligación tributaria consistía en una posibilidad que el ordenamiento otorgaba a las partes para que la determinen de común acuerdo. Éste ha señalado que no podía aceptarse que el abono facultativo determinase que la obligación tributaria fuese voluntaria, dado que el tributo siempre debía ser coactivo. En caso contrario, esta afirmación nos situaría ante una donación. Esta tesis se ha juzgado exagerada ya que en ningún momento el contribuyente paga el impuesto libre y voluntariamente sino que, sobre la base de ley, opta entre dos diferentes métodos de determinación del impuesto (SDFUM: *Notas de Derecho...*, cit., T. I Vol. I, págs. 317 a 321). En cambio, SAINZ DE BUJANDA ha afirmado que debe estudiarse por separado el eventual nacimiento de la obligación como consecuencia del contrato y la vulneración o no de esta posibilidad del ordenamiento jurídico. Una vez analizadas las posturas de los dos profesores italianos y atendiendo a la legislación italiana, se ha adherido a la postura de BERLIRI que postula el nacimiento de una obligación tributaria voluntaria como

interpretación supondría una clara merma de los principios de seguridad jurídica y de igualdad, dado que permitiría declarar, arbitrariamente, a las partes el nacimiento o no de una obligación con independencia de lo establecido en las normas¹⁴⁹⁷. En consecuencia, la voluntad del contribuyente resultaría irrelevante¹⁴⁹⁸, reduciéndose a la decisión de realizar o no el hecho imponible que determine su nacimiento¹⁴⁹⁹.

A continuación y descartado el nacimiento de la obligación tributaria en virtud de la voluntad de las partes¹⁵⁰⁰, abordaremos su configuración como obligación de Derecho público¹⁵⁰¹. En este sentido, esta adscripción derivaría tanto del interés público tutelado por

consecuencia de la celebración del convenio del abono facultativo, que se erigiría en un auténtico contrato. Pese a considerar que “el origen de la obligación es, por principio, el hecho generador previsto en la ley”, estima que “en el caso de que los dos sujetos de la relación opten por el sistema de abono facultativo, el convenio se situará en el plano de fuente inmediata de la obligación, y a él habrá necesidad de referirse cuando trate de conocerse la existencia de la obligación pactada y de su contenido”. Como conclusión, SAINZ DE BUJANDA señala que, en este caso concreto, la fuente inmediata de la obligación tributaria es el contrato y no la ley. Superado el análisis de Derecho positivo, se plantea la validez, en un ordenamiento –como ocurre en la mayoría– en que esté vigente el principio de legalidad, de tales contratos que determinen el nacimiento de la obligación tributaria. Su respuesta es negativa, dada la importancia y relevancia del principio de reserva de ley en materia tributaria (“El nacimiento de la..., cit., Vol. IV, págs. 189 a 202). Por el contrario, nosotros consideramos que, más que estar ante un contrato que determine el nacimiento de la obligación tributaria, estamos ante un contrato sobre el régimen jurídico –liquidación y demás efectos derivados del convenio– a aplicar a dicha obligación tributaria, que nacerá siempre como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley correspondiente. De esta forma, pensamos que es la realización del hecho imponible, con el consiguiente nacimiento de la obligación tributaria, la que posibilita que Administración y particular determinen de común acuerdo la cuantía de la deuda tributaria.

1497 Vid. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 92; FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de legalidad y..., cit., págs. 879 y 880. Asimismo, vid. GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 40 y 41.

1498 SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 64.

1499 CARRASQUER CLARÍ, M.L.: *El problema del fraude a la ley en el Derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, págs. 172 y ss.; GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 4 y 5; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 254.

1500 Esta exclusión vendría determinada por la vigencia del principio de reserva de ley con relación al hecho imponible, presupuesto de hecho cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, excluyéndose el negocio jurídico como fuente de obligaciones tributarias. Vid. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho financiero*, cit., pág. 46.

1501 SAINZ DE BUJANDA ha elaborado cuatro criterios para la distinción entre Derecho público y privado. Un primer criterio estaría basado en el interés tutelado por las respectivas normas. Así, mientras que el Derecho privado protegería los intereses de los particulares, las normas de Derecho público tutelarían intereses generales. Una segunda teoría sería la de los sujetos intervinientes, de tal forma que cuando intervenga un ente público como titular de un interés público estaremos en presencia de una relación de Derecho público; sin embargo, cuando los sujetos intervinientes sean particulares o intervengan como tales estaremos ante una relación de Derecho privado. En tercer lugar destaca la doctrina del *ius cogens* y del *ius dispositivum*, que identifica el Derecho necesario con el público y el dispositivo con el privado. Por último, enuncia la doctrina de las sanciones afirmando que ante las infracciones de las normas de

las normas tributarias como del régimen jurídico aplicable a la misma¹⁵⁰². Estas connotaciones conllevan, por una parte, la afectación de dichos recursos a la satisfacción de las necesidades colectivas y, por otra parte, el empleo de normas y procedimientos jurídico-públicos para su realización¹⁵⁰³. De esta forma, el carácter de recurso básico de la Hacienda Pública para la financiación del gasto público¹⁵⁰⁴ determina que la regulación que conduce a su realización y efectividad esté dotado de determinadas prerrogativas¹⁵⁰⁵ y privilegios¹⁵⁰⁶. En consecuencia, tanto su contenido como régimen jurídico quedan al margen de la voluntad de las partes, a diferencia de lo previsto para las obligaciones de Derecho privado¹⁵⁰⁷.

Una vez apuntadas estas dos importantes características de la obligación tributaria, debemos determinar el alcance del dogma de su indisponibilidad o inderogabilidad¹⁵⁰⁸. Esta

Derecho público el Estado procede a la defensa del interés protegido, sin esperar a la iniciativa del particular o de la víctima como ocurre en el Derecho privado (*Sistema de Derecho financiero...*, cit., Vol. I, pág. 412). Vid. también VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación...*, cit., págs. 187 a 196. Vid. también, LOZANO SERRANO que también recoge estos criterios para adscribir el Derecho financiero al Derecho público ("Intervencionismo y Derecho financiero", REDF núm. 55, 1987, pág. 341).

1502 BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Materiales de Derecho...*, cit., pág. 223.

1503 Ibidem.

1504 VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", REDF núm. 7, 1975, págs. 443 y 451.

1505 TIXIER, G.: "Les prérogatives de l'autorité...", cit., págs. 112 y ss.

1506 Consisten en especiales facultades y concesiones a favor del acreedor para hacer efectivo su derecho de crédito. Concretamente, destacan la autotutela ejecutiva y declarativa, la ejecutividad de los actos administrativos y las garantías del crédito tributario. BERLURI ha señalado que las principales diferencias con la obligación de Derecho privado son la fuerza ejecutiva de los actos emanados por el acreedor (ente público), las modificaciones que sufre el procedimiento de cognición destacando las reglas de competencia y el principio *solve et repete* y, por último, las diferencias que existen entre el procedimiento ejecutivo de recaudación de las deudas tributarias frente a las de Derecho privado (*Principios de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 157 y 158). Una enumeración de esas facultades puede encontrarse en SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho...*, cit., pág. 465; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "Incidencia de la CE...", cit., págs. 601 a 603.

1507 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 3; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 254.

1508 Asimismo, la doctrina lo ha calificado como principio de indisponibilidad administrativa de las situaciones jurídicas subjetivas (vid. CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos...", cit., pág. 147) o como principio de indisponibilidad de las relaciones y potestades financieras (vid. SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho financiero...*, cit., págs. 200 y 201). En contra, únicamente BERLURI se ha planteado la disponibilidad de la obligación tributaria para llegar a la conclusión de que no puede afirmarse que la indisponibilidad sea una característica ni de la obligación tributaria ni de las facultades liquidadoras. El profesor italiano afirma que esta presunta indisponibilidad sólo puede predicarse de la potestad tributaria –establecimiento de los tributos y actos legislativos o administrativos que supongan una decisión sobre la vida del tributo– que deriva de "leyes de contenido público, como son las que atañen al ordenamiento constitucional del Estado, las cuales, por tanto,

reflexión trae causa en los diferentes obstáculos a la celebración de acuerdos que se derivan de sus notas esenciales¹⁵⁰⁹: la indisponibilidad de la obligación tributaria junto a la de las potestades administrativas y la inderogabilidad de las normas tributarias. Principalmente, el citado dogma¹⁵¹⁰ ha cobrado especial importancia a la hora de negar la admisibilidad de las técnicas convencionales en nuestra disciplina y, en concreto, las referidas a la obligación tributaria¹⁵¹¹. Llegados a este punto, es interesante resaltar la coincidencia que, entre visiones dinámicas y estáticas, se ha producido, dado que también los defensores de las primeras han postulado la indisponibilidad de la potestad de imposición, basándola también en el interés público tutelado y en el principio de legalidad¹⁵¹².

únicamente pueden ser modificadas por el poder legislativo, y nunca por el poder ejecutivo a través de un acto negocial" (*Principios de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 158 y 159).

- 1509 Éste sería el caso del procedimiento de gestión tributaria francés en el que se impide celebrar acuerdos en materia de liquidación, siendo únicamente posible la transacción en materia de sanciones. Así, ha sido confirmado por la jurisprudencia del "Conseil d'État" al señalar que la liquidación como toda competencia unilateral no puede ser objeto ni de renuncia ni de acuerdo (vid. BIENVENU, J.-J. y LAMBERT, T.: *Droit fiscal*, cit., pág.146). En este sentido, resulta tajante la sentencia de la "Cour de Cassation" francesa que señala que "la percepción del impuesto afecta únicamente al interés público, con lo cual no puede ser objeto de un contrato y, por tanto, tampoco de transacción" (Cass. civ., 13 de marzo de 1895, Dreyfus Frères contre Enregistrement). Asimismo, destacan las sentencias del "Conseil d'État" de 28 de junio de 1961, núm. 33758 (*Droit Fiscal*, 1961, comentario 42) y de 28 de octubre de 1964, núm. 56845 (*Droit Fiscal*, 1968, 17 bis).
- 1510 La doctrina ha señalado como el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria derivaría del principio de legalidad (vid. AGULLÓ AGÜERO, A.: "La introducción en el Derecho tributario...", cit., pág. 185).
- 1511 La doctrina ha considerado que el interés público tutelado por la norma y el carácter *ex lege* de la obligación tributaria determinan que el régimen jurídico de la misma –nacimiento, vida y extinción– ha de regirse por ley sin posibilidad de introducción de elementos convencionales. En este sentido, se han pronunciado ARIAS ABELLÁN, M.D.: "La indisponibilidad de la obligación...", cit., Vol. I, págs. 620 a 623; BASCIU, A.F.: *Contributo allo studio...*, cit., pág. 28; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho financiero*, cit., págs. 35 y 36; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., págs. 272 a 274; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero...*, cit., pág. 344; GIANNINI, A.D.: *Instituciones de Derecho...*, cit., pág. 275; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 254; PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho financiero*, cit., pág. 488; SAINZ DE BUJANDA, F.: "El nacimiento de la...", cit., Vol. IV, págs. 168 a 172.
- 1512 La indisponibilidad absoluta supone que el ente impositor no puede renunciar al ejercicio de la misma sino en virtud de una norma legal (MICHELI, G.A.: *Corso di Diritto...*, cit., págs. 111 y 114 y FANTOZZI, A.: *Diritto tributario*, cit., pág. 211). Esta indisponibilidad encontraría refrendo en el Derecho positivo italiano en la previsión normativa del art. 40 del D.L. de 28 de mayo de 1924, núm. 827, según el cual en materias de contratos con el Estado "no pueden acordarse exenciones de cualquier clase de impuestos y tasas vigentes en la época de su celebración". Esta indisponibilidad sólo podría ser salvada mediante la oportuna previsión legal, como es el caso de la condonación legal.

De esta forma, debemos concretar si dicha indisponibilidad hace referencia tan sólo a su disposición una vez nacida y determinada según lo establecido por el ordenamiento jurídico, o si bien cabe hacerla extensiva también a la alteración de su régimen jurídico¹⁵¹³. Es decir, si también hace referencia a la inderogabilidad de las normas de Derecho público y, concretamente, a las tributarias. En ambos casos nos encontramos ante supuestos que afectan a la eficacia general de las normas jurídicas, dado que se produce una exclusión de sus efectos. Sin embargo, en el primero, esta preterición opera sobre el efecto jurídico previsto por la norma, mientras que, en el segundo, recae sobre el régimen jurídico que determina el resultado concreto¹⁵¹⁴. En suma, el primero afecta a la indisponibilidad de la obligación tributaria, mientras que el segundo atañe a la inderogabilidad de las normas tributarias.

1) La indisponibilidad de la obligación tributaria y de las potestades administrativas

a) La indisponibilidad de la obligación tributaria

En este caso, nos hallaríamos ante una prohibición de disposición sobre el resultado de la obligación tributaria, es decir, sobre un derecho adquirido y cierto, dado que ésta ha nacido y ha sido liquidada con arreglo a lo dispuesto en el ordenamiento. En este sentido, la citada indisponibilidad se concretaría en la interdicción de que el acreedor dispusiera de ella. Sin embargo, debemos señalar que esta regla no constituye un principio absoluto, sino que pueden existir determinados intereses que amparen su derogación¹⁵¹⁵. En particular, la

1513 Esta distinción podría equipararse, con las matizaciones que realizaremos posteriormente, a los institutos de Derecho privado de la renuncia de derechos y de la exclusión voluntaria de la ley aplicable, ambas figuras previstas en el art. 6.2 del CC.

1514 DÍEZ-PICAZO y GULLÓN afirman que existen “dos formas de renuncia: la renuncia de los derechos que ya han sido adquiridos, y la renuncia de la ley, entendida como voluntad de no llegar a adquirir aquellos derechos que por la normal aplicación de la ley se tendrían o llegarían a tener, debiéndose entender por *derechos* también las simples facultades, acciones, titularidades, etc.” (*Sistema de Derecho civil*, Tecnos, Madrid, 2000, Vol. I, pág. 197). En el mismo sentido, vid. CASTELLÓ SAEZ, A.: “Cuestiones sobre la renuncia de derechos y la exclusión voluntaria de la ley: distinción entre ambas, relación con la autonomía de la voluntad y límites para su validez”, RGD núms. 604-605, 1995, págs. 49 y ss.

1515 MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 79 y ss.

Justicia tributaria y, específicamente, el principio de capacidad económica puede justificar su disposición con el fin de evitar efectos lesivos por una rígida aplicación de dicho dogma¹⁵¹⁶. Por este motivo y al constituir excepciones al mismo, los institutos previstos se revisten de una serie de garantías formales con el fin de tutelar el interés público que caracteriza a la obligación tributaria¹⁵¹⁷.

En nuestro ordenamiento, la existencia de varios institutos que implican una disposición sobre la misma parece avalar esta tesis. En primer lugar, destaca la condonación prevista en el artículo 69 de la LGT, que intenta paliar los efectos de una pérdida sobrevenida de la capacidad económica. Asimismo, existen otras figuras del ordenamiento que también parecen admitir cierta disponibilidad, como son la transacción y arbitraje sobre derechos de la Hacienda Pública, la suscripción por la Hacienda Pública de convenios concursales y, en menor medida, el aplazamiento y el fraccionamiento. Empero, un análisis de sus respectivos regímenes jurídicos pone de manifiesto la diversidad de garantías formales que acompañan a estos institutos.

Como hemos apuntado, el citado dogma no veda la disposición de la obligación tributaria por su acreedor, sino que se somete a unos concretos requisitos. Dado el carácter *ex lege* y el interés público tutelado, resultaría en teoría prohibido cualquier acto de disposición de la Administración no consentido expresamente por ley¹⁵¹⁸. Sin embargo y como hemos podido advertir, el legislador habilita a la Administración, rebajando incluso el rango de la autorización¹⁵¹⁹. Concretamente, observamos como su previsión se realiza, para cada caso concreto, en una ley (condonación), en un Decreto del Consejo de Ministros (transacción y arbitraje) o mediante simple autorización del órgano competente de la AEAT (convenios concursales)¹⁵²⁰. En último lugar, en el caso del aplazamiento y

1516 CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: "El principio de capacidad contributiva...", cit., pág. 1053; MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., págs. 79 y ss.

1517 CORTÉS DOMÍNGUEZ señala que la renuncia al crédito únicamente puede producirse mediante ley, dado que el Estado "no puede expresar su voluntad más que por medio de la Ley" ("El principio de capacidad contributiva...", cit., págs. 1028 y 1053).

1518 Vid. nota *supra*. Vid. también RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho...*, cit., pág. 79; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 185.

1519 FALCÓN Y TELLA, R.: "La ley como fuente...", cit., Vol. I, pág. 214.

1520 Mientras que en los casos de transacción y arbitraje sobre derechos de la Hacienda Pública la actuación del Consejo de Ministros reviste la forma de Decreto, en la intervención en los procedimientos concursales sólo es necesaria una autorización por el órgano competente de la AEAT. La otra diferencia entre estas dos figuras es la necesidad de audiencia al Consejo de Estado en pleno en los casos de transacción y arbitraje. En este supuesto, el Ministro correspondiente o el Consejo de Ministros debe presentar el expediente relativo a la

fraccionamiento ni siquiera es necesaria una autorización, dada la ausencia de alteración de la deuda tributaria.

En suma, podemos concluir que, cuando la intervención del Estado se produce como titular del derecho de crédito, sí que es posible su disposición limitada, siempre y cuando se respeten las cautelas impuestas por el ordenamiento. De esta forma, el Estado autoriza a la Administración a llevarla a cabo dentro de unos márgenes que variarán en función de la precisión de la norma que la permite. Sin embargo, en ningún caso podrá darse la renuncia administrativa a su percepción con total y absoluta libertad¹⁵²¹, con el fin de no comprometer el cumplimiento del interés público tutelado¹⁵²². En definitiva, estos supuestos no son más que una habilitación para que, posteriormente, la Administración pueda proceder a concretar la disposición¹⁵²³. En ambos casos, ni la ley ni la intervención del Consejo de Ministros suponen un acto de disposición sino, simplemente, una autorización para que la Administración, con mayor o menor margen de discrecionalidad, lo ejecute¹⁵²⁴.

transacción o al arbitraje al Consejo de Estado. El Consejo en Pleno informa del expediente, actividad que se concreta en la comprobación de la corrección formal del procedimiento seguido en el expediente y en la concurrencia de los requisitos jurídicos propios de la figura a que se refiere el expediente (transacción o arbitraje). Es necesario destacar que el dictamen del Consejo de Estado no tiene carácter vinculante, lo que determina que en caso de desacuerdo entre el Consejo de Ministros y el Consejo de Estado deberá añadirse la fórmula "oído el Consejo de Estado", de tal forma que se vea reflejado que la decisión adoptada es contraria a su dictamen.

1521 En este sentido, se ha pronunciado BERLIRI señalando que esto no significa que sobre la obligación tributaria la Administración tenga poderes discrecionales ya que "una cosa es reconocer que la obligación tributaria puede ser reducida, aplazada, modificada, etc., y otra decir que ello puede ser realizado cuantas veces lo estime oportuno la Administración pública o, por el contrario, sólo en los casos y en los límites taxativamente previstos por la ley" (*Principios de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 166).

1522 Esta posibilidad sería equiparable a la renuncia de derechos prevista en el art. 6.2 del CC, dado que también esta figura está sometida a ciertos límites como son los de interés público, de orden público y de perjuicios a terceros. Sin embargo, mientras que en el Derecho privado se daría una previsión genérica con la fijación de determinados límites, en materia tributaria serían necesarios otros requisitos: previsión legal expresa, autorización del Consejo de Ministros. Igualmente, en nuestra disciplina, es el interés público el que determina la imposibilidad de que la Administración tenga plenas facultades para renunciar a sus derechos de ahí la limitación que se impone de su previsión normativa. Esta imposibilidad de renunciar a un derecho subjetivo que, si bien cabría entenderlo como un derecho absoluto de su titular, deriva de los efectos que esa renuncia despliega respecto al interés colectivo o social que es protegido legalmente. Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: "El arbitraje tributario", cit., pág. 260.

1523 Vid. RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho...*, cit., pág. 80.

1524 PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho financiero*, cit., pág. 488. De esta forma la ley puede limitar la discrecionalidad de la Administración fijando una serie de alternativas dentro de las cuales debe moverse o bien dejar a la libre elección administrativa la solución que estime más conveniente para la consecución del fin perseguido.

Por tanto, lo que realmente se vedaría es que la Administración cuando interviene en el desarrollo del fenómeno tributario –con la consiguiente ausencia de titularidad sobre el crédito¹⁵²⁵– disponga de la obligación en ausencia de autorización normativa¹⁵²⁶. En este caso, consideramos que efectivamente puede hablarse de una indisponibilidad absoluta, que derivaría de su inexorable sometimiento al ordenamiento¹⁵²⁷. Así, el ente público bajo ningún concepto, podrá desviar su actuación de la establecida normativamente, como consecuencia del interés público que le vincula en el ejercicio de su función: la percepción de una suma de dinero a título de tributo para el sostenimiento de los gastos públicos¹⁵²⁸. De esta forma, creemos que sería más correcto hablar de indisponibilidad de la función tributaria, concebida como poder-deber destinado a conseguir la efectividad del deber de contribuir. En cambio, nos encontramos ante un supuesto distinto cuando la Administración, en el ejercicio de la función que tiene encomendada, ejerce la habilitación –legal o del Consejo de Ministros– que materializa la disposición de la Hacienda Pública sobre el derecho de crédito cuya titularidad ostenta. Aunque en este segundo supuesto, la Administración únicamente está habilitada para realizar la actuación autorizada, en ocasiones, el contenido impreciso de dicha habilitación puede conferirle, en ocasiones, la absoluta disposición sobre la obligación tributaria¹⁵²⁹.

1525 MATA SIERRA, M.T.: *La condonación de la deuda...*, cit., pág. 49.

1526 VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: “Los acuerdos previos de valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista de contabilidad y tributación* núm. 230, 2002, pág. 68. La citada autora señala que la indisponibilidad de la obligación tributaria “se interpreta en el sentido del crédito tributario *strictu sensu*, es decir, como derecho de contenido económico del cual es acreedora la Hacienda Pública –que nunca podrá ser dispuesto por las partes–; pero dicha indisponibilidad no alcanza a la posibilidad de que la voluntad del acreedor y deudor de la relación intervenga en la fase previa de cuantificación de la obligación tributaria”.

1527 CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos...”, cit., pág. 147; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva...”, cit., pág. 1053.

1528 De esta forma, según nos encontremos ante el Estado en su condición de Hacienda Pública o en su condición de Administración tributaria diferirá el interés tutelado, ya que mientras la primera perseguirá la obtención de medios para la financiación del gasto público, la segunda velará por el correcto cumplimiento del ordenamiento y, por tanto, de la efectividad del deber de contribuir.

1529 En materia de convenios concursales, vid. RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho...*, cit., pág. 84.

b) La indisponibilidad de las potestades administrativas

Como hemos apuntado, la aplicación del tributo y la efectividad del deber de contribuir se realizan mediante el ejercicio de diferentes potestades¹⁵³⁰. En este sentido, debemos excluir la existencia de una única y genérica potestad de imposición¹⁵³¹ para abogar por una pluralidad, atribuidas a la Administración para el ejercicio de la función tributaria. Concretamente, el ordenamiento le otorga un conjunto de potestades¹⁵³² de diversa índole

1530 FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero...*, cit., pág. 337. En este sentido se ha pronunciado también SAINZ DE BUJANDA al afirmar que las funciones que desempeñan las potestades en el ámbito tributario son fundamentalmente tres: comprobar el cumplimiento de las situaciones jurídicas generadas por la aplicación del tributo, pretender su cumplimiento e imponer deberes destinados a facilitar la actuación administrativa (*Sistema de Derecho Financiero...*, cit., Vol. II, pág. 158).

1531 Existen destacados autores de la doctrina italiana que, en cambio, han afirmado la existencia de una genérica potestad de imposición, como son ALESSI y MICHELI. El primero distingue, por un lado, entre potestad tributaria primaria cuyo ejercicio da lugar a la emanación de normas jurídicas y, por otro, potestad tributaria complementaria que se refiere a la actividad administrativa de aplicación del tributo y que corresponde a la Administración tributaria. Esta última es absolutamente reglada, aunque distingue un doble ámbito de actuación de dicha potestad según se refiera a aspectos sustanciales del tributo o a deberes y obligaciones formales de carácter accesorio e instrumental. Así, nos encontramos ante una potestad tributaria complementaria de carácter sustancial, referida a la obligación tributaria, y ante una potestad tributaria complementaria de carácter accesorio e instrumental respecto a la primera, que tiende a asegurar y a dotar de efectividad a la primera. Esta potestad sería la que determinaría el nacimiento de los deberes tributarios (ALESSI, R. y STAMMATI, G.: *Istituzioni di Diritto...*, cit., págs. 29 a 31). MICHELI construye su concepción del tributo en torno al concepto de potestad de imposición, partiendo de la distinción entre potestad normativa tributaria, entendida como actividad relativa a la creación de normas tributarias por el poder legislativo, y potestad de imposición. Ésta consiste en una potestad administrativa encaminada a la aplicación de las normas tributarias y a través de cuyo ejercicio el ente público pretende la prestación tributaria del sujeto pasivo. Este autor considera que las normas tributarias no regulan directamente relaciones intersubjetivas sino el ejercicio de la potestad de imposición que da lugar a un procedimiento, concebido como concatenación de actos dirigidos a conseguir el cumplimiento del tributo, en el que se conectan y relacionan situaciones jurídicas subjetivas diversas, entre las que se encontrarían los deberes tributarios (*Corso di Diritto...*, cit., págs. 89, 90, 110 y 164). FANTOZZI también aboga por la existencia de una potestad administrativa de imposición aunque resalta su pérdida de importancia y de unidad, ya que la misma se fragmenta en una pluralidad de situaciones subjetivas, activas y pasivas, previstas por el ordenamiento en múltiples presupuestos de hecho recogidos por las normas. De esta forma, en función del papel encomendado a la Administración, se atribuyen a la misma una pluralidad de situaciones de poder-deber (*Diritto tributario*, cit., págs. 209 y 210).

1532 En este sentido se han pronunciado ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Las posiciones subjetivas...", cit., pág. 837; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 273; PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., pág. 138. También se puede deducir la existencia de un conjunto de potestades tributarias del pensamiento de BERLIRI, ya que identifica la potestad tributaria con el poder tributario. Posteriormente, procede a afirmar la existencia de potestades en el ordenamiento tributario cuando realiza la distinción de la obligación

cuyo fin es facilitar y garantizar la aplicación de la norma¹⁵³³. Se trata de situaciones jurídico subjetivas que derivan exclusivamente de la ley¹⁵³⁴, excluyéndose todas las demás fuentes. Así, tienen un carácter genérico, dado que no consisten en una concreta pretensión sino en la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos, entre los que puede encontrarse el nacimiento de una relación jurídica¹⁵³⁵. Así, frente a las potestades nadie se encuentra en una situación de deber u obligación, sino en la abstracta posición de sujeción que compele a soportar los efectos jurídicos que dimanar del ejercicio de las potestades y su eventual incidencia sobre la propia esfera jurídica. Ello determina que la situación de subordinación venga referida al conjunto de particulares¹⁵³⁶.

Tradicionalmente, las potestades administrativas han sido y son consideradas objetos públicos no susceptibles de contratación. Esta indisponibilidad por parte de la Administración y del ciudadano obedece tanto a su origen legal como a su creación por “el Derecho objetivo supraordenado al mismo”¹⁵³⁷, que excluiría cualquier posibilidad de convención. En suma, la exclusión de su origen negocial determina que las mismas sean inalienables, intransmisibles, imprescriptibles e irrenunciables¹⁵³⁸. No obstante y aunque impliquen una situación de supremacía o de superioridad¹⁵³⁹, es importante resaltar que la mayoría de ellas se conciben como potestades-función, dado su ejercicio en interés ajeno al

tributaria con relación a otras situaciones jurídicas que se generan como consecuencia de la aplicación del tributo (*Principios de Derecho tributario*, cit., Vol. II, págs. 84, 85 y 168 a 175). FALSITTA distingue cinco potestades “imposizione o accertamento, polizia tributaria, sanzionatoria, di riscossione e di indirizzo” (*Manuale di Diritto...*, cit., págs. 368 y 369).

1533 FANTOZZI, A.: *Diritto tributario*, cit., pág. 210; PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención...”, cit., págs. 893 y 903.

1534 SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero...*, cit., Vol. II, págs.158 y 159.

1535 Ibidem.

1536 BASCIU, A.F.: *Contributo allo studio...*, cit., pág. 38; BERLURI, A.: *Principios de Derecho tributario*, cit., Vol. II, págs. 85 y 86; GARCÍA DE ENTERRÍA, E y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho administrativo*, cit., Vol. I, pág. 435; PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., pág. 136.

1537 GARCÍA DE ENTERRÍA, E y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho administrativo*, cit., Vol. I, pág. 435. Para HUERGO LORA esta indisponibilidad, esgrimida por la doctrina, derivaría “de su carácter de poderes jurídicos de origen normativo vinculados al servicio de intereses distintos del de su titular” (*Los contratos sobre...*, cit., pág. 263).

1538 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 29 y ss. Los mismos caracteres han sido enunciados por MICHELI que ha basado la indisponibilidad de la potestad de imposición en la necesidad de recaudación de los medios necesarios para sufragar el gasto público, es decir, en el interés tutelado por las normas tributarias (*Corso di Diritto...*, cit., págs. 111 a 115). En el mismo sentido se ha pronunciado FANTOZZI defendiendo la indisponibilidad de la potestad de imposición salvo en los casos previstos por las leyes (*Diritto tributario*, cit., págs. 213 a 215).

1539 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 273.

del titular¹⁵⁴⁰. Esto comporta que su actuación deba realizarse en aras de la satisfacción del interés público¹⁵⁴¹ y que en todo caso en que el mismo esté presente sean ejercidas¹⁵⁴². En consecuencia, su titular puede desplegarla o no, pero no puede transferirla ni tampoco modificarla, dado que sólo la ley en que tiene su origen, puede alterarla o extinguirla. Como afirma FALCÓN y TELLA se trata de “una consecuencia de la posición jurídica de la Administración, la cual no puede, salvo autorización expresa del legislador, hacer dejación de sus funciones”¹⁵⁴³. Esta indisponibilidad deriva de la concepción del ente público como titular de una función –entendida como poder-deber– de la que no puede abdicar, debiendo en todo caso cumplirla de acuerdo con el ordenamiento.

PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA han clasificado las potestades en discrecionales y regladas atendiendo al grado de precisión, por un lado, de la norma que regula los supuestos en que la misma puede y debe ejercitarse y, por otro lado, de la regulación de su contenido¹⁵⁴⁴. Estos criterios pueden ser reconducidos a uno único referido al grado de precisión de su régimen jurídico: nacimiento, contenido, ejercicio y extinción¹⁵⁴⁵. El

1540 SÁNCHEZ SERRANO opina que la limitación o vinculación de las potestades, al igual que la función tributaria, vendría determinada por su subordinación al cumplimiento de un deber (*La declaración tributaria*, cit., pág. 121).

1541 PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “La ordenación temporal...”, cit., pág. 35.

1542 Así, ha sido reconocido también por los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH que han afirmado que, al derivar el deber de una situación de sujeción prevista legalmente y al no detentar la Administración derechos subjetivos, sino potestades, ni actuar en interés propio, sino en cumplimiento de la ley, debe adecuar su actuación a las normas que regulan el procedimiento. Por tanto, “no puede disponer de su posición, porque actúa en el ejercicio de una función y por la misma razón, tampoco puede eximir al particular del cumplimiento de sus deberes tributarios” (*Compendio de Derecho financiero*, cit., Vol. II, págs. 29 y 30). Esta afirmación se ve confirmada por la STS de 30 de abril de 1979 (ref. Aranzadi 1592) que anula un convenio que tenía por objeto el ejercicio de potestades públicas, por juzgar que las mismas están excluidas del tráfico jurídico aunque sea en reciprocidad de prestaciones, debido a su carácter reglado. De esta forma, considera que esa disposición se realiza completamente al margen de la legalidad.

1543 FALCÓN Y TELLA, R.: “La ley como fuente...”, cit., Vol. I, pág. 214.

1544 PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., págs. 139 y 140. Ambos autores postulan que puede existir un tercer criterio de distinción según la ley defina o no rigurosa y taxativamente los efectos jurídicos derivados del ejercicio de la potestad. Así, mientras en el primer caso los efectos jurídicos nacerían de la ley, en el segundo surgirían del ejercicio concreto de la potestad para el caso específico.

1545 A la hora de regular el ejercicio de dichas potestades la ley puede determinar minuciosamente todas y cada una de las condiciones de su ejercicio, de modo que construye un supuesto legal complejo y una potestad aplicable al mismo también detallada en todos sus términos y consecuencias. Por el contrario, también puede definir en la ley algunas de las condiciones de ejercicio de dicha potestad y remitir a la estimación subjetiva de la Administración al resto de dichas condiciones, bien en cuanto a la integración última del supuesto de hecho, bien en cuanto al contenido concreto, dentro de los límites legales de la decisión aplicable, bien de ambos elementos. Mientras que en el primer caso nos

problema que nos plantea esta clasificación es su difícil acomodo a nuestra disciplina, ya que difícilmente podemos encontrar una potestad perfectamente reglada en la que se excluya cualquier tipo de valoración administrativa¹⁵⁴⁶. Además, debe puntualizarse que su calificación en uno u otro sentido no es siempre posible al existir elementos reglados¹⁵⁴⁷ y discrecionales dentro de una misma potestad. En épocas anteriores, la generalidad de la doctrina coincidía en afirmar que la función tributaria constituía una actividad reglada en la que no habría margen para la apreciación administrativa¹⁵⁴⁸. En cambio, en la actualidad cada vez son más numerosos los autores que advierten supuestos de discrecionalidad, aunque sea técnica, con relación a las facultades de comprobación e investigación, obtención de información con trascendencia tributaria, valoración de los hechos constitutivos de infracción, imposición de sanciones, etc.¹⁵⁴⁹

encontramos ante una potestad reglada, en el segundo caso nos encontramos ante una potestad discrecional. Esta última comporta la inclusión de una estimación subjetiva de la propia Administración en aplicación de la norma que completa el cuadro normativo que condiciona su ejercicio o su contenido particular y que debe ser realizada de modo particularizado, caso por caso. De esta forma, no nos enfrentamos ante una situación de discrecionalidad al margen de la ley, sino en virtud de la ley que haya establecido dicha potestad y en la medida en que la haya previsto. GARCÍA DE ENTERRÍA, E y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho administrativo*, cit., Vol. I, págs. 444 a 448. Vid. asimismo la STS de 26 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 1991, FJ 2).

- 1546 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho administrativo*, cit., Vol. I, pág. 445.
- 1547 Al menos cuatro son los elementos reglados en toda potestad: su existencia, su extensión, la competencia para actuarla y, en último lugar, el fin para el cual ha sido establecida. Eventualmente, puede haber otros que también sean reglados como son el tiempo u ocasión de ejercicio, forma de ejercicio, fondo parcialmente reglado (Ej.: determinación discrecional de un *quantum* pero dentro de determinadas magnitudes). De este modo, el ejercicio de toda potestad discrecional es una combinación de elementos legalmente determinados y de otros configurados por la apreciación subjetiva de la Administración ejecutora. GARCÍA DE ENTERRÍA, E Y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho administrativo*, cit., Vol. I, pág. 446.
- 1548 La doctrina italiana, en lugar de calificar la potestad como reglada, hace referencia a su "carattere vincolato". Vid. ALESSI, R. y STAMMATI, G.: *Istituzioni di Diritto...*, cit., pág. 31; BERLIRI, A.: *Principios de Derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, Vol. I (Trad. Fernando Vicente-Arche Domingo), págs. 167 y 168; FANTOZZI, A.: *Diritto tributario*, cit., pág. 210; MICHEL, G.A.: *Corso di Diritto...*, cit., pág. 111. En el mismo sentido se han pronunciado con relación a la liquidación del tributo, GARCÍA DE ENTERRÍA, E y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho administrativo*, cit., Vol. I, pág. 445; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 409. También nuestro Derecho positivo ha recogido esa referencia al carácter reglado de la actividad de gestión tributaria en el art. 7 de la LGT.
- 1549 GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Los poderes de comprobación...", cit., págs. 597 y 598. En el mismo sentido, GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración...*, cit., págs. 97 y ss.; PALAO TABOADA, C.: "La posición del contribuyente...", cit., pág. 52; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: "Las actuaciones de la Agencia Tributaria...", cit., págs. 437 a 441; SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: "El deber de motivación...", cit., págs. 12915 a 12918. Específicamente, en materia de comprobación vid. ROZAS VALDÉS, J.A.: "Valoración y comprobación de valores en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", REDF núm. 65, 1990, págs. 29 y 30.

En suma y a pesar de la vigencia del principio de legalidad y del pretendido carácter reglado de las potestades tributarias, en nuestra disciplina frecuentemente son necesarias valoraciones a la hora de aplicar la norma. Esta situación contrasta con la aspiración de que la Administración se limite a comprobar la realización del presupuesto de hecho y aplicar la consecuencia jurídica prevista en la norma sin necesidad de realizar ninguna actuación de carácter interpretativo. No obstante, debe señalarse que tanto el fundamento de las potestades en el deber de contribuir¹⁵⁵⁰ como los principios constitucionales que sirven a su concreción operan como límite a su ejercicio. En consecuencia, la actuación de los tributos ha de erigirse en actividad reglada que no dé cabida a arbitrariedades amparadas en los fines que justifican el ejercicio de las diferentes potestades, atribuidas para el desempeño de la función tributaria¹⁵⁵¹.

Llegados a este punto, debemos analizar si la previsión de técnicas convencionales dirigidas a la determinación de la base imponible u otros elementos de la deuda tributaria – acuerdos de valoración– constituye una vulneración del dogma de la indisponibilidad de las potestades tributarias¹⁵⁵². El planteamiento de su introducción no es novedoso, dado que la doctrina había sugerido ya la celebración de acuerdos en materia de liquidación, una vez nacida la obligación¹⁵⁵³. Frente a esta propuesta, se esgrimió la indisponibilidad de las

1550 STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 3). Además, vid. la STC 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 3), que aunque no fundamenta expresamente la potestad investigadora y comprobadora de la Administración en el deber de contribuir lo basa en un sistema tributario justo.

1551 SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 430.

1552 Ante idéntico supuesto, nos encontramos en el ordenamiento administrativo y, en concreto, el art. 88 de la Ley 30/1992 que permite la celebración de acuerdos con los únicos límites de que “no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado”.

1553 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA ha señalado la posibilidad de arbitrar actos y convenios referidos a la liquidación de la deuda tributaria (*Sistema tributario...*, cit., pág. 125). FANTOZZI ha planteado también esta posibilidad aunque afirmando la necesidad de un estudio pausado de sus presupuestos y consecuencias (*Diritto tributario*, cit., pág. 213). Más contundente se ha mostrado BERLIRI que ha señalado que no cabe afirmar la indisponibilidad de las facultades liquidadoras ya que, en determinados casos, el ordenamiento admite su disponibilidad: arrendamiento del derecho a liquidar y recaudar los impuestos sobre el consumo en el ámbito municipal y los convenios de abono facultativo (*Principios de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 163 y 164). Este último supuesto de abonos facultativos es el que consideramos que más se ajustaría a la determinación convencional de la obligación tributaria por parte de la Administración y del contribuyente, supuesto que deberá ser contrastado con el principio de legalidad. Así, también SAINZ DE BUJANDA, al realizar un resumen de consideraciones acerca del nacimiento de la obligación tributaria, ha destacado, por un lado, que el mismo sólo puede producirse por la realización del presupuesto de hecho previsto en la norma y, por otro lado, la falta de un correcto desarrollo del principio de legalidad tributaria en el marco de la legislación ordinaria (convenios para la fijación de cuotas tributarias). Asimismo, ha afirmado que las “fórmulas contractualistas únicamente pueden surgir con eficacia, dentro de un sistema jurídico-tributario racional,

potestades tributarias para descartar aquellos acuerdos, pactos o convenios que tuviesen por objeto su ejercicio. Empero, consideramos que, al no suponer estas figuras una cesión o renuncia¹⁵⁵⁴ sino, únicamente, su ejercicio paccionado¹⁵⁵⁵ en una dirección determinada por Administración y contribuyente, no deberían excluirse los acuerdos que persigan esta finalidad¹⁵⁵⁶. En este sentido, debe quedar claro que el contribuyente no aparece como cotitular de la potestad¹⁵⁵⁷, dado que ésta recaería exclusivamente sobre la Administración pero sin descartar la intervención de aquél en su ejercicio¹⁵⁵⁸. De esta forma, si su actuación consensuada satisface el interés público que justifica la atribución de dicha potestad a la Administración y respeta el ordenamiento no se produciría vulneración alguna¹⁵⁵⁹.

En definitiva, deberá estudiarse la vinculación de la determinación de la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria al principio de reserva de ley y dilucidar si, en el desarrollo de la misma, cabe bien la introducción de acuerdos de valoración bien únicamente su fijación unilateral por recaer sobre elementos cubiertos por la misma. En concreto, procederá analizar si dicha reserva –de carácter relativo y flexible– impide o no que, en aras de la determinación de la deuda, se celebren acuerdos respecto de aquellos

dentro de la fase liquidadora del tributo, esto es, en la que determina la cuantía y comprueba la existencia de la deuda impositiva”. Esta posibilidad se subordinaría al aseguramiento del imperio de las normas sustantivas reguladoras de los elementos esenciales de la obligación y a la prevalencia de la verdad material sobre la verdad formal obtenida a través del instituto convencional (“El nacimiento de la...”, cit., Vol. IV, págs. 17 y 251). Vid. también BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.: “La finalización convencional...”, cit., pág. 202. En el mismo sentido y con relación a los acuerdos previos de valoración se ha pronunciado PALAO TABOADA haciendo referencia a “la intención e introducir con generalidad en nuestro Derecho tributario los acuerdos de fijación de elementos del hecho imponible previos a la liquidación, en la línea del art. 88 de la L. 30/92” (“Ley de derechos y garantías de los contribuyentes: el texto definitivo”, Estudios Financieros núm.181, 1998, pág. 6).

1554 COCIVERA señala que únicamente existe renuncia cuando el titular de un derecho se desprende del mismo (*II concordato tributario*, cit., pág. 29).

1555 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 338.

1556 En este sentido, BERLURI distingue entre la transferencia de una potestad o su ejercicio y el compromiso a ejercer en un sentido determinado ya que en este segundo caso “no se modifica la regulación establecida por ley”, supuesto al cual no podría oponerse la indisponibilidad de la potestad tributaria (*Principios de Derecho tributario*, cit., Vol. II, págs. 158 a 166).

1557 STIPO señala que el poder público no puede constituir objeto de negociación pero sí sus concretos actos de ejercicio (“L’ accertamento con adesione...”, cit., pág. 1244).

1558 MAFFEZZONI ha señalado que todo el procedimiento de liquidación del tributo no es de exclusiva atribución administrativa, sino que puede ser realizada bien por la Administración bien por el contribuyente, e, incluso, mediante la colaboración de ambos. En este sentido, señala que sólo sería de carácter imperativo el acto de liquidación y no la actividad en la que también podría entrar el contribuyente (“Alcune riflessioni sul concordato tributario”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1978, pág. 258).

1559 HUERGO LORA, A.: *Los contratos sobre los actos ...*, cit., págs. 268 y 269.

aspectos del tributo que no aparezcan precisa y suficientemente fijados en la norma de rango legal¹⁵⁶⁰. En este sentido y como ya hemos apuntado, se debe distinguir entre la licitud de las técnicas convencionales como forma de actuación administrativa y la licitud del contenido de dichas figuras¹⁵⁶¹, cuestión esta última que será afrontada al abordar el principio de reserva de ley¹⁵⁶².

2) La inderogabilidad de las normas tributarias

Una vez analizado el dogma de la indisponibilidad, es preciso abordar de qué forma afecta a los acuerdos de valoración la inderogabilidad de las normas tributarias, en virtud del interés tutelado y de su consiguiente carácter imperativo. En concreto, es necesario esclarecer si la misma hace únicamente referencia a la alteración del régimen jurídico fijado por el ordenamiento o si impide también su concreción normativa en sus aspectos imprecisos. Como punto de partida, debe señalarse que la doctrina ha resaltado como la vigencia del principio de reserva de ley junto a la ausencia de discrecionalidad en nuestra disciplina impedirían que la voluntad concordada de Administración y contribuyente pudiese alterar tales normas¹⁵⁶³.

En virtud del interés público tutelado, se ha afirmado el carácter imperativo del Derecho público, rasgo que debe hacerse extensivo a las normas tributarias. Su configuración como “*ius cogens*” afectaría a su aplicación en cumplimiento del deber de contribuir por parte tanto de la Administración como del contribuyente. Tal atributo junto a la exclusión de la autonomía de la voluntad han sido y son las causas aducidas por la doctrina para afirmar la inderogabilidad del régimen jurídico del tributo¹⁵⁶⁴. En consecuencia, se ha señalado que ni la voluntad de la Administración¹⁵⁶⁵ ni la del particular

1560 NAVARRO EGEA, M.: “La audiencia del contribuyente...”, cit., pág. 714.

1561 CRUZ PADIAL, I.: “El arbitraje tributario: una...”, cit., pág. 4; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 95 a 179.

1562 Vid. págs. 346 y ss.

1563 ARIAS ABELLÁN, M.D.: “La indisponibilidad de la obligación...”, cit., Vol. I, págs. 619 y 620.

1564 HINOJOSA TORRALVO, J.J.: “Eficacia de los pactos...”, cit., pág. 44.

1565 Como hemos señalado, la intervención del Estado, en materia tributaria, puede producirse en un plano normativo o en un plano aplicativo de las normas creadas por el mismo. En este

y ni siquiera la concurrencia de ambas pueden sustituir los efectos jurídicos previstos por el ordenamiento en su aplicación¹⁵⁶⁶.

A diferencia del Derecho privado, el ordenamiento pone una especial atención en la efectiva realización del interés público tutelado: el cumplimiento del deber de contribuir y, por consiguiente, de la percepción de una suma de dinero a título de tributo. De esta forma, la Administración, a quien se le ha atribuido su ejecución, no tiene poder alguno para valorar la conveniencia de la realización o no de dicho interés por la existencia de otros de mayor relevancia¹⁵⁶⁷. Esto comporta que la actividad en que se concreta el ejercicio del derecho (función tributaria) se erija en un deber más que en un poder. En consecuencia, la

segundo plano, debe entenderse que la Administración tiene conferido un poder-deber de aplicar las normas tributarias según lo establecido en ellas, sin que en ningún caso pueda hablarse de una potestad de imposición entendida como poder para exigir a los particulares sumas de dinero en concepto de tributo sin la oportuna previsión legal. Este poder se deriva del deber general de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas del art. 31 CE. En el ejercicio de esta función se pretende la efectiva materialización del mandato abstracto contenido en la norma, es decir, el concreto cumplimiento del deber de contribuir. De esta forma, esta función debe tender al logro de los ingresos necesarios para que el Estado pueda cubrir todas las necesidades derivadas de los fines encomendados constitucionalmente. Sin embargo, esto no significa que la Administración sea la titular de la obligación tributaria sino que realiza exclusivamente una función gestora, ya que para proceder a su cobro debe atenerse a los mandatos y procedimientos establecidos en las diferentes leyes sin posibilidad de disposición o valoración de los intereses públicos que se presentan como consecuencia de la aplicación del tributo. En estas leyes y con el fin de lograr esos ingresos se atribuyen a la Administración una serie de derechos, facultades y potestades para que las ejerza en un sentido determinado, el establecido por el ordenamiento. Por tanto, esta función viene singularizada por su carácter reglado con muy escasos margen de discrecionalidad para su ejercicio, referidos esencialmente a aspectos accesorios o instrumentales de la misma. Esta vinculación se deriva del carácter *ex lege* y de Derecho público de la obligación tributaria, que determina que la Administración no pueda modificar su nacimiento, contenido ni extinción, ya que constituyen los aspectos sustantivos que deben venir fijados por la ley en los ordenamientos en que esté vigente el principio de legalidad. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero...*, cit., pág. 339; SAINZ DE BUJANDA, F.: “El nacimiento de la obligación tributaria” en *Hacienda y Derecho*, cit., Vol. IV, págs. 142 y 143.

1566 La adscripción al Derecho público de la obligación tributaria determina la imperatividad de las normas jurídicas que la regulan por encima de la voluntad de las partes, imposibilitando que éstas puedan suprimir o alterar, por propia decisión, los efectos de tales preceptos. Esto contrasta con la vigencia del principio de autonomía de la voluntad en el ámbito del Derecho privado que implica que únicamente se aplicarán las previsiones del ordenamiento en defecto de estipulación o pactos entre los particulares. En este sentido, SAINZ DE BUJANDA afirma que “los efectos de las normas jurídico-financieras no pueden ser suprimidos ni alterados por la voluntad de los particulares y que son, por tanto, de Derecho necesario” (*Sistema de Derecho Financiero...*, cit., Vol. I, págs. 412 y 414). Así, CUTRERA ha afirmado que la diferencia entre obligaciones legales de Derecho público y de Derecho privado reside en la indisponibilidad de las primeras frente a la disponibilidad de las segundas (citado por CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., pág. 272).

1567 MAFFEZZONI ha destacado como la jurisprudencia señala que la naturaleza imperativa de las normas tributarias determina el consiguiente deber de la Administración de liquidar con arreglo a la realidad de los hechos y sin ningún poder de disposición sobre el presupuesto de hecho del impuesto (“*Alcune riflessioni...*, cit., págs. 254 y 255).

única posibilidad que permitiría su valoración por parte de la Administración sería su previsión expresa por el ordenamiento¹⁵⁶⁸.

Llegados a este punto, nos planteamos si, mediante la oportuna previsión normativa y el adecuado cauce procedimental, revestido de ciertas cautelas y garantías, se podría dotar de mayor protagonismo a la voluntad concordada de ambas partes de la relación tributaria¹⁵⁶⁹. Nos enfrentamos a un fenómeno que ya se ha producido en otras ramas del Derecho público –administrativa y procesal penal– con pleno respeto del ordenamiento¹⁵⁷⁰. De esta forma, nos preguntamos si es posible prever determinados institutos –acuerdos de valoración– que permitan la concreción conjunta de los márgenes de indeterminación normativa que acompañan a la base imponible u otros elementos de la deuda tributaria. En este sentido y dada la “privatización” de la gestión tributaria¹⁵⁷¹, la actividad de la Administración no puede reducirse a una mera actividad de control y de represión de las conductas impuestas por el ordenamiento a los ciudadanos¹⁵⁷². Por el contrario, creemos que el ordenamiento debe facilitar el desarrollo de esta tarea para asegurar la efectividad y el correcto cumplimiento del deber de contribuir tanto respecto a la recaudación como con relación a los postulados de Justicia. Por tanto, si estos fines pueden conseguirse con la

1568 Vid. BASCIU, A.F.: *Contributo allo studio...*, cit., pág. 29. En el mismo sentido, SCHICK, W.: “La obligación de las autoridades fiscales de recaudar los impuestos” en la obra colectiva *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pág. 185. BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH afirman que esta indisponibilidad deriva de la ausencia del principio de autonomía de la voluntad en el ordenamiento tributario, aspecto que determina que la voluntad de la Administración no domine la obligación tributaria lo que impide cualquier renuncia al crédito tributario que no esté prevista legalmente (*Compendio de Derecho financiero*, cit., pág. 25).

1569 CAYÓN GALIARDO, A.: *Prólogo...*, cit., pág. 5.

1570 El art. 88.2 de la LRJAP-PAC ha introducido en el Derecho Administrativo la terminación convencional del procedimiento administrativo, prescindiendo de la tradicional conclusión mediante un acto administrativo que reflejaba la aplicación unilateral del ordenamiento por la Administración. En este caso, los únicos límites que se establecen son “que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado”. En el ámbito del Derecho procesal penal cabe destacar la figura de la conformidad que cabe prestar en el proceso penal abreviado en España, el “plea bargaining” en EEUU y el “patteggiamento” en Italia.

1571 FERREIRO LAPATZA ha denominado así el fenómeno de la generalización de las autoliquidaciones y el aumento de los deberes de colaboración a cargo de los administrados (“La privatización de la gestión...”, cit., págs. 84 y 85).

1572 CASADO OLLERO ha subrayado “una cierta tendencia a la subsidiariedad de la actividad administrativa en cuanto resulta relegada a una actividad de control y sólo se materializa formalmente para suplir la actuación del contribuyente, para integrarla cuando parezca insuficiente o para rectificarla y sancionarla, en fin, cuando aquélla resulte irregular (“La colaboración con la Administración...”, cit., pág. 170). Vid. también ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Las posiciones subjetivas...”, cit., Vol. II, pág. 860; FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La privatización

previsión de los acuerdos valoración, subordinada a su compatibilidad con el deber de contribuir y con el conjunto de principios constitucionales, bienvenidas sean dichas figuras al ordenamiento tributario.

Esta previsión no supondría una exclusión voluntaria de la ley aplicable¹⁵⁷³, dado que el régimen a aplicar sería siempre el mismo distinguiéndose únicamente por la participación o no del contribuyente en su concreción. En el primer caso, su intervención contribuiría a la fijación conjunta de los márgenes de discrecionalidad técnica que acompañan a la Administración en la determinación conjunta, garantizándose por igual la posición jurídica de ambas partes¹⁵⁷⁴. En concreto y dada la ausencia de precisas normas, se le concede la posibilidad de integrar estos márgenes de imprecisión en garantía de la justa formación de las actuaciones que le afectan en sustitución de su fijación unilateral. En suma y ante una disciplina imprecisa e incompleta que da lugar al ejercicio de facultades discrecionales, ninguna garantía puede ser más satisfactoria para el contribuyente que la intervención directa en la formación de dichos actos. En la actualidad, la imposibilidad de negar la existencia de cualquier tipo de discrecionalidad comporta que la participación se erija en complemento de la aplicación administrativa individual del ordenamiento¹⁵⁷⁵.

Por ende, los acuerdos de valoración no suponen la derogación de las normas tributarias sino por el contrario su concreción como consecuencia de la indeterminación normativa fruto de la técnica jurídica empleada. Llegados a este punto, no podemos entender cómo puede alegarse la citada inderogabilidad ni comprendemos en qué consistiría la misma¹⁵⁷⁶ cuando el problema se plantea por la indeterminación de la propia norma necesitada de integración. De este modo, si el significado y alcance de la norma no

de la gestión tributaria..., cit., pág. 85; PEDRAZA BOCHONS, J.V.: "La ordenación temporal de las...", cit., pág. 23; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "La reforma de la gestión...", cit., pág. 85.

1573 La exclusión voluntaria de la ley no podría darse en materia tributaria ya que, como hemos visto, sus normas son de Derecho necesario lo que excluye esta figura al ser posible exclusivamente con relación a normas de Derecho dispositivo. CASTELLÓ SAEZ, A.: "Cuestiones sobre la renuncia...", cit., págs. 49 y ss.; DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho civil*, cit., pág. 196. Para superar el obstáculo que comporta el carácter imperativo de las normas tributarias, sería necesario la previsión normativa de esta posibilidad de sustitución del régimen jurídico establecido en el ordenamiento. De esta forma se superaría el obstáculo jurídico formal de la falta de previsión.

1574 LOZANO SERRANO, C.: "La actividad Inspectoral...", cit., pág. 225; PEDRAZA BOCHONS, J.V.: "La ordenación temporal...", cit., pág. 34.

1575 En épocas pasadas se afirmaba que, en general, las normas tributarias se formulaban en modo de no dejar margen alguno de discrecionalidad al Estado.

1576 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 157.

viene precisado, en ningún momento su concreción implicaría derogación¹⁵⁷⁷. En consecuencia, no creemos que la introducción de los acuerdos de valoración vulnere el principio de inderogabilidad de las normas tributarias. Por el contrario, persigue un mejor cumplimiento del deber de contribuir¹⁵⁷⁸, ya que no siempre la fijación mediante normas de Derecho necesario de la obligación tributaria asegura una mayor efectividad del mencionado deber¹⁵⁷⁹. Por tanto, consideramos que no se pueden equiparar la inderogabilidad de la norma tributaria con la indisponibilidad de la obligación tributaria, ya que ambas obedecen a motivos distintos. Como consecuencia de lo expuesto, creemos necesario el replanteamiento de la admisibilidad de figuras convencionales que tengan por fin la fijación de los márgenes de indeterminación que afectan principalmente a la base imponible¹⁵⁸⁰.

1577 Este principio ha sido empleado por la doctrina italiana para negar la naturaleza de transacción al “concordato” tributario (CADALBERT, B.: “Natura giuridica e impugnativa del concordato”, *Il Foro di Lombardia*, 1939, pág. 175; MAFFEZZONI, F.: “Alcune riflessioni...”, cit., págs. 254 y 255)

1578 VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 19.

1579 Referido al sometimiento de la Administración a la ley, vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “¿Qué podemos aprender...”, cit., pág. 167.

1580 En este sentido, RAMALLO MASSANET afirma que “se trata de ver la relación que existe entre la ley y los sujetos a la hora de aplicar el tributo, es decir, de determinar los elementos conducentes a la cuantía de la obligación y del modo de hacerla efectiva; relación en términos de intervención de la voluntad de todos ellos en dicha concreción” (“La eficacia de la voluntad...”, cit., pág. 219).

II. LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978 Y LA PARTICIPACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

A. EL DEBER DE CONTRIBUIR SEGÚN LA CONSTITUCIÓN DE 1978

Junto con los derechos fundamentales y las libertades públicas, las normas supremas suelen incluir ciertos deberes entre los que cabe insertar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. En nuestra Constitución, éste aparece recogido en el artículo 31.1, dentro de la Sección Segunda –“De los derechos y deberes de los ciudadanos”– del Capítulo Segundo en el Título I, erigiéndose en un componente más del estatuto de derechos y deberes del ciudadano¹⁵⁸¹. De este precepto puede inferirse tanto el “deber de contribuir” como “el derecho a un sistema impositivo justo y a una asignación equitativa de los recursos públicos”¹⁵⁸². Así, su constitucionalización¹⁵⁸³ implica la necesidad de atender al resto de valores y principios para lograr su correcta comprensión y

1581 PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Civitas, Madrid, 2001, pág. 74. En el mismo sentido, vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., pág. 36.

1582 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Artículo 31..., cit., pág. 425. La última parte de su afirmación pone de manifiesto la conexión existente entre el deber de contribuir y el gasto público, que, por primera vez en nuestra historia constitucional, se ha previsto expresamente. Vid. también ORÓN MORATAL, G.: *La configuración constitucional del gasto público*, Tecnos, Madrid, 1995, págs. 13 y 14. De esta forma, se deduce que no es suficiente un sistema tributario justo sino que, además, es necesario que los criterios de Justicia se extiendan al gasto público, realizándose una “asignación equitativa de los recursos públicos”. Asimismo, ESCRIBANO LÓPEZ legitima el deber de contribuir en el gasto en que van ordenadas, insertando esta legitimación en un proceso de normalización del tributo superador de la concepción odiosa del mismo (*La configuración jurídica del deber contribuir: perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 211). Vid. también SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria..., cit., pág. 422. HERRERA MOLINA eleva este derecho a la categoría de fundamental (*Capacidad económica...*, cit., págs. 23 y ss.). Vid. asimismo MOSCHETTI, F.: “Evoluzione e prospettive..., cit., pág. 122. En contra por su carácter excesivo, ALGUACIL MARÍ, P.: “La capacidad económica..., cit., pág. 581.

1583 Aunque el deber de contribuir había sido ya recogido por otros textos constitucionales (artículo 8 CE de 1812, artículo 6 CE de 1837, artículo 28 CE de 1869, artículo 13.1 CE de 1876 y artículo 44.1 CE de 1931), consideramos que hasta la entrada en vigor de la CE de 1978 no puede entenderse como un deber constitucional dado que no cabe atribuir dicho carácter al Fuero de los Españoles de 1945 y, concretamente, a su artículo 9.1 en que venía recogido.

configuración. Abundando en esta idea, cabe señalar que el paso del poder de imperio a la Justicia material (capacidad económica, igualdad, progresividad, etc.) como fundamento del tributo se ha consolidado definitivamente con la promulgación de nuestra norma suprema¹⁵⁸⁴.

Así, el artículo 31.1 dispone que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Del tenor del precepto podemos constatar como el establecimiento del deber de contribuir se hace con arreglo a determinados principios constitucionales de Justicia tributaria¹⁵⁸⁵. Asimismo, se desprende que su efectividad pasa por el establecimiento de un sistema tributario que se erija en instrumento para la obtención de ingresos suficientes con los que sufragar los gastos públicos. Sin embargo, no conviene olvidar que esa detracción patrimonial deberá impregnarse del valor de Justicia presente en todo el ordenamiento¹⁵⁸⁶. En suma, será la definición de tales principios y valores relevantes en materia tributaria, la que nos permitirá delimitar esa concepción abierta del deber de contribuir que el constituyente ha plasmado en la norma fundamental.

Como hemos apuntado, tanto el citado deber como el resto de institutos constitucionales deben imbuirse de aquellos valores supremos que caracterizan nuestro ordenamiento. Su declaración y enumeración se contiene en el artículo 1 de la CE al configurar el Estado español como un “Estado social y democrático de Derecho”¹⁵⁸⁷ que

1584 Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber contribuir...*, cit., pág. 224; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., pág. 22.

1585 De esta forma, en la STC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 6), el Alto Tribunal ha afirmado que “el deber de contribuir, que el artículo 31.1 CE hace recaer sobre todos de acuerdo con su capacidad económica, es configurado por la Constitución en un marco global: un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. En el mismo sentido, vid. entre otras, las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4), 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13), 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4), 134/1996, de 22 de julio (FJ 6) y 173/1996, de 31 de octubre (FJ 3). Vid. también CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., págs. 97 a 100. SÁNCHEZ GALIANA ha señalado que los principios de Justicia material, junto al de legalidad tributaria, conforman el marco esencial del establecimiento, desarrollo y aplicación del sistema tributario (“Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 421).

1586 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Artículo 31...”, cit., pág. 425. TEJERIZO LÓPEZ ha señalado que “el cumplimiento de los objetivos y finalidades que hoy día se exige de los poderes públicos sólo puede alcanzarse mediante un sistema tributario” (“Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 697).

1587 LUCAS VERDÚ realiza una descripción de lo que debe entenderse tanto por Estado de Derecho como por Estado social y democrático. Así, la primera implica la primacía de la ley,

“propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico, la libertad, la Justicia, la igualdad y el pluralismo político”. No obstante, también debe recordarse que estos valores deben ser diferenciados de los diferentes principios constitucionales que contribuyen a su consecución¹⁵⁸⁸. Por último y aunque esta declaración puede parecer un tanto programática, es necesario señalar que la misma se erige como un auténtico mandato al legislador que lleva incorporado una exigencia de resultados¹⁵⁸⁹.

Llegados a este punto y para llegar a la comprensión del deber de contribuir, es necesario buscar su fundamento en la configuración que, el artículo 1 de la CE, realiza del Estado español. Esto conlleva la superación de la concepción odiosa del tributo y de su visión restrictiva de los derechos y libertades de los ciudadanos¹⁵⁹⁰. En consecuencia, el citado deber ha de considerarse como una concreción del genérico principio de solidaridad¹⁵⁹¹, dado que son los propios particulares los que se benefician de la prestación de servicios por parte del Estado¹⁵⁹². Abundando en esta idea y como muestra de su conexión con la idea de solidaridad, baste señalar la ausencia de previsión constitucional de excepción alguna al deber de contribuir. De este modo y aun existiendo para otros deberes públicos “derechos constituidos por una excepción”, es importante señalar que

su elaboración por las Cortes Generales, la igualdad de los ciudadanos ante la ley, la legalidad de la Administración, etc. En cuanto a su configuración como Estado social y democrático de Derecho, la misma viene imbuida de las nociones de soberanía popular, de la separación de poderes y de Estado de bienestar (“Artículo 1.º Estado social y democrático de Derecho” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo I, págs. 106 y 111 a 118).

1588 Ibidem (págs. 118 a 125).

1589 En este sentido, vid. la STC 134/1996, de 22 de julio (FJ 6), que se sirve de la cláusula del “Estado social y democrático de Derecho” junto al principio de capacidad económica para justificar el establecimiento de una exención.

1590 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber contribuir...*, cit., pág. 211. En este sentido, vid. los abundantes pronunciamientos del TC que rechazan el carácter restrictivo de derechos individuales de las normas fiscales, dado que su “fundamento último y autónomo” se encuentra en el deber de contribuir. Entre otras vid. las SSTC 126/1987, de 16 de julio (FJ 9), 197/1992, de 19 de noviembre (FJ 4) y 173/1996, de 31 de octubre (FJ 3).

1591 Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Artículo 31...”, cit., pág. 439; DE MITA, E.: *La legalità tributaria...*, cit., pág. 6; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber contribuir...*, cit., págs. 210, 211 y 327; FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: “Implicaciones del principio...”, cit., Vol. I, pág. 262; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., págs. 26 y 36; PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “La ordenación temporal...”, cit., pág. 45. En este mismo sentido, vid. las SSTC 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 3 y 5), 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4) y 182/1997, de 28 de octubre (FJ 9). En este sentido, el FJ 4 de la STC 19/1987, de 17 de febrero, señala que la solidaridad exige “el sacrificio de los intereses de los más favorecidos frente a los más desamparados, con independencia de las consecuencias puramente económicas de esos sacrificios”.

1592 MARONGIU, G.: *I fondamenti costituzionali...*, cit., págs. 4 a 25. Sin embargo, este autor señala que no se trata de un genérico deber de solidaridad sino el cumplimiento de una obligación personal, por su carácter coactivo.

estas excepciones nunca podrán ser extendidas al deber de contribuir, es decir, “más allá del ámbito objetivo del deber general que la Constitución establece (...) al carecer de fundamento constitucional”¹⁵⁹³.

Así, su establecimiento para el conjunto de los ciudadanos obedece a la exigencia de sufragar los crecientes gastos que el Estado tiene que asumir a causa del incremento de las necesidades colectivas y del mayor intervencionismo público en el fenómeno social¹⁵⁹⁴. De esta forma, se postula la necesidad de una Hacienda redistributiva que consiga una justa distribución de la renta¹⁵⁹⁵, tal y como ha reconocido el propio TC¹⁵⁹⁶. Ello trae consigo una mayor normalidad y aceptación del tributo como consecuencia de una concepción más social del mismo¹⁵⁹⁷. Asimismo, conlleva la superación de la visión liberal y garantista de los derechos y libertades del individuo¹⁵⁹⁸ que provocaba el enfrentamiento entre intereses privados y públicos¹⁵⁹⁹. Por consiguiente, la solución a adoptar debe tender al logro de un

- 1593 Vid. la STC 71/1993, de 1 de marzo (FJ 3) en relación con el Derecho a la objeción de conciencia, que constituye una excepción al deber de prestación del servicio militar del artículo 30 de la CE.
- 1594 AGUALLO AVILÉS señala que la existencia del Estado se subordina a la disposición de fondos, proporcionados fundamentalmente con cargo al deber de contribuir, con los que poder hacer frente a todos los fines que la CE encomienda a los poderes públicos (“Interés fiscal...”, cit., págs. 577 y 578). Vid. también DE MITA, E.: *La legalità tributaria...*, cit., pág. 75; LOZANO SERRANO, C.: “Intervencionismo y Derecho...”, cit., págs. 329 y 330; RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución” en la obra colectiva *Estudio sobre el Proyecto de Constitución*, CEC, Madrid, 1978, pág. 347.
- 1595 RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Derecho financiero, gasto...”, cit., págs. 348 y 351.
- 1596 Por ejemplo con relación al IRPF como instrumento de redistribución, vid. las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4) y 182/1997, de 28 de octubre (FJ 9). El artículo 40.1 de la CE recoge el principio de redistribución de la renta y lo erige como principio rector de la política económica y social. Vid. GARCÍA MARTÍN, J.A.: “La Constitución y los criterios de distribución de los tributos” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 398 a 405; SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho...*, cit., pág. 43. En el mismo sentido, LOZANO SERRANO ha afirmado que “el intervencionismo obliga a reformular ciertos conceptos claves de la disciplina por ejemplo, el contenido de los propios principios de Justicia, acentuando la solidaridad, la igualdad real y efectiva y la redistribución; o el de tributo, con la plena asunción de su utilización con fines “extrafiscales”; o el de Presupuesto, con medidas flexibilizadoras de la autorización legislativa antes inconcebibles” (“Intervencionismo y Derecho...”, cit., pág. 325).
- 1597 RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Derecho financiero, gasto...”, cit., págs. 349 y 350.
- 1598 AGUALLO AVILÉS, A.: “Interés fiscal...”, cit., pág. 598; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., págs. 83 a 93.
- 1599 De esta forma, se produciría un enfrentamiento entre el interés del particular sacrificado a favor del interés público tutelado, que en este caso concreto sería el interés recaudatorio. Sin embargo, en la actualidad no cabe sostener tan tajantemente esa dicotomía entre interés público y privado tal y como ha sido afirmado tanto por la doctrina como por el TC. Vid. la STC 62/1983, de 11 de julio en la que se afirma que “los intereses comunes son aquellos cuya satisfacción es la forma de satisfacer el interés de todos y cada uno de los que componen la sociedad, por lo que puede afirmarse que cuando un miembro de la

equilibrio entre el “individualismo de raíz liberal” y el “colectivismo de carácter totalitario”¹⁶⁰⁰, acentuándose la confianza entre las dos partes de la relación tributaria tradicionalmente enfrentadas¹⁶⁰¹. A mayor abundamiento y como ya desarrollaremos a continuación, conviene recordar como el componente psicológico en materia tributaria asume una papel destacado en la aceptación del tributo¹⁶⁰².

Por tanto, la concepción propugnada será determinante a la hora de configurar las relaciones entre Hacienda Pública y ciudadanos, adquiriendo especial relevancia el interés tutelado por sus normas. Sin embargo, esto implica que no debemos atender únicamente al mismo a fin de no perder de vista la necesidad social perseguida por la norma¹⁶⁰³: el pleno respeto a los principios constitucionales en materia tributaria¹⁶⁰⁴. De este modo, la coexistencia con otros derechos y libertades, igualmente protegidos, determina que, en ocasiones, se produzca una colisión con el deber de contribuir, exigiéndose la ponderación legislativa de los diferentes valores constitucionales en juego¹⁶⁰⁵.

Esta conciliación obedece, como ha afirmado reiteradamente el TC, a la ausencia en nuestro ordenamiento de “derechos ilimitados”, dado que “todo derecho tiene sus límites que, con relación a los derechos fundamentales, establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras que en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo

sociedad defiende un interés común sostiene simultáneamente un interés personal o, si se quiere, desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común”. En la doctrina, vid. AGUALLO AVILÉS, A.: “Interés fiscal...”, cit., pág. 593; PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “La ordenación temporal...”, cit., pág. 45; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 421. Así, LOZANO SERRANO destaca la dimensión colectiva del deber de contribuir por encima de los intereses de Administración y particulares (“La actividad Inspectoral...”, cit., pág. 231).

1600 RUIZ GARCÍA, J.R.: *Secreto bancario...*, cit., pág. 43.

1601 Con relación al aumento de confianza entre Administración y particulares producida por la generalización de las autoliquidaciones, vid. PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “La ordenación temporal...”, cit., pág. 39.

1602 BELTRAME, P.: “Le consentement de l’impôt...”, cit., págs. 81 y ss.; MEHL, L.: “Le principe du consentement...”, cit., págs. 65 y ss.

1603 LOZANO SERRANO, C.: “Intervencionismo y Derecho...”, cit., pág. 336.

1604 SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 421.

1605 STC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 4). Según RUIZ GARCÍA nos encontramos con diferentes opciones de política legislativa en la que deberán ponderarse los diversos intereses sociales y principios jurídicos en conflicto. En el caso del secreto bancario y el deber de colaboración impuesto a estas entidades, se enfrentan la ausencia de reconocimiento del citado secreto como medio adecuado para la correcta realización de las funciones de comprobación y liquidación que le asigna el ordenamiento y, por otro lado, su plena vigencia con el fin de

otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos”¹⁶⁰⁶. En definitiva, podemos concluir que la contribución a los gastos públicos justifica, siempre y cuando no se sobrepasen los límites constitucionalmente admisibles, la “imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”¹⁶⁰⁷.

No obstante, el legislador parece haber asumido como bien jurídico protegido el interés a la recaudación, con independencia del respeto de los principios de Justicia y de otros valores y derechos reconocidos constitucionalmente. Con esta afirmación no queremos ignorar la importancia y necesidad de su especial protección con el fin de asegurar el funcionamiento del Estado, a fin de cubrir las necesidades colectivas¹⁶⁰⁸. Sin embargo, esto no debe conducir a erigir el deber de contribuir en interés primario o superior¹⁶⁰⁹, ignorando la existencia de otros derechos y libertades igualmente dignos de protección. Una interpretación tal supondría, siguiendo a LOZANO SERRANO, “cercenar las posibilidades operativas de las normas financieras, así como dificultar la realización de los principios de Justicia que han de presidir y orientar su interpretación y aplicación”¹⁶¹⁰. En consecuencia, deberán ponderarse los diferentes intereses en juego para valorar cuál debe

garantizar la seguridad y la confianza en el tráfico jurídico privado (*Secreto bancario...*, cit., pág. 17). Vid. asimismo LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 60.

1606 STC 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 5). En el mismo sentido, vid. las SSTC 11/1981, de 8 de abril (FJ 7) y 2/1982, de 29 de enero (FJ 5). ESCRIBANO LÓPEZ también constata como, en el ordenamiento italiano, el interés fiscal es objeto de protección por la Constitución en el mismo plano que otros derechos individuales, cuestión que podría comportar un desplazamiento del ciudadano como centro de atención y de garantía (*La configuración jurídica del deber contribuir...*, cit., pág. 205).

1607 En la STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 3), el Alto Tribunal caracteriza a la Administración tributaria como una *potentior persona*. Sin embargo, conviene señalar que “el noble objetivo de la lucha contra el fraude no puede legitimar el empleo de todos los medios, desplazando los incómodos escrúpulos de los juristas” (vid. PALAO TABOADA, C.: “La posición del contribuyente...”, cit., pág. 48; SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho...*, cit., pág. 193). TEJERIZO LÓPEZ ha constatado como la jurisprudencia constitucional, se ha inclinado por la primacía del deber de contribuir frente a otros derechos constitucionales (“Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 691). Vid. asimismo la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 5). El “Conseil Constitutionnel” en sentencia de 29 de diciembre de 1983 ha señalado que el ejercicio de los derechos y libertades fundamentales no pueden justificar el fraude fiscal ni dificultar su represión (sentencia citada por DELORME, G.: “La protection du...”, cit., pág. 126).

1608 Así, la STC 164/1985, de 13 de noviembre, en su FJ 3 dispone que, constatada la importancia del pago puntual de las deudas tributarias, “el artículo 31.1 CE habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública”.

1609 AGUALLO AVILÉS, A.: “Interés fiscal...”, cit., pág. 595; LOZANO SERRANO, C.: “La actividad Inspectoral...”, cit., pág. 231. Además, es necesario señalar que si sólo existiese este interés recaudatorio difícilmente se podrían reconocer los tributos con fines extrafiscales, cuya legitimidad ha sido reconocida por el TC en las sentencias 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13), y 186/1993, de 7 de junio (FJ 4).

1610 LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., pág. 93. En el mismo sentido, vid. PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “La ordenación temporal...”, cit., pág. 45.

prevalecer, atendiendo a su contenido esencial y sin que esto suponga necesariamente dotar de preponderancia a los del Fisco¹⁶¹¹. Empero, tal concepción no debe conducir a que, los derechos fundamentales, se alcen en “instrumentos que imposibiliten o dificulten el deber constitucionalmente declarado en el artículo 31.1 CE de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del sistema tributario, de acuerdo con su capacidad económica”¹⁶¹².

La exclusiva identificación del deber de contribuir con el interés meramente recaudatorio supone ignorar su configuración constitucional “de acuerdo con su capacidad económica y un sistema tributario justo”. A mayor abundamiento, ello conduciría, según LOZANO SERRANO, a una “vivificación del ordenamiento completamente extraño y dispar a los propios objetivos constitucionales, reduciendo la dimensión de las normas a meros mandatos formales de obtención de ingresos ajenos a cualquier fundamentación o legitimación de tipo material”¹⁶¹³. El interés tutelado radica en el logro de la efectividad del deber de contribuir¹⁶¹⁴, eso sí, sin limitarlo al mero pago del tributo sino subordinándolo al respeto de todos aquellos principios que deben informar al legislador en el concreto desarrollo de un sistema tributario justo¹⁶¹⁵. Esta primacía del interés recaudatorio no sólo debe rechazarse en la configuración normativa de las relaciones entre Fisco y particulares, sino que también debe ser desterrada de la actuación administrativa¹⁶¹⁶. En suma, creemos

1611 ANTONINI, L.: *Dovere tributario...*, cit., pág. 325. El citado autor hace referencia a la inderogabilidad del deber de contribuir, excluyendo que la misma pueda hacerse extensiva al interés fiscal.

1612 STC 642/1986, de 23 de julio (FJ 3).

1613 LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., pág. 109. Vid. también las duras palabras de SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Los españoles, ¿súbditos...”, cit., págs. 252 y ss.

1614 Para el logro de este fin, tal y como se refleja en las SSTC 76/1990, de 26 de abril (FJ 3) y 194/2000, de 19 de julio (FJ 5), se atribuyen potestades a los poderes públicos condicionadas a ciertas exigencias que no pueden ser identificadas con intereses meramente recaudatorios sino con la justa distribución de la carga fiscal en la forma configurada por la CE en su artículo 31.1. Estas exigencias, según la citada sentencia, se dirigen tanto al legislador como a los órganos de la Administración tributaria. De esta forma, se habilita a ambos para utilizar “las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias”.

1615 LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., pág. 108. En el mismo sentido, vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: “El deber de motivación...”, cit., págs. 12920 y 12921. Asimismo, con relación al deber de contribuir, vid. la STC 182/1996, de 28 de octubre (FJ 6).

1616 LOZANO SERRANO, C.: “La actividad Inspectoral...”, cit., pág. 231; SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero...*, cit., Vol. II, pág. 75. TEJERIZO LÓPEZ ha destacado como “la colisión entre los derechos y privilegios del Fisco se encuentra más que en las normas

o, mejor dicho, queremos creer que estas actuaciones son producto de una confusión entre un “mal” entendido interés de la Hacienda Pública y el interés común¹⁶¹⁷.

La formulación del deber de contribuir posterga su concreción y desarrollo a la labor del Tribunal Constitucional¹⁶¹⁸ y del legislador, respectivamente. Este carácter genérico no debe entenderse como sinónimo de programático con la consiguiente falta de obligatoriedad. Por el contrario y como ha afirmado la generalidad de la doctrina, los preceptos constitucionales son de aplicación directa¹⁶¹⁹. En este sentido, la libertad que ostenta el legislador en su configuración consiente e, incluso, conmina a introducir aquellos instrumentos que permitan una mayor efectividad del deber de contribuir. Entre estos creemos que deben destacarse aquellos que impliquen la participación del ciudadano. Así, al concretar el sistema tributario y los diversos procedimientos dirigidos a su aplicación debe procurarse incentivar y facilitar su cumplimiento voluntario, limando asperezas entre las partes de la relación tributaria. La normalidad y aceptación del tributo¹⁶²⁰ conlleva una mayor predisposición a la colaboración y cooperación para lograr una objetiva y justa tributación¹⁶²¹, con la consiguiente eficacia del sistema y, por ende, del interés tanto del Fisco y la colectividad como del contribuyente¹⁶²². En este sentido, la participación activa del contribuyente en los procedimientos tributarios puede coadyuvar a

que disciplinan la ordenación de los tributos, en las que regulan su aplicación” (“Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 691).

1617 Como ya hemos afirmado, la Hacienda Pública carece de intereses propios ya que, como se deriva del artículo 103.1 de la CE, debe servir “con objetividad los intereses generales”. Por tanto, la Administración deberá buscar el interés común consistente en la obtención de ingresos suficientes para la financiación del gasto público con arreglo a los principios constitucionales. En definitiva, debe evitarse que tanto los institutos tributarios como la actuación administrativa se caractericen por una obsesión recaudatoria, prescindiendo de las garantías constitucionales previstas (AGUALLO AVILÉS, A.: “Interés fiscal...”, cit., págs. 574 y 594).

1618 Así, lo constataba MARTÍN QUERALT con relación a la creación del Tribunal Constitucional previendo su labor “tendente a delimitar el nuevo contenido atribuible a institutos básicos” como son “los principios materiales y de Justicia financiera que pueden dejar de ser una especie de salto al vacío para convertirse en una labor mucho más cercana al dato normativo y con mayor contenido práctico” (“La Constitución Española y el Derecho financiero”, HPE núm. 63, 1980, pág. 99). En el mismo sentido y tras varios años de funcionamiento, vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., pág. 12.

1619 Por todos, vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., págs. 16 a 22.

1620 Vid. GOBEAULT, D.: “L’accès des contribuables...”, cit., págs. 116 y 117.

1621 FEDELE hace referencia al derecho a la justa imposición (“L’accertamento tributario...”, cit., pág. 32).

1622 Vid. la enumeración de intereses que realiza CASADO OLLERO, incluyendo el interés de la colectividad a la determinación del tributo con arreglo a la capacidad económica junto los intereses de la Administración y del contribuyente (nota 110, pág.48). En la misma línea, GARCÍA BERRO, F.: “Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución”, REDF núms. 109-110, 2001, pág. 266.

su justa composición, logrando el deseado equilibrio entre interés recaudatorio y Justicia¹⁶²³. Concretamente, una configuración tal y su percepción por el contribuyente traen consigo una sensible reducción de la conflictividad y asegura, en mayor medida, la estabilidad y periodicidad de las sumas recaudadas. Por tanto, el rechazo de la citada participación no podrá basarse en una presunta vulneración del interés fiscal sino que, por el contrario, deberemos atender a su compatibilidad con los diferentes mandatos constitucionales.

Como hemos avanzado, para llegar a la concreción del significado del deber de contribuir deberá procederse previamente a la delimitación de diferentes principios materiales¹⁶²⁴ con arreglo a los cuales el artículo 31.1 de la CE procede a su configuración: capacidad económica, igualdad y progresividad. La unidad del ordenamiento¹⁶²⁵ determina que, además de los específicos tributarios, debemos atender a otros que también pueden tener una cierta trascendencia aunque sea indirecta o menor¹⁶²⁶. Esta afirmación ha sido ratificada por el TC, cuando señala que “los principios constitucionales no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho”¹⁶²⁷.

Junto a éstos existen otros de carácter formal –especialmente, seguridad jurídica y reserva de ley– que también lo delimitan aunque sea con relación a su establecimiento y desarrollo¹⁶²⁸. De esta forma, el deber de contribuir, concretado en la figura del tributo,

1623 PALAO TABOADA, C.: “Temas para un debate...”, cit., págs. 100 y 101.

1624 ALGUACIL MARÍ señala como “los principios de contenido material parecen llamados a desempeñar un importante papel de garantía de los ciudadanos cuando, por un lado, se ha puesto de relieve la crisis de potencialidad garantista de los principios formales”, destacando en materia tributaria el de capacidad económica (“La capacidad económica...”, cit., pág. 575).

1625 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber contribuir...*, cit., pág. 213; MARTÍN QUERALT, J.: “Interpretación de normas tributarias y Derecho constitucional”, CT núm. 64, 1992, págs. 58 y 59.

1626 Principios de eficiencia y economía, de tutela judicial efectiva, de participación ciudadana, interdicción de arbitrariedad, etc. TEJERIZO LÓPEZ ha señalado la incidencia que puede tener sobre los principios de igualdad, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva una incorrecta aplicación de los principios y reglas constitucionales en materia tributaria (“Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 691).

1627 STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 10).

1628 MIR DE LA FUENTE distingue entre los principios constitucionales: los principios materiales, en cuanto responden a exigencias de Justicia y los principios formales, que vienen impuestos por exigencias técnicas para la realización de la libertad y la Justicia (“La incidencia de la Constitución de 1978 en el sistema de recursos administrativos” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 536). Vid. también LOZANO

deberá crearse y exigirse a través de los oportunos cauces jurídicos y legales. Como ya hemos afirmado el principio de legalidad y, concretamente, el principio de reserva de ley juega un papel destacado en su regulación, hasta el punto de ser calificado como norma sobre la normación, sobre la producción jurídica¹⁶²⁹. Ello se debe a la consideración de la ley como el vehículo adecuado para la creación y establecimiento del tributo y de sus elementos esenciales así como para la salvaguardia de los valores materiales proclamados por el ordenamiento¹⁶³⁰. A pesar de su carácter eminentemente formal, no debe olvidarse que dichos principios pueden encerrar un contenido material, tal y como nos han recordado la doctrina y la jurisprudencia del TC¹⁶³¹.

En definitiva, podemos concluir que la concepción ciudadana del deber de contribuir y, por consiguiente, del sistema tributario debe ser aquella en la que “crean que sus impuestos, que se reputan generalmente justos, se aplican mediante procedimientos equitativos, en los que pueden hacer valer suficientemente sus derechos, y que no sacrifican al objetivo recaudatorio valores jurídicos que se consideran dignos de protección”¹⁶³². Una vez más, se pone de manifiesto que estos principios no deben impregnar únicamente el establecimiento y configuración normativa de los tributos sino también su aplicación. Abundando en esta idea, cabe señalar que la crisis que afecta a la normativa tributaria se cristaliza, a su vez, en la crisis de legitimación de la Administración así como de la funcionalidad del sistema tributario, con el consiguiente y espectacular incremento de la conflictividad.

A continuación, vamos a proceder a verificar si la participación del contribuyente soporta el contraste con los diferentes principios constitucionales¹⁶³³. Concretamente, nos cuestionaremos si aquella trae consigo una mayor aceptación del tributo y, por tanto, una mejora en la eficacia de la actuación administrativa como consecuencia de una clara apuesta por el diálogo en sustitución de la confrontación. Sin embargo, no se trata de

SERRANO, C.: “Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero”, RAP núm. 99, pág. 120.

1629 Vid. entre otros, CHECA GONZÁLEZ, C.: “El principio de reserva de ley...”, cit., Vol. II, pág. 796; PÉREZ ROYO, F.: “Las fuentes del Derecho tributario...”, cit., pág. 19.

1630 LOZANO SERRANO, C.: “Las fuentes del Derecho...”, cit., pág. 121.

1631 ALGUACIL MARÍ, P.: “Acerca de la flexibilidad...”, cit., págs. 27 a 34; LOZANO SERRANO, C.: “La actividad Inspectoral...”, cit., pág. 226. En la jurisprudencia constitucional, vid. la STC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4).

1632 PALAO TABOADA, C.: “La posición del contribuyente...”, cit., pág. 48.

1633 SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 59.

enjuiciar la bondad técnica de las figuras en que se concretan sino de su posible configuración normativa, en aras de apreciar su “conformidad o disconformidad con la Constitución”¹⁶³⁴. No obstante, debemos adelantar que las dificultades a que se enfrenta uno y otro tipo de participación no tienen parangón. La traslación del principio de contradicción resulta notablemente más fácil, dada su previsión en el artículo 105 de la CE y, por tanto, la ausencia de conflictos con otros principios, subordinándose su implantación en nuestra materia a la valoración de su conveniencia por el legislador. Por el contrario, la introducción de las técnicas convencionales presenta mayores problemas como consecuencia de la variedad de supuestos existentes.

Sin embargo y una vez ya señalados los riesgos de los acuerdos de contraprestación y las menores dificultades que presentan los acuerdos modales, nos vamos a limitar a estudiar los acuerdos referidos a la base imponible u otros elementos de la deuda tributaria¹⁶³⁵. *A priori*, la introducción de los acuerdos de valoración presenta mayores dificultades por los riesgos que, aparentemente, pueden suponer respecto a los principios de reserva de ley, igualdad, tutela judicial efectiva, etc. No obstante y con el estudio de los citados principios, intentaremos demostrar como no cabe temerlos siempre y cuando contemos con una adecuada configuración del régimen jurídico de los acuerdos de valoración. Por último, la influencia de dichos principios en la posterior regulación procedimental de la participación no puede ser meramente programática sino que debe amparar tanto los intereses de los contribuyentes como los de la Hacienda Pública, evitando la arbitrariedad y protegiendo la seguridad jurídica. En suma, será la definición de estos principios la que nos permitirá atribuir un significado preciso al deber de contribuir y analizar su contraste con la participación del contribuyente.

1634 Vid. las SSTC 38/1997, de 27 de febrero (FJ 3) y 182/1997, de 28 de octubre (FJ 4). En el mismo sentido, vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber contribuir...*, cit., pág. 212. Este autor afirma que, dada la concepción abierta del deber de contribuir que se contiene en la Constitución, deberá enjuiciarse la trasgresión o no del citado deber pero no si “la forma de cumplimiento era la (única) correcta”.

1635 No obstante, también pueden tener por objeto obligaciones accesorias como es el caso de los acuerdos previos de valoración en materia de ingresos a cuenta para las retribuciones en especie previstos en el RIRPF.

B. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

1) El principio de reserva de ley

Una vez descartado el principio de legalidad de la actuación administrativa como obstáculo a la admisibilidad de los acuerdos de valoración, debemos afrontar el análisis de la reserva de ley del artículo 31.3 de la CE. Ésta se erige en norma sobre la normación, sobre la producción jurídica y es encuadrada por la doctrina dentro de los principios formales, a pesar del valor axiológico que encierra. En concreto, constituye el principio rector de las relaciones entre los diversos poderes del Estado con relación a la legitimación y competencia en el procedimiento de producción normativa¹⁶³⁶. De este modo, implica que “determinadas materias especialmente importantes han de ser objeto exclusivo de regulación por Ley, sin que el poder reglamentario general, como poder independiente de la Ley, pueda entrar en ellas”¹⁶³⁷. El objetivo perseguido es la acentuación del contenido democrático mediante la intervención del Parlamento¹⁶³⁸, dada su función de representante institucional de la voluntad popular, relegándose a un segundo plano su papel garantista¹⁶³⁹.

En nuestra disciplina, la fricción se ha producido históricamente y se sigue produciendo entre Legislativo y Ejecutivo, destacando la preocupación del constituyente por asegurar la primacía del primero¹⁶⁴⁰. El citado principio fue originariamente empleado para conseguir que toda intromisión en la esfera de la libertad y del patrimonio de los ciudadanos se hiciera depender del consentimiento expreso de sus representantes. Sin embargo, en nuestro marco constitucional no cabe afirmar que toda formulación de una

1636 FEDELE, A.: “La riserva di legge”, cit., pág. 158.

1637 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. I, pág. 259. Vid. también VILLAR PALASÍ y SUÑE LLINAS hacen referencia al “monopolio de la ley en cuanto a la regulación de las materias reservadas” (“Artículo 9º. El Estado de Derecho...”, cit., Tomo I, pág. 493).

1638 De esta forma, su observancia se erige en deber de obligado cumplimiento para el Parlamento (vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de legalidad y...”, cit., pág. 884). Asimismo, CUBERO TRUYO, A.M.: “La doble relatividad de la reserva...”, cit., págs. 218 y 219.

1639 PÉREZ ROYO, F.: “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria”, REDC núm. 13, 1985, pág. 56. Asimismo, CUBERO TRUYO, A.M.: “La doble relatividad de la reserva...”, cit., pág. 220. Vid. también las SSTC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4) y 182/1997, de 28 de octubre (FJ 8).

1640 FEDELE, A.: “La riserva di legge”, cit., pág. 124; PÉREZ ROYO, F.: “Principio de legalidad, deber de contribuir...”, cit., pág. 56; VILLAR PALASÍ, J.L. y SUÑE LLINAS, E.: “Artículo 9º. El Estado de Derecho...”, cit., pág. 493.

reserva responda a este fundamento. En ocasiones, la importancia de la materia determina su regulación por ley, dadas las garantías que su procedimiento de elaboración y su posición en el ordenamiento comporta¹⁶⁴¹; entre éstas, debe incluirse la del artículo 105.c) de la CE relativa al procedimiento administrativo¹⁶⁴². En consecuencia y dada la incidencia del objeto de los acuerdos de valoración en el deber de contribuir, creemos necesaria su regulación por ley con el fin de evitar lesiones en este último.

Asimismo y como ya hemos apuntado, la intensidad de la reserva de ley condiciona la admisibilidad de las técnicas convencionales según afecten o no a elementos esenciales del tributo. Una vez descartada la admisibilidad de técnicas relativas al hecho imponible, a los sujetos pasivos y a los beneficios fiscales, debemos trasladar este planteamiento a los elementos de cuantificación. Concretamente, estimamos imprescindible dilucidar si la reserva de ley implica la exclusión de acuerdos de fijación sobre los mismos y, en particular, sobre la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria. En suma, este análisis con relación a los acuerdos de valoración se nos plantea desde un doble punto de vista: formal y material. En el primer caso, condicionará el instrumento normativo que contendrá la habilitación, mientras que en el segundo se erigirá en límite adicional a la celebración de convenios que versen sobre elementos esenciales del tributo. Esta distinción obedece a las diferentes clases de reserva de ley, cada una con un alcance diverso¹⁶⁴³.

En primer lugar y atendiendo a la regulación de su procedimiento, juzgamos que la celebración de acuerdos de valoración debe someterse a la reserva establecida en el artículo 105.c) de la CE¹⁶⁴⁴, dado su carácter preparatorio de la posterior resolución

1641 Vid. la enumeración que realizan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ de las reservas de ley previstas en nuestra Constitución (*Curso de Derecho administrativo I*, cit., Vol., pág. 265). Con relación a las garantías que supone su regulación por ley, ALGUACIL MARÍ, destaca "la potencialidad del Parlamento para actuar de garante de valores constitucionalizados que implican intereses públicos. El Parlamento es requerido para que dicte las leyes que hagan justo el sistema, y para que no permita que otros Poderes incidan sobre la materia en cuanto que dicha intervención pueda poner en peligro la efectividad de los criterios o reglas que dimanen de la Constitución y que informan el sistema tributario" ("Acerca de la flexibilidad...", cit., págs. 14,17 y 20). Asimismo, CUBERO TRUYO, A.M.: "La doble relatividad de la reserva...", cit., págs. 218 y 219.

1642 Vid. la STS de 17 enero de 1992 (ref. Aranzadi 605).

1643 CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos...", cit., pág. 138.

1644 Artículo 105. CE: "La Ley regulará: c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado". Vid. CRUZ PADIAL, I.: "El arbitraje tributario: una...", cit., pág. 4; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 68.

administrativa. Abundando en esta idea y según el tenor del artículo 124.2 LGT¹⁶⁴⁵, podría pensarse que la regulación de las citadas figuras debe realizarse necesariamente por ley, pudiendo ser el acuerdo exclusivamente preparatorio del posterior acto de liquidación¹⁶⁴⁶. Sin embargo y dada la posibilidad de que su contenido se recoja únicamente en la autoliquidación –acuerdo previo de valoración– y que ésta no sea objeto de comprobación, no siempre recaerá acto administrativo por lo que no sería necesaria su regulación por ley. En este caso y, por tanto, en los supuestos que la convención no suponga la terminación del procedimiento con liquidación definitiva, dicha materia no se vería sujeta a la reserva de ley de los preceptos analizados.

En la actualidad, la doctrina ha denunciado la deslegalización de la práctica totalidad de los procedimientos tributarios. De este modo y con independencia de la voluntad de la Administración de dictar normas equitativas, siempre estará presente la sospecha de que la misma es al mismo tiempo juez y parte. No obstante, creemos que corresponde al Parlamento comprometerse no sólo con los tributos que establece, sino también con su aplicación y con la protección de los derechos que deben asistir a los ciudadanos, sin permitir la libre entrada de otros poderes en su regulación. A causa de esta preocupación, cada vez son más numerosas las voces de nuestra doctrina que postulan someter al principio de reserva de ley las líneas directivas o cuestiones básicas de los elementos formales o mecanismos aplicativos del tributo, es decir, de los aspectos esenciales del procedimiento de gestión tributaria¹⁶⁴⁷. En suma, creemos que la importancia que revisten los acuerdos de valoración así como los intereses en juego aconsejan su regulación legal, dadas las garantías que dicha figura normativa comporta. Empero, este deseo no parece

1645 Artículo 124.2 LGT: “Las liquidaciones definitivas, aunque no rectifiquen las provisionales, deberán acordarse mediante acto administrativo y notificarse al interesado en forma reglamentaria”.

1646 Sugiriendo esta posibilidad, vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo..., cit., pág. 23.

1647 LASARTE ÁLVAREZ señala la necesidad de que una ley establezca los elementos de la relación y obligación tributaria (“El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución Española de 1978” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 140). Más concreto, es GONZÁLEZ GARCÍA que afirma que con relación a los elementos formales bastaría que la ley precisase los criterios fundamentales y los límites necesarios para evitar la discrecionalidad administrativa (“El principio de legalidad..., cit., pág. 975). Asimismo, vid. CUBERO TRUYO, A.M.: “La doble relatividad de la reserva..., cit., págs. 235 y 236; FALCÓN Y TELLA, R.: “El Decreto-ley en materia tributaria”, REDC núm.10, 1984, pág. 196 y “La ley como fuente del ordenamiento tributario (Artículos 10, 11 y 12)” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. I, pág. 215; FEDELE, A.: “La riserva di legge”, cit., pág. 177; FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: “Implicaciones del principio..., cit., pág. 273.

corresponderse con la regulación actual de los acuerdos previos tanto de la LDGC como de la LIS, que remiten a su posterior desarrollo reglamentario su verdadera configuración¹⁶⁴⁸.

A continuación, debemos enfrentarnos con el principio de reserva de ley tributaria cuya incidencia con relación a los acuerdos de valoración se presenta mucho más intensa y, a su vez, más compleja. Concretamente, cabe señalar que, con relación a los elementos cubiertos por la misma, ésta se erige en un *plus* de protección material a la hora de celebrar acuerdos que versen sobre los mismos¹⁶⁴⁹. El artículo 31.3 de la CE dispone que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. A este precepto hay que añadir las referencias del 133 que, en su apartado primero, atribuye al Estado la potestad originaria para establecer tributos, y que, en su apartado tercero, establece una “superreserva” de ley¹⁶⁵⁰, es decir, una reserva absoluta respecto a los beneficios fiscales¹⁶⁵¹. A continuación y a pesar de que la doctrina sea pacífica en el tema, vamos a analizar la evolución del fundamento de la reserva ley en materia tributaria para llegar a su concepción actual¹⁶⁵².

Originariamente, fue concebida como heredera del principio medieval de “autoimposición” o de consentimiento¹⁶⁵³ por parte de las Asambleas medievales a los pedidos del Monarca¹⁶⁵⁴. De esta forma, se atribuía al Parlamento la prerrogativa de votar anualmente los tributos, erigiéndose en un importante instrumento de control siquiera

1648 GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., pág. 25. Estos autores consideran ilegal y nulo de pleno derecho el artículo 2.2 del RIRNR por su extralimitación respecto a lo previsto a la ley, concretamente, por alterar el silencio positivo previsto en la LDGC.

1649 CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos...”, cit., pág. 139.

1650 FEDELE, A.: “La riserva di legge”, cit., pág. 159; PÉREZ ROYO, F.: “El principio de legalidad tributaria en la Constitución” en la obra colectiva *Estudio sobre el Proyecto de Constitución*, CEC, 1978, pág. 405.

1651 PÉREZ ROYO, F.: “Las fuentes del Derecho tributario...”, cit., págs. 21 y 22.

1652 Vid. el breve resumen que realizan de dicha evolución, MARTÍN QUERALT, J.: “La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria”, REDF núm. 24, 1979, pág. 559; PÉREZ ROYO, F.: “Principio de legalidad, deber de contribuir...”, cit., págs. 62 a 65.

1653 En el ordenamiento francés, se habla de la dimensión jurídica del consentimiento del impuesto para hacer referencia a su aprobación por el Parlamento (BELTRAME, P.: “Le consentement de l’impôt...”, cit., pág. 82; MEHL, L.: “Le principe du consentement...”, cit., págs. 68 y ss.). GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA, en materia de técnicas convencionales en el ordenamiento tributario, hablan del paso del “no taxation without representation” al “no assesment without agreement” siempre respetando el principio de reserva de ley (“Técnicas convencionales...”, cit., pág. 10).

1654 MARONGIU, G.: *I fondamenti costituzionali...*, cit., pág. 28.

indirecto sobre el gobierno de la nación¹⁶⁵⁵. El tránsito de la Edad Media a la Moderna junto a la influencia del liberalismo y a la vigencia de la concepción odiosa del tributo¹⁶⁵⁶ determinaron su configuración como un instituto eminentemente garantista respecto a cualquier intromisión en la esfera de la libertad y del patrimonio del ciudadano¹⁶⁵⁷. Sin embargo y con independencia de que esté latente en la actualidad, esta función pasa a un segundo plano como consecuencia de la evolución del concepto de tributo, asumiendo mayor protagonismo su dimensión colectiva¹⁶⁵⁸. En esta fase nos encontramos ante “un principio puesto en garantía y defensa del interés de la sociedad a un desarrollo democrático de una parte tan esencial del conjunto de la política como es la política fiscal”¹⁶⁵⁹. La influencia de esta evolución se deja notar en su aplicación que, en el ámbito internacional, se ha desarrollado en dos direcciones diferenciadas en función de los intereses colectivos tutelados. Así, mientras que en algunos ordenamientos se han ensalzado como valores fundamentales aquellos formales; en otros, se han resaltado los materiales de nuestra disciplina: capacidad económica y demás principios de Justicia tributaria¹⁶⁶⁰. En nuestro análisis nos inclinaremos por esta última opción con vistas a superar el obstáculo que representa la reserva de ley respecto a las técnicas convencionales que recaigan sobre los elementos de cuantificación del tributo y, especialmente, sobre la base imponible: acuerdos de valoración. Todo esto sin perjuicio de la importancia que los principios formales, entre ellos el de seguridad jurídica, puedan revestir respecto a las mismas.

En consecuencia y a pesar de encontraros ante un principio formal, es necesario destacar el valor axiológico que encierra con relación a los principios de Justicia tributaria¹⁶⁶¹. En particular, PÉREZ ROYO, al referirse a ella, ha afirmado que se trata de

1655 CHECA GONZÁLEZ, C.: “El principio de reserva de ley..., cit., págs. 790 a 793; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad..., cit., págs. 991 a 993; PÉREZ ROYO, F.: “Principio de legalidad, deber de contribuir..., cit., pág. 395.

1656 PÉREZ ROYO, F.: “Las fuentes del Derecho tributario..., cit., pág. 25.

1657 MARONGIU, G.: *I fondamenti costituzionali...*, cit., pág. 57.

1658 FEDELE, A.: “La riserva di legge”, cit., pág. 169.

1659 El debate y aprobación de la materia tributaria por el Parlamento garantiza la mejor adecuación a la composición de los diferentes intereses existentes en el país (vid. CUBERO TRUYO, A.M.: “La doble relatividad de la reserva..., cit., pág. 219; PÉREZ ROYO, F.: “El principio de legalidad tributaria..., cit., pág. 402). Vid. un estudio de su evolución en MARONGIU, G.: *I fondamenti costituzionali...*, cit., págs. 28 y ss.

1660 PÉREZ ROYO, F.: “El principio de legalidad tributaria..., cit., pág. 405.

1661 Con relación al principio de igualdad vid. la STC 19/1987, de 17 de febrero, que en su FJ 4 señala que “esta garantía de la autodisposición de la comunidad sobre sí misma, que en la

“una norma, en fin, que, de suyo, no reconoce directamente ningún derecho, sino que se limita a regular el cauce jurídico para el establecimiento de la disciplina con relación a una determinada materia, en función de garantía de derechos o intereses preexistentes desde el punto de vista lógico”¹⁶⁶². Más concreta ha sido ALGUACIL MARÍ al señalar que se erige en un instituto “tutelador de intereses públicos constitucionalizados y relacionados con la materia tributaria”, es decir, en “instrumento de la adecuación del gravamen a valores sustanciales constitucionalizados y configuradores del sistema tributario”¹⁶⁶³. En definitiva, se puede concluir que, en el mandato impuesto al legislador, no es suficiente el cumplimiento de su dimensión formal y de su función democrática sino que, además, es necesario que sus decisiones contengan un sustrato sustancial de nuestros valores constitucionales que las dote de legitimidad material¹⁶⁶⁴.

En la concepción originaria de la reserva de ley –íntimamente ligada a su función garantista– latía la ausencia de discrecionalidad así como la certeza y objetividad en la aplicación del tributo¹⁶⁶⁵. De este modo y con el fin de evitar intromisiones autoritarias y arbitrarias de la Administración, su actuación pretendía ser reducida a la constatación de la realización del presupuesto de hecho y a la aplicación de su consecuencia jurídica. Sin embargo, la superación de la concepción odiosa del tributo junto a la evolución de la reserva de ley han diluido estas premisas. De esta forma, la aplicación del tributo ha dejado

Ley estatal se cifra (artículo 133.1), es también, en nuestro Estado constitucional democrático, como hemos puesto de relieve más arriba, una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento”. Vid. también LOZANO SERRANO que afirma que “incluso principios tradicionalmente entendidos como formales encierran un contenido material” (“La actividad Inspectoral...”, cit., pág. 226). En el mismo sentido, vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de legalidad y...”, cit., pág. 887; LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria” en la obra colectiva *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pág. 137; MARTÍN QUERALT, J.: “La ordenación constitucional...”, cit., pág. 559. Con relación al conjunto de principios materiales que informan la materia tributaria, vid. MARÍ, P.: “Acerca de la flexibilidad...”, cit., págs. 27 a 34. En la jurisprudencia, vid. las SSTC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4) y 182/1997, de 28 de octubre (FJ 4).

1662 PÉREZ ROYO, F.: “Principio de legalidad, deber de contribuir...”, cit., pág. 60. Aunque estos intereses pueden ser satisfechos por otro tipo de normas nunca serían expresión directa de la voluntad del pueblo manifestada a través de sus representantes (FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de legalidad y...”, cit., pág. 872). Asimismo, CUBERO TRUYO, A.M.: “La doble relatividad de la reserva...”, cit., pág. 228.

1663 ALGUACIL MARÍ, P.: “Acerca de la flexibilidad...”, cit., pág. 11. En el mismo sentido, vid. FEDELE, A.: “La riserva di legge”, cit., pág. 169; MARTÍN QUERALT, J.: “La ordenación constitucional...”, cit., pág. 559.

1664 ALGUACIL MARÍ, P.: “Acerca de la flexibilidad...”, cit., pág. 14.

1665 CUBERO TRUYO, A.M.: “La doble relatividad de la reserva...”, cit., pág. 223; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad...”, cit., pág. 972.

de ser, en la actualidad, una actividad meramente subsuntiva¹⁶⁶⁶, dado que, incluso, en la regulación de sus elementos esenciales se emplean conceptos jurídicos indeterminados y reglas técnicas, siendo necesario destacar la admisibilidad y compatibilidad de esta técnica jurídica con la propia reserva de ley¹⁶⁶⁷.

Llegados a este punto, es ocioso recordar como doctrina y jurisprudencia han reconocido su extensión tanto al establecimiento del tributo y beneficios fiscales como a la regulación de sus elementos esenciales¹⁶⁶⁸ por afectar a la identidad y a la entidad de la prestación¹⁶⁶⁹. Sin embargo, no se presenta tan pacífica en la doctrina la relación de elementos esenciales que deben quedar cubiertos por la misma¹⁶⁷⁰. Así, mientras que respecto al hecho imponible y a los sujetos de la relación tributaria su sometimiento resulta unánimemente aceptado; en cambio, con relación a los elementos de cuantificación del tributo se alzan algunas voces que los excluyen de la misma¹⁶⁷¹. Esta última teoría no se vería refrendada por nuestro Derecho positivo, dado que la preferencia de ley del artículo 10.a) de la LGT¹⁶⁷² confirma aquella –defendida por jurisprudencia y doctrina mayoritaria– que los incluye dentro de la reserva de ley *ex* artículo 31.3 CE.

1666 SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 66.

1667 ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., pág. 33 y “Acerca de la flexibilidad...”, cit., págs. 10 y 11; LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Ámbitos de discrecionalidad administrativa...”, cit., pág. 92. GONZÁLEZ GARCÍA postula su admisibilidad siempre que el legislador los dote de “un contenido técnico, que permita su determinación por referencia a las nociones elaboradas en las correspondientes disciplinas científicas, al tiempo que fija los medios y límites a los que deberán ajustarse las oportunas facultades de apreciación y valoración de la Administración” (“El principio de legalidad...”, cit., pág. 978). Vid. también las SSTC 19/1987, de 17 de febrero, 221/1992, de 11 de diciembre, 185/1995, de 14 de diciembre y 182/1997, de 28 de octubre así como la SAN de 25 de marzo de 1997. Asimismo, FEDELE pone de manifiesto como este fenómeno se ha producido también en Italia (“La riserva di legge”, cit., pág. 185). En este sentido, la Corte Costituzionale ha señalado, tomando como premisa que una adecuada determinación de la base imponible puede y debe realizarse mediante reglas técnicas, que la utilización de las mismas es conforme a la reserva de ley aunque “dejen amplios márgenes de elección a la Administración, sin necesidad de algún criterio o límite relativo a la potestad de determinar el importe de la prestación sobre la base de decisiones de órganos técnicos”.

1668 Por todos, vid. CHECA GONZÁLEZ, C: “El principio de reserva de ley...”, cit., Vol. II, págs. 800 y 801. La doctrina del TC se recoge fundamentalmente en las SSTC 37/1981, de 16 de noviembre y 6/1983, de 4 de febrero.

1669 FALCÓN Y TELLA, R.: “La ley como fuente...”, cit., Vol. I, pág. 210.

1670 Vid. la sentencia de la “Corte Costituzionale” núm. 507, de 5 de mayo de 1988 que indica como elementos esenciales los sujetos activo y pasivo, el objeto de la prestación tributaria y los criterios para la individuación de la carga tributaria. Además, añade el módulo procedimental para su exacción.

1671 GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad...”, cit., págs. 974 y 975.

1672 Artículo 10.a) LGT: “Se regularán, en todo caso, por Ley: a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los

Actualmente, es pacífico reconocer el carácter relativo de la reserva de ley. Por consiguiente, no todos los aspectos del tributo deben ser establecidos por ley sino únicamente sus elementos esenciales, pudiéndose desarrollarse estos últimos en una norma secundaria¹⁶⁷³. Abundando en esta idea, el reglamento puede proceder a su integración, atendiendo a los principios y límites fijados por la ley, sin que “pueda agravar esta norma las cargas y obligaciones contenidas en la ley ni añadir a los preceptos de ésta otros nuevos no justificados por dicha necesidad”¹⁶⁷⁴. Esta concreción, además de ser realizada por una norma secundaria¹⁶⁷⁵, puede efectuarse por la Administración en la aplicación diaria del ordenamiento. Llegados a este punto, creemos que también debería preverse la posibilidad de realizarla con la cooperación del ciudadano, reduciendo así el margen de discrecionalidad en manos de aquella¹⁶⁷⁶. No obstante y como ya hemos señalado, la exhaustiva configuración del hecho imponible, de los sujetos de la relación tributaria y los beneficios fiscales mediante ley¹⁶⁷⁷ excluye esta posibilidad respecto a los mismos, dada la especial intensidad con que quedan sometidos a la reserva *ex* artículo 31¹⁶⁷⁸. En consecuencia, debemos analizar si este impedimento se presenta también con relación a los elementos de cuantificación del tributo, planteándonos la compatibilidad de los acuerdos de valoración con la reserva de ley.

demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58.”

Es necesario señalar que la preferencia de ley no es más que una manifestación del principio de jerarquía normativa, con la consiguiente disponibilidad del legislador ordinario que puede modificarla mediante una ley posterior.

1673 Vid. por todos, CUBERO TRUYO, A.M.: “La doble relatividad de la reserva...”, cit., págs. 223 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: “La ley como fuente...”, cit., Vol. I, pág. 216; MARONGIU, G.: *I fondamenti costituzionali...*, cit., pág. 74; PÉREZ ROYO, F.: “Las fuentes del Derecho tributario...”, cit., págs. 19 a 22 . Vid. también, la STC 6/1983, de 4 de febrero (FJ 4).

1674 FALCÓN Y TELLA, R.: “La ley como fuente...”, cit., Vol. I, pág. 216.

1675 FEDELE, A.: “La riserva di legge”, cit., pág. 177; LOZANO SERRANO, C.: “Las fuentes del Derecho...”, cit., pág. 124.

1676 Tal y como señala VAN RIJN, la interpretación que realiza la Administración no adquiere valor normativo (“A comparative study...”, cit., pág. 45), siendo susceptible de ser revisada y corregida por órganos superiores o en vía jurisdiccional. De esta forma, únicamente la normativa secundaria tendría dicho valor y podría ser impuesta al contribuyente, siempre y cuando no incurriese en inconstitucionalidad.

1677 Vid. FEDELE, A.: “L’ accertamento tributario...”, cit., pág. 18.

1678 Vid. págs. 250 y ss.

Llegados a este punto, es necesario poner de manifiesto la flexibilidad de la reserva de ley¹⁶⁷⁹, especialmente intensa con relación a la cuantificación del tributo¹⁶⁸⁰. Ésta obedecería tanto a la existencia de otros poderes públicos y al papel que éstos deben asumir en la regulación y aplicación de la materia tributaria¹⁶⁸¹ como al distinto ímpetu con que se presenta la reserva con relación a los diferentes tipos de prestaciones patrimoniales públicas¹⁶⁸². Además, respondería a la menor conflictividad que presentan los elementos de cuantificación con respecto a los restantes elementos esenciales del tributo¹⁶⁸³, sin perjuicio de su incidencia en la determinación de la deuda tributaria¹⁶⁸⁴. Concretando esta idea, ALGUACIL MARÍ ha afirmado que “los márgenes de discrecionalidad se orientarán, sobre todo, hacia la valoración de la riqueza gravada por el hecho imponible”¹⁶⁸⁵.

Junto a este factor, jurisprudencia y doctrina han destacado la operatividad de cuestiones técnicas respecto a estos elementos, lo cuál haría conveniente la actuación de la Administración en la regulación de las figuras tributarias¹⁶⁸⁶. Estas cuestiones justificarían

1679 Vid. la STC 6/1983, de 4 de febrero (FJ 4). En la doctrina destacan, entre otras las aportaciones de FALCÓN Y TELLA, R.: “La ley como fuente...”, cit., Vol. I, pág. 218; LOZANO SERRANO, C.: “Las fuentes del Derecho...”, cit., págs. 124 y 125.

1680 ALGUACIL MARÍ enumera como supuestos de dicha flexibilidad: la alteración esencial de los mismos por Decreto-ley, la integración de la regulación legal por vía reglamentaria y determinación del importe concreto de elementos relevantes para la base imponible, o del tipo de gravamen e integración también por vía reglamentaria de elementos de la base imponible cuando requieran “complejas operaciones técnicas” (*Discrecionalidad técnica...*, cit., págs. 30 y 31). También CALVO ORTEGA ha destacado el empleo de los elementos de cuantificación como instrumento de flexibilización del interés público financiero (“Consideraciones sobre los presupuestos...”, cit., pág. 146). Vid. asimismo FEDELE, A.: “L’acertamento tributario...”, cit., pág. 18.

1681 GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad...”, cit., pág. 1015; MARTÍN QUERALT, J.: “La ordenación constitucional...”, cit., pág. 559.

1682 ALGUACIL MARÍ ha subrayado como la reserva de ley se ha visto flexibilizada con relación al papel desempeñado por el Decreto-ley, con la posibilidad de que la Ley de Presupuestos realice modificaciones en los tributos del sistema y con la entrada del reglamento en la determinación de los elementos cuantificadores del tributo (“Acerca de la flexibilidad...”, cit., págs. 7 a 11).

1683 ALGUACIL MARÍ, P.: “Acerca de la flexibilidad...”, cit., pág. 21.

1684 STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 7).

1685 *Discrecionalidad técnica...*, cit., pág. 34.

1686 En la jurisprudencia, vid. las SSTC 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 5) y 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 7) y la SAN de 25 de marzo de 1997 (FJ 4). El FJ 7 de la STC 221/1992 señala que “en cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. En este sentido, vid.

la existencia de otros poderes públicos que cooperasen en su regulación. Concretamente, el mayor dominio que ostenta el Ejecutivo frente al Parlamento, de la materia técnica que recae bajo su competencia legitimaría su intervención¹⁶⁸⁷. Abundando en esta idea, algunos autores han indicado que no corresponde al poder legislativo ocuparse de los aspectos técnicos sino de aquellas cuestiones relevantes del gobierno de la nación¹⁶⁸⁸.

Sin embargo, conviene precisar que la flexibilidad de la reserva de ley con relación a la base imponible no es homogénea en el seno de las prestaciones patrimoniales públicas y ni siquiera en materia de impuestos, según pertenezcan al ámbito estatal o local¹⁶⁸⁹. Así, en el primero la flexibilidad afectaría a elementos secundarios del régimen jurídico de la base imponible, como es la actualización de su valor por el Gobierno con el fin de evitar el gravamen de la inflación¹⁶⁹⁰. En este sentido, mientras que el TC ha admitido su compatibilidad con la reserva de ley, la doctrina ha reaccionado afirmando que dicha autorización constituye una habilitación en blanco que recae sobre un elemento esencial. A mayor abundamiento, ha señalado que ni siquiera ésta contiene una predeterminación de los criterios y límites que deben guiar la elección correspondiente con el fin de evitar una

FEDELE, A.: "La riserva di legge", cit., pág. 180; FERREIRO LAPATZA, J.J.: "El principio de legalidad y...", cit., pág. 873.

1687 PÉREZ ROYO señala que el acusado tecnicismo y la complejidad de la materia tributaria constituye un terreno privilegiado para las delegaciones y autorizaciones legislativas ("Las fuentes del Derecho tributario...", cit., pág. 35). Vid. asimismo MEHL, L.: "Le principe du consentement...", cit., pág. 70. MARONGIU, G.: *I fondamenti costituzionali...*, cit., pág. 89. Vid. la sentencia de la "Corte Costituzionale" núm. 48 de 1961.

1688 LOZANO SERRANO, C.: "Las fuentes del Derecho...", cit., pág. 125. FERREIRO LAPATZA considera que más que en el caso de "pretendidas necesidades y dificultades técnicas" la remisión debe obedecer a una correcta división de tareas entre legislativo y ejecutivo, "ocupándose aquél sólo de establecer las normas básicas y fundamentales y el marco en que tales normas han de ser desarrolladas y complementadas por el reglamento" ("El principio de legalidad y...", cit., pág. 874). En el mismo sentido, vid. CHECA GONZÁLEZ, C.: "El principio de reserva de ley...", cit., Vol. II, pág. 801. BELTRAME destaca como el carácter técnico de la materia fiscal privilegia la fase de elaboración de las normas fiscales por encima de su discusión parlamentaria ("Le consentement de l'impôt...", cit., pág. 84).

1689 CUBERO TRUYO, A.M.: "La doble relatividad de la reserva...", cit., págs. 245 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: "La ley como fuente...", cit., Vol. I, pág. 219.

1690 El TC se planteó la constitucionalidad de la autorización al Gobierno de la corrección monetaria sobre el valor inicial, al ser parte integrante de la base imponible (STC 221/1992, de 11 de diciembre). Así, en su FJ 7, señaló que "en la medida en que la aplicación de las correcciones monetarias se justifica en atención a las fluctuaciones del nivel de precios, es razonable que la Ley autorice al Gobierno para que éste aprecie cuándo concurren las circunstancias que justifican la práctica de las expresadas correcciones. Y es de observar, asimismo, que la heterogeneidad de los elementos intervinientes en este impuesto y lo imprevisible de su evolución en el tiempo determinan que el grado de concreción aquí exigible no puede equipararse al requerido con relación a otros elementos configuradores de la base, por lo que ningún reproche cabe hacer desde la perspectiva del principio de reserva de ley". Asimismo, vid. la SAN de 25 de marzo de 1997 (FJ 4).

excesiva discrecionalidad del Ejecutivo¹⁶⁹¹. Por último, también ha sido criticada la consideración de la corrección monetaria como un elemento secundario del régimen jurídico de la base imponible¹⁶⁹². En cambio, en materia de Haciendas Locales la flexibilidad recae sobre la determinación de la base imponible o del tipo del gravamen, eso sí, limitada por las directrices marcadas por la ley estatal¹⁶⁹³. En último lugar y con relación al resto de prestaciones públicas y, en especial, a los precios públicos, toda la regulación de los elementos de cuantificación puede remitirse a actuaciones normativas de la Administración, bastando la fijación de meros “criterios o límites” de carácter genérico¹⁶⁹⁴.

En suma, se puede concluir que la flexibilidad de la reserva de ley aumenta de forma considerable cuando opera en el estricto ámbito del principio de autoimposición, es decir, prácticamente como procedimiento formal para la fijación de las citadas prestaciones. En cambio, cuando incide de manera notable en el deber de contribuir y se erige en instrumento garante de la Justicia tributaria¹⁶⁹⁵, disminuye la flexibilidad de la misma con relación a la entrada de otros poderes públicos en la regulación de los elementos del tributo

1691 Vid. CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: “Los principios de capacidad económica...”, cit., pág. 143; FEDELE, A.: “La riserva di legge”, cit., pág. 195. En la jurisprudencia, vid. el voto particular que formula el magistrado Álvaro Rodríguez Bereijo en la STC 221/1992, de 11 de diciembre.

1692 CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: “Los principios de capacidad económica...”, cit., pág. 143.

1693 STC 221/1992, de 11 de diciembre. Vid. CHECA GONZÁLEZ, C.: “El principio de reserva de ley...”, cit., Vol. II, págs. 803 y 804; FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de legalidad y...”, cit., pág. 887.

1694 STC 185/1995, de 14 de diciembre. Así, en el FJ 6 de la STC 19/1987, de 17 de febrero dispone que no ‘siempre y en todo caso la ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía; la reserva establecida en el artículo 31.3 CE no excluye la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador’. Para determinar la medida en que la ley debe regular directamente los elementos configuradores de la cuantía o, por el contrario, puede atribuir su regulación a normas infralegales, es preciso atender a la naturaleza de la prestación patrimonial de que se trate. En el caso de los precios públicos, la multiplicidad de figuras que pueden incluirse en este concepto, así como la necesidad de tomar en consideración factores técnicos, pueden justificar que la ley encomiende a normas reglamentarias la regulación o fijación de su cuantía, conforme a los criterios o límites señalados en la propia ley que sean idóneos para impedir que la actuación discrecional de la Administración en la apreciación de los factores técnicos se transforme en actuación libre o no sometida a límite. Su contenido y amplitud puede variar, pero en todo caso es necesario que la ley incorpore un mínimo de regulación material que oriente la actuación del reglamento y le sirva de programa o marco.

1695 LOZANO SERRANO, C.: “Las fuentes del Derecho...”, cit., pág. 124. FEDELE ha señalado que la necesaria coordinación con otros principios constitucionales determina criterios interpretativos y necesidades de adecuación a los mismos, que pueden haber pasado inadvertidos a la doctrina y a la jurisprudencia (“La riserva di legge”, cit., pág. 161).

sometidos a la misma¹⁶⁹⁶. En este mismo sentido, según la incidencia que tenga el tributo como instrumento de “reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad” y de solidaridad¹⁶⁹⁷, la posibilidad de integración será mucho más reducida, siempre y cuando la complejidad del fenómeno tributario lo permita.

Como ya veremos, la compatibilidad de la reserva de ley con el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas en materia de base imponible y otros elementos de la deuda implica ciertos márgenes de apreciación administrativa¹⁶⁹⁸. Esta discrecionalidad calificada de técnica¹⁶⁹⁹ obedece al empleo de la citada técnica jurídica fruto, en parte, de la complejidad del fenómeno tributario que conduce a su utilización para la valoración de determinadas magnitudes económicas¹⁷⁰⁰. Precisamente, se ha señalado que, en materia de elementos de cuantificación, puede constatarse un segundo nivel de Justicia –diverso al relativo a la selección y fijación del hecho imponible– constituido por la adecuación del gravamen a los postulados de Justicia en general, y, de forma muy específica, a la igualdad y a la capacidad contributiva manifestada¹⁷⁰¹. En este nivel, la justificación de la flexibilidad de la reserva de ley residiría en la ponderación de los intereses y valores constitucionales en juego en relación con cada una de las prestaciones patrimoniales públicas sometidas a la misma¹⁷⁰². Por tanto, si la complejidad del fenómeno tributario impide precisar suficientemente en el plano normativo la base imponible así como otros elementos de la deuda tributaria y su procedimiento de determinación¹⁷⁰³ será

1696 ALGUACIL MARÍ, P.: “Acerca de la flexibilidad...”, cit., pág. 27.

1697 STC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 9).

1698 Vid. ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., pág. 199; CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad...”, cit., págs. 585 a 592; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 702. VICENTE-ARCHE DOMINGO define la valoración como una “actividad técnica que la Administración desarrolla en la forma prevista por la ley” (“Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”, RDFHP núm. 60, 1965, págs. 937 y 938).

1699 Esta calificación se derivaría de la necesidad de reglas técnicas para la concreción de la consecuencia jurídica prevista por la norma.

1700 RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., pág. 235. HEILBRONNER señala la necesidad de establecer determinados mecanismos de protección ante el susceptible abuso de la posición de superioridad técnica por parte de la Administración (“Les garanties nouvelles...”, cit., pág. 31).

1701 ALGUACIL MARÍ, P.: “Acerca de la flexibilidad...”, cit., pág.11.

1702 Ibidem.

1703 CAPOLUPO, S.: “D.L. n. 452/ 1994...”, cit., pág. 7308.

necesario buscar los instrumentos adecuados para conseguir que dicha fijación sea lo más acorde posible con la concepción actual del deber de contribuir¹⁷⁰⁴.

Sin embargo, se nos antoja imprescindible la predeterminación legal de los criterios de regulación de los elementos de cuantificación con el debido respeto de los valores constitucionales implicados, de forma tal que se permita un efectivo control posterior de legalidad. Con esta previsión, se intenta evitar que la mera referencia a la cuestión técnica pueda, en ocasiones, conceder poderes discrecionales no reconocidos normativamente. Así, se hace preciso “determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata” y cuál es el ámbito que podría ser objeto de integración bien por una norma secundaria bien por un acuerdo entre Administración y contribuyente¹⁷⁰⁵. En este sentido, la doctrina ha entendido cubierta la reserva de ley mediante la fijación por la misma de una serie de criterios y principios que limiten la “discrecionalidad pura” de la Administración y posibiliten su ulterior control judicial, sin perjuicio de la utilización de reglas técnicas o conceptos jurídicos indeterminados¹⁷⁰⁶. Empero, la cuestión técnica ha sido invocada como argumento para aumentar el margen de operatividad de la Administración en la determinación de la deuda tributaria, basándose en que la resolución de dichas cuestiones con arreglo a criterios técnicos implican uniformidad en su resultado¹⁷⁰⁷. En suma, será necesario establecer los márgenes derivados del empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas para entender cumplidas y no sobrepasadas las exigencias de la reserva de ley¹⁷⁰⁸.

Con relación a esta concreción susceptible de posterior control judicial, cabe señalar que los límites y principios que deben conducir a la solución oportuna deben fijarse de tal forma que el juzgador no deba sustituir el criterio de la Administración por el suyo propio.

1704 Tal y como señala LOUIT, la complejidad del ordenamiento tributario refuerza la sensación de injusticia y arbitrariedad (“Les relations entre l’administration...”, cit., pág. 182). RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho...*, cit., pág. 85. La citada autora aboga por la previsión legal de institutos convencionales para mitigar, en cierta medida, la flexibilidad de la reserva de ley.

1705 STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 7).

1706 ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., pág. 32.

1707 *Ibidem* (pág. 34).

1708 DE MITA, E.: *La legalità tributaria...*, cit., pág. 86; RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., págs. 242 y 243.

Otro resultado distinto, determinaría que pasáramos de una posible discrecionalidad administrativa a una discrecionalidad judicial, al recaer la decisión exclusivamente en el órgano jurisdiccional correspondiente¹⁷⁰⁹. Por tanto, resulta vedada cualquier habilitación en blanco a la Administración para celebrar acuerdos con los contribuyentes con el fin de superar el obstáculo que supone la reserva de ley, similares a los que se producían con las Evaluaciones globales con agrupaciones de contribuyentes¹⁷¹⁰.

En suma, estas reflexiones relativas a los elementos de cuantificación nos hacen cuestionarnos la entrada, en esa determinación de cuestiones técnicas y conceptos jurídicos indeterminados, del contribuyente junto a la Administración, en aras del logro de un acuerdo que fije definitivamente la valoración correspondiente¹⁷¹¹. Constatada la especial intensidad de la flexibilidad de la reserva de ley, consideramos que, dada la posibilidad de encomendar a la Administración que, vía reglamentaria o en sede de aplicación¹⁷¹², precise ciertos aspectos concernientes a la base imponible y a otros elementos de la deuda tributaria, por qué no puede preverse que su determinación se realice con la participación

1709 En el ATC 1983/274, de 8 de junio (FJ Único), el TC se ha mostrado contrario a sustituir o corregir a los órganos encargados de dilucidar la cuestión técnica (oposición) en lo que su valoración tiene de apreciación técnica. De esta forma, el Alto Tribunal afirma que los órganos jurisdiccionales únicamente “están llamados a resolver problemas jurídicos en términos jurídicos”. En el mismo sentido, vid. la STC 39/1983, de 17 de mayo (FJ 4) que señala que la conclusión a que se llega en este caso concreto no supone, naturalmente, desconocer el derecho a la tutela judicial efectiva recogida en el artículo 24.1 de la Constitución, ni el principio del sometimiento pleno de la Administración pública a la Ley al Derecho (artículo 103.2) ni la exigencia del control judicial sobre la legalidad de la actuación administrativa y su sumisión a los fines que la justifican (artículo 106.1). Tampoco supone ignorar los esfuerzos que la jurisprudencia y la doctrina han realizado y realizan para que tal control judicial sea lo más amplio y efectivo posible. Pero no puede olvidarse tampoco que ese control encontrar en algunos casos límites determinados. Así ocurre en cuestiones que han de resolverse por un juicio fundado en elementos de carácter exclusivamente técnico, que sólo puede ser formulado por un órgano especializado de la Administración y que en sí mismo escapa, por su propia naturaleza, al control jurídico que es el único que pueden ejercer los órganos jurisdiccionales y que, naturalmente, deberán ejercerlo en la medida en que el juicio afecte al marco legal en que se encuadra, es decir, sobre las cuestiones de legalidad”.

1710 Vid. las duras críticas que realiza FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de legalidad y..., cit., pág. 880.

1711 RAMALLO MASSANET aconseja la introducción de las técnicas convencionales en sede de comprobación de valores tanto por el abundante empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas en su regulación como por la conflictividad que su aplicación comporta (“La eficacia de la voluntad..., cit., págs. 223 y 242). En el mismo sentido, vid. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “La finalización convencional..., cit., pág. 197.

1712 SCHULZE-FIELTZ, H.: “¿Informalidad o ilegalidad..., cit., pág. 96. Abundando en esta idea y profundizando en la misma, FEDELE ha señalado que “la reserva de ley no excluye tampoco la integración por parte de actos administrativos singulares, siempre que la ley proporcione los adecuados criterios directivos y límites” (“La riserva di legge”, cit., pág. 186).

del ciudadano en la formación de la resolución¹⁷¹³. De esta forma, se procedería a una diferente concreción de dichos supuestos de indeterminación de la que tradicionalmente existía en nuestro Derecho tributario y que incumbía de forma exclusiva a la Administración.

Esta nueva técnica de gestión sería admisible ya que el principio estudiado implica una reserva de decisión para el Legislativo, pero, en ningún caso, de desarrollo unilateral por la Administración¹⁷¹⁴ de los conceptos jurídicos indeterminados y de las cuestiones técnicas. En este sentido, no debe plantearse “la negociación sobre el contenido de la ley, sino del desarrollo secundario del mandato impreciso de ésta, desarrollo en el que puede intervenir el particular afectado”¹⁷¹⁵, con el fin de aumentar las garantías del contribuyente frente a una determinación unilateral por parte de la Administración que trasciende de la mera aplicación subsuntiva de la norma tributaria. Frente a la aparente imposibilidad que se deriva del artículo 36 de la LGT¹⁷¹⁶, entendemos que dicha prohibición se refiere exclusivamente a los acuerdos entre particulares. Por consiguiente, no quedarían excluidos aquellos convenios celebrados entre contribuyente y Administración. Cualquier otra interpretación pondría de manifiesto el contrasentido de que esta última no reconociera los efectos de los acuerdos celebrados por ella misma y admitiera, sin embargo, consecuencias jurídico-privadas a dichos acuerdos. En consecuencia, esta determinación conjunta de los elementos de cuantificación no comportaría dejar una puerta abierta para la huida del Derecho¹⁷¹⁷, dado que su actuación quedaría sujeta a unas directrices y a unos límites bien precisos. Por el contrario, se perseguiría una colaboración en aras de aumentar el cumplimiento voluntario del deber de contribuir. Por consiguiente, sólo serían posible los acuerdos que tuviesen por finalidad la eliminación de las incertidumbres derivadas de la indeterminación normativa que afecte a la base imponible o a otros elementos de la deuda tributaria¹⁷¹⁸.

1713 ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., pág. 234.

1714 *Ibidem* (pág. 235).

1715 *Ibidem*.

1716 Artículo 36 LGT: “La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por los actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

1717 En contra, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas...”, cit., pág. 297.

1718 RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., pág. 227.

Así, podemos concluir que la reserva de ley no representa un obstáculo para la introducción de los acuerdos de valoración en el ordenamiento, siempre y cuando, se predeterminen legalmente los requisitos dentro de los que cabe acudir a su empleo, evitando la deslegalización respecto a un elemento esencial del tributo y una excesiva discrecionalidad¹⁷¹⁹. Concretamente, tanto la reserva de ley como el principio de legalidad de la actuación administrativa proscibirían la celebración de acuerdos en aquellos aspectos cuya regulación no deja lugar a ninguna incertidumbre ni a ninguna conflictividad en su aplicación, dada la precisión con que se determinan. En definitiva, creemos que únicamente se produciría una vulneración de la reserva de ley mediante una desafortunada regulación del régimen jurídico de dichas técnicas.

No obstante, la utilización de acuerdos de valoración frente a su integración mediante actos normativos implica una ausencia de “homogeneidad y de seguridad jurídica” debido al carácter uniformizador de estos últimos. Sin embargo, esta objeción ha sido contestada por la doctrina, afirmando que, por el contrario, también permite “el tratamiento diferenciado de la desigualdad” potenciando la efectividad de otros principios como son la equidad y la eficacia¹⁷²⁰. Tales observaciones aconsejarían que su régimen jurídico redujera el margen de discrecionalidad en manos de Administración y contribuyente con respecto al que ostenta el Ejecutivo¹⁷²¹.

Dado que la discrecionalidad técnica ha propiciado, junto a otros factores, la crisis del principio de legalidad –tanto en su vertiente normativa como aplicativa– como mecanismo sobre el que basar las garantías del ciudadano frente a la actuación administrativa, pensamos que el empleo de los acuerdos de valoración debe ser potenciado en el ordenamiento tributario. Asimismo, consideramos que existen otros principios constitucionales que deben jugar un papel importante en su justificación, con el fin de aliviar la crisis en que se ve inmerso el Derecho público. En este sentido, puede observarse su tímida penetración en materia de valoración de los componentes de la base imponible o

1719 Vid. la polémica en torno al artículo 12 de la LGT sobre una supuesta deslegalización de la fijación del tipo en los tributos que recaen sobre las importaciones, las exportaciones o el tráfico de bienes en general (FALCÓN Y TELLA, R.: “La ley como fuente...”, cit., Vol. I, pág. 219; PÉREZ ROYO, F.: “Relaciones entre normas primarias y normas secundarias en Derecho tributario”, en la obra colectiva *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, Vol. III, pág. 1660).

1720 ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., págs. 58 y 59.

1721 ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., págs. 58 y 59; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 440.

de la deuda tributaria, confirmada recientemente con los acuerdos previos de la LDGC, que suponen una generalización de los figuras previstas en el artículo 16 de la LIS¹⁷²².

Llegados a este punto, la admisibilidad de los acuerdos de valoración puede plantearse en dos planos: formal y material. Atendiendo únicamente al primero, coincidirían las materias excluidas de acuerdo con los elementos del tributo sometidos a la reserva de ley. En cambio, el segundo permitiría su celebración en aquellos supuestos que fuesen compatibles y favorables a la Justicia tributaria y al resto de principios con relevancia en la materia. En definitiva, consideramos que, análogamente a la polémica que se produjo con relación al Decreto-ley en nuestra disciplina¹⁷²³, la discusión debe centrarse en la dimensión material y la incidencia de dichas técnicas en el deber de contribuir. Por consiguiente, es necesario analizar si su introducción en materia de cuantificación del tributo “puede poner en peligro los fines y objetivos que la reserva de ley pretende garantizar”, es decir, si puede constituir “un estímulo o, por el contrario, un freno al logro de la Justicia, la igualdad y el resto de finalidades constitucionales”¹⁷²⁴. Por tanto y siguiendo la STC 182/1997, deberemos atender: por un lado, al efecto que dichas técnicas producen sobre el principio de capacidad económica debido a su carácter de núcleo central de la configuración del deber de contribuir; y, por otro lado, a la clase de tributo objeto del acuerdo y su importancia dentro del sistema tributario. A continuación, intentaremos demostrar que la introducción de los acuerdos de valoración no está reñida con la actual concepción del deber de contribuir y que, incluso, puede llegar a potenciar los principios que ayudan a configurarlo.

2) El principio de capacidad económica

La Constitución Española no se ha limitado a someter nuestra disciplina a reserva de ley, sino que además ha querido determinar tanto el fundamento del deber de contribuir

1722 VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., págs. 176 y 177.

1723 Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “El Decreto-ley en materia tributaria”, REDC núm. 10, 1984, págs. 183 y ss.; LASARTE ÁLVAREZ, J.: “El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución Española de 1978” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 125 y ss.; MARTÍN QUERALT, J.: “La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria”, REDF núm. 24, 1979, págs. 553 y ss.; PALAO TABOADA, C.: “La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria”, CT núm. 43, 1982, págs. 163 y ss.; PÉREZ ROYO, F.: “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria”, REDC núm. 13, 1985, págs. 41 y ss.

como aquellos criterios de Justicia vinculantes para el legislador en la creación de los tributos¹⁷²⁵. Uno de ellos se halla enunciado en el artículo 31.1 de la CE, en el que se establece que los ciudadanos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos “de acuerdo con su capacidad económica”. El pretendido agotamiento del contenido de la Justicia tributaria por dicho principio¹⁷²⁶ ha originado múltiples polémicas doctrinales, que se han saldado con la constatación de la existencia de otros principios y criterios que contribuyen a su efectividad¹⁷²⁷. En este sentido, no representa más que uno de los principios rectores del sistema tributario, junto a los de generalidad, igualdad y progresividad¹⁷²⁸, destacando el carácter instrumental de todos ellos para la efectiva consecución de la Justicia¹⁷²⁹. No obstante y antes de abordar su contenido, conviene descartar cualquier identificación del principio de capacidad económica como concreción del de igualdad¹⁷³⁰, sin perjuicio de la relación existente entre ambos¹⁷³¹.

Frente a la discrecionalidad que ostenta el legislador en la configuración del sistema tributario, la doctrina ha destacado como el principio de capacidad económica se erige en límite al fijar el presupuesto, el parámetro y el límite máximo de la contribución al

1724 LOZANO SERRANO, C.: “Las fuentes del Derecho...”, cit., pág. 124.

1725 MOSCHETTI, F.: “Profili generali” en la obra colectiva *La capacità contributiva*, Cedam, Padua, 1993, págs. 3 y 4.

1726 Vid. las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4) y 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4). Esta última señala que la capacidad económica “no asegura, por sí solo, un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad”.

1727 MARTÍN DELGADO, J.M.: “El control constitucional...”, cit., pág. 1577.

1728 En la jurisprudencia, destaca la STC 27/1981, de 20 de julio, que, en su FJ 4, indica que “no puede soslayarse [...] que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad”. Vid. también la STC 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1).

1729 Así, MARTÍNEZ LAGO señala que la capacidad contributiva se erige en el “criterio o medida de la propia tributación” pero concebido “como el presupuesto lógico y conceptual de los principios de igualdad y progresividad en el plano tributario y como criterio de actuación promocional por la vía del gasto público” (“Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, GF núm. 81, 1990, pág. 138 y “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento...”, cit., pág. 396). Vid. también ALGUACIL MARÍ, P.: “La capacidad económica...”, cit., pág. 590; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero...*, cit., pág. 329.

1730 PALAO TABOADA se refiere al principio de capacidad económica como “una especificación del principio de igualdad, si bien indeterminada y sujeta, en cuanto a su modo de operar, a los límites que se derivan con carácter general del principio superior” (“Apogeo y crisis...”, cit., pág. 422).

1731 MOSCHETTI hace referencia al papel que juega el principio de capacidad económica como parámetro de la exacción, en aras de constatar la vulneración del principio de igualdad (“Profili generali”, cit., págs. 7 y 8). Vid. también SCHIAVOLIN, R.: “Il collegamento soggettivo” en la obra colectiva *La capacità contributiva*, Cedam, Padua, 1993, pág. 90; HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica...*, cit., pág. 29.

sostenimiento de los gastos públicos¹⁷³². No obstante, al afrontar su análisis se han subrayado las dificultades existentes para su concreción debido a la mera enunciación que del mismo realiza el constituyente¹⁷³³. Según MARTÍN DELGADO, “la amplitud en la formulación del criterio llamado a ordenar la tributación no obedece más que a un prudente deseo de no vincular en exceso la labor del legislador ordinario al adaptar en cada momento el sistema tributario a las concepciones sociales sobre el mejor reparto de la carga tributaria”¹⁷³⁴. Por tanto, habrá que atender especialmente a los diferentes pronunciamientos que el Tribunal Constitucional realice sobre el mismo para determinar cuál es su contenido y función en nuestro ordenamiento¹⁷³⁵. Empero y dada su escasez¹⁷³⁶, resulta imprescindible acudir a la doctrina científica para determinar su significado. Llegados a este punto, es preciso pasar a estudiar la capacidad económica en sus dos vertientes: fuente o sustrato de la imposición y criterio para la contribución de los gastos públicos¹⁷³⁷.

Con relación a la primera y siguiendo a CASADO OLLERO, ésta debe ser entendida como “la titularidad de una riqueza o la obtención de un beneficio, siendo el contenido jurídicamente necesario la fuerza o potencialidad económica del sujeto pasivo”¹⁷³⁸. De este modo, difícilmente puede exigirse un tributo si el contribuyente no ostenta una mínima

1732 MARONGIU, G.: “Il principio di capacità..., cit., pág.8; MOSCHETTI, F.: “Profili generali”, cit., pág. 10. Este último autor señala que el principio de capacidad económica debe informar incluso a los diferentes procedimientos tributarios.

1733 Vid. entre otros, CASADO OLLERO, G.: ‘El principio de capacidad..., cit., pág. 186; NIETO MONTERO, J.J.: “El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, Estudios Financieros núm. 199, 1999, pág. 921.

1734 MARTÍN DELGADO, J.M.: “El control constitucional..., cit., pág. 1582.

1735 GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Aportaciones..., cit., págs. 1171 y ss.; MARTÍN DELGADO, J.M.: “El control constitucional..., cit., págs. 1571 y ss.

1736 Junto a la dificultad que conlleva su concreción, esta ausencia de pronunciamientos puede deberse a la no susceptibilidad de solicitud de amparo por su vulneración, sino simplemente de recursos o cuestiones de inconstitucionalidad. De esta forma, nos encontramos con que la mayoría de los pronunciamientos relativos a dicho principio, no toman la capacidad económica como argumento central sino como referencias secundarias. Vid. NIETO MONTERO, J.J.: “El principio de capacidad contributiva..., cit., págs. 922 y 923.

1737 Esta distinción es recogida, entre otros, por ALGUACIL MARÍ, P.: “La capacidad económica..., cit., págs. 584 y 585; CASADO OLLERO, G.: ‘El principio de capacidad..., cit., pág. 190; MOSCHETTI, F.: “Profili generali”, cit., pág. 8. La misma puede ser asimilada a la clasificación entre capacidad contributiva absoluta y relativa, que propuso GIARDINA, y que ha sido recogida entre otros por FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero...*, cit., págs. 329 y 330; VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Elementos cuantitativos..., cit., pág. 970.

1738 “El principio de capacidad..., cit., pág. 191. Vid también MARTÍN DELGADO, J.M.: “El control constitucional..., cit., pág. 1586.

riqueza, de donde realizar la detracción coactiva¹⁷³⁹. Esta vertiente del principio de capacidad económica se erige en presupuesto lógico que vincula al legislador en el ejercicio del poder tributario¹⁷⁴⁰, tal y como ha señalado el TC, en su expresión de “exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”¹⁷⁴¹. Con relación a esta cuestión, se ha planteado un conflicto acerca de qué riqueza debía ser objeto de gravamen: sólo la efectiva o también la potencial. En este punto, han chocado doctrina y jurisprudencia, ya que la primera sólo se muestra partidaria de la tributación de las manifestaciones reales y efectivas de riqueza¹⁷⁴²; en cambio, el TC ha abogado por someter también capacidades meramente potenciales, cuando se persiguen determinados fines de política económica¹⁷⁴³.

Atendiendo al Derecho positivo, vemos como el legislador opta, en ocasiones, por gravar determinadas situaciones que no son siempre manifestaciones de capacidad económica, e, incluso, que se caracterizan por su inobservancia en el procedimiento de determinación de la detracción¹⁷⁴⁴. Concretamente, nos referimos a las ficciones legales¹⁷⁴⁵

1739 Vid. la sentencia de la “Corte Costituzionale” italiana de 10 de julio de 1968 (núm. 97).

1740 STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4). En la doctrina, vid. ALGUACIL MARÍ, P.: “La capacidad económica...”, cit., pág. 586; MARTÍN DELGADO, J.M.: “El control constitucional...”, cit., págs. 1578 y 1579.

1741 Vid. las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4), 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9) y 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4). En la doctrina italiana, vid. DE MITA, E.: *La legalità tributaria...*, cit., pág. 21; MARONGIU, G.: *I fondamenti costituzionali...*, cit., pág. 109; MOSCHETTI, F.: “Profili generali”, cit., págs. 7 y 8. Vid. asimismo las sentencias de la “Corte Costituzionale” italiana de 6 de julio de 1972 (núm. 120), de 10 de julio de 1975 (núm. 201) y de 22 de abril de 1980 (núm. 54).

1742 ALGUACIL MARÍ, P.: “La capacidad económica...”, cit., pág. 622; TOSI, L.: “Il requisito di effettività”, cit., pág. 102. Vid. la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 8).

1743 SSTC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13), 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4), 186/1993, de 7 de junio (FJ 4) y 14/1998, de 22 de enero (FJ 11). La primera de estas sentencias establece que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”. Vid. la matización que realiza MARTÍN DELGADO, J.M.: “El control constitucional...”, cit., págs. 1598 a 1607.

1744 Respecto a la aplicación del principio de capacidad económica al procedimiento de liquidación, vid. FANTOZZI, A.: *Diritto tributario*, cit., pág. 37. En nuestra jurisprudencia constitucional, vid. la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 8). En la jurisprudencia italiana, vid. la sentencia de la “Corte Costituzionale” de 23 de julio de 1987 (núm. 283)..

1745 Este instituto no debe ser confundido con las presunciones legales. La doctrina ha puesto de manifiesto la distinción que cabe realizar entre las cuestiones que corresponden al ámbito de la prueba (presunciones) y al plano de aplicación de las normas (ficciones). Mientras que las presunciones tienen por fin facilitar o eximir de la carga de la prueba a la Administración, en cambio mediante las ficciones se busca bien determinar elementos de hecho desconocidos o difícilmente precisables de la relación tributaria o bien luchar contra el fraude fiscal. FALCÓN Y TELLA, R.: “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el

que representan mandatos de la norma que edifican una verdad formal para aplicar el tributo con independencia de que respondan a la manifestación de una verdadera capacidad económica y que, además, no admiten prueba en contrario¹⁷⁴⁶. En este sentido, las ficciones legales constituyen verdaderas normas tributarias que configuran hechos imposables complementarios con finalidad antielusiva. Asimismo, establecen métodos presuntivos o indiciarios de valoración del hecho imponible o de alguno de sus elementos y de determinación de la base imponible¹⁷⁴⁷, en definitiva, de la existencia de una renta o de la cuantía de la misma¹⁷⁴⁸. Estos dos últimos supuestos suelen obedecer a la voluntad del legislador de facilitar las labores de gestión a la Administración tributaria¹⁷⁴⁹. PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA han resumido las reflexiones doctrinales sobre las mismas resaltando “el evidente *favor fisci* que preside su configuración; aunque algunas voces han

Derecho tributario”, CT núm. 61, 1992, págs. 27 y 30; PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Presunciones y ficciones...”, cit., pág. 51.

- 1746 En este sentido, el Tribunal Supremo las ha caracterizado en la sentencia de 6 de diciembre de 1996 (ref. Aranzadi 562) comparándolas con las presunciones legales, señalando que “no se trata de inducir la existencia de un hecho desconocido a través de otro hecho conocido (presunciones); aquí, de un hecho conocido, la ley deduce o crea un hecho inexistente al que atribuye unas consecuencias concretas. Así, la prueba sólo puede recaer sobre el hecho conocido desencadenante de la ficción, pero no respecto al hecho deducido o creado por la ley que, por definición, se sabe que es falso”. Sin embargo, la doctrina no es pacífica en este punto y ha señalado los conflictos con que se encuentran respecto a dicha distinción en los supuestos concretos (FALCÓN Y TELLA, R.: “Cuestiones normativas...”, cit., pág. 27; PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Presunciones y ficciones...”, cit., pág. 47).
- 1747 GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Aportaciones...”, cit., pág. 1205; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 358 y ss. GARCÍA AÑOVEROS señala la evolución que han sufrido estas figuras pasando de técnicas aproximativas de rendimientos presuntos y estimaciones indiciarias a determinaciones precisas de rentas y valores patrimoniales (“Aspectos constitucionales del Derecho a la prueba en el ámbito tributario”, en la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor E. García de Enterría*, Economía y Hacienda, Civitas, Madrid, 1991, Tomo V, pág. 4035).
- 1748 FALCÓN Y TELLA, R.: “Cuestiones normativas...”, cit., pág. 32; PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Presunciones y ficciones...”, cit., págs. 51 a 55. Ejemplos de estas ficciones legales, son entre otros los artículos 22, 26.4 y 71 de la nueva LIRPF y, en materia de Sucesiones y Donaciones, el artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Vid. acerca de la difícil compatibilidad de estas ficciones con el principio de capacidad económica, PEDRAZA BOCHONS, J. V.: “Artículo 22. Rendimiento en caso de parentesco. Comentario” en la obra colectiva *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*. McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 172 y “Artículo 71. Imputación de rentas inmobiliarias. Comentario” en la obra colectiva *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*. McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 503 y 504.
- 1749 PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Presunciones y ficciones...”, cit., pág. 51. Vid. también TOSI, L.: “Il requisito di effettività”, cit., pág. 107. Este último autor las reconduce al “interés fiscal” y, concretamente, a la estabilidad y seguridad de las relaciones jurídicas, protección del interés a la recaudación del tributo, simplificación del procedimiento, eliminación de las impugnaciones ante la dificultad del “ascertamento”, etc.

justificado la existencia de semejante privilegio en la propia debilidad de la Administración para conocer la compleja y cambiante realidad económica contemporánea”¹⁷⁵⁰.

El problema de estas figuras, como señala GARCÍA AÑOVEROS, radica en que “los resultados de esos medios o técnicas puedan ser inamovibles, y, aun con la existencia generalizada de valoraciones presumidas, la exclusión de la prueba en contrario, no puede ser aceptada cuando la Constitución ha elevado a norma los principios de adecuación de la carga a la capacidad económica de un sistema fiscal moderno. Lo cual, por lo demás, es perfectamente compatible con la eficacia de la gestión”¹⁷⁵¹. No obstante, esta configuración, que responde a la normalidad de los casos, puede determinar que un particular se halle en el supuesto formalmente subsumible en el tipo legal, pero que, pasando al plano sustancial, no se produzca verdaderamente bien la manifestación de capacidad económica¹⁷⁵² bien no se dé en la medida fijada por la norma¹⁷⁵³. Abundando en esta idea, la doctrina ha señalado que estas normas representan una limitación del derecho de prueba¹⁷⁵⁴, sin que los fundamentos que sustentan su introducción sean suficientes para legitimarlas¹⁷⁵⁵. Ante esta situación propiciada por dicho mandato, la única vía de impugnación de la ficción, en la actualidad, es la alegación de la vulneración de los principios constitucionales y, principalmente, del de capacidad económica¹⁷⁵⁶.

1750 PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Presunciones y ficciones...”, cit., pág. 49. Vid. también, GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Aspectos constitucionales...”, cit., Tomo V, págs. 4034 y 4035.

1751 “Aspectos constitucionales...”, cit., Tomo V, pág. 4035.

1752 Vid. la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 8).

1753 CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad...”, cit., pág. 208.

1754 GARCÍA AÑOVEROS clasifica las limitaciones de los medios de prueba en las que afectan a la prueba del hecho imponible, a las valoraciones que determinan la base imponible, exclusiones de medios de prueba concretos y presunciones referidas a los procedimientos de determinación de cuotas o bases (“Aspectos constitucionales...”, cit., Tomo V, págs. 4032 y ss.). Vid. también TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El principio de tutela judicial...”, cit., pág. 279; TOSI, L.: “Il requisito di effettività”, cit., págs. 110 a 116.

1755 La lucha contra el fraude fiscal, facilitar la gestión tributaria, etc. Aun reconociendo la limitación del derecho de prueba que las ficciones y presunciones suponen, ESEVERRI MARTÍNEZ justifica su existencia y su conformidad con el ordenamiento sobre la base de la eliminación de conductas antijurídicas (*Presunciones legales y Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 26 y ss.). En contra, DE MITA, E.: “Presunzioni fiscali e costituzione” en la obra colectiva *Le presunzioni in materia tributaria*, Maggioli Editore, Milán, 1985, pág. 23.

1756 PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Presunciones y ficciones...”, cit., págs. 56 y 59. También cabe resaltar las dificultades con las que se encuentra el contribuyente a la hora de desvirtuar determinadas presunciones, tanto legales como de hecho, dado que la inversión de la carga de la prueba determina que, en ocasiones la misma sea difícil, costosa e, incluso a veces, imposible (GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Aspectos constitucionales...”, cit., Tomo

En este sentido, el sometimiento a tributación de las rentas presupuesto de la ficción legal no obedece a ningún principio material, respetando únicamente las exigencias formales que se derivan de la reserva de ley. Una posible solución sería la potenciación del carácter contradictorio de los procedimientos de gestión con el fin de ajustar este gravamen al principio de capacidad económica¹⁷⁵⁷. Concretamente, esta previsión podría salvar la inconstitucionalidad de las normas que prevean estas figuras por vulneración del principio de capacidad económica¹⁷⁵⁸. Por tanto, el citado carácter contradictorio podría evitar el gravamen de situaciones que no suponen verdaderas manifestaciones de capacidad económica¹⁷⁵⁹. De esta forma, la limitación del derecho a la prueba que suponen¹⁷⁶⁰ se superaría mediante un trámite de audiencia en el que se brinde la posibilidad al contribuyente de probar la verdadera capacidad económica realizada¹⁷⁶¹. En particular, Administración y contribuyente podrían contrastar la existencia o no de una manifestación efectiva de capacidad económica y, en caso afirmativo, en qué medida se ha producido la misma¹⁷⁶². De este modo, se conseguiría restablecer un equilibrio entre el interés público recaudatorio y el derecho a la prueba, disminuyendo las limitaciones con que se encuentra el contribuyente al intentar desvirtuar estas presunciones o ficciones¹⁷⁶³.

Como criterio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, el principio de capacidad económica opera como la pauta con arreglo a la cual decidir la existencia y la medida de la deuda tributaria¹⁷⁶⁴. En este análisis, nos interesa incidir fundamentalmente

V, pág. 4043. Vid. también GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Aportaciones...", cit., pág. 1205). Asimismo, vid. la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 8).

1757 GRASSI, E.: "La partecipazione del contribuyente...", cit., pág. 1505.

1758 A esta solución ha llegado la doctrina italiana. Vid. entre otros, FEDELE, A.: "L'accertamento tributario...", cit., pág. 31. En contra, vid. la sentencia de la "Corte Costituzionale" SCCI de 26 de junio de 1965 (núm. 50).

1759 NAVARRINE, S.C. y ASOREY, R.O.: *Presunciones y ficciones en el Derecho tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1985, pág. 28.

1760 Ibidem (págs. 30 y 87).

1761 En el ordenamiento italiano y con referencia a la posibilidad de refutar el "accertamento sintetico", vid. GRASSI, E.: "La partecipazione del contribuyente...", cit., pág. 1505. Vid. asimismo TOSI, L.: "Il requisito di effettività", cit., pág. 143.

1762 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Soluciones pactadas...", cit., pág. 284. El citado autor apunta la posibilidad de suprimir presunciones legales que no admiten prueba en contrario y que su función estimativa se transfiera al oportuno pacto, convenio, etc.

1763 FERREIRO LAPATZA señala la desigualdad procesal que entre las partes supone la aplicación por parte de la Administración de presunciones y ficciones ("Poder tributario...", cit., págs. 264 y ss.).

1764 CASADO OLLERO, G.: "El principio de capacidad...", cit., pág. 223.

sobre su condición de factor decisivo del *quantum* de la detracción patrimonial coactiva¹⁷⁶⁵. En consecuencia y tal y como ha señalado la doctrina, debe respetarse dicho principio tanto en el establecimiento de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria como en la configuración del procedimiento para su determinación¹⁷⁶⁶. Por tanto, los elementos de cuantificación y, especialmente, la base imponible deberán ser congruentes con la capacidad económica, erigiéndose dicho principio como criterio metodológico para el análisis de la base imponible y del tipo de gravamen¹⁷⁶⁷.

La Justicia tributaria, una vez efectuada la elección del hecho imponible, exige una adecuada cuantificación de la deuda de manera que ésta sea lo más precisa y ajustada posible a la capacidad económica manifestada por el contribuyente¹⁷⁶⁸. Esto conmina a emplear en el proceso de liquidación del tributo aquellos instrumentos que coadyuven a la fijación lo más exacta posible de la medida de realización del hecho imponible. Llegados a este punto, conviene recordar que la vigencia del principio de reserva de ley requiere que la determinación de la base imponible sea regulada con las garantías que este instrumento normativo comporta. Sin embargo y vista su incapacidad para cumplir con la función de garantía que se le venía asignando, deben arbitrarse mecanismos que consigan ajustar las manifestaciones reales de capacidad económica con las bases imponibles que determine el legislador¹⁷⁶⁹.

Abundando en esta idea, este problema se presenta cuando el legislador opta por hechos imponibles consistentes en acciones o estados que pueden ser realizados en diversa medida, siendo necesaria su medición y a la cual se aplicará posteriormente el tipo de gravamen para determinar en qué cuantía debe participar el ciudadano en el sostenimiento de los gastos públicos. Como hemos visto, el empleo de una técnica jurídica que emplea abundantes conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas no facilita la fijación precisa de la de capacidad económica. Si a esto añadimos que la discrecionalidad atribuida

1765 FEDELE destaca la conexión y las exigencias de coherencia que deben existir entre el hecho imponible y los sujetos pasivos y la base imponible y los tipos de gravamen (“L’ accertamento tributario...”, cit., pág. 16).

1766 FEDELE, A.: “L’ accertamento tributario...”, cit., pág. 16; MARTÍN DELGADO, J.M.: “El control constitucional...”, cit., págs. 1607 y 1609; VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Elementos cuantitativos...”, cit., pág. 971. En la doctrina italiana, vid. la nota 1744 (pág. 365).

1767 CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad...”, cit., pág. 226; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva...”, cit., págs. 1037 a 1045.

1768 CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva...”, cit., págs. 1037 y 1038.

a la Administración con relación a los criterios de valoración y la posibilidad de utilización de diversos métodos de determinación¹⁷⁷⁰, podemos encontrarnos con liquidaciones de resultados totalmente distintos¹⁷⁷¹. Con relación al principio objeto de estudio y, en particular, a los elementos de cuantificación del tributo se pone de manifiesto la discrecionalidad en poder de la Administración a la hora de concretar los márgenes de apreciación derivados de la normativa. A mayor abundamiento, a esta imprecisión hay que añadir las diferentes valoraciones que imperan en nuestro sistema tributario con respecto a un mismo bien¹⁷⁷². De esta forma, existen disposiciones en nuestro ordenamiento que, respondiendo a diversas finalidades¹⁷⁷³, renuncian a que la cuota impositiva corresponda exactamente con la capacidad económica manifestada por el contribuyente, unas veces por cuestiones técnicas que la dificultan¹⁷⁷⁴ y otras porque el propio legislador renuncia a hacerlo¹⁷⁷⁵. Este amplio margen de integración puede suponer una desviación de la capacidad económica manifestada que, en ocasiones, sólo podrá ser corregida con la intervención del contribuyente.

1769 A este fin, debe dirigir el legislador su máximo esfuerzo tal y como señala CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: "El principio de capacidad contributiva...", cit. pág. 1041.

1770 LOUIT, C.: "Les relations entre l'administration...", cit., pág. 190.

1771 En este sentido, dudamos que el valor del mercado pueda ser uniforme en el conjunto de la actuación administrativa, pudiendo variar las valoraciones realizadas por diferentes funcionarios a la hora de efectuar la comprobación; no digamos ya las valoraciones de los contribuyentes en la elaboración de su autoliquidación. Así, se han señalado problemas como la inexistencia de un mercado homogéneo, su variación en función del lugar y tiempo, etc. (VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., págs. 65 y ss.). Vid. el artículo 52 de la LGT que señala los diferentes criterios con arreglo a los cuales puede realizarse la comprobación de valores. En relación con los métodos de determinación de la base imponible queremos subrayar que con respecto a determinadas actividades económicas que pueden someterse a estimación objetiva, el resultado de la fijación no coincidirá en la mayoría de los casos con el que se realizase en estimación indirecta, observación que se puede hacer extensiva al mismo supuesto pero referido a la estimación indirecta. Vid. asimismo con respecto al valor real, la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 7).

1772 COLOMER FERRÁNDIZ, C.: *Valoración fiscal de inmuebles. Relaciones entre los impuestos*, Fundación Universitaria San Pablo C.E.U., Valencia, 1999, págs. 25 y ss.

1773 Finalidad antielusiva, simplificación de la gestión, etc.

1774 Muestra de esta realidad, es el abundante empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas en materia de elementos de cuantificación del tributo que dejan exclusivamente en manos de la Administración la concreción del margen de apreciación o de decisión que influye de forma decisiva en la adecuación de la base imponible fijada con la capacidad económica manifestada.

1775 Paradigma de esta situación, eran las Evaluaciones Globales que, afortunadamente, han desaparecido de nuestro ordenamiento. En la actualidad, subsisten otras figuras como las estimaciones objetivas que, directamente, implican una renuncia a la adecuación entre la capacidad económica manifestada y la determinada por este método de estimación.

La inserción de desviaciones con respecto al principio de capacidad económica como criterio de contribución debe obedecer a la existencia de otros valores constitucionales que requieran un sacrificio de las exigencias del primero para conseguir la satisfacción de aquéllos. En cambio, no pensamos que las justificaciones relativas a la agilización y eficacia de la gestión tributaria, junto con factores de lucha contra el fraude fiscal, puedan y deban comportar el sacrificio de una tributación acorde con la capacidad económica realmente manifestada. Por el contrario, creemos que estos argumentos pueden ser esgrimidos para defender la introducción de técnicas convencionales en materia de determinación de la base imponible u otros elementos de la deuda tributaria.

Por tanto, consideramos que los acuerdos de valoración pueden coadyuvar a conseguir la pretendida equiparación entre la capacidad económica manifestada y la base imponible fijada. Como hemos apuntado, dichas figuras no tienen por fin la discusión de la realización del hecho imponible, sino determinar en qué medida éste ha sido realizado. Por este motivo, la fijación conjunta de la base imponible mediante el acuerdo pretende lograr una mayor efectividad del principio de capacidad económica, en su vertiente de criterio de imposición. De esta manera, se busca que, mediante la previsión normativa de los acuerdos de valoración, se reduzcan los márgenes de discrecionalidad con relación a la determinación de la base imponible y de otros elementos de la deuda tributaria. En consecuencia, la formalización del acuerdo sólo sería posible cuando la indeterminación normativa aconseje la presencia del ciudadano, ante las dificultades y controversias que pueden presentarse en caso de fijación unilateral. Con esta medida aumentarían las garantías de los contribuyentes, dada la insuficiencia del principio de reserva de ley y así también reforzar la seguridad jurídica.

Como conclusión, y siguiendo a CASADO OLLERO, cabe señalar que “armonizando las exigencias de la capacidad económica como fuente y como criterio, es posible concluir que la primera sirve para cualificar y definir todo el fenómeno de la tributación constituyendo, en consecuencia, el mínimo necesario para la cuantificación de una norma fiscal. La segunda, en cambio, asume la función más comprometida de estructurar y cuantificar aquellas figuras (tributos-contribución), que realizan el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”¹⁷⁷⁶. En este sentido, la introducción de los acuerdos de valoración puede erigirse en el instrumento que facilite una tributación más acorde con

1776 CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad..., cit., pág. 226.

la capacidad económica en sus dos vertientes, sin prescindir de ella como ocurría en el sistema de Evaluaciones Globales.

3) El principio de igualdad

La igualdad es uno de los valores supremos de nuestro ordenamiento –artículo 1– que ha sido desarrollado por el constituyente en diversos planos y con diferentes exigencias precisadas y delimitadas por el TC. Concretamente, se desdobra en dos grandes dimensiones: la material que propugna el artículo 9.2 de la CE y la formal que viene recogida en el 14 y en el 31.1 de la CE. Ambas responden a distintos y respectivos logros del Estado social y democrático y del Estado de Derecho. Así, mientras la igualdad formal representa uno de los baluartes de este último frente a los privilegios de los regímenes absolutistas; en cambio, la igualdad real se erige como una característica inherente al primero¹⁷⁷⁷. Por un lado, en esta segunda dimensión destaca la fuerte influencia ejercida por el principio de solidaridad¹⁷⁷⁸ cuya finalidad es la superación de las disparidades que no se consiguen eliminar con la simple proclamación y aplicación de la vertiente formal del principio de igualdad¹⁷⁷⁹. En definitiva y dada su configuración como valor supremo del ordenamiento, destaca el papel esencial que asume en nuestra disciplina.

1777 DE LUCAS, J.: *Introducción a la teoría del Derecho*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994, págs. 350 y 351. En el mismo sentido, vid. LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio...”, cit., págs. 121 a 123 y 129 a 133.

1778 ANGELS, B.: *Rapport d’information...*, cit., pág. 18. Vid. asimismo la nota 1596 (pág. 338).

1779 DE LUCAS ha afirmado que la “solidaridad funciona como un *plus* a la igualdad cuando ésta es insuficiente” (*Introducción a la teoría...*, cit. pág. 354). Vid. también HERRERA MOLINA, P.M.: “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, REDF núm. 67, 1990, pág. 397. Vid. la interesante concepción de RODRÍGUEZ BEREJO del Derecho financiero como un “Derecho desigual, por cuanto parte de la desigualdad real, económica y social, de los individuos y de las clases sociales, cumple un papel muy importante a través de la función redistributiva a que responde su esencia última para lograr la igualdad efectiva, de hecho, del individuo y de los grupos en que éste desarrolla su personalidad, coadyuvando decisivamente al cumplimiento del deber constitucional que incumbe a los poderes públicos en el Estado social de remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud, y facilitar la efectiva participación o dificulten su plenitud, y facilitar la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país” (“Derecho financiero, gasto...”, cit., pág. 352).

Por otro lado y como hemos señalado, su dimensión formal se concreta tanto en el artículo 14 como en el 31.1 de la CE, siendo necesario diferenciarlos¹⁷⁸⁰ ya que, aunque ambas formulaciones son reflejo del valor igualdad proclamado en el 1.1, “no tienen todas ellas el mismo alcance ni poseen la misma eficacia”¹⁷⁸¹. De este modo y atendiendo a los fallos del Alto Tribunal, podríamos distinguir dos vertientes del citado principio: una subjetiva y otra objetiva. La primera, dimanante del artículo 14 de la CE, implicaría la necesidad tanto de una igualdad ante la ley como en la aplicación de la misma sin que quepan discriminaciones por razón de la persona¹⁷⁸². En cambio, la vertiente objetiva, *ex* artículo 31.1, prescindiría de las circunstancias personales del contribuyente para atender a criterios objetivos de capacidad económica, progresividad y Justicia. Asimismo, la diferente ubicación de ambos preceptos en el texto constitucional determina un acceso diferenciado a la tutela constitucional¹⁷⁸³. Esta distinción ha sido empleada por el Tribunal Constitucional para rechazar diferentes recursos de amparo relativos a la materia tributaria con el fin de evitar su colapso y su conversión en un Tribunal de casación¹⁷⁸⁴. Así, ha

1780 RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Los principios de la imposición en la jurisprudencia española”, REDF núm. 100, 1998, pág. 620.

1781 Vid. la STC 19/1987, de 17 de febrero cuyo FJ 3 señala que “así, el artículo 1.1 menciona la igualdad junto con la libertad, la Justicia y el pluralismo político como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. En cambio, el artículo 14, como es bien sabido, en un capítulo dedicado a los derechos y libertades, consagra la llamada igualdad ante la Ley y la interdicción de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancias personal o social, mientras que en el artículo 31.1 el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica, es considerado como criterio inspirador del sistema tributario. Estos preceptos, el artículo 14 y el 31, como algunos otros que podrían citarse (v. gr. el artículo 9.2) son reflejo del valor superior consagrado en el artículo 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia. Esta razón aconseja examinar separadamente si existe una violación específica del derecho a la igualdad ante la Ley consagrado en el artículo 14, como violación autónoma, respecto de la relativa a si existe o no violación del principio de igualdad inspirador del sistema tributario indisolublemente enlazado con el principio de legalidad que en la mencionada materia rige”. Vid. también LÓPEZ MARTÍNEZ, J.L.: “El principio de igualdad...”, cit., Vol. I, pág. 426.

1782 Vid. las SSTC 8/1986, de 21 de enero (FJ 4), 197/1987, de 11 de diciembre (FJ 2), 202/1987, de 17 de diciembre (FJ 3), 45/1989, de 20 de febrero (FJ 7) y 250/2000, de 30 de octubre (FJ 2).

1783 Así que, mientras las vulneraciones del art. 14 son susceptibles de recurso de amparo en virtud del art. 53.2 CE, no lo son las infracciones del art. 31.1 por no encontrarse previsto dentro de la Sección 1ª del Título I de la Constitución, sino en la 2ª.

1784 El TC ha afirmado en reiteradas ocasiones que “no toda proclamación constitucional del principio de igualdad es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 CE pues específicamente no lo es en cuanto aquí interesa, la del principio de igualdad en materia tributaria contenida en el art. 31.1 CE”. En este supuesto, “la eventual contradicción con el principio de igualdad, no residiría realmente en una discriminación contraria al art. 14 CE por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada en el art. 31.1 CE”. Vid. las SSTC 157/1997, de

afirmado que bajo una genérica mención del principio de igualdad, *ex* artículo 14, se estaba realmente invocando el de igualdad tributaria con relación a otros principios informadores de nuestra disciplina¹⁷⁸⁵. En definitiva y como indican BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, “el problema que actualmente tiene planteado este principio es de carácter procesal motivado por el acceso directo de los ciudadanos a la justicia constitucional”¹⁷⁸⁶.

En suma, nos encontramos ante uno de los principios materiales que permiten la concreción del genérico deber de contribuir y que se erige en uno de los pilares de la Justicia tributaria que propugna el artículo 31.1 CE. *Prima facie*, el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios y la introducción de los acuerdos de valoración serían neutros con relación al principio de igualdad, ya que no conllevarían vulneración alguna, pudiendo incluso incrementar la Justicia del sistema tributario como instrumento para “el tratamiento diferenciado de la desigualdad”¹⁷⁸⁷. No obstante, vamos a proceder a analizar sus diferentes vertientes para con posterioridad confrontarlas con las diversas fricciones que podrían derivarse como consecuencia de la regulación, aplicación y contenido de dichos institutos y, principalmente, de los acuerdos de valoración.

En primer lugar, abordaremos la igualdad ante la ley¹⁷⁸⁸ que conlleva la adscripción de todos los ciudadanos como potenciales destinatarios abstractos de las normas, el trato igualitario de situaciones desiguales basadas en condiciones personales juzgadas irrelevantes, el trato diferenciado de situaciones no idénticas pero de aspectos relevantes jurídicamente y una identidad de trato procesal y administrativo de las normas para todos¹⁷⁸⁹. El TC ha configurado dicho principio a lo largo de su abundante jurisprudencia, destacando el FJ 9 de la sentencia 76/1990, de 26 de abril en el que se recoge un resumen de la doctrina relativa a su significado:

2 de octubre (FJ 3), 183/1997, de 28 de octubre (FJ 3), 55/1998, de 16 de marzo (FJ 2 y 3), 71/1998, de 30 de marzo (FJ 4) y 21/2002, de 28 de enero (FJ 2).

1785 Vid. nota supra. Asimismo, TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 701.

1786 BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Materiales de Derecho...*, cit., pág. 34. Vid. también ALGUACIL MARÍ, P.: “La capacidad económica...”, cit., págs. 596 y 643.

1787 Vid. notas 1721 y 1720.

1788 O igualdad en la ley.

1789 DE LUCAS habla de “igualdad como generalidad, como equiparación, como diferenciación y de la llamada igualdad procesal o procedimental” (*Introducción a la teoría...*, cit., pág. 350). Vid. también las SSTC 200/2001, de 4 de octubre, 96/2002, de 25 de abril de 2002 y 119/2002, de 20 de mayo de 2002.

“a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;

b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciados sea arbitraria o carezca de fundamento racional;

c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas, o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados;

d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”¹⁷⁹⁰.

A tenor de la doctrina constitucional, cabe señalar que el principio de igualdad veda la introducción de discriminaciones arbitrarias, carentes de fundamento objetivo y razonable¹⁷⁹¹. En cambio, no garantiza el derecho a que se establezcan diferencias de trato en función de factores que determinan la ausencia de identidad entre supuestos¹⁷⁹², previendo una misma consecuencia jurídica. Por tanto y siguiendo al TC, no existe vulneración del citado principio cuando se produce una discriminación por indiferenciación no introducida por el legislador¹⁷⁹³. De esta forma, es ocioso precisar que

¹⁷⁹⁰ STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 9).

¹⁷⁹¹ La STC 8/1986, de 21 de enero señala, en su FJ 4, que “en conexión directa con aquel valor superior y central, el artículo 14 de la CE establece el principio de igualdad jurídica o igualdad de los españoles ante la ley, que constituye, por imperativo constitucional, un derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, a no ser tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentren en su misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable de esa desigualdad de trato”.

¹⁷⁹² Por esta razón, el TC exige como “*conditio sine qua non* que los términos de comparación que se aportan para ilustrar la desigualdad denunciada sean homogéneos” (STC 1/2001, de 15 de enero).

¹⁷⁹³ Vid. entre otras, las SSTC 86/1985, de 10 de julio (FJ 3), 20/1986, de 12 de febrero (FJ 2), 52/1987, de 7 de mayo (FJ 2 y 5) y 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 7) y el ATC 74/1996, de 25 de marzo (2). Vid. también las SSTC 21/2002, de 28 de enero, 212/2001, de 29 de octubre (FJ 7), 47/2001, de 15 de febrero (FJ 5) y 181/2000, de 29 de junio (FJ 11).

la dimensión formal del principio estudiado no garantiza una igualdad absoluta¹⁷⁹⁴ entre españoles sino simplemente “ante la ley y ante la aplicación de la ley”. En este sentido, “lo que no protege dicho precepto constitucional, como derecho fundamental, es la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables”¹⁷⁹⁵.

Trasladadas estas reflexiones a los institutos que nos ocupan y comenzando por los acuerdos de valoración como forma de actuación administrativa y sin atender a su contenido, analizaremos los problemas que se pueden derivar de la limitación de acceso a los mismos. De esta forma y aunque la igualdad ante la ley no supone uniformidad la posibilidad de convenir debería hacerse extensiva al conjunto de los ciudadanos¹⁷⁹⁶, dado que su restricción podría vulnerar el derecho a tributar con arreglo a un sistema justo¹⁷⁹⁷. Concretamente, el hecho de que ciertos contribuyentes puedan acceder a determinar su capacidad económica con arreglo a dichos acuerdos y a otros se les impida podría suponer una clara vulneración del principio de igualdad ante la ley¹⁷⁹⁸, dada la ausencia de criterios objetivos que justifiquen tal decisión legislativa¹⁷⁹⁹. En general, puede existir la tentación de prever estos institutos respecto a aquellos sujetos pasivos que cuentan con una mayor capacidad económica y de defensa jurídica así como un elevado poder de negociación. Este

1794 STC 83/1984, de 24 de julio (FJ 3).

1795 STC 8/1986, de 21 de enero (FJ 4). Vid. también LASARTE ÁLVAREZ, J., RAMÍREZ, S. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1991)*, Tecnos, Madrid, 1990, págs. 94 y 95.

1796 RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.: “Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España”, Papeles de Trabajo del IEF núm. 14, 1998, pág. 17. El citado autor señala las vulneraciones que la limitación del acceso al procedimiento de los APAs puede suponer del principio de igualdad. En el mismo sentido, CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades...*, cit., págs. 220 y 221. Por esta razón, el primero propugna la previsión de un procedimiento simplificado para los pequeños contribuyentes, dado que desde la instauración de los acuerdos previos de valoración del IS sólo se habían tramitado, a fecha de 21 de octubre, 62 de propuestas: 22 aprobadas, desfavorables 11, desistimiento por parte del contribuyente 9 y pendientes de resolución 20. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., pág. 23.

1797 En este sentido, se ha pronunciado SÁNCHEZ GALIANA con respecto al no sometimiento generalizado del conjunto de contribuyentes a las actuaciones de comprobación e investigación, señalando que dicha situación sería contraria a una tributación con arreglo a un sistema tributario justo (“Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 438).

1798 Este riesgo ha sido especialmente puesto de manifiesto por los funcionarios de la AEAT en la *Jornada sobre Técnicas convencionales en los procedimientos tributarios*, celebrada en la sede de la Escuela de la Hacienda Pública en Barcelona el día 16 de mayo de 2002.

1799 El único argumento a esgrimir será las dificultades de su implementación para la generalidad de los contribuyentes así como los costes de la misma.

sería el caso de los APAs, dado que, en la gran mayoría de ocasiones, benefician a las grandes multinacionales y tienen por fin evitar largas y costosas controversias e, incluso, el traslado de su actividad a otros países.

Además, el principio estudiado exige una igualdad en la aplicación de la ley, aspecto que supone que, ante supuestos de hechos idénticos sustancialmente¹⁸⁰⁰, los órganos jurisdiccionales no puedan apartarse del criterio jurisprudencial mantenido¹⁸⁰¹. De este modo, este cambio únicamente puede producirse cuando “medie una fundamentación suficiente y razonable, que justifique la nueva postura en la interpretación y aplicación de la misma legalidad”, la cual debe erigirse en “criterio de solución para futuros casos con los que exista identidad sustancial”¹⁸⁰². Por tanto, no resulta vedado el cambio de orientación, sino que se subordina su adecuación al ordenamiento a su suficiente justificación¹⁸⁰³. Estas reflexiones deben ser trasladadas a la actuación de la Administración, sin perjuicio de que ésta pueda separarse de sus propios precedentes cuando medien razones de interés público que deberán reflejarse en la motivación de la resolución correspondiente. En caso contrario, su omisión supondría una vulneración del principio de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos, con la consiguiente vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley¹⁸⁰⁴.

1800 Un ejemplo de no vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley sería el de la STC 176/2000, de 26 de junio que determina un fallo distinto porque los hechos probados también lo eran.

1801 Respecto a los requisitos exigidos, vid. las SSTC 133/2002, de 3 de junio (FJ 6, 7 y 8), 111/2002, de 6 de mayo (FJ 2), 74/2002, de 8 de abril de 2002 (FJ 3), 196/2001, de 4 de octubre, 193/2001, de 1 de octubre, 122/2001, de 4 de junio, 108/2001, de 23 de abril, 82/2001, de 26 de marzo, 37/2001, de 12 febrero, 239/2000, de 16 de octubre y 162/2000, de 12 de junio. Así, el TC ha declarado que “la vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley se pretende construir a base de comparar la solución adoptada por los órganos judiciales de los que emanan las resoluciones recurridas con la recogida en resoluciones de otros órganos judiciales distintos, lo que no resulta conforme a la jurisprudencia de este Tribunal. Recientemente hemos recordado que para apreciar tal género de desigualdad hemos exigido la aportación de resoluciones procedentes del mismo órgano judicial, que hayan resuelto supuestos sustancialmente iguales y que no motiven o justifiquen las razones por las cuales se haya producido un cambio de criterio”.

1802 SSTC 229/2001, de 26 de noviembre (FJ 1), 108/2001, de 23 de abril (FJ 2 y 4), 135/2000, de 29 de mayo (FJ 3), 131/2000, de 16 de mayo (FJ 2) y 46/1996, de 25 de marzo (FJ 5). En el mismo sentido, vid. la STC 63/1984, de 21 de mayo (FJ 4).

1803 Vid. las SSTC 229/2001, de 26 de noviembre (FJ 4), 162/2001, de 5 de julio (FJ 4) y 150/2001, de 2 de julio (FJ 4).

1804 SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: “El deber de motivación...”, cit., págs. 12928 y ss. Vid. también la STC 63/1984, de 21 de mayo (FJ 4).

A mayor abundamiento, cabe señalar como en nuestra disciplina son abundantes los márgenes de apreciación que se derivan de la flexibilidad de la reserva de ley. En este sentido, se ha apuntado que es preferible su integración normativa mediante normas secundarias a fin de garantizar la igualdad y la homogeneidad, dado su carácter uniformizador¹⁸⁰⁵ frente al empleo de técnicas convencionales. Concretamente, se ha advertido que la aplicación de los acuerdos de valoración podría determinar desigualdades en la aplicación de la ley en el caso de que se celebrase uno ante determinadas circunstancias, y, en cambio, se rechazase la convención con otro ciudadano en idéntica situación sin una motivación adecuada¹⁸⁰⁶. De esta forma, su introducción podría conducir a soluciones distintas ante supuestos idénticos, atendiendo al poder de negociación del contribuyente¹⁸⁰⁷ o a la predisposición administrativa. Empero, se ha demostrado que dicha determinación, a pesar de la minuciosidad de la norma reglamentaria, recae finalmente en el ente público, originando la misma situación. Por tanto, deben plantearse las mismas objeciones cuando dicha concreción normativa no se realiza de forma suficiente por la norma, correspondiendo a la Administración la última palabra en la toma de la decisión.

Enlazando con esta última idea, se plantea el problema de su eficacia frente a terceros, siendo necesario determinar si los acuerdos celebrados vinculan o no a la Administración frente a supuestos similares. De este modo, es preciso dilucidar su naturaleza pública o privada y la consiguiente vinculación o no a los mismos¹⁸⁰⁸. Atendiendo a su revestimiento bajo la forma de resolución administrativa, creemos que ésta, en virtud del principio de igualdad en aplicación de la ley y de la prohibición de arbitrariedad, no podrá separarse del criterio empleado en un determinado acuerdo a menos que medie una adecuada motivación del mismo. De la doctrina del TC parece inferirse que el precedente vincula a la Administración como consecuencia del principio de igualdad ante la ley¹⁸⁰⁹.

1805 SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: "Las actuaciones de la Agencia Tributaria...", cit., pág. 440.

1806 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "Procedimientos tributarios...", cit., pág. 705. Vid. lo que se afirmará en el tratamiento del principio de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos (pág. 410).

1807 LAMBERT ha destacado como el poder negociación puede decantar el acuerdo en función del contribuyente que participe en su celebración ("La transaction fiscale...", cit., pág. 271). No obstante, debemos recordar que esto se produce también en los procedimientos de comprobación e investigación.

1808 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO realiza una distinción entre la naturaleza privada de las transacciones y la pública de las consultas vinculantes, con la falta de obligatoriedad de las primeras frente al carácter vinculante de las segundas (*Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 200 y 201).

1809 La STC 47/1989, de 21 de febrero (FJ 2) afirma que "el artículo 14 de la Constitución incluye el principio de igualdad en la aplicación de la ley por parte de los poderes públicos y, en

Concretamente, el Alto Tribunal ha señalado que “la doctrina del precedente administrativo –esto es, la invocación de la hipotética desigualdad resultante de la diferencia entre actos administrativos– no puede fundamentar una pretensión ante este Tribunal una vez que el acto supuestamente distinto a los que le precedieron ha sido enjuiciado, declarándose su validez por el Tribunal competente, pues la igualdad que la Constitución garantiza es la igualdad ante la ley”¹⁸¹⁰. En este sentido, “el cambio de criterio realizado por la Administración y que ha sido confirmado por los Tribunales, que son los competentes para realizar la interpretación y aplicación de la legalidad ordinaria”, determina que “el precedente administrativo no sancionado no pueda prevalecer frente al que ha obtenido la fuerza que genera la sanción judicial”¹⁸¹¹. Por tanto y *a sensu contrario*, el precedente sancionado debe prevalecer frente a otros supuestos de contenido distinto. En suma, el revestimiento formal que acompaña a los acuerdos de valoración representa la mejor garantía al incluirse y adquirir la naturaleza de acto o resolución administrativa.

Respecto a la vertiente objetiva del principio de igualdad en nuestra materia, ésta se caracteriza por su especial relación con los principios que en el artículo 31.1 de la CE se recogen¹⁸¹². En este sentido, trascendería de cualquier tipo de discriminación basada en criterios subjetivos para atender a parámetros puramente objetivos como pueden ser entre otros los de capacidad económica o progresividad. Abundando en esta idea, observamos como aparece íntimamente ligada al principio de capacidad económica¹⁸¹³, de manera que dicha relación exige que “situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma

particular, por parte de la Administración” pero señalando que se refiere a resoluciones adoptadas dentro de un mismo ámbito de organización y dirección y en virtud de un mismo poder de decisión.

1810 STC 167/1995, de 28 de diciembre (FJ 3).

1811 STC 47/1989, de 21 de febrero (FJ 2). En el mismo sentido, vid. la STC 73/1988, de 21 de abril (FJ 3). En la jurisprudencia del TS, vid. la sentencia de 25 de mayo de 1999 (ref. Aranzadi 5620, FJ 4).

1812 Vid. entre otras, las SSTC 209/1988, de 10 de noviembre (FJ 6), 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1) y 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3).

1813 Esta relación entre ambos principios ha hecho correr ríos de tinta en nuestra doctrina. Vid, entre otros CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad...”, cit., págs. 185 a 235; LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio...”, cit., págs. 115 y ss.; MARTÍN DELGADO, J.M.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, HPE núm. 60, 1979, págs. 61 a 93; PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis...”, cit., págs. 375 a 426 y “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, REDF núm. 88, 1995, págs. 629 a 642; RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, REDC núm. 36, 1992, págs. 43 a 51.

manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma”¹⁸¹⁴. Así, algunos autores han querido ver en el principio de capacidad contributiva una concreción del principio de igualdad en materia tributaria¹⁸¹⁵. En cambio, es necesario señalar que éste no se agota con la referencia a la misma sino que, además, debe atender a la progresividad del sistema para completar las exigencias de la Justicia tributaria proclamada en el artículo 31.1 CE.

Si bien es cierto que las dificultades planteadas hacían referencia exclusivamente al acceso a los acuerdos de valoración¹⁸¹⁶, es necesario apuntar que también pueden surgir problemas con relación al resultado de la convención. En particular, podemos encontrar que, ante supuestos materialmente idénticos, obtengamos tributaciones distintas entre liquidaciones efectuadas con arreglo a dos acuerdos diferentes o entre una en la que previamente se ha concluido un acuerdo y una liquidación efectuada de forma unilateral por la Administración¹⁸¹⁷. En este sentido, es preciso que exista identidad entre ambos supuestos sin que ningún tipo de factor implique una diferenciación que justifique el tratamiento dispar de dichas situaciones. No obstante, cabe indicar que un mayor énfasis en los aspectos formales y datos requeridos para su formalización dificulta extraordinariamente la existencia de supuestos idénticos, con independencia de su similitud.

Por consiguiente y para evitar que manifestaciones de capacidad económica idénticas sean tratadas de forma desigual por la introducción de los acuerdos de valoración es necesaria la previsión de diversas cautelas. Tal y como ha señalado la doctrina, la posibilidad de acudir a la fijación unilateral de las bases imponibles tampoco asegura totalmente el respeto al principio de igualdad¹⁸¹⁸. El hecho de que la Administración ostente

1814 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 111. Vid. en el ordenamiento italiano, LA ROSA, S.: “Riflessioni sugli “interventi guida” della Corte Costituzionale in tema di eguaglianza e capacità contributiva” en la obra colectiva *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padua, 2000, pág. 189.

1815 Vid. págs. 362 y ss.

1816 GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., pág. 24.

1817 Vid. con relación al “concordato” tributario, CONSOLAZIO, M.L.: “L’accertamento con adesione...”, cit., pág. 79; GALLO, F.: “Ancora sul neoconcordato...”, cit., pág. 1485. Por este motivo, algunos autores se cuestionan su posible inconstitucionalidad, vid. entre otros PERRUCCI, U.: “Reintrodotta a sorpresa il concordato”, *Bollettino Tributario* núm. 4, 1994, págs. 269 y ss.

1818 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 702. Es el caso de los regímenes de estimación de la base imponible, sobre todo, la estimación objetiva e indirecta

un amplio margen de discrecionalidad a la hora de determinar algunos elementos de la base imponible o de la deuda tributaria, también implica la posibilidad de que no todos los supuestos sean interpretados y concretados idénticamente¹⁸¹⁹. En consecuencia, la transparencia y publicidad que debe acompañar a este tipo de acuerdos constituiría la mejor garantía para evitar vulneraciones del principio de igualdad¹⁸²⁰ a través de la configuración contradictoria de su procedimiento. Asimismo, el carácter voluntario de este tipo de acuerdos disminuye las posibilidades de vulneración del principio de igualdad ante la posibilidad de rechazar la propuesta de la Administración y esperar la liquidación¹⁸²¹. En este caso, sí que podría alegarse su vulneración en caso de supuestos de hechos idénticos respecto a otros acuerdos. Por último y en el caso de existencia de un acuerdo posterior con otro contribuyente, podría solicitarse su aplicación retroactiva y, eventualmente, iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Una vez analizada su dimensión formal es necesario señalar que ésta no es suficiente para dar satisfacción al valor supremo que consagra el artículo 1 de nuestra Constitución y, concretamente, al requerimiento de una igualdad real que reclama su artículo 9.2¹⁸²². Esta exigencia de resultados justificaría que el legislador arbitrara discriminaciones –razonables y objetivas¹⁸²³– que contrarrestasen o compensasen situaciones de desigualdad con el fin de lograr esa igualdad real que persigue el ordenamiento. A esta circunstancia se ha referido el TC, afirmando que “una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio”¹⁸²⁴, de esta forma se puede “exigir un mínimo de desigualdad formal para progresar hacia la igualdad sustancial”¹⁸²⁵. Por tanto, serán admisibles aquellas

cuya aplicación, en ocasiones, puede vulnerar el principio de igualdad al no determinar una tributación acorde con la verdadera capacidad económica manifestada.

1819 SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., págs. 442 y 443. ESCLASSAN destaca el peligro que constituyen para el principio de igualdad la configuración de una amplia potestad discrecional para celebrar estos acuerdos (“Jurisdicción gracieuse...”, cit., pág. 112). GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., págs. 12 y 13. Estos autores consideran que las técnicas convencionales pueden constituir un importante instrumento al servicio de la igualdad.

1820 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 44.

1821 NAVARRO EGEA considera que “la realización efectiva del principio de igualdad queda asegurada a través de la concurrencia del particular en el proceso de determinación de la base imponible” (“La audiencia del contribuyente...”, cit., pág. 719).

1822 LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio...”, cit., págs. 130 a 132.

1823 LA ROSA, S.: “Riflessioni sugli “interventi...”, cit., pág. 190.

1824 Vid. entre otras la STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4).

1825 Vid. las SSTC 114/1983, de 6 de diciembre (FJ 2), 98/1985, de 29 de julio (FJ 9) y 19/1988, de 16 de febrero (FJ 10). En la doctrina, vid LASARTE ÁLVAREZ, J., RAMÍREZ, S. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, cit., págs. 93 y 94; MARTÍN QUERALT,

discriminaciones fundadas en criterios o principios acogidos por el ordenamiento y dirigidos a la redistribución de la renta y, por tanto, a la Justicia distributiva¹⁸²⁶, sin necesidad de que los mismos pertenezcan exclusivamente a nuestra disciplina, teniendo también cabida aquellos pertenecientes a otras ramas¹⁸²⁷ como consecuencia del principio de unidad del ordenamiento. Por ende y siguiendo a LOZANO SERRANO, debe ser rechazada toda aquella aproximación al principio de igualdad que pretenda identificar igualdad con uniformidad¹⁸²⁸.

En este sentido, destaca el papel que pueden jugar el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios y los acuerdos de valoración como instrumentos para introducir diferenciaciones entre supuestos desiguales. El logro de estos objetivos es más difícil de alcanzar mediante su regulación por actos normativos debido al carácter general de los mismos que impide alcanzar tal grado de concreción¹⁸²⁹, cercano a un casuismo exagerado. Por tanto, estos institutos facilitan la toma en consideración de aspectos que desmientan la identidad con otros supuestos similares, justificando, por tanto, una solución distinta a la adoptada, siempre y cuando se acompañen de la debida motivación. A mayor abundamiento, la sujeción de la gestión tributaria a los fines que la justifican determinaría que las facultades atribuidas a la Administración y al contribuyente en orden a la celebración de acuerdos de valoración quedaran limitadas a las finalidades para las que el legislador las ha previsto¹⁸³⁰. Por tanto, si el legislador los ha creado para concretar la indeterminación normativa que acompaña a la fijación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria, nunca podrán ser utilizadas para substraerse al cumplimiento de una norma clara y precisa que no deja ningún margen de actuación a las

J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 112 y ss.

1826 LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: "Aproximación al principio...", cit., pág. 157. Acerca de la función redistributiva y encaminada a la Justicia del Derecho financiero, vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución...", cit., pág. 37; SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho financiero...*, cit., págs. 191 y ss.

1827 LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., pág. 29. Vid. también las SSTC 209/1988, de 10 de noviembre (FJ 6), 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1) y 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3). Con relación a criterios o principios ajenos al ordenamiento tributario, vid. la STC 8/1986, de 21 de enero (FJ 4).

1828 LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., pág. 30. Vid. también LASARTE ÁLVAREZ, J., RAMÍREZ, S. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, cit., pág. 96 y la STC 37/1981, de 16 de noviembre (FJ 2).

1829 RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho...*, cit., pág. 78. Esta autora señala que "la abstracción de la Ley es una garantía de igualdad y seguridad jurídica".

1830 PEDRAZA BOCHONS, J.V.: "La ordenación temporal...", cit., pág. 35.

partes de la relación tributaria. Tal conducta supondría una clara vulneración del principio de igualdad tanto en su vertiente de igualdad ante la ley como en la vertiente relativa a la aplicación de la ley así como un supuesto de arbitrariedad de los poderes públicos¹⁸³¹.

Asimismo, esto no supone aceptar que cualquier diferenciación introducida por el legislador o adoptada por el órgano decisor con base a criterios objetivos y razonables en el sentido anteriormente descrito sea válida. Por el contrario y como recoge la STC 70/1996, de 26 de abril, además deberá existir una proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos con la medida discriminatoria. De esta forma, se trata de evitar “un sacrificio excesivo e innecesario de derechos que la Constitución garantiza”¹⁸³² y, por tanto, una vulneración del valor supremo de Justicia que proclama el artículo 1 de la CE¹⁸³³. En consecuencia, parece aconsejable la participación del contribuyente, a fin de conseguir resultados más respetuosos y proporcionados con los fines constitucionales frente a decisiones unilaterales, dado el consiguiente aumento del grado de aceptación de la misma por parte del ciudadano.

En suma, la vulneración del principio de igualdad, tanto en los supuestos de determinación unilateral de la base imponible como del empleo de acuerdos de valoración, deriva en la gran mayoría de ocasiones de la discrecionalidad atribuida a la Administración. Estas vulneraciones pueden ser concurrentes con las del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos cuando su concreción no responde a los principios de la actuación administrativa¹⁸³⁴. En este sentido, la determinación de dichos márgenes mediante los acuerdos de valoración puede reducir los supuestos de vulneración del principio de igualdad, como consecuencia de la aceptación y participación del propio contribuyente en la toma de decisión. No obstante, juzgamos que la mejor garantía sería el sometimiento al preceptivo control jurisdiccional, de tal forma que los Tribunales puedan determinar si, con su empleo, ha resultado vulnerado el principio de igualdad u otros principios constitucionales¹⁸³⁵. En consecuencia, también deberán

1831 HERRERA MOLINA ha señalado que el principio de igualdad puede ser vulnerado tanto en materia de obligación tributaria como en el procedimiento de gestión tributaria (“El principio de igualdad...”, cit., pág. 397).

1832 Vid. entre otras, las SSTC 66/1985, de 23 de mayo (FJ 1), 99/1987, de 11 de junio (FJ 4), 70/1988, de 19 de abril (FJ 4) y 227/1988, de 29 de noviembre (FJ 7).

1833 Vid. el tratamiento que se efectúa con mayor detenimiento en la pág. 413.

1834 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 705.

1835 Ibidem (págs. 702 y 703).

enjuiciar, entre otros aspectos, si ha sido utilizado el procedimiento idóneo para determinar con la mayor precisión la capacidad económica sometida a gravamen.

4) El principio de seguridad jurídica

Aunque la seguridad jurídica no aparezca recogida en el artículo 31 de la CE, debemos destacar el papel que juega en materia tributaria. Esta relevancia obedece a su inclusión en el Título preliminar, concretamente en su artículo 9, donde se recogen de forma genérica los diversos principios que informan a todos los sectores de nuestro ordenamiento¹⁸³⁶. Nos encontramos ante una exigencia que deriva de la configuración del Estado español como un Estado social y democrático de Derecho¹⁸³⁷. En consecuencia, debe concebirse como un valor predominante en todo el ordenamiento y esencial para la consecución de los valores superiores recogidos en el artículo 1 de la CE: la Justicia, la Igualdad y la Libertad¹⁸³⁸. Abundando en esta idea, PEDRAZA BOCHONS ha señalado que “el principio supera el carácter meramente formal para incorporar criterios axiológicos que lo hacen apto para la consecución del principio material de Justicia”¹⁸³⁹.

1836 VILLAR PALASÍ, J.L. y SUÑE LLINAS, E.: “Artículo 9º. El Estado de Derecho...”, cit., Tomo I, pág. 490. No obstante, el TC ha señalado que “la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) es un principio general del ordenamiento jurídico y un mandato dirigido a los poderes públicos que no configura, sin embargo, derecho fundamental alguno en favor de los ciudadanos que pueda interesarse en el proceso constitucional de amparo conforme al art. 53.2 CE y al art. 41.1 LOTC”. Vid. las SSTC 68/1982, de 22 de noviembre, 10/1985, de 28 de enero, 32/1987, de 10 de marzo, 122/1987, de 14 de julio, 18/1988, de 16 de febrero, 119/1988, de 20 de junio, 325/1994, de 12 de diciembre, 159/1997, de 2 de octubre, 183/1997, de 28 de octubre, 71/1998, de 30 de marzo, 137/1998, de 29 de junio, 84/1999, de 10 de mayo, 124/2000, de 16 de mayo, 1/2001, de 15 de enero y 26/2001, de 29 de enero.

1837 Vid. GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., págs. 27 a 29; LUCAS VERDÚ, P.: “Título preliminar” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo I, págs. 84 y 92; MIR DE LA FUENTE, T.: “La incidencia de la Constitución...”, cit., pág. 537. Muestra de su importancia es su inclusión entre los derechos naturales e imprescriptibles del hombre por la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano.

1838 ASOREY, R.O.: “El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario”, REDF núm. 66, 1990, págs. 162 a 165; HIERRO SÁNCHEZ-PESCADOR, L.L.: “Seguridad jurídica y actuación administrativa” en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, págs. 199 y 200. Además, vid. la STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 10) que resalta la interconexión de todos los principios que se integran en el artículo 9.3 de la Constitución para la consecución de los valores superiores del ordenamiento.

1839 “La ordenación temporal...”, cit., pág. 38.

A pesar de su importancia, resulta difícil concretar su contenido¹⁸⁴⁰, dada su mera enunciación en el artículo 9.3 de la CE¹⁸⁴¹. Esta circunstancia nos obliga a atender al desarrollo que del mismo han realizado tanto la jurisprudencia del TC como la doctrina. Por una parte, se ha entendido que “la esencia de la seguridad jurídica radica en la susceptibilidad de previsión objetiva por parte de los particulares de sus situaciones jurídicas, de tal modo que éstos pueden tener una expectativa precisa de sus derechos y deberes”¹⁸⁴². Esta posibilidad de vaticinio debe extenderse a la actuación tanto del legislador¹⁸⁴³ como de la Administración¹⁸⁴⁴, con la consiguiente “ausencia de arbitrariedad normativa o aplicativa”¹⁸⁴⁵. Destacada la necesidad de previsibilidad como contenido del mencionado principio, el TC ha señalado que la seguridad jurídica “es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la Justicia y la igualdad, en libertad”¹⁸⁴⁶. A tenor de este pronunciamiento, algunos autores han considerado este principio como subsidiario del principio de legalidad, dadas las especiales

1840 Acerca de la dificultad de su concreción, vid. BANACLOCHE PÉREZ, J.: “Principio constitucional de seguridad jurídica y ordenamiento tributario” en la obra colectiva *Constitución y normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1990, pág. 122; RAMALLO MASSANET, J.: “Seguridad jurídica, Jurados Tributarios y Recursos de Agravio”, HPE núm. 21, 1979, pág. 101.

1841 PALMA FERNÁNDEZ, J.L.: *La seguridad jurídica ante la abundancia de normas*, CEPC, Madrid, 1997, pág. 37.

1842 ASOREY, R.O.: “El principio de seguridad...”, cit., pág. 172. En el mismo sentido, vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, CT núm. 68, 1993, pág. 47; PÉREZ LUÑO, A-E.: *La seguridad jurídica*, Ed. Ariel, 1994, pág. 143; RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “El sistema tributario en la Constitución...”, cit., págs. 35 y 36. Vid. también las SSTC 97/1992, de 19 de noviembre (FJ 4), 205/1992, de 26 de noviembre (FJ 2), 173/1996, de 31 de octubre (FJ 2 y 3) y 182/1997, de 28 de octubre (FJ 11) junto con el voto particular de D. Álvaro Rodríguez Bereijo en esta última.

1843 PALMA FERNÁNDEZ, J.L.: *La seguridad jurídica...*, cit., págs. 44 y ss.

1844 DE MITA, E.: *La legalità tributaria...*, cit., pág. 15; GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., págs. 45 y ss.

1845 ASOREY, R.O.: “El principio de seguridad...”, cit., pág. 172; MIR DE LA FUENTE, T.: “La incidencia de la Constitución...”, cit., pág. 537; RAMALLO MASSANET, J.: “Seguridad jurídica...”, cit., pág.103.

1846 STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 10). A raíz de este pronunciamiento jurisprudencial, BANACLOCHE PÉREZ ha definido el principio de seguridad jurídica como “la confianza garantizada del ciudadano en que las normas son asequibles en su contenido, adecuadas en su forma, correctas en su aplicación y judicialmente amparadas en su efectividad”, añadiendo que la misma no resulta satisfactoria debido a su amplitud y falta de concreción (“Principio constitucional de seguridad...”, cit., págs. 122 y 123). Vid también SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., págs. 446 y 447.

condiciones que reúne la ley para asegurar la certeza normativa y eliminar la presencia de arbitrariedades¹⁸⁴⁷.

Por otra parte, se ha señalado que la seguridad jurídica se erige en criterio para dilucidar la existencia o no de certeza, mediante la constatación de la presencia o ausencia de arbitrariedad respectivamente. Asimismo, nos permite conocer si el ordenamiento determina un tratamiento justo con relación a los sujetos y a los intereses tutelados¹⁸⁴⁸. Por consiguiente, se presume y exige la sujeción a este principio tanto de las actuaciones administrativas en ejercicio de sus potestades como de la regulación de las mismas y del ordenamiento a aplicar¹⁸⁴⁹. Profundizando en su análisis, tanto el TC como la doctrina han resaltado una doble vertiente¹⁸⁵⁰: una objetiva y otra subjetiva¹⁸⁵¹.

Respecto a su vertiente objetiva, la seguridad jurídica implica la necesidad de “certeza en la regla de derecho y prohíbe fórmulas proclives a la arbitrariedad”¹⁸⁵². Este aspecto exige la mayor perfección de la norma, mediante el empleo de una correcta técnica jurídica que consiga “transmitir claramente al ciudadano el mandato del legislador ahorrando al administrado y a la Administración enormes esfuerzos”¹⁸⁵³. En este sentido, se ha afirmado que “la complejidad del derecho actual ha producido una traslación de responsabilidad del legislativo al poder ejecutivo y al judicial. Argumentos de oportunidad, agilidad o finalidad han producido una tendencia al casuismo y al activismo. La recuperación de la previsibilidad, la certeza y la seguridad jurídica es tarea prioritaria, puesto que la

1847 Relacionando el principio de legalidad con el principio de seguridad jurídica y certeza normativa, vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad...”, cit., pág. 984; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 435.

1848 RAMALLO MASSANET, J.: “Seguridad jurídica...”, cit., pág. 102.

1849 SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 448.

1850 ASOREY, R.O.: “El principio de seguridad...”, cit., págs. 171 y 172; LOZANO SERRANO, C.: “La actividad Inspectoral...”, cit., pág. 230; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 447. También RODRÍGUEZ BEREJO ha destacado estas dos vertientes y ha añadido una tercera que sería la previsibilidad de los efectos que derivan de la aplicación de las normas (“El sistema tributario en la Constitución...”, cit., pág. 35).

1851 Vid. por todas el FJ 5 de la STC 96/2002, de 25 de abril de 2002.

1852 Vid. las SSTC 71/1982, de 30 de noviembre (FJ 5) y 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8). ESEVERRI MARTÍNEZ ha señalado que “corresponde a la Ley ordinaria guiar la actuación administrativa evitando la arbitrariedad y construyendo el clima necesario de seguridad jurídica, entendida como certeza del derecho, que ha de presidir sus conductas para con los administrados” (“Potestades de la Administración...”, cit., pág. 21). Vid. también, GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., págs. 74 a 83; RAMALLO MASSANET, J.: “Seguridad jurídica...”, cit., pág. 102.

1853 FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de seguridad jurídica...”, cit., pág. 47.

disolución de estos valores supone la de los derechos y del Derecho¹⁸⁵⁴. Por consiguiente, consideramos esencial la clara identificación del interés perseguido en las normas tributarias, con el fin de que Administración y contribuyente puedan aplicarlas sin ningún tipo de duda¹⁸⁵⁵. Sin embargo, en la actualidad constatamos los problemas de concreción que éstas presentan con claras consecuencias en su interpretación¹⁸⁵⁶.

Pasando a su vertiente subjetiva, ésta consiste en la protección de la confianza de los ciudadanos frente a cambios normativos razonablemente imprevisibles¹⁸⁵⁷. Así, podemos constatar diversas manifestaciones: la irretroactividad de las normas, la protección de los derechos adquiridos, la revocación de los actos administrativos ilegales generadores de derechos subjetivos, etc.¹⁸⁵⁸ No obstante, la doctrina señala que dicha distinción entre vertientes debe superarse “sobre la base de que ambas manifestaciones son complementarias y la protección de la confianza sólo será posible a partir de las manifestaciones objetivas de la previsibilidad del ordenamiento”¹⁸⁵⁹.

En materia tributaria, la relevancia de la seguridad jurídica ha sido destacada desde tiempos inmemoriales, indicando la enorme incidencia que tiene en la sociedad por encima de otros principios constitucionales¹⁸⁶⁰. Concretamente, adquiere gran importancia la posibilidad de que el ciudadano pueda determinar, con anterioridad a la realización del hecho imponible, el coste fiscal derivado de un negocio jurídico o de la obtención de una renta¹⁸⁶¹. Esta certidumbre permitiría al contribuyente conocer con exactitud sus obligaciones y derechos así como las consecuencias concretas de su actuación¹⁸⁶². En este

1854 CALSAMIGLIA, A.: “Justicia, eficiencia y optimización de la legislación” en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, pág. 119.

1855 ARENA, G.: “Rights vis-à-vis...”, cit., pág. 499.

1856 Ibidem.

1857 Vid. entre otras, las SSTC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8), 197/1992, de 19 de noviembre (FJ 4), 205/1992, de 26 de noviembre (FJ 2) y 173/1996, de 31 de octubre (FJ 3).

1858 CASTILLO BLANCO, F.A.: *La protección de confianza en el Derecho administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 79; PALMA FERNÁNDEZ, J.L.: *La seguridad jurídica...*, cit., págs. 39 y 40.

1859 GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., pág. 74.

1860 ALBERDI, B.: *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina, según su Constitución de 1853*, citado por ASOREY, R.O.: “El principio de seguridad...”, cit., pág. 161; SÁNCHEZ PINO, A.J.: “Exigencias de seguridad jurídica en materia tributaria”, REDF núms. 109-110, 2001, págs. 165 y 166; SMITH, A.: *An inquiry into the Nature and Causes of Nations, had. It*, Biblioteche dell’ economista, Turín, 1851, págs. 567 y 568, citado por FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de seguridad jurídica...”, cit., pág. 45.

1861 ALTALIBA, G.: “Seguridad jurídica”, REDF núm. 59, 1988, págs. 336, 340 y 341.

1862 Ibidem.

sentido, RAMALLO MASSANET ha afirmado que, mientras “la arbitrariedad hace referencia al comportamiento de los órganos estatales, legislativo o ejecutivo; la certeza se refiere a la situación en que quedan los miembros de la comunidad política a raíz de la actividad legislativa o ejecutiva de los órganos estatales”¹⁸⁶³. En cambio, la vertiente subjetiva implicaría una “protección de confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente imprevisibles”¹⁸⁶⁴; es decir, la estabilidad de la normativa tributaria en la medida de lo posible¹⁸⁶⁵.

Aunque estas son las exigencias que, tal y como han señalado doctrina y jurisprudencia, se derivan del citado principio, creemos que las mismas están lejos de ser satisfechas en nuestra disciplina. En este sentido, cabe apuntar que si bien “la seguridad jurídica exige la positividad del Derecho, ello no quiere decir que por la mera existencia del Derecho positivo se haya logrado la seguridad jurídica”¹⁸⁶⁶. A este factor hay que añadir que, desde la generalización de las autoliquidaciones, es el propio contribuyente el encargado de aplicar la normativa tributaria¹⁸⁶⁷ con escasa colaboración por parte de la Administración¹⁸⁶⁸. Sin embargo y sin perjuicio de la afirmación anterior, debemos reconocer los esfuerzos realizados con la LDGC, en cuya Exposición de Motivos se postula la exigencia y el firme propósito de “reforzar la seguridad en el marco jurídico”¹⁸⁶⁹.

1863 “Seguridad jurídica...”, cit., pág. 102.

1864 Entre otras, vid. las SSTC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8), 197/1992, de 19 de noviembre (FJ 4), 205/1992, de 26 de noviembre (FJ 2) y 173/1996, de 31 de octubre (FJ 3).

1865 ASOREY, R.O.: “El principio de seguridad...”, cit., pág. 176. Si bien este aspecto está en íntima relación con la irretroactividad de las normas fiscales, esto no significa que el particular tenga derecho a la “inalterabilidad del régimen fiscal, ni, en general, a la congelación del ordenamiento jurídico existente”. En este sentido, la seguridad jurídica no constituye un valor absoluto sino que, en ocasiones, “debe ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos” (vid. el FJ 13 de la STC 182/1997, de 28 de octubre, el FJ 6 de la STC 273/2000, de 15 de noviembre y el FJ 1 de la STC 1/2001, de 15 de enero). Vid. también GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., págs. 83 y ss.

1866 PÉREZ LUÑO, A-E.: *La seguridad jurídica*, cit., págs. 79 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: “Seguridad jurídica...”, cit., pág. 102.

1867 Vid. PALMA FERNÁNDEZ, J.L.: *La seguridad jurídica...*, cit., págs. 81 a 89.

1868 Esta colaboración de la Administración en las tareas de información y asistencia resultaban inversamente proporcional a la exigida al conjunto de los ciudadanos

1869 Manifestación de esta tendencia son las siguientes imposiciones a la Administración: necesidad de identificación de las normas tributarias y de una relación de las normas derogadas (artículo 4), la asistencia al contribuyente (artículos 5 a 9), facilitar al contribuyente el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones (artículo 20), el acortamiento de la prescripción (artículo 24), la valoración de inmuebles (artículo 25), la publicación de los Planes de Inspección y la naturaleza y alcance de las actuaciones

Como es ocioso recordar, mediante la autoliquidación –deber de colaboración social en la gestión– el contribuyente se ve conminado a fijar su propia deuda tributaria. En esta tarea, se plantean “operaciones de orden aritmético que no encierran problemas particulares de concreción sino que les abocan a efectuar constantes calificaciones jurídicas para situarlos en el plano de la interpretación normativa”¹⁸⁷⁰. Concretamente, deben realizarse operaciones que sobrepasan la mera cuantificación, para adquirir carácter de apreciación o estimación con el consiguiente cambio de sus consecuencias jurídicas. Estas reflexiones se ponen de manifiesto con especial virulencia en la fijación de la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria ante la existencia de normas que emplean abundantes conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas. En suma y dadas las funciones fiscalizadoras de la Administración, se pone de relieve la conexión entre seguridad jurídica, principio de legalidad y discrecionalidad –aunque sea técnica– respecto a determinados aspectos sustantivos del tributo. En consecuencia y dada la concurrencia de estos factores, podemos encontrarnos con resultados distintos en función de la decisión adoptada¹⁸⁷¹. A mayor abundamiento, destaca la ausencia de coincidencia que puede existir entre los diferentes impuestos del sistema tributario, lo que ha conducido en muchas ocasiones a hablar de la “estanqueidad” de los valores como un principio inspirador de nuestro Derecho¹⁸⁷².

Todas estas circunstancias y, principalmente, las deficiencias normativas han sido también reseñadas por la jurisprudencia constitucional como factores a eliminar mediante el empleo de una depurada técnica jurídica con el fin de “alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida”. Abundando en esta idea y dada la especial participación de los particulares en su

Inspectoras (artículos 26 y 27) y la notificación expresa de la derivación de responsabilidad y su alcance (artículo 32). Vid. también TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 708.

1870 ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: Prólogo a la obra de FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: *La autoliquidación tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 8 y 9.

1871 Así, CAYÓN GALIARDO destaca la necesidad de completar el mandato legal como consecuencia del margen de indeterminación que contiene, para afirmar posteriormente la necesidad de reducir esos márgenes dentro de la técnica jurídica del principio de legalidad. Respecto a este último apunte, cabe señalar que no siempre es posible eliminarlos (“La interdicción de la discrecionalidad...”, cit., pág. 586).

1872 CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad...”, cit., pág. 589; COLOMER FERRÁNDIZ, C.: *Valoración fiscal de inmuebles...*, págs. 25 y ss.; GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., págs. 274 y ss. Vid. el análisis realizado por ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Valor y valoración en el ordenamiento tributario español”, Palau 14 núm. 23, 1994, págs. 116 y ss.

aplicación, el TC advierte que “una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la Justicia”¹⁸⁷³. Así, se ha señalado que la confianza del ciudadano en el ordenamiento pasa no sólo por la observancia en las normas tributarias de los principios de Justicia, sino también de los principios formales así como de las exigencias de ‘estabilidad, claridad y certeza’¹⁸⁷⁴. Sin embargo y a pesar de destacar su importancia, el TC ha afirmado en el mismo pronunciamiento que “las omisiones o deficiencias técnicas de una norma” no constituyen tachas de inconstitucionalidad cuando las mismas son subsanables atendiendo al resto del ordenamiento jurídico. Únicamente, en el hipotético supuesto de que las mismas no pudiesen resolverse se produciría una vulneración del principio de seguridad jurídica susceptible de determinar la inconstitucionalidad de la norma pertinente¹⁸⁷⁵. En este sentido, tampoco el empleo de habilitaciones genéricas que configuran potestades administrativas con un alto grado de discrecionalidad coadyuva a mejorar la seguridad jurídica y, concretamente, la certeza en el ordenamiento¹⁸⁷⁶. De esta forma y en favor de la previsibilidad en materia tributaria, debe procurarse la reducción al mínimo del margen de apreciación administrativa, en aras de mitigar la incertidumbre¹⁸⁷⁷.

A mayor abundamiento, esta situación en la que se encuentra el contribuyente se ve agravada por la nueva función represiva asumida por la Administración con relación a las interpretaciones del primero con las que se muestra disconforme y que estima contrarias al ordenamiento. En esta línea, la excesiva complejidad normativa conlleva un nada desdeñable aumento de la presión fiscal indirecta derivada de determinados deberes

1873 STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8). En el mismo sentido, vid. la STC 46/1990, de 15 de marzo (FJ 4) en la que, en materia de legislación de aguas, se critica duramente la confusión provocada por el juego de remisiones normativas que impiden conocer las consecuencias de las actuaciones de los particulares e, incluso, de la legislación aplicable. En la doctrina, vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad...”, cit., pág. 986; SÁNCHEZ PINO, A.J.: “Exigencias de seguridad jurídica...”, cit., págs. 167 y ss.

1874 HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La consulta tributaria”, cit., pág. 299. Vid. también la STC 104/2000, de 13 de abril (FJ 7).

1875 Vid. el FJ 5 de la STC 96/2002, de 25 de abril de 2002.

1876 SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 447. Aunque el principio de seguridad jurídica no proscribe la existencia y configuración de potestades discrecionales, cabe señalar que sí se erige en un límite, al exigir la determinación de una serie de elementos concretos. Es decir, la previsibilidad de la actuación administrativa. (vid. GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la...*, cit., págs. 87 y 88).

1877 GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., pág. 250.

inherentes a la contribución al sostenimiento de los gastos públicos¹⁸⁷⁸. Esta situación se acentúa con los frecuentes cambios normativos¹⁸⁷⁹ y con la minuciosidad legislativa dirigida a reducir al mínimo las posibilidades de defraudación, pero incurriendo en consecuencia en un excesivo afán casuístico y reglamentista¹⁸⁸⁰. Por tanto, juzgamos más que justificado el derecho del contribuyente a conocer el criterio administrativo y, en la medida de lo posible, la conclusión de un acuerdo que le evite las citadas sanciones y perjuicios derivados de una comprobación.

Como hemos adelantado, el principio de seguridad jurídica debe operar no sólo en el establecimiento del tributo sino también en su aplicación administrativa¹⁸⁸¹. En particular y dada la generalización de las autoliquidaciones, el contribuyente entra en un período de incertidumbre ante la ausencia de preclusividad de la liquidación tributaria¹⁸⁸². De este modo, la autoliquidación del contribuyente sólo queda fijada definitivamente, mediante la prescripción del derecho de liquidación de la Administración¹⁸⁸³ o con una liquidación definitiva tras el oportuno procedimiento¹⁸⁸⁴, sin perjuicio de las eventuales modificaciones jurisdiccionales¹⁸⁸⁵. Si bien en el primer supuesto se presume que el contribuyente está al corriente de sus obligaciones con el Fisco, el segundo puede tener gran incidencia en la vida económica del particular. A estos factores, hay que añadir que los plazos fijados para la duración de estos procedimientos no garantizan, a su vez, una mayor seguridad

1878 MARONGIU señala que la actividad de la Administración tributaria e, incluso la posición del contribuyente se ven perjudicadas por la “presión legislativa” y por sus imperfecciones técnicas (“Contributo alla realizzazione...”, cit., pág. 607).

1879 SÁNCHEZ PINO, A.J.: “Exigencias de seguridad jurídica...”, cit., págs. 174 y ss.

1880 FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El principio de seguridad jurídica...”, cit., pág. 49. Con relación a los factores que afectan a la seguridad jurídica, vid. también ASOREY, R.O.: “El principio de seguridad...”, cit., págs. 178 a 181; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 695.

1881 Vid. la referencia que realiza GÓMEZ CABRERA a la previsibilidad de la actuación administrativa (*La discrecionalidad de la...*, cit., pág. 89).

1882 GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., págs. 215 y ss.

1883 ASOREY considera la prescripción como un instituto jurídico que coadyuva a la consecución de la certeza jurídica (“El principio de seguridad...”, cit., pág. 178). Asimismo, vid. TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 713.

1884 GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., pág. 215. El citado autor señala como agravamiento de dicho problema la existencia y empleo de las liquidaciones provisionales y las actas previas (vid. págs. 220 y ss.).

1885 RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., pág. 235.

jurídica¹⁸⁸⁶ pudiendo dilatarse esta situación de incertidumbre durante un período de uno a dos años¹⁸⁸⁷.

Abundando en esta idea, ni siquiera mediante las consultas tributarias –la mayoría no vinculantes– el ciudadano tiene plena seguridad de que su autoliquidación no vaya a ser comprobada y modificada por la misma Administración que, con anterioridad, le había señalado los criterios con arreglo a los cuales debía realizarla¹⁸⁸⁸. De esta forma, constatamos como se difumina una garantía a favor de los contribuyentes destinada a solucionar el problema de indeterminación normativa que preside algunas parcelas del Derecho tributario¹⁸⁸⁹. Todo esto, siempre y cuando la Administración proceda a contestarla, dado que el ordenamiento no ha previsto consecuencia alguna a su incumplimiento¹⁸⁹⁰.

Como ya hemos apuntado, esta realidad viene determinada por el actual papel desempeñado por la reserva de ley, la utilización de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas y la atribución de poderes discrecionales a la Administración en materia de gestión tributaria¹⁸⁹¹. De este modo, nos hallamos ante actuaciones que afectan tanto a la esfera normativa como aplicativa, en las que los órganos administrativos tienen un cierto margen de maniobra en la toma de sus decisiones, nada favorables al principio de seguridad jurídica y a la certeza normativa. Estas circunstancias, como desarrollaremos a

1886 El Estatuto del Contribuyente establece la posibilidad de que el procedimiento de comprobación e investigación se prolongue por 12 meses más en los supuestos tasados del artículo 29.1. A este factor hay que añadir la falta de previsión de consecuencias normativas ante el incumplimiento de dicho plazo.

1887 GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., págs. 237 y ss.

1888 En este sentido, la contestación a la consulta no asegura la total sujeción de la Administración al criterio señalado. En primer lugar, en el caso de las consultas no vinculantes su único efecto radica en la exclusión de responsabilidades en el caso de sujeción al criterio administrativo. En segundo lugar, incluso en el caso de las consultas vinculantes el criterio manifestado puede ser alterado por la Administración, en el caso de modificación de la legislación aplicable o de la existencia de jurisprudencia al respecto. Vid. ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *La consulta tributaria*, Ed. Dodeca y Ed. Comares, Granada, 2000, págs. 97 y ss.

1889 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 712. Este autor destaca la medida adoptada por el ordenamiento francés para la protección de la buena fe del contribuyente, consistente en la ausencia de incremento del impuesto cuando haya sido calculado por éste de buena fe mediante la aplicación de la interpretación formalmente reconocida por la Administración.

1890 ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *La consulta tributaria*, cit., págs. 291 a 301; SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: “El deber de motivación...”, cit., págs. 12919 y 12920.

1891 GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., pág. 215.

continuación, se acentúan de forma sensible en materia de valoración¹⁸⁹², dando lugar a situaciones difícilmente compatibles con la seguridad jurídica¹⁸⁹³.

A esto hay que añadir que, en el complejo mundo de la interpretación administrativa, nos encontramos con un sinfín de figuras¹⁸⁹⁴ que ejercen una influencia notable en la aplicación del tributo, hasta el punto de afectar, además del principio de seguridad jurídica, al de reserva de ley. Así, figuras supuestamente destinadas a clarificar el ordenamiento y, por tanto, a reforzar la seguridad jurídica pueden servir para imponer una interpretación, en ocasiones, discutible, produciéndose su generalización imperativa, bajo el discutido revestimiento de norma jurídica¹⁸⁹⁵. Como se ha afirmado, “vemos como una figura concebida en garantía y pieza importante para la seguridad jurídica del contribuyente, por su valor de armonización en la aplicación de los tributos, la vemos desnaturalizada y convertida, por el contrario, en un instrumento monopolizador de la única interpretación posible, salvo que se cuente con jurisprudencia contraria al criterio de la Administración o se esté dispuesto a litigar contra ella para producir tal jurisprudencia”¹⁸⁹⁶. En función de la atribución o no de carácter normativo a las mismas, nos encontraremos con efectos jurídicos distintos de gran trascendencia práctica con relación a los particulares, a los órganos de gestión e, incluso, a los órganos de revisión.

Como ya hemos avanzado la seguridad jurídica debe inspirar la aplicación de la norma a pesar de la complejidad de la realidad económica y de su trepidante evolución, factores que tanto inciden en la regulación y aplicación del fenómeno tributario con frecuentes cambios normativos e interpretativos no siempre previsibles. Sin embargo, bien la lucha contra el fraude bien el afán recaudatorio han conducido, en ocasiones, a una aplicación forzada del Derecho y a una recepción de la interpretación económica¹⁸⁹⁷ que propugnaba

1892 GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., pág. 25.

1893 CARROBÉ GENÉ, M.: “La valoración fiscal de los bienes inmuebles en el ordenamiento tributario español”, REDF núm. 72, 1991, pág. 448; GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., pág. 269.

1894 Órdenes ministeriales interpretativas, consultas vinculantes, normas y circulares de servicios, reglamentos de ejecución ordinarios, etc.

1895 Así, con relación a las Órdenes ministeriales interpretativas la doctrina se encuentra dividida acerca del carácter normativo de las mismas. En este sentido, el TS ha mantenido el criterio de permitir la impugnación de estas normas apoyándose en su naturaleza de reglamentos. Vid. CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad...”, cit., pág. 577; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad...”, cit., pág. 990.

1896 CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad...”, cit., pág. 575.

1897 GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., págs. 255 a 261.

la escuela de Pavía, con GRIZIOTTI al frente¹⁸⁹⁸. Por el contrario, es necesario insistir en una interpretación estrictamente jurídica del ordenamiento tributario, consecuencia insoslayable del Estado de Derecho. En suma, debe descartarse la interpretación económica como instrumento de lucha contra el fraude y como solución a las deficiencias técnicas de las diferentes leyes, por la “huida del Derecho, de consecuencias arbitrarias e imprevisibles” que supone¹⁸⁹⁹.

En último lugar, hay que añadir que la “determinación de la cantidad a pagar por el sujeto depende, directa o indirectamente, de decisiones tomadas por la Administración” y que pueden comportar concreciones distintas en virtud de “actuaciones en aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, de supuestos de libertad administrativa de elección, o incluso de la utilización de la facultad de interpretación de la Administración en el ejercicio de facultades regladas”¹⁹⁰⁰. Ante estos condicionantes, observamos como la seguridad jurídica queda seriamente entredicho en materia tributaria¹⁹⁰¹ y, en especial, respecto a las actuaciones administrativas de valoración¹⁹⁰². Así, el TC ha afirmado con relación al poder judicial que “la promoción de la seguridad jurídica reclama que los ciudadanos posean una razonable convicción acerca de la correcta interpretación y aplicación de la legalidad y puedan ajustar a ella su comportamiento sin verse obligados a deducirla de una siempre difícil y a veces infructuosa reinterpretación de una línea jurisprudencial mudable”¹⁹⁰³. Esta afirmación es perfectamente trasladable a la actuación

1898 FALCÓN Y TELLA, R.: “Interpretación económica y seguridad jurídica”, CT núm. 68, 1993, pág. 28.

1899 FALCÓN Y TELLA, R.: “Interpretación económica...”, cit., pág. 30. En el mismo sentido, vid. PALAO TABOADA, C.: “La posición del contribuyente...”, cit., págs. 51 y 52.

1900 GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Los poderes de comprobación...”, cit., pág. 597. En el mismo sentido, vid. GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., pág. 215; SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: “El deber de motivación...”, cit., págs. 12979 y ss. No opina así nuestro TC que señala que el empleo de conceptos jurídicos indeterminados no genera inseguridad jurídica ya que el sistema tributario ofrece suficientes criterios y elementos de juicio para que la Administración determine cuál es la concreta capacidad económica del contribuyente, sin que quepa discrecionalidad por parte de la misma. En la jurisprudencia constitucional, destaca la STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 6). En contra, vid. la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 8).

1901 En este sentido, se ha pronunciado TEJERIZO LÓPEZ al referirse a los frecuentes cambios de criterio en los que incurre la Administración tributaria ante supuestos idénticos o similares (“Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 695). Vid. asimismo FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: “La transacción en el Derecho...”, cit., pág. 11.

1902 GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., págs. 269 y ss.

1903 STC 63/1984, de 21 de mayo (FJ 4).

administrativa de aplicación del tributo y aparece íntimamente ligada al principio de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos¹⁹⁰⁴.

Ante el ajuste a la legalidad y al principio de reserva de ley de esta situación¹⁹⁰⁵, debemos ponderar qué soluciones tendentes a la integración de estos márgenes de discrecionalidad técnica son más acordes con el principio de seguridad jurídica. *Prima facie*, cabe afirmar que la integración mediante actos normativos secundarios implica un mayor grado de homogeneidad y de seguridad jurídica¹⁹⁰⁶. Sin embargo, la imposibilidad de eliminar cualquier apreciación¹⁹⁰⁷ nos sitúa de nuevo ante un ámbito de discrecionalidad –aunque sea técnica y se haya reducido¹⁹⁰⁸– con la consiguiente incertidumbre¹⁹⁰⁹. En consecuencia y dadas las dificultades de su reducción¹⁹¹⁰, proponemos como posible solución el empleo de técnicas que permitan consensuar a Administración y ciudadano los términos de cumplimiento de sus obligaciones y deberes¹⁹¹¹. En definitiva, si mediante la técnica jurídica empleada y admitida por nuestro TC no se consiguen satisfacer las exigencias de certeza, deberán arbitrarse los mecanismos jurídicos necesarios que suplan esta situación derivada de la complejidad de la materia tributaria¹⁹¹². No obstante, cabe señalar que la integración mediante actos aplicativos determina una menor certeza por la

1904 Así, la doctrina y el propio TC han relacionado la seguridad jurídica con la interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos. Vid. entre otros ARSUAGA NAVASQUÉS, J.J.: “La Ley General Tributaria en la Constitución” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 340. En la jurisprudencia, vid. las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 10) y 71/1982, de 30 de noviembre (FJ 5). Vid. el epígrafe relativo al principio de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos (págs. 407 y ss.).

1905 ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., págs. 34 a 60.

1906 ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., pág. 58; GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., pág. 121.

1907 CAPOLUPO, S.: “D.L. n. 452/ 1994...”, cit., pág. 7308.

1908 ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica...*, cit., pág. 50.

1909 GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., pág. 122.

1910 Siguiendo a GARCÍA NOVOA cabe señalar que “la abstracción de la norma, garantía de la igualdad frente a la misma, va unida a un determinado nivel de incertidumbre, que sólo la Administración en el proceso aplicativo de la ley puede hacer desaparecer; de ahí el recurso frecuente a los conceptos jurídicos indeterminados o la configuración de determinadas potestades discrecionales en el ámbito de aplicación de los tributos” (*El principio de seguridad...*, cit., pág. 250).

1911 En contra, GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., págs. 121 a 126.

1912 LOUIT, C.: ‘Les relations entre l’administration...’, cit., pág. 177. En materia de precios de transferencia, CASERO BARRÓN señala que, ante la imperfección del sistema, será necesaria la colaboración de la Administración mediante los APAs para conseguir esa certeza (‘Los acuerdos previos sobre precios de transferencia y su regulación en la futura legislación del Impuesto sobre Sociedades’, RDFHP núm. 238, 1995, pág. 995).

consiguiente falta de previsibilidad hasta la celebración del acuerdo¹⁹¹³. Empero, abogamos por la mejora que las técnicas convencionales aportan respecto al principio de seguridad jurídica¹⁹¹⁴, siempre y cuando se respeten el conjunto de principios constitucionales que integran el deber de contribuir¹⁹¹⁵. Esta opción por los acuerdos de valoración obedecería a la imposibilidad de eliminar todo margen de apreciación en la regulación de dicho aspecto de la determinación de la base imponible¹⁹¹⁶, bien por la dificultad técnica que implica la misma bien por la conveniencia de su existencia para conseguir un tratamiento diferenciado de situaciones desiguales. En suma, creemos que representa una mayor garantía para el contribuyente la posibilidad de celebrar un acuerdo que elimine una incertidumbre y cierre una controversia futura, dado que la integración normativa, al no eliminar la discrecionalidad, mantiene la inseguridad en el contribuyente. Esta situación derivaría de la imposibilidad de asegurar la adecuación a Derecho de su propia interpretación de la normativa tributaria¹⁹¹⁷.

A raíz de esta afirmación, se podría presentar como argumento contrario a la introducción de los acuerdos de valoración el mayor grado de seguridad jurídica que proporciona el mandato normativo. Sin embargo, juzgamos que, dada la indeterminación derivada de la técnica jurídica empleada y de la complejidad de la materia tributaria, la admisibilidad de dichas técnicas posibilita la previa fijación de la relación sin necesidad de esperar a la resolución administrativa o judicial en caso de impugnación¹⁹¹⁸. Esta idea estaría presente principalmente en los acuerdos tendentes a la eliminación de incertidumbres. Así, difícilmente, puede conseguirse la formación de una conciencia fiscal en el conjunto de los ciudadanos si la inmensa mayoría no está capacitada para enfrentarse a la normativa fiscal que debe aplicar por exigencia del actual sistema de gestión¹⁹¹⁹. Estos deberes de colaboración derivan de la incapacidad de la Administración para gestionar el conjunto de obligaciones tributarias sin la cooperación de los ciudadanos. El incremento de

1913 GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., pág. 121.

1914 En el mismo sentido y respecto a los acuerdos previos de valoración en el IRPF, VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., págs. 173.

1915 En el mismo sentido, se pronuncia GARCÍA NOVOA, destacando fundamentalmente el respeto hacia el principio de legalidad como consecuencia del carácter *ex lege* de la obligación tributaria (*El principio de seguridad...*, cit., pág. 124).

1916 GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad...*, cit., pág. 123.

1917 RAMALLO MASSANET, J.: "La eficacia de la voluntad...", cit., págs. 222 y 223.

1918 *Ibidem* (pág. 235).

1919 PALMA FERNÁNDEZ, J.L.: *La seguridad jurídica...*, cit., págs. 81 a 89 y, en especial, pág. 86.

la presión fiscal que esto conlleva no contribuye a la efectiva realización del deber de contribuir. Por el contrario, puede entorpecer su cumplimiento y traer consigo la vulneración de valores supremos constitucionales como son los de Justicia e igualdad. Estos factores han conducido a que la materia tributaria sea una de las de mayor grado de conflictividad con la consiguiente incidencia en el funcionamiento y congestión de la jurisdicción contencioso-administrativa¹⁹²⁰.

A la vista de la situación descrita pensamos que la introducción de los acuerdos de valoración con las garantías oportunas puede aumentar el grado de seguridad jurídica reinante en la actualidad en este sector del ordenamiento tributario. De este modo, se contribuiría a la eliminación de incertidumbres derivadas del empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas¹⁹²¹. En suma, la fijación de la base imponible o de alguno de sus elementos con arreglo a las mencionadas figuras convencionales reforzaría la certeza y seguridad jurídica. A mayor abundamiento, conocer y aplicar el valor considerado correcto por la Administración respecto al elemento del hecho imponible que corresponde valorar, en caso contrario, al contribuyente coadyuva a una mejor previsibilidad y refuerza la seguridad jurídica¹⁹²². Todo esto redundaría en un aumento de confianza por parte de los ciudadanos en la actividad administrativa de aplicación de los tributos y, por ende, en la efectividad del deber de contribuir.

C. OTROS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

1) El principio de tutela judicial efectiva

El principio de tutela judicial efectiva se enuncia en el artículo 24 de la Constitución acompañado de una serie de “derechos procesales”: a la defensa, a un proceso público sin

¹⁹²⁰ Vid. El principio de tutela judicial efectiva (págs. 384 y ss.).

¹⁹²¹ En el mismo sentido, vid. AGULLÓ AGÜERO, A.: “La introducción en el Derecho tributario...”, cit., pág. 187; RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., pág. 245; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 172; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “¿Qué podemos aprender...”, cit., pág. 167. En contra, vid. la STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 6).

¹⁹²² Todo esto a pesar de la declaración de intenciones, contenida por ejemplo en el Libro Blanco para la Reforma del IS, que propugnaba una normativa cuya aplicación diera lugar a una deuda tributaria predeterminable con un alto grado de certeza.

dilaciones indebidas y con todas las garantías, etc.¹⁹²³ Muestra de su importancia es la abundante jurisprudencia constitucional existente, lo que ha llevado a la doctrina a calificarlo como el “derecho-estrella de nuestro firmamento jurídico-constitucional”¹⁹²⁴. Tal encumbramiento obedece a su configuración como derecho fundamental y a su consiguiente *plus* protección por el recurso de amparo del artículo 53.2. Abundando en esta idea, las garantías procesales del artículo 24.2 deben juzgarse partes integrantes de la tutela judicial efectiva, dado que su cumplimiento exige, al menos desde “el punto de vista práctico y sociológico”¹⁹²⁵, su respeto. No obstante y aunque pueda parecer que no constituyen más que meras especificaciones, la doctrina y el TC consideran que estamos ante derechos fundamentales perfectamente diferenciados que despliegan su eficacia frente a la potestad jurisdiccional¹⁹²⁶.

En primer lugar, realizaremos un somero análisis de su contenido esencial para comprobar la existencia o no de puntos de fricción tanto con la traslación del principio de contradicción como con la introducción de los acuerdos de valoración. Así, cabe subrayar que la tutela judicial efectiva implica el “libre acceso a los Tribunales para solicitar de éstos la tutela de un derecho subjetivo o de interés legítimo y obtener una resolución de fondo fundada en Derecho, sea favorable o desfavorable, siempre que se cumplan los

1923 El elenco de las garantías procesales que acompañan al principio de tutela judicial efectiva se encuentra previsto en el artículo 24.2 CE y comprenden el derecho a un Juez ordinario predeterminado por la Ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a no declarar, a no confesarse culpable, a utilizar los medios de prueba necesarios y a la presunción de inocencia.

1924 Vid. Díez-PICAZO, L.: “Notas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva” en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. II, pág. 31.

1925 STC 26/1983, de 13 de abril (FJ 2).

1926 Es necesario señalar que parte de la doctrina entiende que estamos en presencia de derechos fundamentales distintos a la tutela judicial efectiva; eso sí, todos ellos necesarios para su adecuado cumplimiento. Vid. Díez-PICAZO GIMÉNEZ, I.: “Artículo 24. Garantías procesales” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo III, págs. 24 a 28; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El principio de tutela judicial...”, cit., pág. 267. En la Jurisprudencia, vid. las SSTC 23/1986, de 13 de abril (FJ 2: distinción entre el derecho a la tutela judicial efectiva y derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas), 32/1986, de 21 de febrero (FJ 1) y 80/1996, de 20 de mayo (FJ 2: distinción entre el derecho a la tutela judicial efectiva y derecho a un procedimiento con todas las garantías). Además son innumerables las sentencias relativas a los derechos contenidos en el artículo 24 CE que no hacen referencia a la tutela judicial efectiva, entre otras vid. ATC 1110/1986, de 22 de diciembre (FJ 1 y 2), y la STC 105/1994, de 11 de abril (FJ 4), que se refieren al “haz de derechos fundamentales contenido en el artículo 24 CE”. Destaca el FJ 2 de la STC 23/1986, de 13 de abril que no identifica el “derecho a la tutela judicial efectiva de Jueces y Tribunales” con “un concepto genérico dentro del cual haya de entender insertos derechos que son objeto de otros preceptos constitucionales distintos”.

requisitos procesales o, en caso contrario, una resolución de inadmisión de la pretensión formulada igualmente fundada en Derecho, a presentar los recursos que las leyes prevean y a que el contenido del fallo sea respetado y ejecutado”¹⁹²⁷. Tal y como ha señalado el TC, la tutela judicial efectiva consagra un derecho a la acción, dado que la posibilidad de acceso a la misma es un *prius* lógico¹⁹²⁸. Sin embargo, ésta tiene un contenido concreto y delimitado: un pronunciamiento sobre las pretensiones planteadas, sin que necesariamente deba ser favorable¹⁹²⁹. De este modo, es necesaria únicamente una “resolución jurisdiccional de fondo, fundada en derecho, cualquiera que sea su sentido, favorable o adverso”¹⁹³⁰, siempre y cuando, se hayan cumplido los requisitos procesales exigidos por el ordenamiento¹⁹³¹.

A mayor abundamiento, el TC ha indicado que la libertad del legislador a la hora de configurar el derecho a la tutela judicial efectiva y, por tanto, el acceso a la misma, “no puede incidir en el contenido esencial de ese derecho, imponiendo para su ejercicio obstáculos o trabas arbitrarios o caprichosos que lo dificulten, sin que tal dificultad esté en algún modo justificada por el servicio a un fin constitucionalmente lícito”¹⁹³². Atendiendo al artículo 24 CE y a los pronunciamientos del Alto Tribunal, constatamos como este derecho fundamental no es objeto de desarrollo por parte del texto constitucional sino que

1927 DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, I.: “Artículo 24. Garantías...”, cit., Tomo III, pág. 36.

1928 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El principio de tutela judicial...”, cit., pág. 266. Vid. las SSTC 145/1998, de 30 de junio (FJ 2), 213/1990, de 20 de diciembre (FJ 2) y 124/1987, de 15 de julio (FJ 4).

1929 Entre otras vid. las SSTC 160/1998, de 14 de julio (FJ 4), 145/1998, de 30 de junio (FJ 2), 213/1990, de 20 de diciembre (FJ 2) y 120/1993, de 19 de abril (FJ 5). Como muestra de pronunciamientos no favorables, vid. la STC 175/1997, de 21 de mayo (FJ 2).

1930 Vid. MONTERO AROCA, J., ORTELLS RAMOS, M. y GÓMEZ COLOMER, J.L.: *Derecho jurisdiccional I (Parte General)*, José María Bosch Editor, Barcelona, 1993, págs. 428 y 429. Vid. también las SSTC 68/1983, de 26 de julio (FJ 6) y 99/1985, de 30 de septiembre (FJ 4) que establecen que “el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva comprende el de obtener una resolución fundada en Derecho, que podrá ser de inadmisión cuando concurra alguna causa legal para ello y así lo acuerde el Juez o Tribunal en aplicación razonada de la misma. El contenido normal de este derecho es, según hemos señalado, el de obtener una resolución de fondo, salvo cuando exista alguna causa impeditiva prevista por la Ley que no vaya en contra del contenido esencial del Derecho, que ha de respetar el legislador.” En sentido similar, vid. las SSTC 104/1984, de 4 de noviembre (FJ 4), 160/2000, de 12 de junio (FJ 2) y 100/2001, de 23 de abril (FJ 6).

1931 Vid. las SSTC 11/1982, de 29 de marzo (FJ 2), 1/1983, de 13 de enero (FJ 3), 65/1983, de 21 de julio (FJ 4), 201/1987, de 16 de diciembre (FJ 4), 213/1990, de 20 de diciembre (FJ 2), 40/1996, de 12 de marzo (FJ 2), 55/1997, de 17 de marzo (FJ 2), 112/1997, de 3 de junio (FJ 3), 108/2000, de 5 de mayo (FJ 3) y 256/2000, de 30 de octubre (FJ 2).

1932 Vid. la STC 174/1995, de 23 de noviembre (FJ 3).

incumbe al legislador su concreción. Este factor condiciona su ejercicio a la correspondiente regulación normativa que se realice¹⁹³³.

No obstante, dicho desarrollo se subordina al respeto de la citada tutela y de las garantías procesales que la integran. Concretamente, el TC ha señalado que no son indiferentes a su contenido esencial ni los presupuestos procesales ni los requisitos de admisibilidad de los actos procesales que en la legislación ordinaria puedan establecerse y ni siquiera la apreciación que de unos y otros hagan los órganos jurisdiccionales. Pues, en ciertos supuestos, esas normas legales o esos actos del juez pueden ser lesivos del derecho a un pronunciamiento de fondo en su núcleo constitucionalmente protegido¹⁹³⁴. Reforzando esta afirmación, el Alto Tribunal ha manifestado la necesidad de que ante el “correspondiente obstáculo procesal” el órgano jurisdiccional se guíe “por un criterio *pro actione* que, teniendo siempre presente la *ratio* de la norma y un criterio de proporcionalidad entre la entidad del defecto advertido y la sanción derivada del mismo, no impida la cognición del fondo de un asunto sobre la base de meros formalismos o de entendimientos no razonables de las normas procesales”¹⁹³⁵. En definitiva, se busca la adopción del criterio más favorable para la efectividad de dicho derecho fundamental¹⁹³⁶. Asimismo, el TC ha indicado que, incluso, en aquellos casos de legitimidad del propósito perseguido –descongestión de los órganos jurisdiccionales– deben rechazarse aquellas previsiones normativas que introduzcan institutos que constituyan un impedimento al acceso a la tutela judicial efectiva¹⁹³⁷.

1933 Vid. DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, I.: “Artículo 24. Garantías...”, cit., Tomo III, pág. 34. Vid. también la STC 99/1985, de 30 de septiembre (FJ 4) que señala que “siendo el derecho a la tutela judicial efectiva no un derecho de libertad, ejercitable sin más y directamente a partir de la Constitución, sino un derecho de prestación, sólo puede ejercerse por los cauces que el legislador establece o, dicho de otro modo, es un derecho de configuración legal.”

1934 Vid. entre otras las SSTC 11/1982, de 29 de marzo (FJ 2), 1/1983, de 13 de enero (FJ 3), 65/1983, de 21 de julio (FJ 4) y 201/1987, de 16 de diciembre (FJ 4).

1935 Vid. entre otras las SSTC 112/2002, de 6 de mayo (FJ 2), 62/2002, de 11 de marzo, 230/2000, de 2 de octubre (FJ 3), 189/2000, de 10 de julio (FJ 4), 161/2000, de 12 de junio (FJ 4), 108/2000, de 5 de mayo (FJ 3), 120/1993, de 19 de abril (FJ 5), 65/1993, de 1 de marzo (FJ 2) y 11/1988, de 2 de febrero (FJ 4).

1936 DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, I.: “Artículo 24. Garantías...”, cit., Tomo III, pág. 35.

1937 STC 174/1995, de 23 de noviembre (FJ 3). En esta sentencia, el TC rechazó la imposición de un arbitraje obligatorio para el ciudadano por el impedimento que suponía al acceso a la tutela judicial efectiva. CALVO ORTEGA propugna el establecimiento de un arbitraje obligatorio en nuestro ordenamiento, pero permitiendo posteriormente su impugnación para evitar la vulneración del artículo 24 de la CE (“En defensa del arbitraje...”, cit., págs. 157 y ss.).

Una vez analizado someramente el citado principio, es imprescindible subrayar que el ámbito de actuación se circunscribe únicamente a la esfera jurisdiccional. No obstante y a tenor de la jurisprudencia, también cabe extender su eficacia a los procedimientos administrativos de carácter sancionador¹⁹³⁸. Abundando en esta idea, la doctrina se ha mostrado partidaria de la aplicación del principio de tutela judicial efectiva y demás garantías procesales al conjunto de procedimientos tributarios¹⁹³⁹. A este respecto, consideramos necesario rechazar rotundamente este planteamiento, dado el carácter eminentemente procesal de este principio. Cuestión distinta es la traslación de determinadas garantías procesales a los procedimientos administrativos y, particularmente, a los tributarios, cuya eficacia derivaría de su expresa previsión en sus normas reguladoras¹⁹⁴⁰. Este razonamiento obedecería a que difícilmente puede sostenerse en un Estado de Derecho una configuración del deber de contribuir y una actuación administrativa de aplicación de los tributos que no sea respetuosa con determinadas garantías inherentes a todo procedimiento jurídico. En este sentido, parece oportuno resaltar la importancia que revisten los procedimientos administrativos respecto al buen o mal funcionamiento de la Jurisdicción, dado su carácter previo¹⁹⁴¹.

Abordada en el Capítulo II la relación entre la tutela judicial efectiva y el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios, vamos analizar a continuación los posibles puntos de fricción del régimen jurídico de los acuerdos de valoración con el citado

1938 DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, I.: "Artículo 24. Garantías...", cit., Tomo III, pág. 31; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "El principio de tutela judicial...", cit., pág. 267. Vid. también la STC 78/1996, de 20 de mayo y los AATC 6/1987, de 9 de enero y 45/1987, de 14 de enero.

1939 GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Aspectos constitucionales...", cit., Tomo V, págs. 4030 y 4031; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: "Las actuaciones de la Agencia Tributaria...", cit., pág. 454; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "El principio de tutela judicial...", cit., págs. 267 y 268. En la doctrina italiana, vid. FEDELE, A.: "L'accertamento tributario...", cit., pág. 30. En contra, DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, I.: "Artículo 24. Garantías...", cit., Tomo III, pág. 31. Concretamente, en esta cuestión asume gran relevancia las posibilidades de configuración de las relaciones entre procedimiento y proceso: separación, integración y configuración alternativa. En el primer caso, la separación implicaría la configuración de procedimiento y proceso como ámbitos independientes caracterizados por reglas propias y diferenciadas. En el segundo, la integración entre procedimiento y proceso supone construir un procedimiento que se erija tanto en un sistema de tutela eficiente como en un cauce procedimental para la actividad administrativa. Por último, el carácter alternativo del procedimiento implica su configuración como estructura paraprocesal, instituyéndose como instrumento de tutela alternativo a la garantía jurisdiccional (vid. COGNETTI, S.: "*Quantità*" e "*qualità*"..., cit., págs. 14 y 15; VILLATA, R.: "Riflessioni in tema...", cit., pág. 175).

1940 Como hemos intentado demostrar en el Capítulo II en el epígrafe relativo al principio de contradicción y su relación con el derecho de defensa y el principio de tutela judicial efectiva (págs. 161 y ss.), la traslación del principio *audi alteram partem* a los procedimientos tributarios no conlleva la vigencia del principio de tutela judicial efectiva en los mismos.

1941 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Las garantías jurídicas...", cit., pág. 8.

principio. En primer lugar, debe salvaguardarse su carácter opcional sin que, en ningún caso, puedan considerarse obligatorios para el contribuyente¹⁹⁴². Por tanto, quedará a criterio de este último la iniciación e, incluso, el abandono del procedimiento tendente a su celebración¹⁹⁴³. En segundo lugar, cabe señalar que la limitación de las causas de impugnación de las citadas figuras puede suponer una prohibición o restricción excesiva de los supuestos de revisión y, por consiguiente, de la tutela judicial efectiva.

Asimismo y dada su configuración como resoluciones administrativas de trámite, los acuerdos previos de valoración no son, en la actualidad, directamente impugnables. De este modo, la forma jurídica atribuida puede representar un obstáculo al acceso a la tutela judicial efectiva. Concretamente, sólo será impugnable el acto de liquidación que se efectúe como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución¹⁹⁴⁴. Sin embargo, la generalización del sistema de autoliquidaciones y la obligación impuesta al contribuyente de aplicar el convenio impide, en gran número de ocasiones, la existencia de un acto administrativo de liquidación. Por consiguiente y ante la imposibilidad de interponer recurso alguno contra la autoliquidación¹⁹⁴⁵, será necesario solicitar una devolución de ingresos indebidos con el fin de provocar una actuación susceptible de impugnación. Además, cabe señalar que la ausencia de reconocimiento de eficacia jurídica a la voluntad del contribuyente en la formación del acuerdo preparatorio de la resolución también impide su impugnación autónoma.

Atendiendo a la denominación atribuida a los acuerdos previos de valoración y a los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas, podríamos deducir que estamos ante negocios preparatorios de una posterior resolución administrativa. Sin embargo, la forma jurídica asignada a estas figuras desvela la opción legislativa de no atribuir relevancia jurídica al pacto en sí. Por el contrario, observamos como la participación del

¹⁹⁴² Vid. nota 1937 (pág. 400).

¹⁹⁴³ En el caso de fallida celebración del acuerdo previo de valoración, el contribuyente realizará su autoliquidación aplicando el criterio que estime más ajustado a derecho. En los acuerdos de valoración, el procedimiento Inspector seguiría hasta que se dictase el correspondiente acto de liquidación.

¹⁹⁴⁴ Artículos 9 de la LDGC, 23 del RIS y Disposición Adicional Segunda del RIRPF. A semejanza de lo que ocurre con las actas de la Inspección de los Tributos, vid. la STS de 14 de mayo de 1998 (ref. Aranzadi 4148).

¹⁹⁴⁵ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 328.

contribuyente a través de las garantías procedimentales¹⁹⁴⁶ en la formación de los acuerdos previos de valoración sí es reconocida ante la imposición del deber de motivar. A tenor de la configuración del citado instituto y de su procedimiento, presumimos que esta elección obedece a la voluntad del legislador de mantener formalmente el carácter unilateral de la actuación administrativa, soslayando la polémica cuestión de la negociación en el ordenamiento tributario¹⁹⁴⁷.

Actualmente, la ausencia de reconocimiento de cualquier tipo de convenio entre Administración y contribuyente impide tasar las causas de impugnación de los acuerdos previos de valoración, a pesar de su carácter vinculante. Ante tal configuración debemos suponer que dicha obligatoriedad¹⁹⁴⁸ para el contribuyente procede de la norma misma. Sin embargo, creemos que ésta realmente deriva del acuerdo preparatorio de la ulterior resolución administrativa, con las consiguientes consecuencias que puede acarrear respecto a su impugnación. En particular, el consentimiento prestado conllevará de forma necesaria una serie de restricciones a su impugnación¹⁹⁴⁹, dado el carácter vinculante que adquiere entre las partes contrayentes. De este modo, el particular deberá renunciar a recurrir el acto que la Administración dicte en cumplimiento del convenio, siempre y cuando el mismo se ajuste al contenido material del acuerdo. *A priori*, esta limitación no obstaría para que el ciudadano pueda impugnar los vicios de los acuerdos de valoración con el fin de someter a control judicial su celebración¹⁹⁵⁰ o las actuaciones tendentes a su ejecución¹⁹⁵¹. En consecuencia, no se produce una renuncia general al derecho a la acción sino que se limita su ejercicio respecto a determinados aspectos del acuerdo alcanzado. En suma, podemos afirmar que el principio de tutela judicial efectiva no obsta para que se limiten las causas de impugnación que versen sobre el acuerdo alcanzado¹⁹⁵².

1946 Concretamente, mediante el derecho de alegaciones y el trámite de audiencia.

1947 Vid. las significativas afirmaciones que se realizaban en la Memoria del Proyecto del RIS. “el principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, que deriva del principio constitucional de reserva de ley, impide calificar, en sentido estricto, la aprobación de la propuesta como un convenio, si bien, considerando los efectos vinculantes para la Administración tributaria y el sujeto pasivo, su naturaleza se aproxima notablemente a la de un acuerdo preparatorio del acto administrativo de liquidación”.

1948 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo..., cit., pág. 22.

1949 HUERGO LORA, A.: *Los contratos sobre...*, cit., págs. 411 y 414.

1950 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El principio de tutela judicial..., cit., pág. 290.

1951 HUERGO LORA, A.: *Los contratos sobre...*, cit., págs. 360 y ss.

1952 PALAO TABOADA, C.: “La posición del contribuyente..., cit., pág. 49.

Sin perjuicio de las posibilidades de impugnación del acuerdo preparatorio, creemos que los supuestos de su revisión no deben coincidir con los de los actos administrativos¹⁹⁵³. De esta forma, consideramos que, en caso de no mediar vicios del consentimiento, no será posible replantear de nuevo su contenido, salvo modificación de las circunstancias que lo motivaron o de la legislación vigente en el momento de su celebración. En consecuencia, si el propósito perseguido consiste en el incremento de la eficacia de los acuerdos de valoración y, consiguientemente, un descenso de la conflictividad será necesario realizar una tasación de sus causas de impugnación¹⁹⁵⁴. Empero, su construcción como negocios preparatorios de una posterior resolución administrativa nos obligan a cuestionarnos la aplicación del régimen de impugnación bien de los actos administrativos bien de los contratos o el de ambos atendiendo al objeto o motivo de la misma.

Por tanto, cuando abordemos la naturaleza y el régimen jurídico de los acuerdos de valoración será necesario dilucidar si el carácter vinculante para ambas partes¹⁹⁵⁵ deriva de la naturaleza bilateral del acuerdo preparatorio o de la atribución de este carácter por su normativa reguladora¹⁹⁵⁶. En el primer caso, será preciso plantearnos si únicamente cabe la posibilidad de impugnación autónoma del convenio alcanzado por algún vicio del mismo sin posibilidad de recurrir la resolución administrativa que apruebe el acuerdo de valoración. En cambio, en el segundo caso no nos quedará otra alternativa que la interposición de un recurso contra la resolución administrativa. Por último, nos plantearíamos si cabe la impugnación autónoma tanto del acuerdo preparatorio como de la

1953 En el Libro Blanco para la Reforma de la LGT se plantean las dudas de la Comisión en torno a esta cuestión (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 103).

1954 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: "El arbitraje en Derecho...", cit., págs. 28 y 29. En la misma línea, vid. el Libro Blanco para la Reforma de la LGT (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 153).

1955 Juzgamos imprescindible determinar si el carácter vinculante de los acuerdos de valoración alcanza sólo a la Administración o también al contribuyente. En este sentido, la atribución de relevancia jurídica al acuerdo preparatorio despejará estas dudas, dado que la LDGC y la LIS no aclaran la eficacia vinculante de los acuerdos de valoración con respecto a los contribuyentes. Así, algunos autores, atendiendo a la LDGC, han afirmado que los mismos se asemejan a las consultas vinculantes y a las propuestas previas de valoración sobre operaciones vinculadas, sin que en ningún caso puedan atribuirse naturaleza de acuerdo previo ni de transacción (MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 344). Las diferentes normativas (RIS y RIRPF) que desarrollan las leyes reguladoras de los acuerdos previos de valoración y sobre precios de transferencia sí indican claramente el carácter vinculante para el contribuyente de estos acuerdos que revisten la forma de resoluciones administrativas.

1956 Artículo 24.1 RIS y el núm. 6 de la Disposición Adicional Segunda del RIRPF.

resolución administrativa que lo apruebe. En definitiva, la admisibilidad de los acuerdos de valoración quedará, en parte, subordinada a que su régimen jurídico tenga en cuenta aquellos aspectos que pueden derivar en vulneraciones del acceso a la tutela judicial efectiva¹⁹⁵⁷. Estas cuestiones serán analizadas al afrontar el régimen jurídico de los acuerdos de valoración y, concretamente, las cuestiones relativas a sus efectos, impugnación y modificación.

En segundo lugar, vamos a analizar los paralelismos que pueden surgir entre las garantías del artículo 24.2 de la CE y el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios así como de la introducción de acuerdos de valoración. La doctrina ha mantenido que estos institutos conllevan un notable descenso de la litigiosidad tributaria¹⁹⁵⁸ con la consiguiente descongestión de la vía económico-administrativa¹⁹⁵⁹ y, por ende, de la jurisdicción contencioso-administrativa¹⁹⁶⁰. El descenso de controversias que acceden a la vía jurisdiccional reforzaría el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas¹⁹⁶¹ al reducirse

1957 BOTELLA GARCÍA-LASTRA señala que “la posibilidad de opción es lo que realmente constituye la esencia de la convención en el marco tributario” (“La finalización convencional...”, cit., pág. 203). Vid. la STSJ de Murcia de 18 de marzo de 1998 (ref. Aranzadi 346).

1958 SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., págs. 73 a 76.

1959 Asimismo, la doctrina ha sugerido la conversión de la vía económico-administrativa en potestativa. En este sentido, si no pueden cumplirse con los plazos fijados legalmente tampoco debe obstaculizarse el acceso a los órganos jurisdiccionales. De esta forma, se ha señalado que debe romperse “con unos esquemas de organización y funcionamiento aparentemente garantistas, pero que a merced de incalculables retrasos y de irremediables silencios, merman el reconocimiento y la defensa de los derechos y de los intereses legítimos de los contribuyentes” (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Las garantías jurídicas...”, cit., págs. 14 y 17). Aunque la función de los Tribunales Económico-Administrativos sea la revisión de los actos de la Administración antes de acudir a la vía jurisdiccional (vid. la STC 120/1993, de 19 de abril (FJ 5) y en la doctrina, LITAGO LLEDÓ, R.: “El principio de tutela judicial...”, cit., pág. 97), la elevada conflictividad existente determina que la vía económico-administrativa se erija más en obstáculo a la acción que un remedio que la satisfaga (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: “El arbitraje en Derecho...”, cit., pág. 27; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El principio de tutela judicial...”, cit., pág. 290). Así, BLASCO DELGADO ha afirmado que “la posibilidad de recurrir en vía administrativa, además de un derecho de los administrados sea también una obligación para ellos, provoca que su existencia sólo esté justificada si coadyuva a la consecución de la tutela judicial efectiva” (“Hacia una configuración de la vía económico-administrativa que asegure el derecho a la tutela judicial efectiva”, Revista de contabilidad y tributación núm. 188, 1998, pág. 8).

1960 Vid. entre otros, GARDE ROCA, J.A.: Presentación de la obra *colectiva Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 15; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 102 a 104. En materia de arbitraje en el ordenamiento tributario, vid. ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “Resolución de recursos en el ámbito tributario local: autocontrol jurídico y vía administrativa previa” en de la obra *colectiva Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 251 y 252; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “¿Qué podemos aprender...”, cit., págs. 177 y 178.

1961 Así, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA ha afirmado con relación a la Justicia administrativa que la Justicia tardía no es Justicia (“Las garantías jurídicas...”, cit., pág. 8). FERREIRO LAPATZA ha señalado que el recurso planteado por un contribuyente tiene un largo tiempo de vida

el tiempo de su resolución¹⁹⁶². En este sentido, el TC ha señalado con relación a las soluciones extraprocesales que éstas resultan beneficiosas “tanto para las partes, que pueden resolver así de forma más rápida y acomodada a sus intereses el problema, como para el desenvolvimiento del sistema judicial en su conjunto que ve aliviada su carga de trabajo”¹⁹⁶³. Estas reflexiones –genéricamente referidas a las técnicas convencionales– pueden también hacerse extensivas a los acuerdos de valoración. En particular, la eliminación de la incertidumbre presupuesto del conflicto reduciría las posibilidades de nacimiento de controversias entre las partes.

Como conclusión, podemos afirmar que el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios y los acuerdos de valoración no implican por sí mismos una mejora directa del principio de tutela judicial y de las garantías procesales que lo acompañan. No obstante, su previsión y potenciación sí que pueden eliminar situaciones que, en sede jurisdiccional, constituirían una vulneración del citado derecho fundamental. De este modo, la participación del contribuyente y la naturaleza bilateral del acuerdo previo a la resolución administrativa evitarían controversias susceptibles de alcanzar la esfera jurisdiccional. Por consiguiente, si bien no puede alzarse el principio de tutela judicial efectiva como un argumento determinante a favor de su existencia, tampoco consideramos que pueda erigirse en motivo de rechazo. En concreto, únicamente sería

posible: año y medio ante el TEAR, dos años ante el TEAC, 2 años y medio ante la AN y 3 ante el TS o 1 año y medio ante el TEAR y 3 y medio ante el TSJC (“Soluciones convencionales a los conflictos en el ámbito tributario”, *Jornada sobre Técnicas convencionales en los procedimientos tributarios*, celebrada en la sede de la Escuela de la Hacienda Pública en Barcelona el día 16 de mayo de 2002). Esta excesiva duración es también constatada en el Libro Blanco para la Reforma de la LGT (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 211). Asimismo, BLASCO DELGADO, C.: “Hacia una configuración...”, cit., págs. 10 y ss.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “El principio de tutela judicial...”, cit., pág. 272. Estas afirmaciones obedecen tanto al tiempo de resolución de las reclamaciones económico-administrativas como a la necesidad de agotar la vía administrativa para poder acudir a los Tribunales. Vid. también la STC 303/2000, de 11 de diciembre (FJ 3 y 4).

1962 Vid. la dura crítica que realiza FERREIRO LAPATZA con relación al tiempo de resolución de una controversia en materia tributaria (“Poder tributario y tutela judicial efectiva” en la obra *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 260 y ss.). A mayor abundamiento, VAN RIJN ha destacado este factor como un freno a la presentación de recursos contra las decisiones administrativas (“A comparative study...”, cit., pág. 49).

1963 STC 217/1991, de 14 de noviembre (FJ 5).

necesaria una adecuada regulación del régimen de impugnación de los acuerdos de valoración que evitara cualquier colisión con el principio de tutela judicial efectiva¹⁹⁶⁴.

2) El principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos

Este principio prohíbe la arbitrariedad de los poderes públicos, englobando tanto al legislativo como al judicial y al ejecutivo¹⁹⁶⁵. Su ubicación en el Título Preliminar nos obliga a poner de manifiesto su conexión con el resto de principios informadores del ordenamiento incluidos en el párrafo tercero del artículo 9 de la CE¹⁹⁶⁶. Así, se erige en cláusula de cierre del Estado de Derecho, dado que constituye un medio de control efectivo sobre el ejercicio del poder que supera el mero control de legalidad¹⁹⁶⁷. En este sentido, la arbitrariedad ha sido definida como “acto o proceder contrario a la Justicia, a la razón o las leyes, dictado sólo por la voluntad o el capricho”¹⁹⁶⁸. De esta forma, resulta vedada aquella actuación que sea contraria al ordenamiento jurídico con independencia del grado de la

1964 FERREIRO LAPATZA, al finalizar su reflexión sobre el principio de tutela judicial efectiva, considera oportuno y beneficioso para el mismo la introducción de fórmulas convencionales y/o arbitrales (“Poder tributario...”, cit., págs. 269 y ss.).

1965 Por el contrario, RAMALLO MASSANET habla de arbitrariedad refiriéndose únicamente a la arbitrariedad normativa del legislador y a la arbitrariedad aplicativa de la Administración, sin considerar que el poder judicial pueda incurrir en arbitrariedad (“Seguridad jurídica...”, cit., pág. 103).

1966 ARSUAGA NAVASQUÉS, J.J.: “La Ley General Tributaria...”, cit., pág. 340; RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “El sistema tributario en la Constitución...”, cit., pág. 35; VILLAR PALASÍ, J.L. y SUÑE LLINAS, E.: “Artículo 9º. El Estado de Derecho...”, cit., Tomo I, págs. 571 y 572. En la jurisprudencia del TC, vid. las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 10) y 71/1982, de 30 de noviembre (FJ 5). En materia tributaria, RAMALLO MASSANET ha destacado especialmente la relación entre la interdicción de arbitrariedad y el principio de seguridad jurídica (“Seguridad jurídica...”, cit., pág. 103). En el mismo sentido, vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad...”, cit., pág. 984; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 448. Asimismo, MORELL OCAÑA destaca como el principio estudiado guarda una especial relación con el principio de objetividad (“El principio de objetividad...”, cit., Tomo I, pág. 152).

1967 SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: “El deber de motivación...”, cit., pág. 12927. El TC ha declarado que la interdicción de la arbitrariedad de los órganos públicos puede garantizarse a través del derecho a la tutela judicial efectiva contenido en el artículo 24.1 CE. Vid. las SSTC 229/2001, de 26 de noviembre (FJ 4), 81/1995, de 5 de junio (FJ 4) y 91/1990, de 23 de mayo (FJ 2).

1968 *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*, Espasa-Calpe, Madrid, 1992, págs. 126 y 127.

norma conculcada, así como toda aquella que carezca de fundamento objetivo¹⁹⁶⁹. Por tanto, su interdicción supone la eliminación, en la creación o “en la aplicación de las normas, de conductas dañosas a los principios generales del Derecho”¹⁹⁷⁰.

En primer lugar y como hemos apuntado, la arbitrariedad puede referirse al poder legislativo. Concretamente, en este ámbito el TC ha señalado que la misma “no puede ser utilizada por la jurisprudencia constitucional sin introducir muchas correcciones y matizaciones en la construcción que de ella ha hecho la doctrina del Derecho administrativo, pues no es la misma la situación en la que se encuentra el legislador respecto de la Constitución, que aquella en la que se halla el Gobierno, como titular del poder reglamentario, en relación con la Ley”¹⁹⁷¹. Por tanto, esta sujeción al ordenamiento se limita a la Constitución, quedando libre para “traducir en reglas de Derecho las plurales opciones políticas que el cuerpo electoral libremente expresa a través del sistema de representación parlamentaria”¹⁹⁷². De esta forma, no cabe concebir como arbitrarias las disposiciones basadas en meras discrepancias políticas. Por el contrario, es necesario realizar un análisis que “se ha de centrar en verificar si tal precepto establece una discriminación, o bien si, aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional”¹⁹⁷³. Todo esto imposibilita al TC a imponer “constricciones indebidas al poder legislativo”, como consecuencia del respeto debido a sus opciones políticas¹⁹⁷⁴. Por tanto, únicamente procede realizar una confrontación entre la disposición presuntamente inconstitucional y el precepto de la norma suprema cuya vulneración se alega. En suma, la arbitrariedad

1969 GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota”, RAP núm. 24, 1958, pág. 225. Vid. también FERNÁNDEZ, T-R.: “De nuevo sobre el poder...”, cit., págs. 383 y ss.

1970 SORIANO GARCÍA, J.E.: “Hacia el control de la desviación de poder por omisión”, REDA núms. 40-41, 1984, pág. 183.

1971 Entre otras, vid. la STC 66/1985, de 23 de mayo (FJ 1) y, en sentido semejante, las SSTC 108/1986, de 29 de julio (FJ 18), 99/1987, de 11 de junio (FJ 6), 227/1988, de 29 de noviembre (FJ 4) y 73/2000, de 14 de marzo (FJ 4).

1972 SSTC 227/1988, de 29 de noviembre (FJ 7) y 96/2002, de 25 de abril (FJ 6).

1973 SSTC 60/1993, de 18 de febrero (FJ 4), 73/2000, de 14 de marzo (FJ 4), 104/2000, de 13 de abril (FJ 7), 120/2000, de 10 de mayo (FJ 3) y 181/2000, de 29 de junio (FJ 13). En sentido semejante, vid. la STC 227/1988, de 29 de noviembre (FJ 7) que afirma que “no es suficiente la mera discrepancia política –insita en otra opción– para tachar a la primera de arbitraria, confundiendo lo que es arbitrio legítimo con capricho, inconsecuencia o incoherencia creadores de desigualdad o de distorsión en los efectos legales, ya en lo técnico legislativo, ora en situaciones personales que se crean o estimen permanentes”. Vid. la polémica doctrinal que se suscitó acerca de si el principio de interdicción de la arbitrariedad quedaba subsumido en el principio de igualdad proclamado en el artículo 14 CE (GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Es inconveniente o inútil...”, cit., págs. 211 y ss.).

1974 SSTC 108/1996, de 29 de julio (FJ 18) y 96/2002, de 25 de abril (FJ 6).

normativa puede producirse tanto en el ámbito formal como material, dado que el legislador debe respetar tanto la jerarquía normativa como los principios proclamados en la Constitución así como del contenido del resto de normas del ordenamiento¹⁹⁷⁵.

Respecto al carácter contradictorio de los procedimientos tributarios y la introducción de los acuerdos de valoración, podemos concluir que su previsión normativa no vulnera el principio analizado, dado que la misma no resulta vedada por ningún precepto constitucional. Por el contrario, en el caso de las garantías procedimentales ésta parece sugerirse en el artículo 105.c) de la CE¹⁹⁷⁶. De esta manera, su introducción recaería en el margen de libertad que el legislador dispone para concretar el deber de contribuir. En el ámbito material, la arbitrariedad quedaría salvaguardada con el respeto de los diversos principios constitucionales tributarios, cuestión que hemos intentado demostrar al analizar la compatibilidad de los mismos con la participación del contribuyente. En cambio, desde un punto de vista formal dicha previsión debería respetar tanto la jerarquía normativa como las diferentes reservas de ley previstas en nuestro ordenamiento¹⁹⁷⁷. Fundamentalmente, las cuestiones del rango de disposición que regule los acuerdos de valoración así como su nivel de profundidad son las que mayores problemas plantean. Concretamente, no basta únicamente su establecimiento por ley sino que, además, es necesaria su adecuada regulación mediante una conveniente descripción y fijación de sus elementos esenciales, con el fin de reducir, en la medida de lo posible, las habilitaciones al Ejecutivo que puedan conllevar una desnaturalización de la figura. En definitiva, el mayor desarrollo legislativo del citado instituto supondría un aumento de las garantías del interés público y la reducción de las posibilidades de arbitrariedad en su concreción reglamentaria. Sin embargo, la tendencia actual puede resumirse en la somera descripción del instituto, postergando su verdadera configuración y concreción a su ulterior ejecución reglamentaria¹⁹⁷⁸.

1975 RAMALLO MASSANET, J.: "Seguridad jurídica...", cit., pág. 105. De esta forma, la norma deberá tener un grado de razonabilidad de la justificación suficiente para no incurrir en arbitrariedad. Vid. también SORIANO GARCÍA, J.E.: "Hacia el control de la desviación...", cit., pág. 183.

1976 Vid. la STC 119/1995, de 17 de julio (FJ 4).

1977 El rango de la norma que deberá introducir las técnicas convencionales ha sido objeto de estudio en el apartado correspondiente al principio de reserva de ley (págs. 346 y ss.).

1978 Esta tendencia podemos observarla tanto en los acuerdos previos sobre precios de transferencia enunciados someramente en el artículo 16.6 de la LIS y desarrollados posteriormente en el Reglamento del impuesto (artículos 16 y ss.) como en los acuerdos previos de valoración del artículo 9 de la LDGC, desarrollados en el IRPF por la Disposición Adicional Segunda de su Reglamento en el ámbito de las retribuciones en especie a efectos de los ingresos a cuenta y en el RIRNR en materia de gastos de dirección y generales de administración imputables al establecimiento permanente.

En segundo lugar, la interdicción de arbitrariedad en sede jurisdiccional “obliga a que las soluciones ofrecidas a los casos individualizados obedezcan a un criterio general de interpretación y aplicación de la legalidad”¹⁹⁷⁹, es decir, “impone a los órganos judiciales que en sus resoluciones no se aparten arbitrariamente de los precedentes propios”¹⁹⁸⁰. Esta misma aseveración relativa a la motivación –entendida como justificación objetiva y razonable– creemos que debe hacerse extensiva a los órganos de la Administración encargados de la aplicación del tributo, con el fin de aumentar la certeza de los ciudadanos sobre los criterios administrativos imperantes¹⁹⁸¹. Como ya hemos apuntado, en este caso el principio de interdicción de arbitrariedad aparece estrechamente vinculado al de igualdad en la aplicación de la ley¹⁹⁸², en cuanto la vulneración del primero tiene como consecuencia la lesión del segundo. Aunque, la arbitrariedad en sede jurisdiccional no se soslaya mediante el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios y los acuerdos de valoración, su introducción sí previene la aparición de controversias como consecuencia del diálogo y eventual consenso alcanzado. A mayor abundamiento, la aplicación del principio *audi alteram partem* facilita la apreciación por los órganos jurisdiccionales de supuestos de arbitrariedad cometidos por la Administración a la vista del expediente administrativo ante la obligación de motivar la celebración o no de los citados acuerdos.

Por último y referido al poder ejecutivo, el TC distingue según el mismo actúe como titular de la potestad reglamentaria o como Administración. En el primer caso, destaca el pleno sometimiento del Ejecutivo al conjunto del ordenamiento jurídico y, en particular, a la ley, vedándosele la emanación de cualquier disposición que pueda constituir una vulneración del mismo¹⁹⁸³. Como ejemplo podemos señalar la emisión por el Gobierno de un reglamento que tenga por fin la regulación de cuestiones técnicas relativas a elementos

1979 STC 63/1984, de 21 de mayo (FJ 4).

1980 STC 46/1996, de 25 de marzo (FJ 5).

1981 SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: “El deber de motivación...”, cit., págs. 12976 y ss. Este autor considera que la falta de motivación de los actos administrativos implica arbitrariedad, dado que impide conocer el fundamento de los mismos.

1982 Vid. las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 10) y 63/1984, de 21 de mayo (FJ 4). En el mismo sentido, LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la Jurisprudencia...*, cit., pág. 29.

1983 Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria”, RAP núm. 30, 1959, págs. 131 y ss. Podría incluirse este supuesto en la interdicción de arbitrariedad a la que está sometido el poder legislativo pero, tal y como ha señalado el TC, la sujeción al ordenamiento por el ejecutivo es de mayor intensidad. A mayor abundamiento, algún sector doctrinal ha rechazado la discrecionalidad incluso de la propia potestad reglamentaria, negando todo margen de decisión a la gestión administrativa y fundándose para ello en las técnicas y concreciones del principio de legalidad. Vid. asimismo CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad...”, cit., pág. 571.

esenciales del tributo cubiertos por la reserva de ley. Concretamente, nos encontraríamos ante un supuesto de arbitrariedad si excediese de los límites predeterminados por la ley habilitante. Otro ejemplo sería la emisión de órdenes interpretativas que puedan implicar la imposición de una única interpretación o incluso, en ocasiones, de auténticas disposiciones reglamentarias¹⁹⁸⁴. Con relación a los acuerdos de valoración, ya hemos apuntado los peligros que el desarrollo por normas secundarias puede suponer en el caso de que la ley habilitante no contenga límites precisos para prevenir su desnaturalización.

En el segundo caso, la arbitrariedad ha sido definida como aquella actuación administrativa que no es “adecuada a la legalidad”¹⁹⁸⁵, bien porque infrinja una norma cuando se trate de una actividad reglada bien porque incurra en desviación de poder cuando estemos en presencia de una actividad discrecional¹⁹⁸⁶. En materia tributaria, las contravenciones del principio estudiado son consecuencia principalmente del ejercicio discrecional –con fines recaudatorios– de las facultades de que es titular la Administración¹⁹⁸⁷. En particular, de las distintas interpretaciones de los preceptos a aplicar en cada caso sin respeto de anteriores precedentes administrativos¹⁹⁸⁸. En la actualidad, la generalización del trámite de audiencia puede provocar también supuestos de arbitrariedad en el caso de omisiones injustificadas del mismo. Asimismo, la interpretación de cuestiones técnicas o conceptos jurídicos indeterminados también desencadenaría una arbitrariedad en caso de vulneración de los principios constitucionales a los que se haya sometida: capacidad económica, igualdad, seguridad jurídica, etc. Este supuesto puede solucionarse mediante la participación del obligado, dado que sus alegaciones dificultan y evidencian en mayor medida estas contravenciones del ordenamiento. No obstante, cabe señalar que los acuerdos de valoración también son susceptibles de producir supuestos de arbitrariedad. Concretamente, la negativa a su celebración en circunstancias similares o su conclusión con resultados o criterios diversos, así como su empleo con finalidades distintas a la fijación de la cuestión incierta constituirían los principales supuestos de vulneración

1984 Por todos, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad...”, cit., pág. 990.

1985 STC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 10), referida a la arbitrariedad de la Administración.

1986 STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 10). Vid. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., págs. 435 y 448. Según RAMALLO MASSANET estaríamos ante una arbitrariedad aplicativa material (“Seguridad jurídica...”, cit., pág. 106).

1987 Vid. la enumeración que realiza SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 449.

1988 Vid. con relación a la vinculación al precedente administrativo y la vulneración del principio de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos cuando la Administración se aparta del precedente administrativa sin la debida motivación, las páginas 378 y 410.

del citado principio. Llegados a este punto, debemos señalar que estos riesgos están igualmente presentes en la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas mediante actos administrativos unilaterales. En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, ha señalado que “la vinculación de la Administración a la ley y al derecho, en todos los ámbitos de su actuación y también en los procedimientos tributarios opera de igual modo cuando el resultado de dicha actuación se plasma en un acto administrativo unilateral” que cuando se concreta en una técnica convencional¹⁹⁸⁹. Sin embargo, en ambos casos podemos señalar como el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios y de los acuerdos de valoración garantizan una mayor observancia de los principios de imparcialidad y objetividad de la actuación administrativa¹⁹⁹⁰.

Con respecto al control de esta supuesta arbitrariedad o desviación de poder de los órganos administrativos, el TC ha señalado que corresponde a los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa¹⁹⁹¹. Por tanto, el enjuiciamiento de la adecuación del correspondiente acto administrativo al ordenamiento para comprobar su posible actuación arbitraria no podrá solicitarse mediante recurso de amparo. Su desestimación obedecería a la exclusión de los principios de Justicia tributaria entre aquellos susceptibles de dicho recurso, con excepción de los supuestos de lesión de algún derecho fundamental¹⁹⁹². Parece oportuno apuntar que, en las cuestiones cuya resolución depende de juicios técnicos basados conocimientos especializados, el único control que podrán realizar los órganos jurisdiccionales será el relativo a cuestiones de legalidad¹⁹⁹³. Principalmente,

1989 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo..., cit., pág. 21.

1990 MORELL OCAÑA, L.: “El principio de objetividad..., cit., Tomo I, pág. 153.

1991 Esta competencia obedecería a que aunque la “discrecionalidad administrativa está sujeta a ciertos límites y al correspondiente control jurisdiccional, ello no quiere decir que sea precisamente este Tribunal el órgano ante el que pueda residenciarse en cualquier caso el control jurisdiccional referido, pues ni todo ejercicio por la Administración de una potestad discrecional tiene por qué afectar necesariamente al principio de igualdad o de alguno de los derechos o libertades susceptibles de amparo, lo que significa que la vía del recurso de amparo es inadecuada para someter a control jurisdiccional aquellas posibles extralimitaciones de la discrecionalidad administrativa o aquellas posibles actuaciones arbitrarias o carentes de justificación de los órganos administrativos que no guarden relación alguna con la violación de los derechos o libertades” del artículo 53.2 CE (FJ 4 del ATC 28/1984, de 18 de enero).

1992 Vid. el problema que plantea también el principio de igualdad con el acceso directo de los ciudadano a la Justicia constitucional (págs. 372 y ss.). En el mismo sentido, vid. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Materiales de Derecho...*, cit., pág. 34.

1993 En contra y respecto a la posibilidad de que los Tribunales fijen el valor comprobado a pesar del juicio técnico que conlleva, vid. CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F.J.: ‘El control judicial del..., cit., págs. 472 y ss. También COCIVERA es partidario que la discrecionalidad técnica también sea revisada por los órganos jurisdiccionales (*// concordato*

supuestos de desviación de poder, arbitrariedad, vulneración del principio de igualdad, etc., es decir, consistirá en la resolución de “problemas jurídicos en términos jurídicos”¹⁹⁹⁴. De este modo, el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios se erige en garantía de transparencia de la actuación administrativa. A mayor abundamiento, creemos adecuada la celebración de acuerdos con el fin de sustraer la determinación unilateral de ese margen de apreciación, dado que es en dicho ámbito en el que, con mayor frecuencia, se producen supuestos de arbitrariedad¹⁹⁹⁵. En este sentido, las diferentes clases de acuerdo implican una reducción de los supuestos de arbitrariedad en que puede incurrir la Administración al concurrir el consenso del contribuyente en la fijación de la relación jurídica correspondiente, tal y como, se deriva del principio *volenti non fit iniuria*¹⁹⁹⁶.

Es relevante destacar que la interdicción de arbitrariedad ha sido relacionada –además de con los principios ya estudiados¹⁹⁹⁷– por la jurisprudencia constitucional, con exigencia de proporcionalidad de “medios a fines”¹⁹⁹⁸. Aunque no aparezca recogida en el artículo 9.3 de la CE, pensamos que tiene una incidencia muy relevante en la actuación de la Administración, pudiéndose considerar como un principio general del Derecho¹⁹⁹⁹. Así, el TC ha afirmado que debe existir una proporción entre los medios empleados por el legislador para alcanzar los fines que se le han encomendado con el fin de evitar “un sacrificio excesivo e innecesario de derechos que la Constitución garantiza”²⁰⁰⁰. Tal resultado vulneraría el valor supremo de Justicia que proclama el artículo 1 de la CE y que

tributario, cit., págs. 76 y 77). Vid. el FJ 4 de la STS de 25 de mayo de 1999 (ref. Aranzadi 5620).

1994 ATC 1983/274, de 8 de junio (FJ Único). En el mismo sentido, vid. la STC 39/1983, de 17 de mayo (FJ 4).

1995 Vid. con relación a los acuerdos previos de valoración GOROSPE OVIEDO, J.I. y HERRERA MOLINA, P.M.: “La interpretación favorable...”, cit., págs. 128 y 129.

1996 Sin embargo, la doctrina se muestra reacia a aceptar que la celebración de un acuerdo pueda dispensar a la Administración del respeto de las normas tributarias (vid. LAMBERT, T.: “La transaction fiscale...”, cit., pág. 276).

1997 Así, por ejemplo ha sido relacionado con el principio de igualdad. Con respecto al mismo, es necesario señalar que el principio de interdicción de arbitrariedad no se agota exclusivamente en el principio de igualdad debido a que sí bien “la ruptura de la igualdad puede ser un caso de arbitrariedad pero nunca el único” (GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Es inconveniente o inútil...”, cit., pág. 225).

1998 STC 62/1982, de 15 de octubre (FJ 3.d). En la doctrina, vid. PAREJO ALFONSO, L.: “La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración” en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, pág. 64; VILLAR PALASÍ, J.L. y SUÑE LLINAS, E.: “Artículo 9º. El Estado de Derecho...”, cit., Tomo I, pág. 572.

1999 STC 62/1982, de 15 de octubre (FJ 3.d). En la doctrina, vid. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 451.

2000 Vid. entre otras, las SSTC 66/1985, de 23 de mayo (FJ 1), 99/1987, de 11 de junio (FJ 4), 70/1988, de 19 de abril (FJ 4) y 227/1988, de 29 de noviembre (FJ 7).

está íntimamente ligado al principio de interdicción de arbitrariedad²⁰⁰¹. La razón de tal limitación reside en el hecho de que “toda acción administrativa debe, en nuestra Constitución, perseguir simultáneamente el fin específico en cada caso establecido y el general de la garantía de la libertad y de la seguridad”²⁰⁰². En este sentido, podría darse cumplimiento a dicho principio y evitarse vulneraciones del mismo tanto con el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios como mediante la introducción de los acuerdos de valoración²⁰⁰³. En ambos casos, la determinación unilateral de la cuestión incierta se sustituye por la cooperación entre Administración y contribuyente. A mayor abundamiento, en caso de conclusión del acuerdo se evitarían actuaciones desmesuradas, como consecuencia del carácter voluntario y de su aceptación por parte del obligado²⁰⁰⁴.

En definitiva, juzgamos conveniente resaltar tanto la percepción favorable de la decisión consensuada como la reducción de riesgos de incurrir en supuestos de arbitrariedad mediante la participación del obligado en los procedimientos tributarios. Fundamentalmente, la consecución de dichos objetivos se logra mediante la defensa que, de su posición jurídica, realiza el propio contribuyente a través de la traslación del principio *audi alteram partem* y de los acuerdos de valoración. El carácter contradictorio del procedimiento evidencia en mayor medida los supuestos de arbitrariedad ante el deber de recoger en la motivación los argumentos del rechazo de los argumentos del contribuyente. Sin embargo, no conviene olvidar los problemas que pueden derivarse de la celebración o no de acuerdos de valoración así como de su resultado en situaciones similares y sin justificaciones razonables. No obstante, estas cuestiones superan el estudio de la admisibilidad de las técnicas convencionales y, concretamente, de los acuerdos de valoración, para adentrarse en materia de su aplicación y régimen jurídico que estudiaremos en el último Capítulo.

2001 STC 67/1990, de 5 de abril (FJ 6).

2002 PAREJO ALFONSO, L.: “La eficacia como principio jurídico...”, cit., pág. 64.

2003 Además, cabría recordar la figura de los acuerdos modales y, concretamente, de los “gentlemen’s agreements” que tendrían por finalidad reducir los inconvenientes que supone para los obligados tributarios la ejecución de determinadas actuaciones administrativas caracterizadas por un amplio margen de apreciación. Concretamente, este tipo de acuerdos daría perfecta satisfacción al principio de proporcionalidad.

2004 Ejemplo de estas actuaciones desmesuradas pueden encontrarse en la obtención de información por parte de la Inspección, que no siempre emplea el sistema que menor perjuicio ocasiona al contribuyente (SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., págs. 451 y 452).

3) El principio de eficacia²⁰⁰⁵

El artículo 103.1 de la CE recoge los diversos principios –eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación– a los que debe someterse la Administración pública. Entre ellos cabe destacar el principio ahora estudiado, dadas las numerosas referencias que contiene nuestra Constitución a la efectividad o eficacia de la acción de los poderes públicos²⁰⁰⁶. De estas continuas alusiones y de la doctrina del TC, podemos inferir que se erige en “un mandato para la Administración”²⁰⁰⁷, más allá de la mera declaración programática. A mayor abundamiento, el Alto Tribunal ha declarado expresamente que debe informar no sólo la actuación administrativa sino también a su organización²⁰⁰⁸, alzándose en presupuesto previo y necesario para que dicha actuación pueda ser también eficaz²⁰⁰⁹. Como puede inferirse de la lectura del precepto constitucional, su declaración se realiza de forma amplia y con un holgado margen de apreciación. Todo esto, con vistas a que su concreción sea realizada por el legislador ordinario en la forma que estime oportuna²⁰¹⁰. No obstante, es necesario señalar que la eficacia es interpretada y empleada frecuentemente como un criterio de valoración social, político y práctico de la

2005 GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA sitúan el fundamento de la reserva de ley en el citado principio (“Técnicas convencionales...”, cit., pág. 10).

2006 Vid. la enumeración de PAREJO ALFONSO, L.: “La eficacia como principio jurídico...”, cit., pág. 18. Refrendado por el TC en su sentencia 178/1989, de 2 de noviembre (FJ 3).

2007 STC 178/1989, de 2 de noviembre (FJ 3).

2008 Vid. entre otras las SSTC 22/1984, de 17 de febrero (FJ 4), 27/1987, de 27 de febrero (FJ 2) y 178/1989, de 2 de noviembre (FJ 3). Esta última señala que “si la Constitución proclama expresamente en su artículo 1.1 que España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, una de sus consecuencias es, sin duda, la plasmación real de sus valores en una organización que, legitimada democráticamente, asegure la eficacia en la resolución de los conflictos sociales y la satisfacción de sus necesidades de la colectividad, para lo que debe garantizarse la existencia de unas Administraciones públicas capaces de cumplir los valores y los principios consagrados constitucionalmente”.

2009 STC 178/1989, de 2 de noviembre (FJ 3).

2010 Así, lo ha entendido también el TC en sus sentencias 22/1984, de 17 de febrero (FJ 4), 178/1989, de 2 de noviembre (FJ 3 y 5), 166/1998, de 15 de julio (FJ 9) y 199/1998, de 13 de octubre (FJ 2). URANGA COGOLLOS ha afirmado que a pesar de su frecuente utilización en las leyes administrativas constituye uno de los conceptos con los contornos menos definidos, destacando que “más allá de su valoración legal, su dificultad práctica procede de la necesidad de dar un contenido concreto a lo que sólo es un concepto abstracto” (“El principio de eficacia en la organización administrativa: hacia una Administración por sistemas” en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, pág. 98).

actuación administrativa que tiende a desplazar a un segundo plano su dimensión jurídica²⁰¹¹.

Según ha destacado la doctrina, el auge de este principio está íntimamente ligado a la crisis del Estado social y a la subordinación de la actividad prestacional de servicios a los recursos económicos disponibles, en aras de conseguir una permanente satisfacción del bienestar colectivo²⁰¹². De esta forma y en no pocas ocasiones, la limitación de recursos junto a la invocación del principio de eficacia han sido argumentos “bastardamente” utilizados para legitimar soluciones, opciones y políticas de todo tipo. Entre las mismas cabe destacar los intentos de “desregulación” y las nuevas formas tanto de organización como de acción pública²⁰¹³. Estas prácticas han llevado a determinados iuspublicistas a afirmar, por un lado, que la eficacia no constituye un principio con sustancia jurídica, sino un criterio general de actuación que expresa una aspiración de los constituyentes²⁰¹⁴. Por otro lado, se ha señalado que son los propios principios que inspiran el Estado de Derecho –legalidad, interdicción de arbitrariedad, seguridad jurídica, etc.– los que, en muchas ocasiones, dificultan una mayor efectividad del criterio de eficacia. Estas aseveraciones han conducido a imputar al Derecho la ausencia de resultados por parte de los poderes públicos, comportando una visión ciudadana del ordenamiento jurídico de carácter entorpecedor respecto a las soluciones que demanda la sociedad²⁰¹⁵.

Como reacción a los obstáculos dimanantes del respeto a la concepción jurídica de la eficacia y al resto de principios de Derecho público, nos encontramos con la llamada “huida del derecho administrativo”²⁰¹⁶. Esta corriente prescinde de su contenido jurídico para dar preeminencia al criterio político, económico y sociológico. En definitiva, se trata

2011 Así, PAREJO ALFONSO habla del “éxito como criterio de legitimidad de la Administración pública” (“La eficacia, principio de la actuación de la Administración” en *Eficacia y Administración. Tres estudios*, INAP, Madrid, 1995, pág. 89).

2012 PAREJO ALFONSO, L.: “La eficacia como principio jurídico...”, cit., pág.16.

2013 *Ibidem* (pág. 17).

2014 Entre otros, BAENA DEL ALCÁZAR, M.: “Artículo 103.1 y 2. Los principios reguladores y la estructura de la Administración” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo VIII, pág. 402.

2015 Constatando este hecho vid. PAREJO ALFONSO, L.: Presentación de la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, pág. 7. En el mismo sentido, vid. HIERRO SÁNCHEZ-PESCADOR, L.L.: “Seguridad jurídica...”, cit., pág. 210.

2016 Dentro de este fenómeno podrían encuadrarse los supuestos de actuación de la Administración bajo formas de personalidad jurídico-privadas (vid. LOZANO SERRANO, C.: “Intervencionismo y Derecho...”, cit., pág. 339) o el progresivo aumento de la contratación administrativa.

de evitar la aplicación de los procedimientos administrativos y de los principios que lo informan, so pretexto de una presunta “lentitud, ineficacia e inadecuación” de los mismos²⁰¹⁷. La solución adoptada pasa por la utilización indiscriminada del Derecho privado²⁰¹⁸ con la consiguiente disminución de garantías para el interés general, dado el mayor margen de libertad y el menor control judicial²⁰¹⁹. Esta situación ha llevado a plantear a un sector de la doctrina la posibilidad de que esta “huida del Derecho administrativo” suponga, asimismo, una “huida del Derecho”²⁰²⁰. Con este análisis crítico no pretendemos cercenar la vigencia e importancia del principio de eficacia en nuestro ordenamiento, sino simplemente reconducirlo al ámbito de actuación del que nunca debió salir: el Estado social y democrático de Derecho. De esta reflexión se deriva que ninguna alusión al mismo puede conllevar una relajación del sometimiento pleno a la Ley y al Derecho por parte de la Administración pública o renuncia alguna a las conquistas que ha supuesto el Estado de Derecho.

Como ya hemos apuntado, la eficacia se alza en un principio jurídico que se predica de la actuación de la Administración, y que exige y necesita la efectiva materialización de los intereses generales definidos conforme a Derecho, es decir, la realización efectiva de las situaciones normativamente prefijadas²⁰²¹. De esta caracterización puede deducirse su carácter finalista respecto del comportamiento administrativo. Sin embargo, este aspecto no excluye su posterior enjuiciamiento en relación con su adecuación al ordenamiento, en aras de evitar cualquier intervención que bajo el pretexto de su invocación conculque el resto de normas vigentes²⁰²². Esta reflexión pone de manifiesto su relación con el principio de interdicción de arbitrariedad de los poderes público y con la exigencia de un exquisito respeto del de proporcionalidad. Por esta razón, la satisfacción de los fines perseguidos no puede alcanzarse mediante un sacrificio de otros derechos reconocidos

2017 LOZANO SERRANO, C.: “Intervencionismo y Derecho...”, cit., pág. 339.

2018 Acerca de la necesidad de tener en cuenta respecto a la introducción de institutos de Derecho privado de las condiciones ambientales, estructurales y logísticas de la actividad pública, vid. CAPOLUPO, S.: “D.L. n. 452/ 1994...”, cit., pág. 7308.

2019 DEL SAZ CORDERO, S.: “La huida del Derecho...”, cit., pág. 59.

2020 SALA ARQUER, J.M.: “Huida al Derecho...”, cit., pág. 399.

2021 PAREJO ALFONSO, L.: Presentación..., cit., págs. 9 y 10.

2022 En el mismo sentido se ha pronunciado CAYÓN GALIARDO que ha afirmado que el “principio de eficacia en la gestión administrativa que en muchas ocasiones sólo esconde como más profunda verdad la comodidad de los servicios que han de actuar, que también es un bien jurídico, pero que no puede invocarse cuando se están tratando cuestiones que afectan a la esencia del Estado” (“Gestión tributaria...”, cit., pág. 17).

constitucionalmente²⁰²³. En suma, la consecución de eficacia –como principio jurídico proclamado en la CE– sólo podrá obtenerse a través de la observancia del procedimiento legal establecido que se erige en garantía del interés público²⁰²⁴. Todo esto sin perjuicio de que, en ocasiones, el mismo pueda ser contrario a la eficacia, entendida como criterio económico, político o sociológico²⁰²⁵.

En materia tributaria también se ha procedido a dar traslado a este principio, recogiénose tanto en el RGIT como en el artículo 2.2 de la LDGC²⁰²⁶. Sin embargo y pese a las buenas intenciones del Reglamento así como de su incardinación dentro de los postulados del Estado de Derecho, no consideramos que pueda entenderse respetada su vertiente jurídica en nuestra disciplina. Por el contrario, creemos que su alegación responde exclusivamente a la necesidad de fundar los poderes exorbitantes atribuidos a la Inspección

2023 PAREJO ALFONSO ha afirmado “que la interdicción de la arbitrariedad excluye una sobrevaloración de la eficacia que lleve a fundamentar en ella misma cualquier acción administrativa que conduzca al resultado legalmente programado e impone la ponderación de aquella en relación con los otros bienes jurídicos que se hagan presentes. Concretamente, en las relaciones Administración-ciudadano es básicamente el bien de la libertad en la seguridad” (“La eficacia como principio jurídico..., cit., págs. 32 y 65). Vid. también la STC 90/1994, de 17 de marzo (FJ 4).

2024 Vid. la STS de 20 de enero de 1995 (ref. Aranzadi 433, FJ 3). En la citada sentencia, se señala que “la celeridad imprescindible en el procedimiento administrativo, en razón de las exigencias del principio de eficacia de la actuación administrativa, hace perfectamente viable que las notificaciones puedan entenderse con persona distinta del destinatario de aquéllas”. No obstante, puntualiza que “el principio de eficacia no puede implicar mengua alguna de las garantías del administrado”.

2025 LÓPEZ GONZÁLEZ, E.: “Una aproximación de la Ciencia de la Administración al análisis conceptual del principio de eficacia como guía de acción de la Administración pública” en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, pág. 70.

2026 Así, la Exposición de Motivos establece que “la Constitución Española dispone en el apartado primero de su artículo 31 que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. La realización efectiva de este valor constitucional exige la eficacia en la actuación de unos Órganos fundamentales en la gestión tributaria como son los que constituyen la Inspección de los Tributos (...) Este Cuerpo normativo debe tener como objetivo primero conciliar la efectividad de los valores constitucionales de Justicia tributaria, y por lo tanto la eficacia en la actuación de la Inspección de los Tributos, con las garantías, asimismo, constitucionales de los ciudadanos y la necesidad de un actuar de la Administración pública que perturbe en la menor medida posible la vida de los administrados y les suponga un servicio adecuado a un moderno Estado de Derecho”. Asimismo, el artículo 7.1 del RGIT dispone que “La Inspección de los Tributos servirá con objetividad los intereses generales y actuará de acuerdo con los principios constitucionales de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”. El artículo 2.2 de la LDGC establece que “la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales”.

de los Tributos. A mayor abundamiento y con ocasión de la creación de la AEAT, puede comprobarse como la alusión al mismo responde al intento de justificar una serie de corruptelas tendentes a vaciar de contenido las previsiones del ordenamiento y a relajar los controles impuestos al conjunto de organismos públicos²⁰²⁷. Presuntamente, los objetivos que condujeron a su fundación fueron tanto la necesidad de una transformación que asegurase el cumplimiento del deber de contribuir como la exigencia de una mayor eficacia de la organización administrativa. En definitiva, se trataba de superar “las disfunciones y limitaciones del modelo tradicional de la Administración tributaria”²⁰²⁸. Así, se operaron ciertos cambios en materia de recursos humanos y materiales con el fin de eliminar ciertos corporativismos y modernizar su funcionamiento. De esta manera, se pretendía convertir a la Agencia en un “instrumento al servicio de la seguridad jurídica y aplicación objetiva de las normas” que mejorase las relaciones de la Administración con el conjunto de los ciudadanos y que fomentase el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias²⁰²⁹. Sin embargo, esta invocación del principio de eficacia llevaba realmente aparejada la voluntad de potenciar una mayor recaudación, con escaso respeto hacia los principios constitucionales y las garantías de los contribuyentes. Toda esta construcción y fundamentación se han visto mayormente ensombrecidas por la atribución de un recurso porcentual de las sumas recaudadas a la Agencia²⁰³⁰. En suma, la privatización de los órganos de gestión –presentada como la panacea a todos los problemas de la organización tributaria²⁰³¹– no ha demostrado ser el instrumento adecuado para su resolución.

Si bien la eficacia se predica del conjunto de la Administración, vamos a proceder a estudiarla desde la perspectiva de actuaciones que se revisten “de *imperium* o autoridad”

2027 Con relación a la vulneración de la seguridad jurídica, vid. HIERRO SÁNCHEZ-PESCADOR, L.L.: “Seguridad jurídica...”, cit., pág. 208.

2028 MÁRQUEZ SILLERO, C.: “La Agencia Tributaria...”, cit., pág. 1260. En el mismo sentido, vid. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 426.

2029 MÁRQUEZ SILLERO, C.: “La Agencia Tributaria...”, cit., págs. 1261 a 1263. Vid. también las duras palabras de SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Los españoles, ¿súbditos...”, cit., págs. 263 y 264.

2030 Artículo 103 de la Ley 31/1991, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. Aunque parecía que la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el 2001 iba a eliminar esta participación en la recaudación bruta, finalmente, en su artículo 20, ha establecido el porcentaje en un 18 por cien.

2031 URANGA COGOLLOS, C.: “El principio de...”, cit., pág. 98. Vid. también TEJERIZO LÓPEZ que considera que el cambio del modelo de organización no ha conllevado cambios en la gestión con respecto a la situación anterior (“Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 697).

como son las tributarias, frente a otras de carácter económico o prestacional²⁰³². Dado que la Agencia tiene encomendado el poder-deber de velar por el cumplimiento y efectividad del ordenamiento, el citado principio no puede identificarse con el mayor aprovechamiento o el mejor rendimiento de los medios o recursos²⁰³³. Por el contrario, debe asociarse a la efectiva realización del deber de contribuir con arreglo a criterios de “complitud, corrección y prontitud”²⁰³⁴ y a los principios constitucionales que sirven a su concreción. En suma, podemos afirmar que esta eficacia debe traducirse en la efectividad de los valores constitucionales de Justicia tributaria²⁰³⁵.

Una vez afirmada su juridicidad, es necesario determinar sus relaciones con el resto de principios y valores reconocidos constitucionalmente. Aunque en este aspecto no ha habido pronunciamiento del TC, debemos adherirnos al voto particular formulado a la STC 75/1983, de 3 de agosto que subordina el principio de eficacia a los derechos fundamentales susceptibles de amparo y a los valores superiores de nuestro ordenamiento²⁰³⁶. En el mismo sentido se ha pronunciado la doctrina afirmando que “la eficacia de la Administración pública es un bien jurídicamente protegido, aunque sea de rango inferior a los derechos fundamentales”²⁰³⁷. De esta forma, se erige en un principio finalista que debe informar la actuación administrativa encaminada a la consecución de los fines encomendados por el constituyente. Sin embargo, no pueden adoptarse medidas

2032 PAREJO ALFONSO, L.: “La eficacia como principio jurídico...”, cit., págs. 54 a 62.

2033 La doctrina ha puesto de manifiesto la necesidad de distinguir nítidamente los términos eficacia, eficiencia y economía. Vid. entre otros, CALSAMIGLIA, A.: “Justicia, eficiencia...”, cit., págs. 115 a 117; LÓPEZ GONZÁLEZ, E.: “Una aproximación de la Ciencia...”, cit., págs. 77 a 81; PAREJO ALFONSO, L.: “La eficacia, principio...”, cit., págs. 101 a 109.

2034 PAREJO ALFONSO, L.: “La eficacia como principio jurídico...”, cit., pág. 61.

2035 SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, cit., pág. 449.

2036 El voto particular fue formulado por los Magistrados Doña Gloria Begué Cantón, Don Luis Díez Picazo, Don Francisco Tomás y Valiente, Don Rafael Gómez-Ferrer Morant y Don Antonio Truyol Serra. Así, afirman que “aunque la eficacia de la Administración es un bien constitucionalmente protegido por el artículo 9.3, tal principio es de rango inferior a la igualdad, que es no sólo un derecho individual de los españoles protegible incluso por vía de amparo (artículos 14 y 53.2 CE), sino un principio al que está sometido el legislador (artículos 14 y 9.1 CE), e incluso un «valor superior» del ordenamiento (artículo 1.1 CE) ante el cual deben ceder otros de rango inferior, pues es indudable que no puede buscarse la eficacia de la Administración con medidas legislativas que atenten, como ocurre con la ahora enjuiciada, contra la igualdad de los ciudadanos, aparte de que desconocen el artículo 14 de la Constitución, pues las mentadas razones de organización no son peculiares de ese Ayuntamiento y por otra parte no determinan la necesaria proporcionalidad entre los fines que se trata de obtener y la lesión del derecho a la igualdad que producen”. En el mismo sentido, vid. la STC 22/1984, de 17 de febrero (FJ 4). Asimismo, vid. CALSAMIGLIA, A.: “Justicia, eficiencia...”, cit., págs. 114 y 115; CAYÓN GALIARDO, A.: “Gestión tributaria...”, cit., pág. 16.

legislativas que atenten contra los fines y principios proclamados constitucionalmente, desplazándose la eficacia de los medios a los resultados de su actuación²⁰³⁸.

Destacado el ligamen entre el principio de eficacia y los intereses generales, deberá procurarse una correcta y precisa definición normativa de estos últimos con el fin de facilitar su proceso de determinación, ya de por sí complejo. Sólo con estas premisas podrán alcanzarse los referidos intereses, acentuándose la relevancia del empleo de una adecuada técnica jurídica tanto para su efectiva consecución como para la eficacia de la actuación administrativa²⁰³⁹. Esta afirmación pone de manifiesto que la eficacia de esta última es el resultado de una “compleja interacción” entre la estructura de la Administración, los recursos humanos y materiales de que dispone, el Derecho a aplicar así como sus procedimientos²⁰⁴⁰.

Como consecuencia de estas reflexiones, cabría plantearse, por una parte, si el actual sistema de autoliquidaciones –necesario debido al considerable aumento de contribuyentes– no obedece en mayor medida a criterios de eficiencia que al principio de eficacia, dada la escasez de medios con que se encuentra la Administración para afrontar la gestión del sistema tributario. Por otra parte, deberá analizarse si el actual sistema coadyuva a una mejor realización del deber de contribuir o si bien sería necesaria la vuelta al antiguo sistema previsto por la LGT²⁰⁴¹. Por último, será necesario considerar si es preciso arbitrar un nuevo sistema que resuelva los problemas actuales²⁰⁴².

2037 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Las garantías jurídicas...”, cit., págs. 7 y ss.

2038 En este sentido, se ha pronunciado TEJERIZO LÓPEZ señalando que, si bien el principio de eficacia debe informar los procedimientos y las actuaciones administrativas, esto no puede realizarse con menoscabo de los derechos individuales (“Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 723). Vid. también SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Los españoles, ¿súbditos...”, cit., págs. 252 a 254.

2039 Vid. CALSAMIGLIA, A.: “Justicia, eficiencia...”, cit., págs. 113 y ss. Así, este último, citando a ATIENZA, enumera una serie de racionalidades que deber cumplir una buena ley: “en primer lugar la racionalidad comunicativa; el emisor de la ley debe ser capaz de comunicar con fluidez un mensaje al destinatario. En segundo lugar, la racionalidad jurídico formal; el mensaje debe insertarse armoniosamente en el sistema jurídico sin producir contradicciones de normas. En tercer lugar, racionalidad pragmática; las conductas de los individuos deben ajustarse a lo prescrito en la ley. En cuarto lugar, como racionalidad técnica; la ley tendría que alcanzar los fines que pretende con instrumentos y medios adecuados, es decir, los eficientes. Por último una ley debe poseer una racionalidad ética; las normas y los fines deben tener una justificación”(pág. 119). Vid. también SCHÄFFER, H.: “Racionalización y creación del Derecho” en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, págs. 153 y ss.

2040 URANGA COGOLLOS, C.: “El principio de eficacia...”, cit., pág. 104.

2041 Este sistema, dados los innumerables cambios normativos sufrido, ha terminado por desnaturalizarse. No obstante, en la actualidad cabe destacar la figura del borrador de

El traslado de la carga de la liquidación al contribuyente junto a la complejidad del fenómeno tributario ha situado al primero en una complicada situación, acentuada por los escasos efectos jurídicos de las actuaciones de información y asistencia²⁰⁴³. Pese al esfuerzo legislativo realizado para su mejora, el escaso desarrollo de las nuevas figuras implementadas en la LDGC –acuerdos previos de valoración y valoración de inmuebles– junto al carácter no vinculante de gran parte de las consultas tributarias no facilitan en demasía la observancia de las obligaciones impuestas a los ciudadanos²⁰⁴⁴. En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema de gestión tributaria aconseja la introducción o potenciación de mecanismos que faciliten su cumplimiento²⁰⁴⁵ y mejoren la seguridad jurídica.

Llegados a este punto, debemos plantearnos la conveniencia de implantar figuras que actúen con carácter previo al nacimiento del conflicto o con posterioridad al mismo. Como ya hemos puesto de manifiesto, las reflexiones acerca de la introducción de mecanismos alternativos a la resolución de conflictos –mediación, conciliación, transacción, arbitraje, etc.– en nuestra disciplina están a la orden del día en el ámbito internacional²⁰⁴⁶. No obstante y a pesar de la validez de dichas alternativas, consideramos más ajustado al principio de eficacia el empleo de instrumentos que prevengan la aparición de una controversia²⁰⁴⁷, frente a aquellos que tienden a solucionarla una vez producida²⁰⁴⁸. Así, el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios contribuye en gran medida a la

declaración prevista en la reciente reforma del IRPF aprobada por el Pleno del Congreso de los Diputados el 12 de diciembre (artículo 80. *bis*) que parece suponer una vuelta al antiguo sistema de liquidación administrativa.

2042 FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La privatización de la gestión tributaria...”, cit., pág. 92.

2043 DELORME destaca las escasas consecuencias que reconocen los Estados a esas actuaciones de asistencia (“Ponencia general. El diálogo entre la administración fiscal y el contribuyente hasta la presentación de declaraciones”, *Cahiers de Droit fiscal international* Vol. LXVa, Kluwer, Róterdam, 1980, pág. 112). En Italia, vid. MARONGIU, G.: “Contributo alla realizzazione...”, cit., págs. 619 y ss.

2044 Así, la doctrina ha señalado que “si lo que se persigue a través de la consulta tributaria es estrechar la colaboración entre Administración y ciudadanos, reforzando la seguridad jurídica del obligado tributario al asistirle en el ejercicio de las cargas que el ordenamiento le atribuye y propiciar de esta manera una disminución de la litigiosidad entre las partes, entendemos que el camino a seguir es la de la generalización de los efectos vinculantes” de las consultas tributarias (VILLAVARDE GÓMEZ, B.: “Propuestas para una reforma...”, cit., pág. 696).

2045 ZORNOZA PÉREZ justifica sin tapujos estas figuras “por razones pragmáticas –y no por ello de menor valor jurídico– relacionadas con la eficacia” (Prólogo..., cit., pág. 24).

2046 Vid. la enumeración de institutos convencionales realizado en el Capítulo I (págs. 219 y ss.).

2047 CAYÓN GALIARDO, A.: Prólogo..., cit., pág. 7. Vid. también las sugerencias realizadas en el Libro Blanco para la Reforma de la LGT (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 116 y ss.).

eficacia de la actuación administrativa al facilitar un mejor conocimiento del caso concreto. Concretamente, la participación del ciudadano reduce las posibilidades de errores u omisiones significativas y, por tanto, las posibilidades de impugnación. A mayor abundamiento, proponemos la celebración de acuerdos de valoración que eliminen la incertidumbre que se deriva de la normativa tributaria, impidiendo su establecimiento unilateral por parte de la Administración. En concreto, estas figuras permiten la codeterminación de alguno de los elementos de la base imponible o de la deuda tributaria respecto a aquellas cuestiones inciertas que pueden ocasionar la aparición de la controversia. En cambio, las restantes figuras implican bien la revisión de la cuestión, una vez esta ha sido interpretada por ambas partes bien la atribución a un tercero la resolución del conflicto. Por tanto, consideramos de mayor importancia la prevención del conflicto que su resolución a *posteriori*²⁰⁴⁹.

En suma, el aumento de la eficacia radicaría en la determinación conjunta del contenido de la relación jurídica y en el consiguiente ahorro de esfuerzos como consecuencia de la reducción de controversias²⁰⁵⁰. A su vez, la participación del contribuyente en la toma de decisión facilita el cumplimiento voluntario por parte del mismo y, por ende, la efectividad del deber de contribuir, dado el consenso conseguido con la celebración del acuerdo. De esta forma, creemos que el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios junto a los acuerdos de valoración conllevan tanto una mejora del deber de contribuir como un respeto de la dimensión jurídica del principio de eficacia. Por tanto, la mejora de las relaciones entre las partes de la relación tributaria en términos de fluidez y funcionalidad constituye un presupuesto indispensable para incrementar la eficacia administrativa así como para conseguir una mejora de la gestión tributaria²⁰⁵¹. Todo esto sin perjuicio de superar holgadamente el examen como criterio político, económico y sociológico tantas veces exigido por los ciudadanos. Además y como consecuencia de su introducción, los efectivos de la Administración liberados por la

2048 LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 85.

2049 No obstante, tenemos que señalar que todo ordenamiento debe intentar evitar los conflictos, previniéndolos e impidiendo su nacimiento en primer lugar y, en segundo lugar, tratar de resolverlos cuando ya se han generado FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Terminación convencional de los procedimientos inspectores", *X Jornada anual de la Fundación Antonio Lancuentra*, celebrada en Barcelona el día 25 de mayo de 2002).

2050 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: "El arbitraje en Derecho...", cit., pág. 22.

2051 Vid. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: "La consulta tributaria", cit., pág. 293.

reducción de controversias podrían ser destinados a combatir el fraude²⁰⁵² y a mejorar la gestión tributaria en general²⁰⁵³. Tal hecho determinaría, a su vez, el aumento de la eficiencia de la Agencia, dado que determinados medios personales y materiales se destinarían a otras actividades.

Por último, juzgamos conveniente recordar que toda mención a la eficacia comporta un riesgo importante siempre que no se respete su dimensión jurídica, dándosele mayor preponderancia a la política, económica o sociológica. De esta forma, los acuerdos de valoración pueden vulnerar la referida dimensión si se emplean exclusivamente con el fin de agilizar la gestión tributaria, prescindiendo del fin último de los mismos: la fijación de la cuestión incierta. No obstante y como ya hemos apuntado, este principio debe considerarse secundario, dado que su presupuesto es la efectividad del deber de contribuir con arreglo a un sistema tributario justo.

4) El principio de participación ciudadana

Uno de los aspectos más destacables de la Constitución de 1978 son las constantes llamadas a la participación de los ciudadanos en las diferentes esferas de la vida social, económica, política, etc. La proclamación del Estado español como un Estado democrático conlleva la necesidad de fomentarla y de dotarla de un contenido material para cumplir con la ideología que parece inspirar la CE de 1978: la “democracia participativa”²⁰⁵⁴. En este sentido, la doctrina ha relacionado la participación con la superación del esquema liberal, basado en la separación entre Estado y sociedad. Esta concepción intenta subrayar la simbiosis que entre ambos debe producirse, en aras de legitimar el ejercicio del poder público mediante un *plus* añadido respecto a la representación parlamentaria. De esta

2052 Como ya veremos en el Capítulo V, la Administración se limitaría a la comprobación de la correcta aplicación del acuerdo y, eventualmente, de que la operación realizada coincide con aquella objeto del acuerdo. En este sentido, en caso de correcta aplicación evitaría las tareas de rectificación que se deriva de una incorrecta autoliquidación del contribuyente.

2053 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “¿Qué podemos aprender...”, cit., pág. 169.

2054 AGUIAR LUQUE, L. y GONZÁLEZ AYALA, M.D.: “Artículo 23.1. El derecho a participar en los asuntos públicos” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo II, págs. 649 y 650. Vid. también, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y

forma, se da un nuevo contenido a la funcionalidad de la soberanía popular a través de la multiplicación del número de centros de decisión en los que se incorpora la voluntad de la sociedad²⁰⁵⁵.

Sin embargo, resulta conveniente precisar que no todos los institutos que comulgan con esta ideología son igualmente protegidos y concretados en la legislación ordinaria. De este modo, comprobamos como el nivel de desarrollo y protección depende de su ubicación en el texto constitucional²⁰⁵⁶. Genéricamente, la llamada a la participación ciudadana se formula en el artículo 9.2 CE y conlleva una exigencia a los poderes públicos de facilitarla y hacerla efectiva. De esta forma y a lo largo de la misma, el constituyente

FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 82 a 84. Vid. la STC 119/1995, de 17 de julio (FJ 4 y 6).

2055 Vid. FONT I LLOVET, T.: "Algunas funciones de la idea de participación", REDA núm. 45, 1985, pág. 45; MUÑOZ MACHADO, S.: "Las concepciones del Derecho...", cit., págs. 529 a 532. Así, el TC ha señalado que "se trata de una participación en la actuación administrativa –prevista ya, por cierto, en la legislación anterior a la Constitución–, que no es tanto una manifestación del ejercicio de la soberanía popular cuanto uno de los cauces de los que en un Estado social deben disponer los ciudadanos –bien individualmente, bien a través de asociaciones u otro tipo de entidades especialmente aptas para la defensa de los denominados intereses «difusos»– para que su voz pueda ser oída en la adopción de las decisiones que les afectan" (FJ 4 y 6 de la STC 119/1995, de 17 de julio). Vid. también el ATC 25/1998, de 26 de enero (FJ 3).

2056 El TC, en el Fundamento Jurídico 3 de su Auto 942/1985, de 18 de diciembre, ha señalado que "en el apartado primero de este artículo, la Constitución no ha configurado un derecho "general" de participación o, en otras palabras, una cláusula abierta –a integrar legislativamente y sin límites– que permitiera cualificar como derecho fundamental a cualesquiera previsiones participativas que puedan incorporarse al ordenamiento. En nuestro Derecho, sobre la base del artículo 23.1, no todo derecho de participación ha de ser siempre un derecho fundamental. Los límites objetivos del derecho enunciado en este precepto, vienen dados, por lo que aquí importa, por dos de los elementos del poder jurídico en él configurado. En primer lugar, por su titulares ("los ciudadanos"), de tal modo que la situación subjetiva así reconocida lo es *uti cives* y no a favor de cualesquiera categorías de personas (profesionalmente delimitadas, por ejemplo). En segundo lugar, complementariamente, por el contenido del mismo de la situación jurídica subjetiva enunciada que dejando de lado la participación "directa" irrelevante para el supuesto actual, se enuncia como derecho a participar "por medio de representantes, libremente elegidos en elecciones periódicas por sufragio universal". Estas proposiciones parecen claras en cuanto al carácter del derecho declarado. Sólo cuando la participación lo sea a través de "representantes" estaremos en el ámbito del artículo 23.1 de la Constitución. Fuera de este precepto quedarían, pues, cualesquiera, otros títulos de participación que configurados como derechos subjetivos o de otro modo, puedan crearse en nuestro ordenamiento". En el mismo sentido, vid. las SSTC 80/1994, de 14 de marzo (FJ 3) y 119/1995, de 17 de julio (FJ 4) en la que se afirma que "se trata, como es fácil apreciar, de formas de participación que difieren no sólo en cuanto a su justificación u origen, sino también respecto de su eficacia jurídica que, por otra parte, dependerá en la mayoría de los casos de lo que disponga el legislador (aunque en su labor configuradora esté sometido a límites como los derivados de la interdicción de la arbitrariedad –artículo 9.3 CE– y del derecho de igualdad –artículo 14 CE–). No puede aceptarse, sin embargo, que sean manifestaciones del derecho de participación que garantiza el artículo 23.1 de la Constitución, pues no sólo se hallan contempladas en preceptos diferentes de la Constitución, sino que tales preceptos obedecen a manifestaciones de una ratio bien distinta: en el artículo 23.1 CE".

procede a su concreción en las diferentes órbitas de la vida pública. Así, en el ámbito político el artículo 23 consagra el derecho fundamental a participar en los asuntos públicos y el derecho a acceder a funciones y cargos públicos. En cambio, en la función judicial únicamente se prevé la institución del jurado y de los tribunales consuetudinarios y tradicionales (artículo 125 CE). Por último, en la esfera administrativa las referencias a la participación son más numerosas, destacando las relativas a la función normativa (artículo 105 CE)²⁰⁵⁷, a la gestión de los servicios públicos (artículo 129.1 CE) y a las plusvalías generadas por la acción urbanística pública (artículo 47), etc.²⁰⁵⁸

De estas diferentes llamadas puede inferirse que “el ordenamiento constitucional tiende a promover la participación por medio de estructuras –públicas o privadas– que van a canalizar la participación y a devenir sujetos activos de la misma”. Su actuación persigue como objetivo el consiguiente aumento de la estabilidad, eficiencia y aceptación del sistema democrático y administrativo. Por esta razón, su ejercicio debe realizarse “en la forma jurídicamente prevista en cada caso. Lo contrario, lejos de satisfacer las exigencias de la soberanía popular, impediría la existencia del ordenamiento, a cuya obediencia todos –ciudadanos y poderes públicos– vienen constitucionalmente obligados (artículo 9.1 CE)”²⁰⁵⁹.

Llegados a este punto, la “democracia participativa” no debe ser percibida como sustitutiva de la “democracia representativa” sino como complemento de la misma. Este auge del fenómeno participativo deriva de las necesidades que conlleva el intervencionismo del Estado en las diferentes esferas de la dimensión humana²⁰⁶⁰. Este factor ha determinado y requerido el auxilio de los particulares en estas tareas de gestión, dando lugar al fenómeno denominado Administración “participada”²⁰⁶¹. Concretamente, esta necesidad de colaboración trae causa en la insuficiencia estatal para llevarla a cabo en solitario y, en algunos casos, en la voluntad de fomentar la aceptación de la actividad

2057 Vid. la STS de 1 de julio de 1991 (ref. Aranzadi 5578, FJ 2) respecto a la modificación de las Ordenanzas Fiscales del Impuesto sobre Radicación sin dar audiencia a los ciudadanos.

2058 Una enumeración más detallada puede encontrarse en FONT I LLOVET, T.: “Algunas funciones...”, cit., págs. 46 y 47. Vid. también la STC 119/1995, de 17 de julio (FJ 4).

2059 STC 76/1994, de 14 de marzo (FJ 3).

2060 SÁNCHEZ MORÓN, M.: “Los consejos de barrio en Italia: una experiencia de participación administrativa”, REDA núm. 14, 1977, pág. 421. Asimismo, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 83 a 85.

2061 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 85.

pública²⁰⁶². En consecuencia, la actuación administrativa deja de limitarse exclusivamente a una función de policía, como ocurría hasta fechas recientes en materia tributaria. Por el contrario, contribuye al fortalecimiento de la visión de los entes públicos como prestadores de servicios y, a su vez, del ciudadano como usuario de los mismos²⁰⁶³. Todo esto sin perjuicio de que esta participación deba ser plenamente compatible con el ejercicio de las potestades atribuidas a los entes públicos para el cumplimiento de las funciones encomendadas por el ordenamiento.

Empero y como hemos señalado, la doctrina no es unánime en extender el ámbito de actuación del principio de participación a las técnicas convencionales o a la intervención del interesado en el procedimiento administrativo. Esta tesis puede inferirse de la lectura del texto constitucional, dado que su mención parece referirse a la defensa de intereses generales por los ciudadanos como miembros de la sociedad²⁰⁶⁴. En consecuencia, quedaría excluida cualquier tipo de intervención activa del contribuyente, dada su intervención como titular de derechos e intereses individuales. En suma, dicha concepción la identificaría con la colaboración de los ciudadanos a la mejor definición y concreción del interés público: “participación/colaboración”²⁰⁶⁵. En esta línea, el TC ha señalado que la participación “según tiene declarado este Tribunal, es reconocida primordialmente a los ciudadanos *–uti cives–*”²⁰⁶⁶, lo cual ha sido esgrimido por los autores antes citados para excluir las garantías procedimentales. No obstante, el Alto Tribunal parece modular esta postura al reconocer su existencia en la actuación administrativa con “carácter funcional o procedimental, que garantiza tanto la corrección del procedimiento cuanto los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos”. En este sentido, señala que “el constituyente ha previsto formas de participación en ámbitos concretos algunas de las cuales se convierten en verdaderos derechos subjetivos, bien *ex constituzione*, bien como consecuencia del posterior desarrollo por parte del legislador²⁰⁶⁷; es el caso (...) de la garantía de la audiencia de los interesados en el procedimiento de producción de actos administrativos”. La citada

2062 Vid. MUÑOZ MACHADO, S.: “Las concepciones del Derecho administrativo...”, cit., pág. 527; SERRANO ANTÓN, F.: “La terminación convencional...”, cit., págs. 92 y 93.

2063 PONT MESTRES, M.: “Acerca de la pretendida...”, cit., pág. 546.

2064 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 83.

2065 ANDREANI, A.: “Funzione amministrativa...”, cit., págs. 661 y 662.

2066 Vid. la STC 119/1995, de 17 de julio (FJ 6). Vid. también SÁNCHEZ MORÓN, M.: “Los consejos de barrio...”, cit., pág. 422.

2067 Este sería el caso de las técnicas convencionales previstas, por ejemplo, en el artículo 88 de la LRJAP-PAC.

sentencia afirma que “se trata de manifestaciones que no son propiamente encuadrables ni en las formas de democracia representativa ni en las de democracia directa, incardinándose más bien en un *tertium genus* que se ha denominado democracia participativa”²⁰⁶⁸. En suma, nos encontraríamos ante una elección discrecional del legislador que “no tiene porque traducirse necesariamente en términos de decisión propia o gestión directa”²⁰⁶⁹.

Por tanto y dada la difuminación entre intereses públicos y privados, creemos que la participación ciudadana puede hacerse extensiva también al procedimiento administrativo y, concretamente, a los tributarios, dado que “quien lucha por su derecho defiende con ello el orden jurídico general”²⁰⁷⁰. A mayor abundamiento, la especialidad de nuestra disciplina no permite más intervención que la del destinatario de la resolución administrativa, dificulta enormemente la de terceros interesados²⁰⁷¹. En consecuencia, esto obliga al legislador a prever una modalidad de intervención en defensa de intereses propios²⁰⁷², frente a la colaboración social en sede normativa del artículo 96 de la LGT. Así parece haberlo reconocido el legislador en la Exposición de Motivos de la LDGC al señalar que las modificaciones recogidas van dirigidas “a reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios”. En definitiva y a pesar de su falta de previsión expresa y precisa en el procedimiento administrativo, juzgamos que la misma puede deducirse tanto del artículo 105.c) de la CE²⁰⁷³ como de la idea de participación que está presente en todo el texto constitucional.

2068 Vid. la STC 119/1995, de 17 de julio (FJ 4).

2069 Ibidem (FJ 6).

2070 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 83.

2071 Una posible excepción sería la intervención como tercero interesado del responsable, antes de la derivación de responsabilidad, en aras de garantizar que éste pueda participar en el procedimiento de recaudación en aras de perseguir todos los bienes del contribuyente. También podría señalarse la actuación del contribuyente en los acuerdos previos de valoración en materia de ingreso a cuenta respecto a las retribuciones en especie de la Disposición Adicional Segunda del RIRPF.

2072 CASTIELLO, F.: “Gli accordi integrativi...”, cit., pág. 141. Vid. la STC 119/1995, de 17 de julio, que, en su FJ 4, identifica el trámite de audiencia como modalidad de participación en el procedimiento administrativo. Esta construcción ha destacado el papel que juega en este caso la concepción de las relaciones entre procedimiento y proceso. Concretamente, la posibilidad de integración de los mismos, convirtiéndose el primero tanto en un “método de realización de la legalidad-justicia” (COGNETTI, S.: “*Quantità*” e “*qualità*”..., cit., págs. 14 y 15) como en una anticipación del derecho a la tutela judicial efectiva (NAVARRO EGEA, M.: “El derecho a presentar...”, cit., págs. 541, 542, 555 y 567).

2073 MUÑOZ MACHADO afirma que la “única participación admisible es la consistente en dar cabida a los interesados en el procedimiento administrativo para proteger sus propios intereses, pero, en absoluto, para intervenir en la formación de decisiones que afectan al interés general”. Sin perjuicio que “la participación en la formación de las decisiones administrativas

Abundando en esta idea, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ han señalado que la idea de participación ha contribuido a reforzar el clima de concertación, dando lugar a la concepción de la “Administración concertada”²⁰⁷⁴. Efectivamente, no puede ignorarse que, en la actualidad, la negociación se ha convertido en “instrumento imprescindible en la tarea de administrar”, razón por la cual se hace preciso fijar los márgenes dentro de los cuales debe ser empleada²⁰⁷⁵. De esta forma, debe evitarse tanto un abuso de las técnicas convencionales como pretender su extensión a todos los ámbitos del Derecho público. Por el contrario, existirán diversos aspectos o sectores en los que la Administración sólo podrá ejercer sus funciones mediante actuaciones unilaterales en las que no cabrá dar entrada al particular. Por consiguiente, deberá encontrarse un punto de equilibrio entre la imposición de su voluntad mediante una resolución unilateral y la utilización de fórmulas consensuales. De esta forma, se trata de evitar su “utilización *ad nauseam*” o desnaturalización como consecuencia de la debilidad política del Estado y de la consiguiente búsqueda de colaboración y legitimación de su actuación²⁰⁷⁶.

Llegados a este punto, es importante recordar que el actual sistema de actuación presidido por el imperio del acto administrativo –expresión de su voluntad unilateral– no se deriva de ninguna exigencia constitucional²⁰⁷⁷. En consecuencia, es posible la implantación, sino de otro sistema, sí al menos de otras técnicas de gestión, siempre y cuando, sean respetuosas con el conjunto del ordenamiento. De este modo, debe replantearse dogmáticamente la teoría del órgano administrativo y de las instituciones que de ella se derivan bajo el prisma de la participación²⁰⁷⁸. A mayor abundamiento, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ han afirmado que “el acto unilateral asegura eficazmente la sumisión, pero es incapaz de suscitar el entusiasmo y el deseo de colaboración”, de forma

y su control no evite que los procedimientos decisorios se articulen de tal forma que sea a las estructuras burocráticas de la Administración a las que corresponda decir la última palabra” (“Las concepciones del Derecho administrativo...”, cit., págs. 530 y 533).

2074 LAUBADERE se muestra contrario al empleo de la expresión “Administración concertada” y hace referencia más bien a una determinación conjunta y a un intercambio de información entre la Administración y la colectividad (“L’administration concertée”, cit., págs. 412 y ss.). De esta forma y con referencia a la materia fiscal, pone el ejemplo de las comisiones departamentales de impuestos directos que aglutinan cuatro miembros de la Administración y cuatro miembros de la categoría profesional afectada y que se reúnen para establecer conjuntamente el beneficio medio por hectárea de las diversas categorías de explotación.

2075 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 670.

2076 PARADA, R.: *Derecho administrativo...*, cit., págs. 264 a 270. Respecto al *plus* de legitimación, vid. la STC 119/1995, de 17 de julio (FJ 6).

2077 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo..., cit., pág. 22.

2078 FONT I LLOVET, T.: “Algunas funciones...”, cit., pág. 53.

que “la Administración necesita imperiosamente negociar, una vez descubierto que con poder mandar no basta en muchos casos”²⁰⁷⁹. Esta nueva orientación obedece a las nuevas formas de entender las relaciones Estado-ciudadano y determina la necesidad de un serio proceso de adaptación de las instituciones ya existentes²⁰⁸⁰ o la introducción de algunas nuevas más acordes con esta concepción. En esta línea, la doctrina ha puesto de manifiesto la conveniencia de la previsión de la participación ciudadana en la función administrativa como complemento del sistema actual, en aras de potenciar su eficacia²⁰⁸¹. Estas nuevas corrientes intentan buscar soluciones a la crisis que afecta tanto a la legitimación como a la gestión y eficacia de la actuación administrativa²⁰⁸².

Sin embargo, juzgamos que la intervención del contribuyente –tanto en la forma de acuerdos como mediante las garantías procedimentales– en la gestión tributaria²⁰⁸³ y, concretamente, en la determinación de la base imponible no puede defenderse realizando una invocación sociológica del principio de participación ciudadana. En este sentido, ni siquiera los beneficios que conllevan respecto a otros principios constitucionales –eficacia o eficiencia y economía– son suficientes sino se respetan aquellos que conforman el deber de contribuir. De este modo, la consecución de estos objetivos no puede pretenderse mediante la eliminación de los obstáculos que se derivan de otras garantías constitucionales de mayor importancia como pueden ser la reserva de ley, la capacidad económica, la igualdad, etc.²⁰⁸⁴ Por el contrario, creemos que estos fines deben perseguirse una vez se demuestre –como creemos haberlo hecho– que esta nueva forma de articulación de la actuación administrativa no infringe otros principios constitucionales, susceptibles de una mayor protección.

2079 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 668. En sentido similar, STIPO, M.: “L'accertamento con adesione...”, cit., pág. 1269.

2080 Vid. MUÑOZ MACHADO, S.: “Las concepciones del Derecho administrativo...”, cit., pág. 534.

2081 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 84; SÁNCHEZ MORÓN, M.: “Los consejos de barrio...”, cit., pág. 422.

2082 Vid. MUÑOZ MACHADO, S.: “Las concepciones del Derecho administrativo...”, cit., pág. 530.

2083 Empleamos el término en sentido amplio.

2084 ESEVERRI MARTÍNEZ ha señalado que deben evitarse los “intentos vanos de hacer sociología tributaria allí donde han de instrumentarse relaciones amparadas por el Derecho y por ello garantadas no sólo de los intereses del contribuyente, sino también de la Administración en el más justo desenvolvimiento del procedimiento tributario” (“Potestades de la Administración...”, cit., pág. 20).

En materia tributaria, la colaboración social –*ex* artículo 96 de la LGT²⁰⁸⁵– puede identificarse con la participación ciudadana en su dimensión colectiva, es decir, en defensa de intereses generales. En contraste, creemos que, en los procedimientos tributarios, la participación ciudadana hasta la promulgación de la LDGC era prácticamente nula²⁰⁸⁶. Concretamente, no cabía identificarla con los deberes de colaboración de los artículos 111 y 112 de la LGT. Por el contrario, consideramos que éstos no constituyen más que una manifestación más de las actuaciones imperativas de aplicación del tributo²⁰⁸⁷. La insatisfactoria situación de nuestros procedimientos determinó el inicio de su paulatina reforma, caracterizada principalmente por la traslación del principio de contradicción así como por la introducción de institutos con cierto sustrato convencional. En este sentido, se trata de nuevos instrumentos dirigidos a potenciar el acercamiento entre ciudadano y Administración así como un remedio a los problemas que acucian al Derecho tributario: técnica jurídica, conflictividad, congestión de las vías de revisión, etc. Sin embargo, estas soluciones no tienen porque ser las únicas, siendo posible la adopción de otras relativas a la mejora del sistema de información y asistencia al ciudadano (consultas vinculantes, centros de información al ciudadano²⁰⁸⁸, etc.), previsión de métodos alternativos de resolución de conflictos (arbitraje), mejora de la técnica jurídica, aumento de los medios materiales y técnicos, etc.

En suma, la generalización de las garantías procedimentales marca un punto de inflexión definitivo en la intervención del obligado en los procedimientos tributarios. Concretamente, su carácter contradictorio, tal y como ha sido previsto por los artículos 21 y 22 de la LDGC, conlleva una participación en defensa tanto de la “corrección del procedimiento cuanto de los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos”²⁰⁸⁹,

2085 Vid. el desarrollo normativo que realiza el artículo 64 del RIRPF en materia de colaboración social.

2086 Sólo los supuestos de audiencia al interesado en las actas de disconformidad y con prueba preconstituida, las liquidaciones provisionales de oficio, derivación de responsabilidad, etc. (vid. págs. 139 y ss.).

2087 Vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “¿Qué podemos aprender...”, cit., pág. 168.

2088 Vid. la experiencia francesa de los “centros de gestión agrées” previstos en la Ley de 27 de diciembre de 1974 que tienen la doble misión de asistencia a sus miembros así como de practicar sus autoliquidaciones, si bien debe señalarse que no constituyen órganos administrativos (vid. BRURON, J.: *Droits et garanties...*, cit., págs. 29 y ss.; CONSEIL D'ÉTAT: “Pour la prévention du...”, cit., págs. 29 y ss.). En la doctrina española y a favor de una Administración más asistencial, vid. CALVO ORTEGA, R.: “Litigiosidad fiscal...”, cit., págs. 22 y 23.

2089 Vid. la STC 119/1995, de 17 de julio (FJ 6). Mientras que los artículos 111 y 112 de la LGT suponen la aportación de cierta información, consecuencia de un requerimiento de la Administración tributaria; la participación que propugnamos se erigiría en un derecho del

superando cualitativamente la mera imposición de deberes de colaboración. A mayor abundamiento, debe subrayarse el notable enriquecimiento que supone para la actuación administrativa de aplicación del tributo²⁰⁹⁰. Por estas razones, reviste gran dificultad delimitar netamente su función de garantía respecto de su efectiva capacidad en aras de contribuir a una mejor determinación del contenido de la relación jurídico tributaria²⁰⁹¹.

En esta línea, juzgamos que cabe la posibilidad de seguir avanzando en el incremento de la participación del contribuyente mediante la previsión de técnicas convencionales y, principalmente, de acuerdos procedimentales dirigidos a la determinación de alguno de los elementos de la base imponible o de la deuda tributaria. De esta forma, consideramos que el carácter contradictorio de la gestión tributaria constituye la base para la introducción de fórmulas convencionales dirigidas a la fijación conjunta de los supuestos de indeterminación normativa que afectan a aquélla. A mayor abundamiento, debemos señalar que dicha configuración se erige en la mejor garantía para el interés público y, en especial, para la efectividad del deber de contribuir como consecuencia de la obligación de motivación y su posterior inclusión en una decisión administrativa²⁰⁹². En este sentido, el trámite de audiencia sería el marco idóneo para la celebración de un acuerdo materializado en una propuesta común de actuario y contribuyente y que tendría carácter preparatorio²⁰⁹³ de la posterior resolución administrativa (acuerdos previos de valoración) o del acto de liquidación (acuerdos de valoración)²⁰⁹⁴.

contribuyente a ejercer en la forma que mejor convenga a sus intereses. Vid. NAVARRO EGEA, M.: "El derecho a presentar...", cit., pág. 555.

2090 Tanto doctrina como jurisprudencia han señalado que la traslación del principio de contradicción a los procedimientos administrativos coadyuva considerablemente al órgano administrativo correspondiente a un mejor conocimiento de los datos necesarios, en aras de adoptar una resolución ajustada a Derecho. Vid. la STS de 6 de octubre de 1993 (ref. Aranzadi 7444). Asimismo, COGNETTI, S.: "*Quantità*" e "*qualità*"..., cit., págs. 122 y 123. En la doctrina española, vid. NAVARRO EGEA, M.: "El derecho a presentar...", cit., págs. 552 y 553.

2091 COGNETTI, S.: "*Quantità*" e "*qualità*"..., cit., págs. 122 y 123.

2092 El tratamiento de esta cuestión ha sido desarrollado en el Capítulo II (págs. 87 y ss.).

2093 Si bien consideramos que dicho acuerdo podría ser también sustitutivo en materia de acuerdos previos de valoración, el legislador parece decantarse por su carácter preparatorio, en aras de una mayor garantía de los intereses públicos.

2094 En un sentido similar, se pronuncia NAVARRO EGEA, aunque la citada autora no considera que puedan identificarse notas de contractualidad en la actual regulación de los acuerdos de valoración. A mayor abundamiento, destaca el derecho de audiencia –integrado por el derecho de alegaciones y el trámite de audiencia– como principal solución a los problemas que presentan el Derecho tributario, descartando las técnicas convencionales por las dudas que genera la negociación en dicha rama del Derecho público. No obstante, señala que dichos instrumentos tienen cabida tanto si la valoración se realiza *ex ante* o *ex post* ("El derecho a presentar...", cit., págs. 557, 561 y ss.).

En la actualidad, las figuras existentes se centran en la presentación de propuestas por parte del contribuyente, las cuales son aceptadas o rechazadas por la Administración. Además, se permite la formulación de nuevas propuestas sobre la base del debate suscitado entre ambas partes. Por esta razón, adquiere especial relevancia el carácter contradictorio del procedimiento instrumentado a través del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia²⁰⁹⁵. Empero, constatamos la escasa relevancia jurídica de la participación del contribuyente como consecuencia del carácter unilateral de la resolución administrativa, obviando su carácter convencional a pesar de la existencia de un cierto sustrato negocial. Concretamente, la normativa de estos institutos no precisa el proceso de gestación de la nueva propuesta y obvia cualquier referencia a la participación de la Administración, limitando su actuación a su aprobación o rechazo. A mayor abundamiento y a pesar de no existir previsión normativa de actuaciones convencionales con posterioridad a la realización del hecho imponible, podría aprovecharse el carácter contradictorio del procedimiento de comprobación e investigación para su introducción²⁰⁹⁶. En este último supuesto, el trámite de audiencia representaría la fase procedimental idónea para la presentación de una propuesta de resolución conjunta, preparatoria de la posterior acta de la Inspección.

En suma y a pesar de la realidad normativa, abogamos por la previsión de la participación activa del contribuyente, brindándole la posibilidad de sustituir la actuación administrativa unilateral por la fijación conjunta del margen de apreciación normativa. Ésta se articularía bien mediante un procedimiento específico con carácter contradictorio para la celebración de acuerdos con anterioridad a la realización del hecho imponible bien aprovechando el citado carácter del procedimiento de comprobación e investigación. El carácter preparatorio del acuerdo permitiría que la actuación administrativa mantuviera su carácter unilateral, dado que sería recogido en la correspondiente resolución o acto administrativo. Por tanto y junto a la satisfacción de un mandato constitucional, su intervención en la determinación de la base imponible o algún elemento de la deuda tributaria se erigiría en garantía de la posición jurídica del contribuyente tanto en caso de

2095 Ibidem (págs. 561 a 566).

2096 Vid. las actas de conformidad con acuerdo previstas en el Libro Blanco para la Reforma de la LGT (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 151 y ss.). Esta posibilidad podría hacerse extensiva también para las liquidaciones provisionales de oficio.

acuerdo como en el supuesto de su fallida celebración²⁰⁹⁷. En suma, la materia tributaria acogería la dimensión del procedimiento como vehículo de participación resaltada por la doctrina administrativa²⁰⁹⁸.

A tenor de estas reflexiones, podemos concluir que el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios y los acuerdos de valoración suponen la inserción de la participación ciudadana en nuestra disciplina, más allá de la imposición de deberes de colaboración. En este sentido, postulamos una intervención del contribuyente que vaya más allá del allanamiento de las funciones encomendadas a los órganos administrativos, incorporando la defensa de sus propios intereses. Sin embargo, no conviene olvidar las múltiples y ya señaladas ventajas que dicha participación implica no sólo para el particular sino también para la Administración. Por último, debemos recordar que la misma no supone un ejercicio de potestades administrativas por parte del contribuyente, dado que su titularidad y ejercicio corresponde exclusivamente a la Administración. En ambos casos, la contribución de la citada participación en la gestión tributaria²⁰⁹⁹ dependerá de los efectos que se le reconozcan y, concretamente, de la relevancia jurídica que asuma en el procedimiento²¹⁰⁰.

2097 En el caso de frustrarse la celebración del acuerdo, la obligación de motivar por parte de la Administración el rechazo de la postura del contribuyente aumenta las garantías jurídicas a favor de este último.

2098 Vid. por todos, MALARET I GARCÍA, E.: "Los principios del procedimiento administrativo...", cit., págs. 315 y ss.

2099 Volvemos a emplear este término en sentido amplio.

2100 Baste como ejemplo la ausencia de relevancia jurídica al "contraddittorio" en el "concordato tributario" italiano. Vid. DI PIETRO, A.: "Il contribuente nell'accertamento...", cit., pág. 537; GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 152; SALVINI, L.: "La "nuova" partecipazione del contribuente...", cit., pág. 590. En épocas anteriores hacían referencia a un "contraddittorio amichevole", vid. por todos GRECO, G.: "Natura giuridica del concordato in materia di R.M.", *Diritto e pratica tributaria*, 1936, pág. 7.

CAPÍTULO V LOS ACUERDOS DE VALORACIÓN

I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS: LOS CONVENIOS CON AGRUPACIONES DE CONTRIBUYENTES Y LAS EVALUACIONES GLOBALES DE BASES IMPONIBLES

Tradicionalmente, cualquier referencia a las técnicas convencionales en el ordenamiento tributario ha sido puesta en relación con los Convenios con Agrupaciones de Contribuyentes y las Evaluaciones Globales de Bases Imponibles²¹⁰¹. Sin embargo y a pesar de esta conexión realizada por la doctrina y, en especial, con aquellas figuras tendentes a la determinación de la base imponible o algún elemento de la deuda tributaria, ésta debe ser puesta en duda, tal y como intentaremos demostrar. Así, antes de abordar su análisis debe subrayarse la disparidad de opiniones doctrinales acerca de la naturaleza comercial de las citadas figuras²¹⁰². Por estas razones, nos limitaremos a realizar un breve estudio de las mismas, con el fin de diferenciarlas y así despejar las dudas y temores que ha planteado la introducción de las técnicas convencionales y, concretamente, de los acuerdos de valoración. Estos institutos fueron introducidos por la Ley de Presupuestos del Estado, Contribuciones e Impuestos²¹⁰³, de 26 de diciembre de 1957, concibiéndose como procedimientos especiales o extraordinarios, dado que se iniciaban mediante un acto administrativo que declaraba el régimen aplicable a un sujeto pasivo²¹⁰⁴. No obstante y aunque llegaron a resistir la promulgación de la LGT en 1963, fueron perdiendo vigencia a

2101 El régimen de Evaluación Global es definido como un “procedimiento a través del cual se llega a determinar, sobre la base de los correspondientes estudios económicos realizados por las Juntas, la cifra de ingresos globales que corresponde a cada actividad sometida a evaluación; obteniéndose, a partir de esa cifra, mediante la aplicación de índices básicos y correctores pertinentes, la cuantía de la base imponible imputable a cada uno de los componentes del grupo” (PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., Vol. II, págs. 127 y 128).

2102 SAINZ DE BUJANDA, F.: “El nacimiento de la...”, cit., Vol. IV, págs. 217 y ss.

2103 NAVAS MÜLLER considera como precedente de estos institutos los antiguos “repartimientos” de los siglos XV y XVI (“Procedimientos de liquidación del impuesto: las Evaluaciones Globales”, RDFHP núm. 41, 1961, págs. 702 y ss.). En el Derecho comparado, destacan los “accordi sindacali col Ministero delle Finanze” que estuvieron en vigor en Italia durante el régimen fascista.

2104 No obstante, la doctrina ha señalado que esta terminología puede resultar equívoca, ya que su ámbito de aplicación es tan general y ordinario como el de aquél o más. En este sentido, el calificativo especial derivaría de su distinción respecto de aquellos procedimientos que se inician mediante declaración, denuncia pública o investigación administrativa (PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., págs. 107, 109, 125 y 126).

partir del Decreto-Ley de 3 de octubre de 1966 y de diversas Ordenes Ministeriales que restringían sus respectivos ámbitos de actuación²¹⁰⁵. Su desaparición se produjo como consecuencia de la promulgación de la Constitución Española y, concretamente, por el impulso de la reforma tributaria de 1978.

Estas figuras supusieron un paso de la estimación directa de bases imponibles a un sistema de presunción de una determinada riqueza imponible basado en datos objetivos: signos, índices, módulos, etc.²¹⁰⁶ El legislador adujo como argumentos para su introducción en la Exposición de motivos de la citada Ley entre otros: la voluntad de reducir la actividad comprobadora de la Administración, agilizar la aplicación del tributo y, por último, disminuir la presión fiscal indirecta que los deberes de colaboración y las actuaciones de comprobación conllevaban²¹⁰⁷. Sin embargo, el motivo que subyacía no era otro que la carencia de medios y la resistencia del contribuyente para aplicar efectivamente la estimación directa²¹⁰⁸. Así, nos encontrábamos ante una especie de “artilugio fiscal montado precisamente para salir al paso de un vicio fundamental de la idiosincrasia española”²¹⁰⁹: el fraude fiscal²¹¹⁰. De este modo era la propia Ley la que aspiraba a convertir al ciudadano en coadyuvante para superar la resistencia psicológica a cumplir con el deber de contribuir. Así y aunque el legislador español había querido luchar contra la evasión, el

2105 Vid. la evolución normativa de los Convenios con Agrupaciones de Contribuyentes que se recoge en BANACLOCHE PÉREZ, J.: “Las estimaciones objetivas...”, cit., págs. 818 a 826.

2106 La Exposición de motivos de la Ley de Presupuestos del Estado, Contribuciones e Impuestos, de 26 de diciembre de 1957, señalaba que “la determinación de las bases individuales de cada contribuyente mediante signos objetivos establecidos por la Administración ha sido defendida por hacendistas de categoría internacional, aun cuando presente inconvenientes por las dificultades de determinar cuáles son los signos más significativos dentro de cada actividad sujeta a tributación y, sobre todo, cuál debe ser su ponderación en el momento de fijar la base imponible. Dichos inconvenientes desaparecen si se concibe la tributación en un forma global, es decir, mediante la agrupación de los contribuyentes que se dediquen a una misma actividad”. Vid. asimismo, SDFUM: *Notas de Derecho...*, cit., Tomo I, Vol. II, pág. 138.

2107 La citada ley fue publicada en el BOE núm. 323, de 27 diciembre de 1957, págs. 1263 y ss. Las causas de la introducción de dichas figuras puede encontrarse en la pág. 1266.

2108 Una descripción detallada de las causas de la introducción de dichos institutos así como una crítica de los mismos puede encontrarse en BANACLOCHE PÉREZ, J.: “Las estimaciones objetivas...”, cit., págs. 780 a 782.

2109 NAVAS MÜLLER, J.M.: “Procedimientos de liquidación...”, cit., pág. 717.

2110 Vid. la variedad de opiniones, desde un punto de vista jurídico hasta un punto de vista más pragmático, sobre el citado instituto recogidas en PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., págs. 108 y 109.

camino seguido no había sido, probablemente, el más acertado²¹¹¹, incurriéndose en el “grave riesgo de sancionar legalmente la defraudación”²¹¹².

Pese a que ambas figuras presentaban características similares y, en ocasiones, habían sido estudiadas de forma conjunta conviene realizar una distinción de los mismos²¹¹³. En este sentido y para descartar confusiones, cabe señalar que se trataba de institutos diferenciados, con independencia de que se previesen en la misma Ley y de que el artículo 57 remitiese al régimen del Convenio a las Evaluaciones Globales²¹¹⁴. Por de pronto, debe indicarse el distinto ámbito de actuación, dado que las Evaluaciones Globales operaban en la imposición directa²¹¹⁵, mientras que los Convenios con Agrupaciones de contribuyentes se circunscribían a la imposición indirecta²¹¹⁶. Respecto a su régimen jurídico, deben apuntarse, en primer lugar, las diferencias respecto a su objeto, dado que las primeras perseguían la determinación de la base imponible y, en cambio, los segundos la fijación de cuotas. En consecuencia, una vez alcanzada la Evaluación y determinada la base imponible correspondía a la Administración atribuir la cuota correspondiente a cada sujeto pasivo²¹¹⁷; a diferencia de los Convenios donde la Comisión fijaba la totalidad de la deuda tributaria. A mayor abundamiento, debe subrayarse que, mientras las primeras se referían a períodos impositivos pasados, los segundos afectaban a hechos impositivos no realizados al tiempo de solicitarse el Convenio²¹¹⁸.

2111 CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “Las estimaciones objetivas”, cit., págs. 434 y 435.

2112 NAVAS MÜLLER, J.M.: “Procedimientos de liquidación...”, cit., pág. 708.

2113 Un análisis minucioso de las diferencias de ambas figuras puede encontrarse en SDFUM: *Notas de Derecho...*, cit., Tomo I, Vol. II, págs. 144 y ss.

2114 PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., pág. 143. No obstante, posteriormente fueron desdobladas en las Ordenes del Ministerio de Hacienda de 10 de febrero de 1958, respecto a los Impuestos sobre el Gasto, y de 29 de julio de 1959, respecto al Impuesto del Timbre.

2115 PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., pág. 128.

2116 *Ibidem* (pág. 143).

2117 De esta forma y una vez alcanzado el Convenio, la Administración no efectuaba ninguna operación dirigida a la determinación de la deuda tributaria, sino simplemente encaminada a confirmar con una declaración dotada de efectos jurídicos, la cuantía fijada en el Convenio. En cambio, en el caso de las Evaluaciones Globales el acuerdo alcanzado no contenía referencia alguna a la concreta cuota de cada contribuyente, tarea que correspondía a la Administración. Vid. PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., pág. 133.

2118 Respecto a su ámbito temporal, ambas tenían una validez de un año. No obstante, los Convenios podían ser renovados anualmente, mientras que, en materia de Evaluaciones Globales, cada año debían fijarse las nuevas bases.

En segundo lugar, también es necesario indicar las diferencias procedimentales que afectaban a ambas figuras. Concretamente, se distinguían por el carácter voluntario²¹¹⁹ o no de la iniciativa en virtud de la cual se iniciaba el procedimiento en uno u otro caso. Así, la celebración de un Convenio exigía como presupuesto una solicitud de la Agrupación de Contribuyentes²¹²⁰; por el contrario, la Evaluación Global de Bases Imponibles se producía de forma automática en determinados impuestos²¹²¹, sin posibilidad de optar colectivamente por el régimen de estimación directa. En consecuencia, una vez formalizada la solicitud correspondía al Ministro de Hacienda la aprobación o rechazo del Convenio por Orden Ministerial²¹²². De esta forma, aunque en ambos casos y siempre con carácter previo se podía renunciar de forma expresa a su aplicación²¹²³, las Evaluaciones Globales eran susceptibles de imposición por decreto²¹²⁴.

En tercer lugar, se diferenciaban por las consecuencias que conllevaba la falta de acuerdo en el seno de la Junta o Comisión o de la ausencia de colaboración por parte de la representación de los contribuyentes. Concretamente, en el caso de los Convenios si no se alcanzaba el acuerdo en el período de elaboración se equiparaba al desistimiento, aplicándose el régimen ordinario; mientras que en la fase de distribución individual de cuotas determinaba su resolución por el Jurado Tributario²¹²⁵. En cambio, en las Evaluaciones Globales “la falta de acuerdo en cuanto a la base global a fijar daba lugar a la intervención del Jurado, mientras que la falta de colaboración por parte de los

2119 Vid. con respecto al carácter obligatorio o forzoso de estas figuras, PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., págs. 112 y 113.

2120 Vid. el artículo 31 de la Ley de Presupuestos del Estado, Contribuciones e Impuestos, de 26 de diciembre de 1957.

2121 Por tanto, podemos inferir otra diferencia relativa a su ámbito de aplicación y, concretamente, a los diversos impuestos sometidos a una u otra figura. Respecto a los Convenios, el artículo 32 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 realizaba una delimitación negativa de su ámbito de actuación, al exceptuarlo en materia de “conceptos tributarios que gravasen el patrimonio, capital o rentas totales de personas físicas o jurídicas”. Respecto a las Evaluaciones Globales, podían celebrarse en los impuestos que gravaban las actividades y beneficios comerciales e industriales, en su cuota por beneficios y en el que se gravaba los rendimientos del trabajo personal, en cuanto se refería a profesionales. Vid. RODRÍGUEZ ROBLES, A.: “El nuevo régimen de Convenios y Estimación Global en el sistema tributario español”, RDFHP núm. 29, 1958, pág. 99.

2122 Vid. el artículo 31 de la Ley de Presupuestos del Estado, Contribuciones e Impuestos, de 26 de diciembre de 1957. Esta aprobación o denegación por el Ministro de Hacienda ha sido uno de los principales argumentos aducidos en defensa de la naturaleza de acto administrativo unilateral de estos acuerdos.

2123 Vid. el artículo 31 de la citada Ley.

2124 RODRÍGUEZ ROBLES, A.: “El nuevo régimen de Convenios...”, cit., pág. 100.

2125 PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., págs. 113 y 114.

comisionados se resolvía mediante la adopción unilateral de los acuerdos correspondientes por los funcionarios integrantes de las Juntas²¹²⁶.

En último lugar y a grandes rasgos, cabe señalar que los procedimientos de ambos institutos se asimilaban aunque presentasen diferencias que se derivaban de las señaladas anteriormente. Concretamente, en las Evaluaciones se iniciaba con la elección de los Comisionados, seguida de la Constitución de la Junta y aprobación de índices. Posteriormente, la Junta procedía, en su caso, a la aprobación de la cifra de Evaluación Global y a su distribución individual, previa comprobación de los funcionarios que la integraban. Una vez fijados los resultados, el contribuyente podía presentar bien el recurso de agravio comparativo bien el de aplicación indebida de las reglas de distribución²¹²⁷. En el caso de los Convenios, el procedimiento daba inicio con su solicitud, que debía ser admitida o rechazada por el Ministro de Hacienda²¹²⁸. En caso de aprobación, los contribuyentes que así lo estimasen podían renunciar al mismo, produciéndose posteriormente la formación de la Comisión Mixta y a su ulterior constitución. Una vez constituida, se procedía a la elaboración de la propuesta de Convenio que debía ser aprobada o denegada por el Ministro de Hacienda. A continuación, seguía la distribución individual de bases y cuotas y su postrera notificación a los contribuyentes. El procedimiento concluía con el pago de las cuotas individuales, siendo posible su aplazamiento, sin perjuicio de la posibilidad de interponer recursos contra dicha distribución individual por los dos recursos mencionados anteriormente²¹²⁹.

El efecto principal de ambas figuras era la firmeza de las bases o cuotas acordadas, imposibilitando que, posteriormente, la Administración pudiese modificarla a través de sus potestades de comprobación y liquidación²¹³⁰. Más allá ha ido algún sector doctrinal señalando que eliminaban “la aplicación de la normativa sustantiva o material reguladora

2126 PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., pág. 114.

2127 Un estudio detallado puede verse en PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., págs. 134 a 143.

2128 Se trata de una potestad discrecional que se encontraba delegada en las personas del Director General de Impuestos y de los Delegados de Hacienda (ámbito provincial y local, con cuotas inferiores a 25 millones de pesetas).

2129 Un análisis más detallado puede encontrarse en PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., págs. 149 a 163.

2130 En este sentido, las actuaciones de comprobación e investigación que realizaba la Administración tributaria únicamente podían ser utilizados para el estudio económico que servía de base para la fijación colectiva de rendimientos. Vid. el artículo 36 de la Ley, de 26 de diciembre de 1957, de Presupuestos del Estado, Contribuciones e Impuestos.

del tributo²¹³¹. No obstante, en ambos casos podía impugnarse la cuantía fijada²¹³² bien por el recurso de agravio comparativo bien por el de agravio absoluto²¹³³. En el caso de las Evaluaciones Globales y una vez alcanzado el acuerdo, los comisionados o funcionarios contrarios a su formalización también podían impugnar el citado acuerdo. En este mismo supuesto o ante la imposibilidad de que la Junta lograra un acuerdo por mayoría de funcionarios y comisionados, era el Jurado provincial competente el que fijaba libremente la cifra de beneficio global²¹³⁴.

La naturaleza jurídica de ambas figuras fue una cuestión largamente debatida en nuestra doctrina a semejanza de lo ocurrido con el “concordato tributario” italiano. En particular, se discutió profusamente sobre su configuración como transacción, acto administrativo unilateral y negocio jurídico bilateral²¹³⁵. En el caso de las Evaluaciones Globales, su naturaleza transaccional parecía rechazarse por la generalidad de la doctrina²¹³⁶. En cambio, la opción por su carácter de acto administrativo unilateral²¹³⁷ o negocio jurídico bilateral²¹³⁸ resultó más controvertida. En este sentido, el principal argumento esgrimido para rechazar la naturaleza negocial de estos institutos fue el carácter de órgano administrativo que atribuían sus normas reguladoras tanto a la Comisión como a

2131 SDFUM: *Notas de Derecho...*, cit., Tomo I, Vol. I, pág. 346. En contra, BANACLOCHE PÉREZ, J.: “Las estimaciones objetivas...”, cit., págs. 791 y 792. El citado autor señala que “la estimación objetiva de bases no sería más que un método alternativo frente a la estimación directa que, respetando absolutamente la normativa del tributo, determina un elemento de la relación jurídico tributaria sobre la base de pruebas extracontables y con la colaboración de los administrados, precisamente, para hacer más exacta aquella estimación. Esta interpretación podría derivarse de la lectura del artículo 37 de la Ley de Presupuestos del Estado, Contribuciones e Impuestos, de 26 de diciembre de 1957, que señalaba que “los contribuyentes que hubieran formulado en momento oportuno su renuncia a regirse por el sistema de convenio seguirán sometidos a las normas legal y reglamentariamente aplicables al impuesto correspondiente”.

2132 Las posibilidades de impugnación de ambas figuras han llevado a la doctrina a dudar seriamente sobre su naturaleza convencional. Vid. el artículo 35 de la Ley de Presupuestos del Estado, Contribuciones e Impuestos, de 26 de diciembre de 1957.

2133 El primer supuesto, tendría su origen en la desigual aplicación individual de las reglas de distribución; mientras que el segundo traería causa en una base acordada superior a la procedente por la aplicación de las normas específicas del tributo.

2134 RODRÍGUEZ ROBLES, A.: “El nuevo régimen de Convenios...”, cit., pág. 107.

2135 Vid. SDFUM: *Notas de Derecho...*, cit., Tomo I, Vol. I, págs. 328 y ss.

2136 CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “Las estimaciones objetivas”, cit., págs. 452 y ss.; SDFUM: *Notas de Derecho...*, cit., Tomo I, Vol. I, págs. 339 y ss.

2137 Así, según esta postura la Administración seguiría estableciendo unilateralmente sus decisiones si bien admitiría y ponderaría en todo su valor la colaboración de los contribuyentes (vid. NAVAS MÜLLER, J.M.: ‘Procedimientos de liquidación...’, cit., pág. 699). Asimismo, el carácter de órgano administrativo de las Juntas ha llevado a la doctrina a reafirmarse en su posición.

la Junta²¹³⁹. A mayor abundamiento, se intentó negar a los comisionados la condición de representante de los contribuyentes²¹⁴⁰. Sin embargo, entendemos que éstos sí que podían asimilarse a sus verdaderos representantes, dado que el acuerdo de Evaluación Global generaba derechos para la totalidad de los representados sin perjuicio de que los mismos pudieran recurrir el citado acuerdo²¹⁴¹. A mayor abundamiento, se señalaba que, aunque al consenso se llegaba a través de un procedimiento administrativo, nada obstaba para que su resultado fuese considerado como un acuerdo procedimental de naturaleza bilateral²¹⁴². Por el contrario, PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA consideran que las Evaluaciones Globales constituyen un acto administrativo y no un negocio de Derecho público, dado su fundamento en las reglas de distribución²¹⁴³. Más claro sería este planteamiento en los Convenios ante la potestad discrecional del Ministerio de Hacienda para aprobar o rechazar el convenio²¹⁴⁴.

A pesar de estas diferencias, la doctrina ha sido unánime al criticar ambas figuras por su vulneración de diversos principios constitucionales²¹⁴⁵: legalidad, capacidad económica, seguridad jurídica, etc. En primer lugar, ha sido reprobado que, una vez fijados legalmente los elementos materiales de la obligación tributaria, la Administración pudiera negociar o pactar discrecionalmente el importe de las cuotas fiscales²¹⁴⁶. Respecto a este particular, se ha señalado que las reglas de distribución cumplirían esta función y, por tanto, serían acordes con el sometimiento de la base imponible al principio de legalidad²¹⁴⁷. A mayor

2138 SAINZ DE BUJANDA, F.: "El nacimiento de la...", cit., Vol. IV, págs. 243 y 244.

2139 Vid. PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., págs. 114 y 115. Respecto a su concreta composición, vid. las páginas 133 y 154 de la citada obra.

2140 CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: "Las estimaciones objetivas", cit., págs. 457 y 458. Vid. una descripción detallada del papel de los comisionados en NAVAS MÜLLER, J.M.: "Procedimientos de liquidación...", cit., págs. 709 y ss.

2141 SDFUM: *Notas de Derecho...*, cit., Tomo I, Vol. I, pág. 344.

2142 Ibidem (pág. 341).

2143 PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., pág. 119.

2144 En contra de considerar ambos institutos como actos administrativos unilaterales, vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: "El nacimiento de la...", cit., Vol. IV, págs. 243 y 244.

2145 Vid. SDFUM: *Notas de Derecho...*, cit., Tomo I, Vol. I, pág. 343; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "Procedimientos tributarios...", cit., pág. 691. Sin embargo, es necesario realizar una precisión acerca del diverso grado de intensidad en la vulneración de los citados principios. Concretamente, el SDFUM señala como la "colisión de éstas (Evaluaciones Globales) con los principios fundamentales de legalidad y de capacidad contributiva son menos acusadas (*Notas de Derecho...*, cit., Tomo I, Vol. I, pág. 349).

2146 Vid. PÉREZ DE AYALA, J.L.: "La estructura económico financiera interna de nuestro sistema tributario", RDFHP núm. 66, 1966, pág. 1225.

2147 PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*, cit., pág. 117.

abundamiento, se ha indicado que, en los supuestos de aprobación normativa²¹⁴⁸, la disposición que contenía el acuerdo carecía de rango legal²¹⁴⁹. En segundo lugar, ha sido puesta de manifiesto la quiebra que del principio de capacidad económica suponían, al renunciar al conocimiento de la capacidad tributaria individual y real. En tercer lugar, PÉREZ DE AYALA ha afirmado que “la proliferación de los recursos de agravio comparativo y la propia tosquedad de los índices correctores conducen a la conclusión de que los repartos o imputaciones de bases individuales en las Evaluaciones Globales han funcionado mal estos últimos años, dando lugar a sensibles desigualdades e injusticias comparativas ante el impuesto”²¹⁵⁰. En último lugar, la doctrina ha subrayado la inseguridad y ausencia de garantías que implicaban los citados institutos al prescindirse de la normativa existente para la determinación de la deuda tributaria²¹⁵¹.

En suma y pese a que los razonamientos expuestos presentan alguna coincidencia con las dudas que han suscitado las técnicas convencionales referidas a la determinación de la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria, cabe subrayar que las citadas diferencias impiden calificarlos como precedentes. Concretamente, los acuerdos de valoración que propugnamos constituyen un sistema dirigido a fijar los citados elementos de forma individual respecto a cada contribuyente a través del carácter contradictorio de su procedimiento o del de Inspección y que toma como base la autoliquidación o propuesta²¹⁵² presentada por aquél. En suma, estos acuerdos difieren de los institutos estudiados en la iniciación de su procedimiento que se produce generalmente por una declaración²¹⁵³ o propuesta del sujeto pasivo y, en consecuencia, la determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria se produce respecto a un contribuyente individualizado. No obstante, sí que podemos señalar que esta experiencia negativa coadyuvó decisivamente a reforzar sobremanera el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y el principio de legalidad, hasta el punto de erigirse durante largo

2148 Como ya hemos señalado, el artículo 32 exigía, en el caso de los Convenios, su aprobación por el Ministro de Hacienda, mediante Orden Ministerial.

2149 NAVAS MÜLLER, J.M.: “Procedimientos de liquidación...”, cit., pág. 718; SDFUM: *Notas de Derecho...*, cit., Tomo I, Vol. II, pág. 151.

2150 “La estructura económico financiera...”, cit., pág. 1222.

2151 CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “Las estimaciones objetivas”, cit., págs. 435 y 436; NAVAS MÜLLER, J.M.: “Procedimientos de liquidación...”, cit., págs. 708 y 709.

2152 Éste sería el supuesto de los acuerdos previos de valoración.

2153 En el caso de ausencia de presentación de declaración o autoliquidación, estimamos que debería negarse la posibilidad de celebración de acuerdos como sanción indirecta a la conducta evasiva del contribuyente. Este punto será desarrollado en epígrafes posteriores.

tiempo en los dos fundamentos esgrimidos por la doctrina para rechazar cualquier posibilidad de introducción de las técnicas convencionales en nuestra disciplina²¹⁵⁴.

2154 ARIAS ABELLÁN, M.D.: "La indisponibilidad de la obligación...", cit., Vol. I, págs. 619 y ss.

II. FIGURAS AFINES

En este epígrafe únicamente pretendemos realizar una breve delimitación de los acuerdos de valoración con respecto a otros institutos con los que presentan ciertas similitudes con los mismos y que pueden generar confusión. En particular, vamos a analizar las actas de conformidad, los acuerdos previos de valoración, las consultas vinculantes y la valoración de bienes inmuebles. De este modo, apuntaremos someramente las principales diferencias entre estos institutos y los acuerdos de valoración, sin perjuicio de su profundización cuando abordemos el régimen jurídico de estos últimos. A pesar de que los acuerdos previos de valoración también han sido asimilados a una comprobación de valores anticipada²¹⁵⁵, consideramos más adecuado afrontar su distinción en el epígrafe relativo a su naturaleza jurídica.

En primer lugar y con relación a las actas de conformidad²¹⁵⁶, cabe distinguir tanto los acuerdos informales entre la Inspección y los contribuyentes que las preceden como el citado instituto en sentido estricto. Respecto a los primeros y como ya hemos apuntado, éstos no tienen respaldo normativo, razón por la cual deben reputarse contrarios al ordenamiento, a diferencia de otros ordenamientos donde les ha sido reconocida validez a través de la jurisprudencia²¹⁵⁷. Por tanto y hasta su reconocimiento por parte del legislador, no pueden asimilarse al instituto estudiado por las vulneraciones que de los principios de Justicia tributaria conllevan como consecuencia de su falta de previsión²¹⁵⁸, sin perjuicio de las coincidencias que puedan existir entre ambas figuras. Asimismo, las actas de conformidad, *strictu sensu*, tampoco pueden considerarse como un verdadero acuerdo de valoración, dada la ausencia de participación del contribuyente en la determinación de la

2155 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “Capítulo VI. Valoración...”, cit., págs. 329 y 357; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., págs. 193 y ss. Esta autora resalta la especial y activa participación del sujeto pasivo así como la imposibilidad de una nueva comprobación.

2156 Cabe señalar como la figura actual es el antecedente histórico de las actas de invitación, respondiendo ambas a un mismo fundamento. Concretamente, estas últimas por las actas de conformidad por el Decreto de 8 de julio de 1965. Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas...”, cit., págs. 291 y ss.

2157 Este aspecto será tratado en el epígrafe siguiente al analizar el Derecho comparado y, concretamente, la experiencia inglesa y alemana.

deuda tributaria²¹⁵⁹. Por el contrario, únicamente podemos constatar la adhesión de este último a la propuesta del actuario²¹⁶⁰, sin que su intervención produzca más efecto que una reducción de la sanción –prevista por ley– a condición de renunciar a la impugnación del acto de liquidación. A mayor abundamiento, cabe señalar que la conformidad, a diferencia de los acuerdos de valoración, se extiende a todos los aspectos de la liquidación, con independencia de que, en caso de impugnación²¹⁶¹, solamente mantenga validez respecto a las cuestiones de hecho²¹⁶². Estas aseveraciones parecen coincidir con las propuestas del Libro Blanco para la Reforma de la LGT en el epígrafe relativo a la aplicación de los tributos y, concretamente, a las medidas dirigidas a reducir la conflictividad en materia tributaria: especial referencia a la terminación convencional de los procedimientos tributarios. Así, la Comisión prevé tanto actas de conformidad con acuerdo como actas de conformidad con adhesión como dos institutos nítidamente diferenciados²¹⁶³. Esta primera modalidad se desarrollará posteriormente al abordar la integración del acuerdo en el

2158 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “¿Qué podemos aprender...”, cit., pág. 165.

2159 No obstante, algún autor sí ha reconducido la conformidad a un supuesto de terminación convencional, atribuyendo a este instituto carácter compositivo unilateral (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 380).

2160 La naturaleza jurídica de las actas de conformidad ha sido una cuestión largamente debatida en nuestra doctrina, destacando la obra de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección de los tributos*, Civitas, Madrid, 1994. El citado autor recoge las tres grandes categorías sobre las cuales se ha centrado la discusión: negocio transaccional, confesión extrajudicial y acto negocial de comprobación o fijación consensual. No obstante, concluye que se trata de un “acto de adhesión que sirve de vehículo transaccional sobre comportamientos”. Así, señala que “no es exclusivamente una confesión extrajudicial, porque no explica qué ocurre con la conformidad dada a las calificaciones jurídicas. Tampoco es una transacción, porque no se transige sobre la deuda tributaria, sino sobre comportamientos. Ni tampoco se trata de un acto consensual de fijación, porque los elementos necesarios para aplicar el tributo se determinan unilateralmente por la Administración (vid. también ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “La finalización convencional...”, cit., pág. 195). Respecto a la exclusión de la transacción, viene corroborada por la posibilidad que otorga el artículo 60 del RGIT al Inspector-jefe a rectificar errores materiales, a dejar sin efecto el acta formalizada, a ordenar que se completen las actuaciones practicadas y a la iniciación de otro expediente en el que se corrija el error en la apreciación de los hechos y la indebida aplicación de las normas jurídicas. La controversia relativa a si la conformidad se presta a las cuestiones de hecho o de derecho será estudiada al afrontar el objeto de los acuerdos de valoración (págs. 526 y ss.).

2161 Como ya es sabido, el acta no es directamente impugnabile por no constituir acto administrativo, teniendo que recurrirse el acto de liquidación. Vid. las SSTs de 3 de diciembre de 1987 (ref. Aranzadi 8916), de 5 septiembre de 1991 (ref. Aranzadi 7130), de 10 de diciembre de 1992 (ref. Aranzadi 9726), de 22 de enero de 1993 (ref. Aranzadi 1114) y de 14 de mayo de 1998 (ref. Aranzadi 4148).

2162 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección...*, cit., págs. 390 y ss. Vid. entre otras las SSTs de 14 de mayo de 1998 (ref. Aranzadi 4148) y de 15 de noviembre de 1996 (ref. Aranzadi 9583), la STSJ de Murcia de 18 de marzo de 1998 (ref. Aranzadi 346) y las resoluciones del TEAC de 27 de enero del 2000 (ref. Aranzadi 657), de 9 de marzo de 2000 (ref. Aranzadi 928) y de 8 de junio de 2000 (ref. Aranzadi 1397).

procedimiento y la eventual conformidad posterior. En este sentido, la participación del contribuyente divergiría notablemente, tal y como intentaremos demostrar a continuación.

En segundo lugar, debemos descartar cualquier identificación de los actuales acuerdos previos de valoración previstos en la LDGC con los acuerdos de valoración, a pesar del *nomen iuris* atribuido²¹⁶⁴. La configuración legislativa de los primeros ignora y soslaya toda referencia a cualquier tipo de actuación convencional entre Administración y contribuyente, limitándose a reconducirlo a un acto administrativo unilateral²¹⁶⁵. En este sentido, su estructura parece seguir la de cualquier procedimiento con carácter contradictorio, con la única particularidad de que se inicia con una propuesta del contribuyente. No obstante, pensamos que nos encontramos ante un acuerdo informal que posteriormente se incorpora a la ulterior resolución administrativa. Si fuera de otro modo, no entendemos de dónde surge la vinculación del contribuyente²¹⁶⁶. De esta forma y frente a la actual construcción normativa, propugnamos el reconocimiento de un verdadero acuerdo procedimental previo a la resolución tanto con anterioridad como con posterioridad a la realización del hecho imponible. En definitiva, juzgamos que la identificación de ambas figuras pasa únicamente por el reconocimiento del legislador de efectos jurídicos al acuerdo que vislumbramos en las citadas figuras en el momento de la presentación de la propuesta del contribuyente.

En tercer lugar, debemos distinguir los acuerdos de valoración de las consultas vinculantes²¹⁶⁷ pese a las similitudes que puedan entreverse²¹⁶⁸, dados los diferentes efectos

2163 GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Técnicas convencionales...", cit., pág. 27.

2164 Asimismo FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: "La transacción en el Derecho...", cit., pág. 17.

2165 Vid. en materia de acuerdos previos sobre precios de transferencia, LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: "Ámbitos de discrecionalidad administrativa...", cit., pág. 99.

2166 CENCERRADO MILLÁN considera que estamos ante "la incorporación a la base imponible, por mandato de la Ley, de un valor de un mercado que ha sido comprobado por parte de la Administración siguiendo un procedimiento previo de valoración" (*El tratamiento de las entidades...*, cit., pág. 232).

2167 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Soluciones pactadas...", cit., págs. 290 y 291. Respecto a las consultas no vinculantes, cabe señalar que la única diferencia reside, valga la redundancia, en su carácter no vinculante para la Administración y en la exención de responsabilidad para el contribuyente que adecua su actuación a la contestación administrativa.

2168 Ambas figuras se engloban dentro de los derechos de información y asistencia que ostenta el contribuyente frente a la Administración. A mayor abundamiento, ambas responden a una finalidad común, consistente en reforzar la seguridad jurídica y aliviar las complejas labores de gestión encomendadas al ciudadano con la autoliquidación de la gran mayoría de los tributos. Además, consideramos que tanto las consultas como los acuerdos de valoración,

y finalidades que cumplen ambas figuras²¹⁶⁹. Concretamente, las segundas tienen por cometido disipar las dudas que pueda tener el contribuyente sobre el régimen jurídico que aplicará la Administración a un caso concreto²¹⁷⁰. Sin embargo, cabe señalar que la contestación administrativa no necesariamente resolverá las dudas que de la aplicación del citado régimen al caso concreto puedan derivarse. En cambio, los acuerdos de valoración aspiran a eliminar aquellas incertidumbres que afectan a la determinación de la base imponible o alguno de sus elementos, de una deducción en cuota o de una obligación accesoria como consecuencia del empleo de conceptos jurídicos indeterminados o cuestiones técnicas, procediendo a su cuantificación²¹⁷¹. En este sentido, en los acuerdos objeto de estudio partimos de que Administración y contribuyente coinciden ya en la clasificación y calificación tributaria, procediendo únicamente a determinar el concreto valor de un elemento del hecho imponible, de la entera base imponible u otro elemento de la deuda tributaria²¹⁷².

A mayor abundamiento y si bien en ambos casos la Administración queda obligada a cumplir con lo acordado o lo señalado en la contestación²¹⁷³, en el caso de las consultas, el

una vez incorporados a la correspondiente resolución administrativa, tienen y deben tener eficacia *erga omnes*, influyendo, por tanto, en su publicidad.

- 2169 No creemos que el criterio de la realización o no del hecho imponible suponga aportación alguna para la distinción de ambas figuras, dado que nada impide la presentación de consultas o la celebración de acuerdos de valoración antes o después de la realización del hecho imponible, siempre y cuando sea dentro del período para su declaración (artículo 107.2 LGT). Vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 66. En contra, HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La consulta tributaria”, cit., pág. 289.
- 2170 Concretamente, el artículo 107.1 de la LGT establece que pueden versar sobre “el régimen, la clasificación o la calificación tributaria”. En la doctrina, vid. ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *La consulta tributaria*, cit., pág. 14. HERNÁNDEZ LAVADO ha destacado el “campo genérico e ilimitado vinculado a cualquier cuestión relacionada con cualquier tributo” (“La consulta tributaria”, cit., pág. 307). Vid. comparando ambos institutos LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Ámbitos de discrecionalidad administrativa...”, cit., pág. 100.
- 2171 MORENO FERNÁNDEZ señala, al descartar la naturaleza transaccional de los acuerdos previos de valoración, que éstos se asemejan más a las consultas tributarias, con la diferencia que las últimas afectan a la clasificación o calificación de una determinada operación o negocio jurídico, mientras que los primeros proceden a su cuantificación (“Capítulo VI. Valoración...”, cit., pág. 429). Vid. asimismo VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 195.
- 2172 Sería el caso de los acuerdos previos sobre gastos de actividades de investigación y desarrollo y de apoyo a la gestión. En contra, GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA que consideran que más bien nos encontramos ante un problema de prueba y no de valoración (“Técnicas convencionales...”, cit., pág. 25).
- 2173 No obstante e incluso en el caso de las consultas no vinculantes, la tónica general es que la contestación a la consulta coincidirá con el criterio que mantendrá la Administración a la hora de comprobar.

contribuyente puede separarse del criterio administrativo²¹⁷⁴. Atendiendo a esta última reflexión, constatamos como la contestación a la consulta no se deriva en ningún caso del consenso entre las partes²¹⁷⁵, sino exclusivamente de las facultades interpretativas de la Administración tributaria²¹⁷⁶ y, en especial, de la Dirección General de Tributos en el ámbito estatal. En este sentido, el ciudadano se limita únicamente a exponer la cuestión planteada sin ningún tipo de intervención adicional, correspondiendo a la Administración proceder a su contestación. Recapitulando y dado el diferente objeto de ambos institutos, las consultas son perfectamente compatibles con los acuerdos de valoración, dado que permiten conocer el criterio administrativo en materia de régimen, clasificación o calificación tributaria.

En último lugar, debemos distinguirlos de la valoración de bienes inmuebles prevista en el artículo 25 de la LDGC y que, en cierta medida, puede asimilarse a las consultas tributarias no vinculantes. Así, el instituto previsto en el citado precepto hace referencia exclusivamente a los bienes inmuebles, mientras que los acuerdos de valoración afectan a cualquier renta, producto, bien, gasto y demás elementos del hecho imponible. Nos encontramos ante un instituto de naturaleza asimilable a las consultas no vinculantes referido a bienes inmuebles, cuya diferencia radica en versar sobre su valoración y no sobre el régimen, calificación o clasificación de la operación relativa a dicho bien²¹⁷⁷.

En suma, comprobamos como los acuerdos de valoración no son reconducibles a ningún instituto previsto en nuestro ordenamiento a tenor de las diferencias señaladas. No

2174 Llegados a este punto cabe recordar que “la consulta es la interpretación que la Administración da de un precepto jurídico en relación a una situación determinada, el sentido que tiene la norma para la Administración tributaria cara a su aplicación al supuesto concreto planteado por el contribuyente. En cuanto interpretación de la Administración, no es más que el criterio de la Administración al respecto y no supone una coincidencia con el auténtico sentido y alcance de la norma” (HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La consulta tributaria”, cit., pág. 299). Por esta razón, el contribuyente puede separarse del criterio administrativo, incluso en el caso de la consulta vinculante. Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: “La transacción en el Derecho...”, cit., pág. 14.

2175 HERNÁNDEZ LAVADO señala que la vinculación administrativa deriva de su previsión por ley y no de la voluntad unilateral de la Administración y menos aún del contribuyente que ni siquiera queda vinculado (“La consulta tributaria”, cit., págs. 300 y 301).

2176 ZORNOZA PÉREZ hace referencia a las potestades interpretativas de la Administración (“Interpretación administrativa y consulta tributaria”, REDF núms. 47-48, 1985, pág. 482). Asimismo, vid. ADAME MARTÍNEZ, F.A.: *La consulta tributaria*, cit., pág. 23. No obstante, HERNÁNDEZ LAVADO señala que no puede confundirse la potestad relativa a la contestación a la consulta con su ejercicio “directamente por la Administración cuando considera que la complejidad de la norma exige facilitar al ciudadano la interpretación que la Administración considera correcta” (“La consulta tributaria”, cit., pág. 289).

obstante, observamos como existen determinados puntos de conexión con los institutos estudiados que permiten aportar soluciones a la hora de elaborar su régimen jurídico.

2177 En el mismo sentido, vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Capítulo VI. Valoración...", cit., pág. 354.

III. DERECHO COMPARADO

Pese a la variedad existente de institutos de Derecho comparado referidos a la determinación de la deuda tributaria o de algunos de sus elementos, nos vamos a centrar fundamentalmente en el “*accertamento con adesione*” italiano también denominado “*concordato*”²¹⁷⁸. La razón de esta elección se basa en la similitud que presenta este instituto con respecto a los acuerdos de valoración²¹⁷⁹, con independencia de que sea discutida doctrinalmente la naturaleza convencional de ambas figuras. A mayor abundamiento, cabe señalar que la más que probable reforma de la LGT tomará como base la citada figura para la introducción sino de verdaderas técnicas convencionales en el ordenamiento tributario español, sí de figuras con claro sustrato negocial. Sin embargo, no por ello dejaremos de realizar un sucinto estudio de las experiencias británica, alemana y estadounidense, posponiendo el análisis de determinadas particularidades al estudio del régimen jurídico de los acuerdos de valoración.

A. LA EXPERIENCIA BRITÁNICA

En Gran Bretaña, la Administración ve limitada sus posibilidades de celebrar cualquier tipo de pactos ante el impedimento de soslayar las previsiones legislativas que le imponen liquidar y recaudar los tributos conforme a las mismas. Concretamente, le resulta vedada la conclusión de aquellos convenios que tengan por objeto la promesa de pago de una cantidad en concepto de tributo, ignorando la efectividad del deber de contribuir. Empero, estos argumentos no son suficientes para rechazar su existencia en dicho ordenamiento, pudiendo distinguirse, en función de su realización en la práctica o de su previsión normativa, dos tipos de acuerdos –“*agreements*”– que tienen por objeto la determinación

2178 También conocido como “*concordato a regime*” o “*accertamento con adesione a regime*”.

de la deuda tributaria²¹⁸⁰. Así, el primero se produce en el seno del procedimiento de comprobación e investigación a semejanza del “accertamento con adesione” italiano. Se trata de un acuerdo informal no previsto normativamente pero cuya validez sí se haya reconocida en sede jurisdiccional y que asume naturaleza contractual con una desvinculación total de los principios rectores del Derecho público²¹⁸¹. A pesar del interés que suscita esta figura y de su similitud con los acuerdos informales que, en ocasiones, preceden a las actas de conformidad, nos vamos a centrar en la segunda modalidad dada la imposibilidad de reconocer validez a estos pactos informales y generalizarlos al ordenamiento español²¹⁸².

El segundo tipo de acuerdos se haya previsto en el artículo 54 de la “Tax Management Act” de 1970²¹⁸³ y permite al funcionario competente concluir “agreements” con los contribuyentes a fin de resolver una controversia, teniendo por objeto la cuantificación de los impuestos debidos, los intereses y las sanciones. Así, cumplen una función sustitutiva de la correspondiente impugnación –aunque no quepa asimilarlos a una conciliación²¹⁸⁴– y persiguen la resolución de la controversia tanto si tienen su origen en cuestiones de hecho como de derecho. Nos encontramos ante un convenio con eficacia vinculante para ambas partes, en el que se confirma, modifica, revoca o anula la liquidación efectuada por el Inspector. Una vez concluido, se prevé un período de reflexión –30 días– para el ciudadano, dentro del cual este último puede renunciar a su celebración. Así una vez formalizado y transcurrido dicho plazo, su eficacia es asimilable a una decisión judicial

2179 Fundamentalmente, con las futuras actas de conformidad con acuerdo que se incluirán en la más que probable reforma de la LGT. Asimismo y aunque en menor medida con los acuerdos previos de valoración.

2180 VASTA, A.: “L’Agreement tributario...”, cit., págs. 873 y ss.

2181 En este caso, las partes contratantes sólo podrán acudir a la jurisdicción para exigir su cumplimiento, descartándose la autotutela administrativa. En este sentido, la vinculación de la Administración sólo se obtendrá acudiendo a la “High Court” para que, eventualmente, haga valer el acuerdo alcanzado, cuando aprecie abuso de poder en caso de incumplimiento del mismo.

2182 Esta situación es totalmente distinta a la española, dado que en nuestro ordenamiento se ignora por completo su existencia y celebración, rozando la hipocresía.

2183 Vid. la nota 1037 (pág. 220).

2184 CERIONI, F.: *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna ed in Francia*, Università degli Studi di Bologna, Bologna, 2000, págs. 14, 41 y ss. El citado autor, al afrontar la naturaleza de estos acuerdos, señala que no estamos ante un contrato sino ante un encuentro de voluntades con la intención de vincularse recíprocamente. Concretamente, afirma que los efectos del acuerdo, a diferencia del contrato, se encuentran regulados por ley, sin que quepa derivar otros de la aplicación de los principios de la materia contractual.

para los extremos pactados e, incluso mayor, al impedirse su impugnación²¹⁸⁵. Por tanto, posteriormente ni el contribuyente podrá negarse al cumplimiento del acuerdo, cuestionando su legitimidad, ni la Administración podrá comprobar y girar una ulterior liquidación sobre la base de nueva información o de una diferente interpretación legal²¹⁸⁶.

B. LA EXPERIENCIA GERMÁNICA

Aparentemente, la especial vigencia del principio de legalidad en Alemania así como la prohibición de renunciar a la recaudación de todo o parte del tributo parece impedir la celebración de acuerdos relativos a su cuantificación²¹⁸⁷. A mayor abundamiento, el artículo 155.1 de la OTA excluye que los tributos sean fijados mediante convenios con el ciudadano, siendo necesario un acto administrativo y, por tanto, siendo sólo posibles los acuerdos preparatorios de este último²¹⁸⁸. En esta línea, la práctica administrativa diaria y el posterior reconocimiento judicial han dado carta de naturaleza a los acuerdos sobre los hechos: “*tatsächliche Verständigung*”²¹⁸⁹. Asimismo y aunque nos vayamos a centrar en

2185 De esta forma, presentaría ciertas similitudes con la transacción y sus efectos de cosa juzgada.

2186 CERIONI señala que ni siquiera los errores de hecho o de derecho tienen relevancia a efectos de validez del acuerdo. Asimismo, tampoco en caso de información inexacta o incompleta del contribuyente estaríamos ante un supuesto de nulidad. Por el contrario, únicamente en caso de fraude podrá solicitarse la nulidad del acuerdo. En el caso del sujeto pasivo, solamente si demuestra la existencia de “presiones ilegítimas” por parte de la Administración para alcanzar el acuerdo y que han continuado durante el período reflexión podrá solicitar la nulidad del acuerdo (*Gli accordi nel procedimento...*, cit., págs. 14, 29 y ss.).

2187 El artículo 85 de la OTA establece que la Administración debe determinar y liquidar los tributos atendiendo a criterios legales. En particular, debe garantizar que no sean reducidos o elevados injustamente. El Tribunal Constitucional alemán (“Bundesverfassungsgericht”) ha señalado que aquélla debe hacer respetar las obligaciones fiscales y proceder a determinar la base imponible, verificando la correspondencia de la deuda y de su cuantificación a las disposiciones legales (BverfGE 28, pág. 216 (228). Respecto a esta consideración inicial de los acuerdos en materia tributaria como ilícitos, vid. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 36.

2188 SEER, R.: “Contratos, transacciones...”, cit., pág. 137; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 35.

2189 SEER, R.: “Contratos, transacciones...”, cit., págs. 134 y 135. Vid. la sentencia de 11 de diciembre de 1984 del “Bundesfinanzhof” (Tribunal Federal de Finanzas) que otorga validez al acuerdo sobre los hechos y lo reconoce como instituto jurídico autónomo, aunque diferenciándolo de los acuerdos sobre las cuestiones jurídicas.

esta última modalidad, no debemos olvidar la importancia de la entrevista final²¹⁹⁰ así como los acuerdos en materia de recursos administrativos²¹⁹¹. A continuación, vamos a describir someramente los acuerdos sobre los hechos, resaltando las notas que singularizan este instituto.

En primer lugar, el ámbito de actuación de este tipo de técnicas convencionales se limita, una vez realizado el hecho imponible, a la determinación de la base imponible cuando existe incertidumbre respecto a su fijación. Concretamente, su utilización se justifica en aquellos casos en que existe un margen de estimación, de valoración o de apreciación de la prueba²¹⁹². Atendiendo a estos breves apuntes, comprobamos como la finalidad perseguida con su celebración es la obtención de una determinación consensual de la base imponible, en aras de eliminar la incertidumbre que la rodea y de aumentar así la certeza jurídica. Como efectos indirectos pero no por ello menos importantes, podemos añadir el notable descenso de controversias así como la mejora de la actuación administrativa que conllevan y, especialmente, de la recaudación.

En segundo lugar y respecto a su objeto, debe subrayarse la polémica suscitada respecto a la posibilidad de convenir sobre cuestiones jurídicas. La doctrina ha puesto de manifiesto la estrecha relación existente entre cuestiones de hecho y de derecho y las serias dificultades para lograr una nítida distinción entre las mismas. Este tema ha sido largamente debatido, señalando la insatisfacción que genera este criterio para delimitar el ámbito de aplicación de este instituto. Así, mientras que los Tribunales se han mostrado partidarios de admitir únicamente las cuestiones de hecho, algunos autores han sostenido su extensión a cualquier cuestión que pueda dar lugar a una controversia, con independencia de que sea de hecho o de derecho²¹⁹³. Por esta razón y por el interés que suscita, esta materia será tratada detenidamente al afrontar el objeto de los acuerdos valoración y la imposibilidad de su celebración en caso de inexistencia de incertidumbre.

2190 Vid. las notas 564 (pág. 130) y 567 (pág. 130). El Libro Blanco para la Reforma de la LGT aspira a introducirla en nuestro ordenamiento para los casos de desacuerdo (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 155.). Vid. la descripción de SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 36.

2191 Vid. SEER, R.: "Contratos, transacciones...", cit., págs. 146 y 147. Asimismo, vid. la nota 1084 (pág. 229).

2192 Vid. el parágrafo 3.1 de la Dirección Financiera de Munich del 2 de junio S 0223 ("Oberfinanzdirektionen").

2193 SEER, R.: "Contratos, transacciones...", cit., págs. 148 y ss.

En tercer lugar y respecto a sus efectos, cabe indicar que una vez alcanzado un acuerdo sobre los hechos, éste adquiere eficacia vinculante para las partes, siendo posteriormente incorporado al acto de liquidación. No obstante, debemos adelantar que el acuerdo puede ser objeto de impugnación autónoma cuando concurra un vicio del consentimiento: error, dolo o violencia²¹⁹⁴. En suma, vincula a ambas partes y asume carácter preparatorio del ulterior acto de liquidación, pudiéndose reconducir a la categoría de los negocios de fijación²¹⁹⁵.

C. LA EXPERIENCIA ESTADOUNIDENSE

En EEUU, el empleo de técnicas convencionales para la resolución de conflictos se haya muy extendido desde la década de los noventa, fundamentalmente por razones de eficacia y celeridad, siendo escasa la preocupación por su justificación material. En el sector tributario, podemos distinguir dos niveles de acuerdos en función de la instancia donde se produzcan: Oficina de Distrito y Oficina de Apelación Regional. De estas dos modalidades, destaca la última ante los “Appeals Officers”, dado el impulso y estímulo dado a estas técnicas²¹⁹⁶ con el fin de evitar los riesgos que conlleva acudir a la vía jurisdiccional. Su finalidad no es otra que obtener una justa e imparcial resolución de la controversia, lo más aproximada posible a la que darían los Tribunales²¹⁹⁷. No obstante y dado que el único límite a estos acuerdos es la existencia de un mínimo de incertidumbre, consideramos innecesario adentrarnos en su estudio, dadas las escasas similitudes que pueden presentar con los acuerdos de valoración²¹⁹⁸ por la diversa concepción del principio de legalidad.

2194 CERIONI, F.: *Gli accordi nel procedimento...*, cit., pág. 58.

2195 Dentro de la categoría de los negocios de fijación, la doctrina se ha decantado mayoritariamente por la naturaleza transaccional, vid. SEER, R.: “Contratos, transacciones...”, cit., págs. 142 y ss.

2196 En caso de renuncia no justificable a este tipos de técnicas, los Tribunales Tributarios pueden sancionar al contribuyente con una multa de hasta 5.000 dólares. Vid. el parágrafo 6673 del “Internal Revenue Manual”.

2197 SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 54.

2198 Un estudio detallado puede encontrarse en ROZAS VALDÉS, J.A.: “La resolución de controversias tributarias...”, cit.; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., págs. 46 y ss. y “La terminación convencional...”, cit., págs. 89 y ss.

D. LA EXPERIENCIA ITALIANA: EL “CONCORDATO” O “ACCERTAMENTO CON ADESIONE”

En Italia, nos encontramos con la figura del “concordato tributario” que pese a las duras críticas vertidas contra el mismo ha perdurado, con mayor o menor vigencia²¹⁹⁹, en el ordenamiento desde su introducción en 1897. El legislador italiano fue uno de los pioneros en la introducción de técnicas convencionales referidas a la determinación de la deuda tributaria o algunos de sus elementos y, en particular, de la base imponible entre finales del siglo XIX y principios del XX. Originariamente, su previsión obedeció a la impotencia del sistema tributario para conseguir que los ciudadanos contribuyesen con arreglo a su verdadera y real capacidad económica²²⁰⁰ así como a la voluntad de eliminar cualquier tipo de discrecionalidad de los funcionarios en su cuantificación²²⁰¹.

Los primeros precedentes los encontramos en el “Testo Unico per l’Imposta sui Redditi di Ricchezza Mobile” de 24 de agosto de 1877²²⁰². Concretamente, el artículo 40 permitía que el agente de la Administración tributaria y el contribuyente concordasen las cantidades a indicar en la declaración, es decir, celebrasen un acuerdo sobre el *quantum debeat*²²⁰³. Su perfeccionamiento, so pena de nulidad, quedaba subordinado a su

2199 Es necesario recordar como el “concordato” fue desterrado de la imposición directa en 1971 como consecuencia de la Reforma Vanoni hasta su posterior reintroducción en 1994.

2200 FALSITTA, G.: *Lezioni sulla riforma tributaria*, Cedam, Padua, 1972, pág. 65.

2201 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 149.

2202 Así, la doctrina destaca como precedente el Texto Único del Impuesto sobre rentas no inmobiliarias de 24 de agosto de 1877 y, en concreto, su artículo 40, desarrollado posteriormente por el Reglamento núm. 560 de 11 de julio de 1907 (FERLAZZO NATOLI, L. y FUSCONI, V.: *Guida al nuovo concordato fiscale*, Giuffrè Editore, Milán, 1998, pág. XII). Vid. la recolección de textos normativos en los que aparecía regulada la figura del “concordato” efectuada por BERLIRI, A.: ‘In tema di concordato fiscale’, *Tributi*, 1937, pág. 72. También, respecto a la evolución normativa vid. PUOTI, G.: “Concordato tributario”, *Enciclopedia giuridica*, Treccani, Roma, 1997, pág. 1.

2203 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 150. Brevemente, vamos a realizar una somera descripción del citado instituto en aquella época. Así, podríamos definirlo como el acuerdo a que llegaban Administración y contribuyente, cuando notificado el acto de liquidación, el contribuyente prefería, a fin de establecer la renta para la justa aplicación del tributo, más que acudir al recurso administrativo, concordar con la Administración la base imponible, eliminando así la controversia. Como elementos singularizadores podíamos señalar su forma escrita y la simultaneidad de los consensos de la Administración y del contribuyente. Por otra parte, destacaba su limitación a la valoración

plasmación en una declaración fechada y firmada por ambas partes. En desarrollo de la norma indicada se dictó el Real Decreto de 11 de julio de 1907 que, en su artículo 81, hacía referencia a la necesidad de indicar en la citada declaración la fuente productora del rendimiento junto con los elementos que habían sido tomados en consideración para la determinación de la renta sometida a gravamen. Esta exigencia constituía una muestra del anhelo por conseguir ciertas dosis de transparencia administrativa y de proscribir la corrupción así como un efectivo instrumento para su posterior control judicial. Además, se dictaron otras disposiciones análogas para otros impuestos entre los que destacaban “l’Imposta sui Fabbricati”²²⁰⁴, “l’Imposta di Registro”²²⁰⁵, “l’Imposta sulle Successioni”²²⁰⁶ y, por último, “l’Imposta sui Redditi”²²⁰⁷. Sin embargo, no fue hasta la promulgación de los Decretos-Ley de 27 de diciembre de 1946 –artículo 15– y de 3 de mayo de 1948 en materia de “l’Imposta Generale sull’Entrata” que el legislador empleó la expresión “concordato” para denominar el citado instituto.

Ante la proliferación de figuras impositivas que preveían dicho instituto y la configuración transaccional que inicialmente pareció dársele²²⁰⁸, la doctrina italiana reaccionó criticándolo duramente. ALLORIO y PAGLIARO afirmaron que, mediante el “concordato”, la Administración realizaba aquello que el ordenamiento no le permitía: discutía, negociaba, transigía con los contribuyentes con el fin de proceder sin demasiados obstáculos y funcionar con regular continuidad²²⁰⁹. Respecto a las vulneraciones que suponían del ordenamiento tributario, FALSITTA afirmó que “el principio de la transacción o del concordato evidenciaba la impotencia del sistema para someter al ciudadano a una

de la base imponible. En concreto y según los diversos impuestos se limitaba a: en “l’Imposta di ricchezza mobile” a la valoración de los rendimientos de titularidad de cada contribuyente; en la “Tassa di registro” a la valoración de los bienes transmitidos o sometidos a la tasa de registro; en la “Tassa di successione” a la valoración del patrimonio relicto del difunto; y, por último, en “l’Imposta di consumo” a la valoración de los hechos considerados como índice de consumo (venta de bebidas vino, matanzas de animales, consumo de gas y electricidad). Vid. también TESORO, G.: “La natura giuridica del concordato fiscale”, *Diritto e pratica tributaria*, 1937, págs. 393 a 395.

2204 Art. 5 de la Ley de 6 de junio de 1877 núm. 3684.

2205 Art. 41 del Real Decreto de 23 de diciembre de 1923, núm. 3269 y art. 14 del Real Decreto de 7 de agosto de 1936, núm. 1639.

2206 Real Decreto de 23 de diciembre de 1923, núm. 3270.

2207 Art. 24 del Real Decreto de 17 de septiembre de 1931, núm. 1608.

2208 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 150. Estos autores señalan como fundamento de su concepción negocial y contractual la visión privatística que impregnaba el Derecho tributario en aquella época.

2209 ALLORIO, E. y PAGLIARO, A.: “Concordato tributario”, *Novissimo Digesto Italiano*, Utet, Turín, 1969, Vol. III, pág. 990.

tributación acorde con su real capacidad económica, y violaba, por ello, conjuntamente, los principios de capacidad económica y de reserva de ley en materia tributaria”²²¹⁰. No obstante, algunos autores, a pesar de sus objeciones al instituto, también constataron que “una honesta colaboración entre Fisco y contribuyente era indispensable, allí donde la determinación del tributo implicaba valoraciones discrecionales”, tal y como se producía en la imposición directa²²¹¹. En suma, se rechazaba que el “concordato” pudiera convertirse en un instrumento a través del cual el ciudadano conseguía pagar menos de lo que se derivaba del ordenamiento para que la Administración se asegurase una cierta estabilidad en la recaudación y evitase la excesiva duración de la revisión judicial²²¹².

Como consecuencia de estas apreciaciones, se produjo un primer movimiento reformista que si bien principalmente incidía sobre la denominación del instituto aspiraba alcanzar una importante mutación de su régimen jurídico²²¹³. Concretamente, el nuevo término –“accertamento con adesione”²²¹⁴– suponía el abandono de la configuración transaccional para identificarlo con un acto administrativo caracterizado por la adhesión

2210 Vid. las duras palabras de FALSITTA, G.: *Lezioni sulla...*, cit., págs. 63 y ss.

2211 GAFFURI, F.: “Concordato tributario”, *Appendice al Novissimo Digesto Italiano*, Utet, Turín, 1980, Vol. II, pág. 298.

2212 PUOTI, G.: “Spunti critici in tema di concordato tributario”, *Rivista di Diritto Finanziario*, 1969, pág. 324.

2213 PUOTI, G.: “Concordato tributario”, cit., pág. 2. Pese a este cambio de denominación, un sector importante de la doctrina señaló que este revestimiento no era suficiente para revertir la incorrecta utilización que del citado instituto se venía haciendo.

2214 Así, en la segunda mitad del siglo XX y, concretamente, con la Ley Tremelloni del 5 de enero de 1956 (núm. 1) y el Texto Único de los Impuestos Directos de 29 de enero de 1958 (núm. 645), se sustituyeron los términos “accordo e concordato” por el de “accertamento con adesione”. De esta forma, el art. 34 de esta última norma establecía que “la base imponible puede ser determinada con la adhesión del contribuyente mediante la redacción de un acto escrito a tal efecto, del cual el contribuyente tiene derecho a obtener una copia. Este acto, so pena de nulidad, debe estar fechado y firmado por el representante de la Administración y por el contribuyente o su representante y debe indicar las fuentes productivas y los elementos que han servido de base para la citada determinación con expresa referencia a la declaración del contribuyente, si hubiese sido presentada”. Además, debían ser especificados como elementos constitutivos de la renta sometida a gravamen los siguientes: en el “accertamento analitico” o estimación directa, los ingresos brutos, los gastos deducibles y el ingreso neto; en cambio, en el “accertamento induttivo” o estimación indirecta, los elementos que habían conducido a la concreta determinación de la base imponible. En caso de omisión, el contribuyente podía solicitar la nulidad dentro de los 60 días siguientes de la emisión del acto o el 31 de diciembre a la Comisión tributaria competente. En caso de perfeccionamiento, el “concordato” no podía ser objeto de modificación, salvo por nulidad o por vicios de la voluntad. Vid. PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela. La definizione degli accertamenti a tutela del contribuente*, Giuffrè Editore, Milán, 1999, págs. 13 y 14.

previa del contribuyente sobre el *quantum debeatur*²²¹⁵, sin perjuicio de que ésta se formalizara posteriormente. Este cambio venía acompañado del rechazo de cualquier acuerdo entre Administración y contribuyente, limitando la intervención de este último a la adhesión final a la liquidación administrativa²²¹⁶. No obstante, la desnaturalización que sufrió el citado instituto como consecuencia de su incorrecta aplicación renovó las críticas de la doctrina, hasta el punto de ser suprimido por la reforma VANONI (1971) en el ámbito de la imposición directa al ser considerado un instrumento de corrupción y malas costumbres²²¹⁷. De esta forma, el “concordato” sólo sobrevivió limitadamente en el ámbito de la imposición indirecta²²¹⁸ en los Impuestos de Registro²²¹⁹, sobre Sucesiones²²²⁰ y el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Inmuebles²²²¹.

Como hemos señalado, el análisis detenido de su naturaleza jurídica así como del régimen jurídico que se derivaba de la adscripción a una u otra teoría²²²² determinó la crisis que hizo desaparecer prácticamente el “concordato” en la década de los 70. Sin embargo, no conviene olvidar que, desde un punto de vista práctico, el citado instituto ha resistido todas las críticas y ha sido calificado como una óptima técnica de gestión administrativa²²²³. A pesar de esta última reflexión, el legislador en vez de incidir en las causas que

2215 La inicial concepción privatística cedió el puesto a una iuspublicista de la relación tributaria, con la consagración del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria. Así, fue identificado como un acto unilateral caracterizado por el previo consentimiento del contribuyente al *quantum* del tributo (GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 150). Respecto a la naturaleza de acto administrativo acompañado de la “adesione preventiva del contribuyente”, vid. ALLORIO, E. y PAGLIARO, A.: “Concordato tributario”, cit., Vol. III, pág. 989; GRECO, G.: “Natura giuridica del concordato...”, cit., pág. 7; GRIZIOTTI, B.: “Natura ed effetti dell’accertamento e del concordato tributario. Impugnabilità e termini”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1938, pág. 284.

2216 PUOTI, G.: “Spunti critici...”, cit., pág. 321.

2217 COCIVERA, B.: “Concordato tributario”, *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè Editore, Milán, 1958, Vol. VIII, pág. 528; GAFFURI, F.: “Concordato tributario”, cit., Vol. II, pág. 298.

2218 FERLAZZO NATOLI, L. y FUSCONI, V.: *Guida al nuovo concordato...*, cit., pág. XV.

2219 Art. 50 del Decreto del Presidente de la República de 26 de octubre de 1972 (núm. 634).

2220 Art. 27 del Decreto del Presidente de la República de 26 de octubre de 1972 (núm. 637).

2221 Art. 31 del Decreto del Presidente de la República de 26 de octubre de 1972 (núm. 643).

2222 Como ya hemos señalado, la adscripción del “concordato” a la teoría contractual y, concretamente, su configuración transaccional determinó un gran número de críticas, al señalarse que la Administración realizaba aquello que el ordenamiento no le permitía: discutía, negociaba, transigía con los contribuyentes con el fin de proceder sin demasiados obstáculos y funcionar con regular continuidad (vid. ALLORIO, E. y PAGLIARO, A.: “Concordato tributario”, cit., Vol. III, pág. 990).

2223 COCIVERA señala como la Administración consigue superar la resistencia de los contribuyentes y asegura al Estado una rápida recaudación tributaria, dado el carácter definitivo que adquiere el acto de liquidación. Asimismo, subraya como coadyuva a potenciar el prestigio de la Administración tributaria (*Il concordato tributario*, cit., pág. 3).

contribuyeron a desnaturalizar dicho instituto optó por su supresión²²²⁴. Esta elección únicamente ha conducido a la saturación jurisdiccional sin provocar un cambio en la moralidad administrativa. En suma, podemos concluir que dificultar la flexibilidad de la actuación administrativa²²²⁵ no conlleva necesariamente una reducción la corrupción, sino que, por el contrario, en ocasiones la favorece²²²⁶.

Por estas razones y a pesar de las críticas vertidas, el “concordato” fue recientemente reintroducido en el ordenamiento italiano mediante el Decreto-Ley núm. 452, de 18 de julio de 1994²²²⁷, manteniendo el significativo cambio de denominación señalado: “accertamento con adesione”²²²⁸. La necesidad de asegurar unos ingresos constantes²²²⁹ y de

2224 LUPI, R.: “Le crepe del nuovo...”, cit., pág. 1859.

2225 La Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E señala que la nueva disciplina del “accertamento con adesione” comporta un mayor margen de acción para la Administración para determinar, en vía administrativa y mediante el carácter contradictorio de su procedimiento, la pretensión tributaria, permitiendo a su vez la descongestión de la jurisdicción contencioso-administrativa y anticipando la recaudación del tributo con concretos resultados positivos para la actividad de liquidación.

2226 LUPI, R.: “Le crepe del nuovo...”, cit., págs. 1859 y 1860. Por el contrario, LA ROSA considera que la flexibilidad de la Administración constituye un factor de éxito en la gestión tributaria (“Concordato, conciliazione...”, cit., pág. 1094).

2227 La reintroducción normativa puede calificarse, en cierta medida, tortuosa, dada la variedad de normas promulgadas a fin de dotarlo de vigencia. Así, en primer lugar fue emanado el Decreto-Ley núm. 452, de 18 de julio de 1994, seguido a continuación, dada la falta de su conversión en ley, por el Decreto-Ley núm. 538, de 17 de septiembre de 1994 (vid. la evolución normativa descrita por SALA, P.: “Legge n. 656 del 30 novembre 1994 – Accertamento con adesione; conciliazione giudiziale; chiusura delle liti pendenti; autotutela”, *Rivista di Legislazione Fiscale*, 1994, pág. 63. Una descripción de la figura puede encontrarse en SANTAMARIA, B.: “Accordi dubbi sul decreto reiterato. Concordato tributario. Eccessivi i limiti dell’istituto che rischia di eludere le aspettative di gettito”, *Il Fisco* núm. 37, 1994, pág. 8714). Posteriormente, fue aprobado el Decreto-Ley núm. 564, de 30 de septiembre de 1996, que fue finalmente convertido con alguna modificación en la Ley núm. 656 de 30 de noviembre de 1996. Así, a renglón seguido se dictó la Ley de 23 de diciembre de 1996 que pretendía una amplia reorganización del sistema tributario, dirigida fundamentalmente a la simplificación de las obligaciones de los contribuyentes, a la armonización de la disciplina de los tributos y de las bases imponibles, a la revisión del sistema sancionador y a la descongestión de la jurisdicción contencioso-administrativa mediante la mejora de la relación con el contribuyente a través de los principios de colaboración y transparencia. Esta norma preveía una delegación legislativa a favor del Gobierno para que regulase de nuevo el “concordato”. Por último, fue dictado el Decreto Legislativo núm. 218, de 19 de junio (fruto de la delegación realizada en el artículo 3.120 la “Legge di Misure di razionalizzazione della finanza pubblica”, núm. 662, de 23 de diciembre) que ha derogado las disposiciones anteriores.

2228 No obstante, es necesario distinguir para evitar cualquier tipo de confusión el “concordato a regime” o “accertamento con adesione a regime” del “concordato di massa” o “concordato per gli anni progressi”. Este último ha sido identificado con el instituto de la condonación, dada su generalización a la totalidad de los contribuyentes (“condono di massa”). Para una descripción del instituto, vid. LOVECCHIO, L.: “L’accertamento con adesione per gli anni progressi: note applicative”, *Bollettino Tributario* núm. 13, 1995, págs. 967 y ss. Una fuerte crítica puede verse en FALSITTA, G.: *Per un Fisco “civile”. Casi, Critiche e proposte*, Giuffrè Editore, Milán, 1996,

reducir la conflictividad en materia tributaria coadyuvó a promover la recuperación del citado instituto²²³⁰. A mayor abundamiento, la voluntad de mejorar y simplificar las relaciones entre Administración y contribuyente sobre la base de los principios de colaboración y transparencia, aminorando de forma notable la presión fiscal indirecta²²³¹, ha justificado recientemente una serie de medidas implementadas por el legislador italiano²²³², dirigidas a la reforma del procedimiento de gestión tributaria entre las que se encuentra el “concordato”²²³³. A estos factores había que añadir la preocupante situación congestión que había alcanzado la jurisdicción contencioso-administrativa²²³⁴.

De esta forma y con el fin de prevenir las críticas de épocas pasadas, se ha procedido a revestirlo bajo la forma de acto administrativo unilateral así como a reforzar su régimen jurídico en dicha dirección, pese al manifiesto contenido convencional que, según creemos, encierra. Concretamente, la instauración del “principio del contraddittorio” en su procedimiento, ha contribuido a reafirmar la existencia de una resolución administrativa en sustitución de un acuerdo²²³⁵. En este sentido, la citada figura debe encuadrarse en “el contexto de una política tributaria dirigida a potenciar el principio de contradicción en el procedimiento administrativo de liquidación”²²³⁶. No obstante, nos cuestionamos por qué se

págs. 273 a 316. Respecto a la posible vulneración de los principios de capacidad económica y de igualdad, vid. CAPOLUPO, S.: “Adesione del contribuyente...”, cit., pág. 6594.

- 2229 La doctrina ha señalado que el origen de su reintroducción obedece a motivos políticos y, concretamente, a la necesidad de incrementar los ingresos sin aumentar los impuestos. Por esta razón, determinados autores han criticado que la reforma se haya dirigido más bien a cosechar críticas favorables de los medios de comunicación más que a solucionar los múltiples problemas técnicos que se derivan de esta figura (LUI, R.: “Le crepe del nuovo...”, cit., pág. 1860; GALLO, F.: “La reintroduzione del...”, cit., pág. 1205).
- 2230 CAPOLUPO, S.: “D.L. n. 452/ 1994...”, cit., pág. 7308. El citado autor señala que el “concordato”, lejos de constituir una expresión de absoluto civismo jurídico, obedece a una confluencia de exigencias: reducción de la conflictividad, elevar la recaudación, etc.
- 2231 GALLO, F.: “La reintroduzione del...”, cit., pág. 1206; LA ROSA, S.: “Concordato, conciliazione...”, cit., pág. 1089.
- 2232 “Ravvedimento operoso, diritto d’interpello, autotutela amministrativa”, etc. Vid. SANTACROCE, B.: *Il ravvedimento operoso e gli altri strumenti di patteggiamento fiscale*, Cedam, Padua, 1996. Un factor importante es la previsión de instrumentos idóneos a conjugar estas exigencias sin reducir la recaudación, vid. CAPOLUPO, S.: “D.L. n. 452/ 1994...”, cit., pág. 7306.
- 2233 SANTAMARIA, B.: “Accordi dubbi sul decreto...”, cit., pág. 8714.
- 2234 GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuyente...”, cit., pág. 1502.
- 2235 En contra, STIPO, M.: “L’accertamento con adesione...”, cit., págs. 1262 y ss. El citado autor se muestra contrario a su configuración como acto administrativo unilateral para luego postular su calificación como obligación de Derecho público.
- 2236 FERLAZZO NATOLI, L. y FUSCONI, V.: *Guida al nuovo concordato...*, cit., pág. XI. La Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E señala que el “concordato” tiende a

ha extendido limitadamente a este instituto y no a la totalidad del “accertamento tributario”. En la actualidad, el “accertamento con adesione” constituye una modalidad singular de actuación administrativa en la aplicación del tributo en la que asume una especial relevancia la participación del contribuyente. En concreto, ésta se materializa tanto mediante el carácter contradictorio del procedimiento del citado instituto como a través de la adhesión a la liquidación. En este último acto del contribuyente puede localizarse la polémica acerca de la naturaleza del “concordato”, dado que se afirma que esta adhesión es previa a la emanación del acto de liquidación administrativa. Llegados a este punto, creemos que las dudas que se ciernen sobre esta cuestión obedecen en gran medida al escaso, por no decir nulo, desarrollo que se le ha dado al “contraddittorio” con el contribuyente²²³⁷.

Así, un sector doctrinal ha proclamado su naturaleza de acto administrativo, al que posteriormente se agrega la adhesión del contribuyente. En este sentido, postulan que la eficacia de la liquidación no depende de la aceptación del contribuyente, dadas las posibilidades de autotutela que ostenta la Administración. De esta forma, esta avenencia no constituye presupuesto de la emanación del acto, sino para la consecución de determinados efectos previstos por la norma. La manifestación de voluntad del contribuyente se concretaría en una simple adhesión final a la valoración contenida en el acto administrativo, erigiéndose en una declaración de ciencia –conformidad– con exclusión de tintes negociales.

No obstante, juzgamos que esta teoría presenta determinados puntos pendientes de resolución que impiden lograr nuestro convencimiento y nos hacen decantarnos por la existencia de un acuerdo procedimental al que el legislador no le ha reconocido relevancia alguna²²³⁸. En caso contrario, no tendría sentido que la eficacia de un acto administrativo quedase subordinada a la aceptación del contribuyente, dado que aunque faltara ésta nunca perdería su eficacia²²³⁹. En este sentido, algunos autores mantienen que la adhesión es previa a la emanación de la liquidación, produciéndose su formalización posteriormente.

favorecer una mejora tanto cualitativa como cuantitativa de la actividad administrativa de aplicación de los tributos.

2237 Vid. DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell'accertamento...”, cit., pág. 537; GRASSI, S. y COSIMODE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 152; SALVINI, L.: “La “nuova” partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 590.

2238 Un abundante sector doctrinal se muestra partidario de considerarlo como una transacción, vid. entre otros PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 38.

Empero, consideramos que la adhesión previa enmascara un acuerdo preparatorio del ulterior acto de liquidación, dado que ésta no se da con posterioridad a la emanación de este último sino que se traduce en una propuesta de resolución fijada de común acuerdo con el actuario. Por tanto, creemos necesario rechazar aquellas teorías que sostienen que la conformidad se presume previa, aunque se haga efectiva ulteriormente. En este caso, pensamos que la adhesión no representa más que un elemento formal necesario a efectos de perfeccionamiento del acto²²⁴⁰, dado que realmente ya se ha producido el acuerdo²²⁴¹. En concreto, esta configuración obedece a la voluntad de revestir estas actuaciones bajo la forma de acto administrativo unilateral a la par que manteniendo la vinculación del contribuyente a efectos de no impugnación del acto de liquidación, sin necesidad de reconocer eficacia jurídica al acuerdo.

En definitiva, podemos comprobar como, en materia de “concordato”, el elemento que caracteriza al instituto no es tanto la manifestación de voluntad de la Administración sino la participación del contribuyente y, más concretamente, su adhesión²²⁴². De esta forma, en su intervención se centrará el análisis del citado instituto a efectos de determinar la naturaleza del instituto y, por tanto, determinadas consecuencias en materia de régimen jurídico. Así, en función de la relevancia atribuida a la actuación del sujeto pasivo, se ha defendido la existencia de una transacción, de un negocio de fijación y, mayoritariamente, de un acto administrativo unilateral. No obstante, la configuración normativa actual del “accertamento con adesione” impide defender su carácter convencional. En aras de realizar un estudio más detallado, la cuestión de la naturaleza será tratada específicamente en el epígrafe siguiente, limitándonos aquí a realizar un somero análisis del régimen jurídico previsto en la actualidad para dicho instituto en el Decreto Legislativo núm. 218, de 19 de junio²²⁴³. La promulgación de esta nueva disposición respondió a la necesidad de

2239 PUOTI, G.: “Spunti critici...”, cit., pág. 337.

2240 En contra, NAVARRO EGEA, M.: “La audiencia del contribuyente...”, cit., pág. 710.

2241 ROSEMBUJ hace referencia a la existencia de “un acto compuesto, bilateral, de consenso” (“La transacción tributaria...”, cit., pág. 18).

2242 GIANNINI, A.D.: Prólogo a la obra de COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, Società Editrice Libreria, Milán, 1948, pág. IX.

2243 Junto a este Decreto Legislativo, el “Ministero delle Finanze” dictó la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E en materia de “accertamento con adesione” y “conciliazione giudiziale”, con las primeras indicaciones para su aplicación, postergando una futura circular que contendrá aclaraciones derivadas de la experiencia práctica de la aplicación del citado instituto.

coordinación que debía existir entre el “concordato” y la “conciliazione giudiziale”, inexistente en la regulación anterior²²⁴⁴.

En primer lugar, es necesario indicar los impuestos en los que el “accertamento con adesione” puede tener cabida. Así, se aplica, en la imposición directa, fundamentalmente al IRPF, IS²²⁴⁵ y, de forma especial, al IVA así como en la imposición indirecta respecto al ISD, a “le Imposta di Registro, Ipotecaria, Catastale” y al IIVTNU²²⁴⁶. Respecto al ámbito objetivo, la reintroducción del “concordato” se limitó inicialmente a las actividades económicas –empresariales y profesionales– para luego generalizarse con el citado Decreto Legislativo a toda clase de rendimientos e, incluso, al “accertamento sintetico”²²⁴⁷. Asimismo, cabe señalar que la normativa anterior descartaba su conclusión en el caso de ausencia de presentación de la declaración y posibilidades de existencia de delito²²⁴⁸. Sin embargo, en la actualidad estas causas de exclusión –“cause ostative”– han

2244 En este sentido, la principal diferencia que presentan ambos institutos en la actualidad se centra en la fase de su aplicación: administrativa o judicial (BIANCHI, P.: “L’*accertamento con adesione*” en la obra colectiva *Strumenti per prevenire e risolvere le liti tributarie*, Giuffrè Editore, Milán, 1998, pág. 60).

2245 Sin embargo, en la imposición directa también es aplicable a “l’Imposta Locale sui Redditi”, al “Contributo straordinario per l’Europa”, a “l’Imposta sul patrimonio netto delle imprese”, a “l’Imposta sostitutiva su riserve o fondi in sospensione d’imposta”, a “l’Imposta sostitutiva da rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese” y, por último, a “l’Imposta Regionale sulle Attività Produttive”.

2246 A estas figuras impositivas hay que añadir “l’Imposta erariale di trascrizione”, “l’Imposta provinciale sull’immatricolazione dei nuovi veicoli”, “l’Imposta sostitutiva dell’Invim”, “l’Imposta sostitutiva sulle operazioni di credito” y “l’Imposta erariale di trascrizione e addizionale regionale all’imposta erariale di trascrizione”.

2247 Vid. el artículo 2 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997. En la doctrina, vid. STIPO, M.: “L’*accertamento con adesione*...”, cit., pág. 1251. El epígrafe 1.2 de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E señala que el “*accertamento con adesione*” deja de estar limitado a específicos aspectos de la liquidación como son la existencia, valoración e imputación a un determinado período impositivo (en el mismo sentido, vid. GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1503). Así, posteriormente realiza una enumeración ejemplificativa de los supuestos reconducibles al “*accertamento con adesione*”: liquidaciones sintéticas e inductivas, liquidaciones de oficio, liquidaciones basadas en coeficientes presuntivos, etc. (vid. PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione*...”, cit., pág. 47). En el caso de la imposición indirecta, se realiza una especial referencia a la valoración de los bienes inmuebles y los derechos reales sobre los mismos (vid. el epígrafe 1.2 del Capítulo II de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E). En el caso del “*accertamento sintetico*”, GRASSI señala que el “*contraddittorio*” permite al contribuyente demostrar, incluso antes de la notificación de la liquidación, que el mayor valor comprobado de forma sintética se deriva en realidad de rendimientos exentos o sometidos a retención (“La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1505).

2248 GATTO, M.: “I problemi applicativi dell’*accertamento con adesione*”, Il Fisco núm. 29, 1995, pág. 7264; LUNELLI, R.: “L’attuazione della delega su *accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*”, Il Fisco núm. 13, 1998, pág. 3998.

desaparecido²²⁴⁹. Respecto al ámbito subjetivo, éste se ha ampliado a toda clase de contribuyentes²²⁵⁰ e, incluso, a los sustitutos²²⁵¹. En cuanto a su objeto, el epígrafe 1.2 del Capítulo I de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997 (núm. 235/E) señala que el “accertamento con adesione” deja de estar limitado a específicos aspectos de la misma como son la existencia²²⁵², valoración²²⁵³, inherencia²²⁵⁴ e imputación a un determinado período impositivo para extenderse a cualquier aspecto de la liquidación en que la Administración sea competente²²⁵⁵. En suma, el “accertamento con adesione” ha supuesto la atribución a esta última de un mayor margen de actuación y de propuesta combinada con un incremento de la participación activa del contribuyente en la determinación de la base imponible.

En segundo lugar y respecto al procedimiento del “accertamento con adesione”²²⁵⁶, cabe señalar que el mencionado Decreto Legislativo ha abierto nuevas posibilidades de

2249 STIPO, M.: “L’accertamento con adesione...”, cit., pág. 1251.

2250 Personas físicas, personas jurídicas y entes asimilados, sociedades de capitales y las entidades del artículo 87 del Texto Único de los Impuestos sobre la Renta.

2251 Además, hay que añadir la posibilidad que se le brinda al sustituto de acceder al “concordato” (artículo 2.7 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997).

2252 La existencia hace referencia a la certeza de los ingresos o gastos, excluyéndose los posibles, para que se les reconozca trascendencia tributaria (vid. PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., págs. 28 y ss.).

2253 La valoración se inserta dentro del más amplio concepto de la cuantificación del tributo y hace referencia a la determinación del valor de un bien mediante una amplia variedad de reglas objetivas e incluso presuntivas (PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 29).

2254 Este concepto hace referencia a la relación existente entre el ingreso o gasto y la fuente del rendimiento correspondiente (PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 32).

2255 En este sentido, es necesario distinguir los tres tipos de determinación de la base imponible: “accertamento analítico” o estimación directa, “accertamento induttivo” o estimación indirecta y “accertamento sintetico” o estimación objetiva. En el primero, el contraste entre lo declarado y lo no declarado requiere un importante esfuerzo material y temporal que no impide que, posteriormente, el contribuyente en sede de revisión pueda aportar elementos no obtenidos por la Administración. En el segundo y dada la gravedad de las infracciones del contribuyente, se prescinde de la declaración y de la contabilidad del contribuyente para emplear parámetros objetivos, coeficientes presuntivos del rendimiento, estudios sectoriales. En el tercero, la determinación de la base imponible se realiza sobre la base del llamado “redditometro”. Con el fin de superar la incapacidad administrativa de instaurar una verdadera relación de colaboración con el contribuyente, se ha previsto el “concordato” que, gracias a su carácter contradictorio, permite a ambas partes un intercambio de información que va más allá de los requerimientos administrativos y que potencia el acierto de la resolución administrativa. Vid. asimismo PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., págs. 5 y ss. y la nota 2247 (pág. 465).

2256 El Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997 diferencia el procedimiento del “concordato”, según afecte a impuestos directos e IVA o al resto de impuestos indirectos. No obstante,

iniciación del mismo²²⁵⁷. Por una parte, puede dar comienzo como consecuencia del llamamiento²²⁵⁸ discrecional²²⁵⁹ del órgano competente –“l’ufficio delle entrate”²²⁶⁰– al contribuyente²²⁶¹ antes de la notificación de un acto de liquidación o de rectificación²²⁶². En esta invitación, que puede equipararse a una propuesta de liquidación²²⁶³, la Administración debe indicar una serie de datos que permitan una efectiva participación del obligado: períodos impositivos objeto de comprobación, información en su poder con trascendencia tributaria respecto a los períodos sometidos a comprobación²²⁶⁴ y, por último, la fecha,

cabe señalar que prácticamente estamos ante procedimientos idénticos, con pequeñas particularidades que desarrollaremos en las siguientes notas al pie.

- 2257 DI PIETRO afirma que la iniciativa puede corresponder a la Administración o al contribuyente tanto durante la instrucción o finalizada la misma como después de la notificación de una liquidación (“Il contribuente nell’accertamento...”, cit., pág. 537).
- 2258 Aunque el Decreto Legislativo estudiado no requiere la observancia de ninguna modalidad, la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E (epígrafe 2.3) exige una invitación bien mediante carta certificada bien mediante el procedimiento previsto en el art. 60 del Decreto del Presidente de la República núm. 600 de 1973.
- 2259 En este sentido, se deja a la valoración del órgano competente el envío de la invitación al contribuyente (LUNELLI, R.: “L’attuazione della delega...”, cit., pág. 4001), siempre y cuando esté en poder de elementos que determinen la necesidad de iniciar actuaciones de comprobación e investigación y, eventualmente, de dictar un acto de liquidación (PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 49). Empero, no tiene obligación alguna de convocarle antes de emanar el acto de liquidación. A la hora de decidir la oportunidad o no de la invitación del contribuyente, la citada Circular señala que deberán tenerse en cuenta el coste-beneficio de la misma, atendiendo al fundamento y solidez de los elementos base de la liquidación y al coste y riesgo de pérdida de un eventual conflicto. En el caso de que la Administración decida no enviar la invitación correspondiente no impide que el contribuyente pueda solicitar el inicio del procedimiento. Vid. GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1506.
- 2260 El artículo 4.3 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997 ha previsto que, hasta la efectivo funcionamiento del “Ufficio delle Entrate”, serán competente el “Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette” y, en su caso, el “Ufficio dell’Imposta sul Valore Aggiunto”. En el caso de los impuestos indirectos, el artículo 10 señala que hasta el funcionamiento será competente el “Ufficio di Registro”.
- 2261 En el caso de que exista más de un titular del hecho imponible, la invitación deberá hacerse extensiva a todos y cada uno de ellos para permitirles participar en el procedimiento y manifestar su propia posición.
- 2262 “Avviso di accertamento o di rettifica”. Asimismo, el envío de la “richiesta di chiarimenti”, además de cumplir su función propia, también debe considerarse como una invitación al contribuyente (artículo 5.2 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997). En el citado requerimiento, la fecha de comparecencia deberá fijarse acordando un tiempo razonable para la contestación y dar la posibilidad de preparar las cuestiones que se sometan a debate.
- 2263 MAGISTRO, L. y FANELLI, R.: *L’accertamento con adesione del contribuente*, Giuffrè Editore, Milán, 1999, pág. 83.
- 2264 Este último elemento no aparece recogido en el citado Decreto Legislativo, sino en el punto 2.3 de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E. Concretamente, este requisito obedece a razones de transparencia y de permitir el conocimiento al contribuyente de las cuestiones que serán debatidas.

lugar y hora de la comparecencia a efectos de concluir el “concordato”²²⁶⁵. Sin embargo, no debe olvidarse que la invitación reviste carácter meramente informativo sobre la posibilidad de adhesión, pudiendo el contribuyente aceptarlo, rechazarlo e, incluso, no responder sin que estas dos últimas actuaciones comporten sanción alguna. En este sentido, el llamamiento de la Administración puede interpretarse como la voluntad de determinar, anticipadamente y con las mayores garantías para el sujeto pasivo, la base imponible. Por último, conviene adelantar que su rechazo precluye la posibilidad de que, posteriormente, el administrado pueda proponer la conclusión de ningún tipo de “concordato”²²⁶⁶.

Por otra parte, se consiente que el contribuyente pueda tomar la iniciativa para dar comienzo al procedimiento del “accertamento con adesione”. En la normativa de 1994 únicamente se permitía la actuación antes citada después de serle notificado un acto de liquidación, mientras que en la actualidad se admite también en caso de haberse producido actuaciones de comprobación e investigación. Así y en vez de impugnarse directamente el acto de liquidación notificado²²⁶⁷, el ciudadano²²⁶⁸ también puede solicitar el inicio del procedimiento mediante una instancia a tal efecto dirigida al órgano que lo emanó, siempre

2265 Así, se señala que el plazo mínimo que debe concedérsele al contribuyente no puede ser inferior a quince días al igual que ocurre con otras invitaciones y requerimientos ex artículos 32 y 52 de los Decretos del Presidente de la República núms. 600 y 633 (vid. GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1509). El epígrafe 2.3 de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E prevé la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda solicitar el aplazamiento de la comparecencia, debiendo la Administración valorar su concesión a tenor de los motivos señalados.

2266 En este sentido, esta actitud negativa implica el efecto preclusivo respecto a una posterior propuesta del contribuyente para la celebración de un “concordato” (vid. GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1508; PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 51).

2267 Una tercera posibilidad, sería la aquiescencia, es decir, la renuncia a la impugnación mediante el ingreso correspondiente con el fin de conseguir una reducción hasta un cuarto de las sanciones impuestas. No obstante, conviene precisar que ambos institutos –“accertamento con adesione” y aquiescencia– son alternativos, de forma que en caso de presentación de instancia del contribuyente para alcanzar un acuerdo impide la aplicación de la reducción de las sanciones derivada de la aquiescencia. De esta forma, la reducción a un cuarto de las sanciones conexas a la determinación del tributo se subordina tanto a la renuncia a la impugnación por parte del contribuyente como a la presentación de instancia para la celebración del “concordato” junto al cumplimiento de las condiciones de perfeccionamiento de este último (BIANCHI, P.: “L’*accertamento con adesione*”, cit., pág. 60; PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 42).

2268 En caso de existencia de varios titulares del hecho imponible, la instancia de uno de ellos conlleva el inicio del procedimiento para todos ellos. Ésta constituye una novedad del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997.

y cuando su impugnación aún sea posible²²⁶⁹. Nos encontramos ante una actividad de impulso de la liquidación dirigida a acortar los plazos para su determinación. En este caso, el órgano competente al que deberá dirigirse la solicitud²²⁷⁰ será el “Ufficio dell’Entrate” en cuya circunscripción tenga el ciudadano su domicilio fiscal. En la misma, se instará a la Administración una propuesta de “accertamento” respecto a los períodos impositivos que estime el contribuyente para el caso de su eventual determinación con adhesión²²⁷¹. Como consecuencia de su presentación y para no perjudicar sus intereses y su derecho de defensa²²⁷², se suspende durante 90 días los plazos para la impugnación del acto de liquidación y para “l’iscrizione provvisoria a ruolo”²²⁷³. De esta forma y en caso de que en el citado término las partes no consigan alcanzar un acuerdo, el interesado no pierde la posibilidad de reclamar ante la “Commissione tributaria provinciale”²²⁷⁴. No obstante, cabe señalar que la interposición de algún tipo de recurso relativo al acto de liquidación se entiende como una renuncia a la instancia presentada. Recibida la solicitud con posterioridad al envío de un acto de liquidación, la Administración tiene que convocar al sujeto pasivo dentro de los 15 días siguientes a su recepción para la formalización de un eventual “concordato”²²⁷⁵. Sin embargo, no conviene olvidar la facultad discrecional que

-
- 2269 Artículo 6.1 y 2 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997. En este sentido, la instancia debe presentarse antes de la impugnación de la liquidación ante la Comisión tributaria provincial.
- 2270 Así, se señala la posibilidad de presentarla bien mediante correo certificado bien mediante depósito directo en la secretaría del “Ufficio delle Entrate” con el correspondiente justificante.
- 2271 La citada instancia deberá indicar una dirección de contacto, incluso, el número de teléfono. No obstante, nada se ha establecido respecto al contenido de la instancia del contribuyente y, sobre todo, si debe incorporar algún elemento con efectos informativos o defensivos a fin de que la Administración pueda valorar la conveniencia de invitarlo (SALVINI, L.: “La “nuova” partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 591).
- 2272 GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1510.
- 2273 Respecto a los impuestos indirectos, el artículo 12 del Decreto establece una especialidad al señalar que la presentación de la instancia por uno sólo de los obligados tributarios suspende los plazos durante 90 días, para todos los coobligados, en materia de impugnación y de recaudación. En el caso de que el procedimiento concluya sin acuerdo, se reabre el plazo para la impugnación del “avviso di accertamento”. En el supuesto de iniciación a instancia de la Administración, la suspensión no se produce, dado que no se ha dictado propuesta de liquidación, sino que se ha invitado directamente al contribuyente.
- 2274 En suma, es posible solicitar el inicio del procedimiento del “concordato” y, en caso de la eventual persistencia del desacuerdo, impugnar el acto de liquidación, no siendo posible sin embargo invertir el orden descrito.
- 2275 En cambio y en el caso de que la presentación de la instancia del contribuyente responda a una comprobación, verificación o inspección, queda a criterio de la Administración convocarlo o no (LUNELLI, R.: “L’attuazione della delega...”, cit., pág. 4002). En este caso, ésta deberá tener en cuenta los elementos recogidos en las diligencias derivadas de las actuaciones citadas y de los elementos que obren en su poder (epígrafe 2.4 de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E). En el caso de invitación al contribuyente, la

ostenta la Administración de continuar y finalizar el procedimiento tendente a la conclusión del “concordato”²²⁷⁶, sin que exista obligación alguna de alcanzar un acuerdo²²⁷⁷. En consecuencia, podemos ver como en ninguna de las dos modalidades de inicio del procedimiento el contribuyente tiene derecho a ser invitado por la Administración²²⁷⁸. En último lugar y como posibilidad residual de inicio, cabe señalar que el contribuyente que se haya visto sometido a inspecciones, verificaciones o acceso a locales también puede requerir al “Ufficio delle Entrate” competente la formulación de una propuesta de liquidación con el objetivo de lograr una definición concordada²²⁷⁹.

Una vez alcanzada esta fase del procedimiento, el Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997²²⁸⁰ omite cualquier referencia a la actuación del principio de contradicción²²⁸¹, a pesar de constituir uno de los elementos caracterizadores y más importantes del “accertamento con adesione”²²⁸². De hecho, el fundamento de su procedimiento reside en el diálogo que necesariamente debe instaurarse entre Administración y contribuyente para poder argumentar la validez de sus pretensiones²²⁸³, mediante el análisis de los elementos que pueden conducir a su reducción o modificación²²⁸⁴. En este sentido, en la Circular

respuesta administrativa sólo contendrá la fecha y hora de la comparecencia, dado que el resto de datos fueron ya señalados en la propuesta de liquidación.

- 2276 GRASSI, E.: ‘La partecipazione del contribuente...’, cit., pág. 1506; PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 50.
- 2277 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., págs. 157 y 158. Por el contrario, sólo están obligados a valorar si son suficientes las aportaciones del contribuyente para modificar la liquidación administrativa y recurrir, en consecuencia, al “patteggiamento” sobre el *quantum debeatur*.
- 2278 Vid. el epígrafe 2.3 del Capítulo I de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E. Vid. asimismo SALVINI, L.: “La “nuova” partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 591.
- 2279 Vid. el punto 2 de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E.
- 2280 Ni siquiera la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E regula la cuestión en profundidad, realizando únicamente una somera referencia.
- 2281 SALVINI señala que su efectiva actuación dependerá siempre de la invitación de la Administración o de la aceptación por esta última de la instancia del contribuyente solicitando el inicio del procedimiento del “accertamento con adesione”, sin que pueda constatarse derecho alguno del contribuyente (“La “nuova” partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 591).
- 2282 DI PIETRO, A.: ‘Il contribuente nell’accertamento...’, cit., pág. 537; GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 152; SALVINI, L.: “La “nuova” partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 590; STIPO, M.: “L’accertamento con adesione...”, cit., pág. 1254.
- 2283 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 154. Estos autores señalan esta fase del procedimiento como aquella idónea para resolver aquellas controversias que afectan a elementos que, por su naturaleza, conllevan márgenes de apreciación y son, por tanto, discutibles.
- 2284 DI PIETRO, A.: ‘Il contribuente nell’accertamento...’, cit., pág. 537; FERLAZZO NATOLI, L.: ‘La rilevanza del principio...’, cit., pág. 550. Precisamente, SALVINI ha criticado que, frente a la

Ministerial se señala que la determinación concordada será el resultado del carácter contradictorio del procedimiento del citado instituto, en razón de una más fundada y razonable valoración del hecho imponible que tenga en cuenta los elementos aportados por el contribuyente²²⁸⁵. No obstante, la citada Circular se limita a indicar que cada encuentro entre las partes²²⁸⁶ se incluirá en la correspondiente diligencia en la que se incorporará la documentación aportada por el contribuyente así como las alegaciones que fundamentan su posición²²⁸⁷. La última diligencia deberá contener los extremos exactos de la definición concordada de la base imponible, señalándose los motivos que han llevado a tal resultado²²⁸⁸, así como recoger la expresa voluntad del sujeto pasivo de prestar su adhesión a la liquidación administrativa.

La celebración del “concordato” estaría ligada al ámbito de libertad existente en la determinación de la base imponible con relación a la valoración de aquellos elementos de hecho sobre la base de reglas de la experiencia o técnicas –no jurídicas– por parte de la

rígida procedimentalización de la participación del contribuyente, en el concordato ha dejado absoluta libertad de formas. De este modo, ha señalado que la flexibilidad debería referirse al contenido del “contraddittorio” y no a sus formas. A mayor abundamiento, señala que la intervención del contribuyente sólo se produce en sede de deliberación y no durante la instrucción del procedimiento (“La “nuova” partecipazione del contribuente...”, cit., págs. 591, 592 y 593).

- 2285 Vid. el epígrafe 1.2 de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E. SALVINI ha ido más allá señalando que la intervención del contribuyente supera las aportaciones favorables a su posición o de carácter defensivo dirigidas a la correcta determinación del tributo. Concretamente, vislumbra un procedimiento “premiale” y de carácter transaccional respecto de una situación que la propia Administración juzga incierta. De esta forma y aunque no considera la adhesión reconducible a los acuerdos administrativos, señala que su participación incide sobre la determinación de la base imponible (“La “nuova” partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 592).
- 2286 De la normativa parece inferirse que el “contraddittorio” y, en concreto, la eventual modificación de la pretensión tributaria de las partes únicamente podrá realizarse mediante el encuentro físico entre funcionario y contribuyente. Una vez producido el primer encuentro, el contribuyente podrá aportar todos aquellos documentos o elementos tendentes a fundamentar su pretensión y, en su caso, a desvirtuar la de la Administración. Vid. PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 55.
- 2287 La diligencia deberá ser firmada por ambas partes y de ella recibirá copia el contribuyente. Asimismo, recogerá detalladamente las declaraciones y requerimientos de las partes así como la identificación de la documentación aportada. A la conclusión del encuentro y siempre en la diligencia, el funcionario deberá indicar la fecha de una posterior convocatoria y, en caso contrario, los argumentos y razones que impiden la prosecución del procedimiento (PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 55). GRASSI destaca la finalidad de transparencia que persigue esta exigencia así como de documentación idónea para un posterior control de legitimidad (“La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1507). Además, esta diligencia deberá ser firmada por el contribuyente, señalándose en caso contrario el motivo.
- 2288 En este sentido, deberán indicarse los procesos jurídico-fiscales que han llevado a tal determinación así como los documentos, pruebas, etc. que justifiquen tal resultado (PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 56).

Administración²²⁸⁹. Por esta razón, la participación del contribuyente es coherente con la autonomía administrativa para alcanzar o no el acuerdo, valorando las alegaciones y elementos aportados por este último²²⁹⁰. Como ya hemos señalado, la actuación del principio de contradicción en el “concordato” debe permitir al contribuyente rebatir la postura administrativa mediante alegaciones, pruebas y documentos relacionados con el objeto del procedimiento²²⁹¹. Esto no comporta que la Administración haga dejación de su potestad de imposición, sino que simplemente reconoce la incorrección de su planteamiento anterior o la corrección del acuerdo alcanzado²²⁹². Su conclusión constituye una potestad discrecional con respecto a su emanación pero no con respecto a su contenido. Por esta razón, consideramos una exigencia irrenunciable que la intervención del contribuyente sea documentada e incorporada al expediente a efectos de su posterior inclusión en la motivación bien para aceptar bien para rechazar sus argumentaciones. De este modo, una configuración como la descrita permite reforzar las garantías de transparencia e imparcialidad de la actuación administrativa así como afianzar la realización del interés público consistente en el “justo reparto del sacrificio tributario”²²⁹³. No obstante, conviene recordar que este tipo de figuras siempre lleva consigo un elevado peligro de desnaturalización, ante las posibilidades de que se automaticen reducciones de la postura administrativa inicial con el fin de concluir la controversia correspondiente sin análisis alguno del fundamento de la pretensión del contribuyente.

En el hipotético caso de que las partes lleguen a un punto de encuentro²²⁹⁴, se procederá a la redacción del llamado “atto di adesione”, en doble ejemplar firmado por el

2289 PUOTI, G.: “Spunti critici...”, cit., pág. 338.

2290 DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell’accertamento...”, cit., pág. 537.

2291 En el mismo sentido, DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell’accertamento...”, cit., pág. 538.

2292 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 152. Estos autores hacen referencia a una valoración administrativa atenta y objetiva de los argumentos y de los elementos aportados por el contribuyente a fin de permitir la instauración de una relación menos conflictiva.

2293 DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell’accertamento...”, cit., pág. 538.

2294 En el caso de la imposición indirecta, el legislador prevé la posibilidad de que el “concordato” se alcance mediante la adhesión de un solo de los coobligados (titulares del hecho imponible). En este supuesto, la definición concordada obtenida por cualquiera de los anteriores extingue la obligación tributaria respecto a los restantes, dado que la perfección del “concordato” exige el ingreso. No obstante, cabe señalar que la adhesión no podrá ser parcial, sino venir referida a la totalidad de bienes o derechos contenidos en el mismo acto o declaración. En el caso de “l’imposta di Registro”, habrá que verificar si cada operación reviste autonomía propia o está intrínsecamente relacionada con otras recogidas en el mismo acto. En contra de que el “concordato” extienda su eficacia a otros sujetos distintos a los que han propiciado su celebración, vid. GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 180 y ss.

contribuyente o su representante y del Director del “Ufficio delle Entrate” o de la persona en quien delegue. El citado documento deberá recoger, separadamente para cada tributo, los elementos y la motivación en la que se basa la cantidad concordada²²⁹⁵, la liquidación del mayor valor comprobado, incluidas sanciones e intereses, y otras sumas debidas como consecuencia de la conclusión del “concordato”²²⁹⁶. Estas exigencias referidas a la motivación constituyen una garantía de transparencia, tendentes a reducir las posibilidades de su desnaturalización y a eliminar las sospechas que lo acompañaron en épocas precedentes²²⁹⁷. En suma, es necesario que recoja todos los elementos que han sido objeto del debate entre Administración y contribuyente y que justifican las decisiones técnico-jurídicas que implica el “concordato”²²⁹⁸. No obstante, debe subrayarse que el “accertamento con adesione” únicamente se perfeccionará con el ingreso, en los veinte días siguientes de la formalización del “atto di adesione”, de las cantidades debidas como consecuencia del acuerdo. Además, en la actualidad el citado Decreto Legislativo permite el fraccionamiento de la cantidad concordada a la que el contribuyente ha prestado su adhesión²²⁹⁹. De esta forma y transcurridos diez días del ingreso de la deuda tributaria o del primer plazo, el contribuyente deberá señalarlo al órgano competente, aportando la documentación oportuna²³⁰⁰, para poder obtener una copia del “concordato”. En caso de que no se produzca el ingreso correspondiente, la Administración realizará la liquidación

2295 En particular, debe señalarse la cantidad propuesta por el contribuyente, la propuesta por la Administración y, por último, la lograda tras la actuación del principio de contradicción (LUNELLI, R.: *L’attuazione della delega...*, cit., pág. 4003; PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 57).

2296 Por ejemplo, las contribuciones a la Seguridad Social cuando el “accertamento con adesione” se refiera al IRPF. Sin embargo, en este caso concreto no se añaden ni intereses ni sanciones. Vid. GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 159.

2297 GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1496.

2298 PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 44. Así, en el caso del “accertamento induttivo” deberán incluirse aquellas circunstancias que han justificado el recurso al concreto parámetro objetivo, coeficiente presuntivo o estudio de sector así como las alegaciones del contribuyente que han sido acogidas por la Administración y que han conllevado una base imponible diferente e inferior a la que pretendía. En el caso del “accertamento analitico”, la motivación deberá poner de manifiesto las valoraciones tanto de la Administración como del contribuyente sobre la base de los documentos, declaraciones, etc., en poder de la primera o aportados por el segundo. Por último, en el caso del “accertamento sintetico” deberán señalarse los elementos que han desvirtuado la aplicación del llamado “redditemetro”.

2299 En caso de fraccionamiento, deberá ingresarse el primer plazo, presentando garantías suficientes para los siguientes. En el supuesto de falta de ingreso de los plazos siguientes, la Administración ejecutará la garantía prestada.

2300 Concretamente, el justificante del ingreso y en el caso del fraccionamiento, además del justificante del primer ingreso, la documentación relativa a la prestación de garantía.

oportuna (inicio del procedimiento a instancia del órgano competente o en caso de actuaciones de comprobación o investigación) o se procederá a recaudar las cantidades que se derivan del primer acto de liquidación (procedimiento a instancia del contribuyente después de la notificación de un acto de liquidación)²³⁰¹.

En tercer lugar y respecto a sus efectos²³⁰², cabe indicar que, una vez perfeccionado el “accertamento con adesione”, desaparece la controversia, no siendo posible su impugnación por el contribuyente. A mayor abundamiento, cabe señalar que “l’atto di accertamento” no puede ser integrado o modificado por parte de la Administración, adquiriendo carácter definitivo²³⁰³ pero susceptible de un posterior control judicial acerca de su legalidad²³⁰⁴. Además, el período impositivo a que se refiera el “concordato” no podrá ser objeto de un ulterior control o verificación²³⁰⁵. No obstante, existen excepciones a esta regla en determinados casos, destacando principalmente el “concordato” parcial²³⁰⁶ y la aparición o descubrimiento de nuevos elementos²³⁰⁷, siempre y cuando determinen un mayor valor comprobado superior al 50 por cien de la cantidad concordada y superior a 150 millones liras (77.468,5 euros)²³⁰⁸. Asimismo, debe indicarse que la liquidación administrativa dictada antes de la invitación al contribuyente pierde vigencia una vez

-
- 2301 PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 56. Esta cuestión será tratada con mayor detenimiento al abordar la naturaleza jurídica. No obstante, debemos adelantar que no juzgamos coherente que, una vez alcanzada la determinación concordada de la base imponible, se recurra al originario acto de liquidación cuando, en teoría, el nuevo acto de liquidación se ajusta en mayor medida a la capacidad económica del contribuyente.
- 2302 FERLAZZO NATOLI, L. y SERRANÒ, M.V.: “Accertamento con adesioni e retroattività dei benefici penali”, *Bolletino Tributario* núm. 12, 1999, págs. 933 y ss.
- 2303 En este sentido, GRASSI afirma que no puede negársele el intento que supone para la prevención de conflictos a la par que de descongestión de la jurisdicción contencioso-administrativa (“La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1502).
- 2304 GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1506.
- 2305 PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 61.
- 2306 La Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E establece como ejemplos: las liquidaciones previstas en el art. 41-bis del DPR núm. 600 de 1973, las liquidaciones del art. 54.5 del DPR núm. 633 de 1972 y las liquidaciones basadas sobre parámetros. Además, de estos casos de comprobación parcial, hay que señalar otros supuestos como son los de “concordatos” que tengan por objeto los rendimientos derivados de la participación en sociedades personales o asociaciones de profesionales y la posición personal del socio, asociado o cónyuge (art. 2.4 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997).
- 2307 En estos casos, se indica que estos nuevos elementos ni debían ni podían deber conocerse en la fecha de celebración del “concordato”.
- 2308 Artículo 2.4 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997. Así, GRASSI advierte que para poder proceder a la anulación de un propio acto —en este caso, modificación o integración— debe valorarse la existencia del interés público que va más allá del simple restablecimiento de la legalidad turbada (“La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1501).

ingresada la cantidad concordada o el primer plazo, prestando garantías para el resto de la deuda. Dentro del ámbito de aplicación y, concretamente, respecto a los efectos de la adhesión cabe señalar que la cantidad “concordada” en materia de IRPF e IS es trasladable a los hechos imposables con relevancia en el IVA²³⁰⁹. En los casos de imposición indirecta, la valoración a la que ha prestado su adhesión el contribuyente tiene también efectos para todos aquellos tributos que afecten a los bienes y derechos objeto del “concordato”²³¹⁰. De esta forma, constatamos como el instituto estudiado consigue eliminar la “estanqueidad” en el sistema tributario italiano. Por último, la definición concordada conlleva la reducción de las sanciones a un cuarto de la cuantía mínima prevista por la norma para la infracción cometida²³¹¹, teniendo en cuenta la cantidad acordada. Respecto a las consecuencias en el ámbito penal, cabe señalar que las penas previstas para los delitos tributarios relacionados con el objeto del “concordato” se reducirán a la mitad, excluyéndose la aplicación de las penas accesorias²³¹².

2309 Vid. el artículo 2.1 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997 para la imposición directa. Ésta constituye una novedad del citado Decreto con respecto a la normativa anterior, debiendo aplicarse al mayor valor comprobado en el IRPF –cuyos efectos son trasladables al IVA– la alícuota media para realizar la correspondiente liquidación a efectos de IVA. Además, debe señalarse que también pueden ser objeto del “accertamento con adesione” aquellos hechos imposables que tengan únicamente trascendencia tributaria a efectos de IVA. El legislador italiano había previsto su no extensión al ICIAP –“Imposta Comunale per l’esercizio di Imprese, di Arti e Professioni”– actualmente derogado por el Decreto Legislativo núm. 446 de 15 de diciembre de 1997. Por último, cabe añadir que se excluye que el “concordato” también despliegue sus efectos fuera del ámbito tributario, con excepción de las contribuciones a la Seguridad Social que tomen como base los rendimientos sometidos al IRPF (art. 3.3 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997).

2310 Artículo 3.1 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997. Así, por ejemplo en el caso de que el “concordato” afecte a una compra-venta los tributos implicados y sobre los que tendría efecto serían “l’Imposta di Registro, l’Imposta Ipotecaria” y “l’Imposta Catastale”. En este caso, el epígrafe 3 del Capítulo II de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E señala que además se deberán los intereses de demora correspondientes.

2311 No obstante, esta reducción no se aplica a las sanciones aplicadas en materia de liquidación de la sanción ni aquellas derivadas de la omisión, el carácter incompleto o inexacto de la respuesta a los requerimientos de la Administración (artículo 2.5 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997). En este sentido, la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E realiza una distinción según la infracción afecte al tributo objeto de la adhesión, al contenido de la declaración y al carácter incompleto o inexacto de la respuesta a los requerimientos de la Administración. Como hemos señalado, a los dos primeros tipos de sanciones se aplica la sanción en un cuarto del mínimo previsto por la norma. En cambio, en el tercer tipo al no existir una conexión directa entre la violación y el “concordato” no se aplica reducción alguna.

2312 Esta última posibilidad se subordina a que el “concordato” haya sido concluido antes de la apertura del juicio en primera instancia, siempre y cuando venga acompañada de la extinción de la deuda tributaria. Esta previsión constituye una novedad, dado que en la normativa anterior e, incluso, en el Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997 y su Circular se excluía la punibilidad de gran parte de los delitos tributarios (concretamente, aquellos previstos en el D.L. de 15 de julio 1982, núm. 429, convertido en la Ley de 7 de agosto de

En suma, la doctrina ha recalcado que el “concordato” ha constituido y constituye un instrumento de “patteggiamento”²³¹³ dirigido a reducir la conflictividad de la materia tributaria mediante la resolución acelerada y simplificada, a través del carácter contradictorio de su procedimiento, de las controversias relativas a la determinación de la base imponible entre Administración y contribuyente. Así, se ha considerado necesaria su reintroducción a fin de mejorar y potenciar, a través de la participación de este último, la eficacia de la más importante actividad de la primera: el “accertamento”, más allá de efímeras soluciones dirigidas a aumentar la recaudación²³¹⁴. Nos encontramos ante un instituto inspirado en los principios de eficacia, transparencia y participación que el legislador italiano ha pensado reintroducir con el fin de que el contribuyente pueda definir con certeza su propia posición fiscal respecto a un período impositivo determinado. Así, se persigue una mejora de relación entre Administración y contribuyente basada, no ya en la pasividad de este último en la aplicación del tributo, sino en su participación activa como alternativa a la vía económico-administrativa y a la jurisdicción contencioso-administrativa²³¹⁵. Todo esto dirigido a la satisfacción del interés público a la recaudación de cantidades incorrectamente autoliquidadas o no declaradas hasta el momento del “concordato”²³¹⁶ y a una tributación más acorde con el principio de capacidad económica²³¹⁷.

1982, núm. 516). No obstante, podían iniciarse actuaciones penales por los delitos derivados de la falta de ingreso y de la ocultación o destrucción de escrituras y documentos contables así como los supuestos de fraude fiscal.

2313 DI GIACOMO, E.: “D.L. n. 538/1994. Patteggiamento fiscale”, *Il Fisco* núm. 36, 1994, págs. 8574 y ss. A la figura del “concordato” habría que añadir la conciliación judicial y el “concordato di massa”.

2314 PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., págs. 85 y 86.

2315 *Ibidem* (pág. XIII).

2316 GRASSI, S. y COSIMODE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 161.

2317 PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 86.

IV. NATURALEZA JURÍDICA

La evolución de la concepción del Derecho tributario junto al grado de aceptación de las figuras tendentes a la determinación del *quantum debeatur* con una cierta participación del contribuyente en los diferentes ordenamientos ha condicionado históricamente el estudio de su naturaleza jurídica. Inicialmente, las teorías contractuales tuvieron gran pujanza, coincidiendo con la época de su introducción. Entre éstas, debemos distinguir la tendencia mayoritaria que reivindicaba la naturaleza transaccional de estas figuras frente a aquella que vislumbraba un negocio de fijación. Posteriormente y ante la impregnación del Derecho tributario de postulados del Derecho público, se abogó por atribuirles naturaleza de actos administrativos a fin de suavizar el rechazo que originaron.

En la actualidad, la reaparición de estas técnicas de gestión ha reavivado el debate sobre las mismas aunque de forma más matizada. Concretamente, en nuestro ordenamiento se ha estimado oportuno brindar al contribuyente la oportunidad, mediante la figura de los acuerdos previos de valoración, de conocer con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria el valor de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible²³¹⁸ mediante un procedimiento de carácter contradictorio. A mayor abundamiento, la más que probable reforma de la LGT parece que va a ir más allá, previendo la introducción de actas de conformidad con acuerdo respecto “aquellos supuestos en los que la Ley utiliza conceptos jurídicos indeterminados, deben aplicarse normas de valoración o no existen pruebas ciertas de la realización del hecho imponible o de su medición”²³¹⁹. En definitiva, el legislador parece dispuesto a consolidar una serie de figuras destinadas a eliminar las incertidumbres que acompañan a la determinación de la base imponible u otros elementos de la deuda tributaria tanto antes como después de la

2318 Vid. la figura de los acuerdos previos de valoración del artículo 9 de la LDGC.

2319 Vid. el Libro Blanco para la Reforma de la LGT en el epígrafe relativo a la aplicación de los tributos y, concretamente, a la necesidad de introducir fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios: actas de conformidad con acuerdo y actas de conformidad con adhesión (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 151 y ss.).

realización del hecho imponible. Por tanto, proponemos junto a la participación derivada tanto del carácter contradictorio de los procedimientos de comprobación e investigación y de liquidación como del instituto de la conformidad, el reconocimiento de una nueva fórmula: los acuerdos de valoración. Como intentaremos demostrar, la estructura y configuración de estas figuras impide decantarse por una de las dos teorías citadas – contractual o unilateral– y nos hace optar por la combinación de ambas teorías atendiendo al revestimiento formal de la actuación del particular bajo una resolución administrativa²³²⁰. De esta forma, abordaremos a continuación las tres diferentes concepciones para determinar la naturaleza jurídica de los acuerdos de valoración, apuntando sus aciertos y desaciertos así como alguna de las consecuencias que se derivarían en materia de régimen jurídico.

A. LA TEORÍA CONTRACTUAL

A la hora de analizar la naturaleza contractual de los acuerdos de valoración es necesario atender tanto a su inicial inserción en el procedimiento de liquidación como a su función, contenido y efectos respecto a este último. Originariamente, el esquema de aplicación de los tributos se basaba en la presentación de una declaración por parte del contribuyente²³²¹ o, en caso de omisión, en la comprobación administrativa que daba lugar a la oportuna liquidación²³²². Nos encontrábamos con una actividad compleja compuesta en esencia por dos fases claramente diferenciadas como eran la constatación del *an debeat* y la determinación del *quantum debeat*. En la primera, la Administración comprobaba la

Asimismo, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., pág. 27.

2320 Una evolución similar puede localizarse en la doctrina italiana respecto a la figura del “concordato” tanto respecto a su inicial previsión como a su ulterior reintroducción en 1994 así como en la española, aunque con menor intensidad, respecto a las Evaluaciones Globales y los posteriores acuerdos previos de valoración.

2321 La doctrina italiana destaca tres tipos de “accertamento” en función de que sea realizado exclusivamente por el contribuyente o por la Administración o por ambos en términos de cooperación como sería el caso descrito *supra* (vid. LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 87).

2322 En el ordenamiento español, una visión y evolución del procedimiento de gestión tributaria puede verse en Vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 303 a 312. Asimismo, MAGRANER MORENO, F.J.: *La comprobación tributaria...*, cit., págs. 21 a 38.

realización del hecho imponible determinante del nacimiento de la obligación tributaria. En cambio, la segunda estaba dirigida a determinar en qué medida había sido realizado el presupuesto generador del tributo mediante la valoración de los elementos anteriormente comprobados en función de las reglas establecidas por el ordenamiento²³²³. Esta actividad se singularizaba por el carácter unilateral de la actuación administrativa y la colaboración pasiva del contribuyente. Una vez concluida esta fase y dictada la correspondiente liquidación, al sujeto pasivo se le abrían dos posibilidades. Por una parte, podía aceptar, tácita o expresamente, la liquidación administrativa. Por otra parte y en caso de desacuerdo, podía impugnarla con el fin de evitar que adquiriese carácter definitivo en el sentido señalado por el funcionario competente.

Ante esta configuración y dada, entre otros motivos, la conflictividad que empezó a rodear a la materia tributaria y, especialmente, a la determinación de la base imponible²³²⁴ y otros elementos de la deuda tributaria, el legislador consideró oportuno la introducción de figuras que coadyuvasen a su fijación menos controvertida y con carácter definitivo. Estas técnicas se singularizaban por una notable potenciación de la participación del contribuyente más allá de la mera colaboración pasiva. Concretamente, este último intervenía en el procedimiento de liquidación junto a la Administración, dilucidando y fijando con carácter definitivo el *quantum debeatur* mediante un procedimiento de carácter contradictorio carente de relevancia jurídica²³²⁵. En las primeras normas que las regularon resultaba significativa, aunque no por ello necesariamente determinante, la denominación – “concordato”, “accordo”, convenio, acuerdo²³²⁶, etc.– así como la terminología empleada por el legislador en su regulación inicial²³²⁷. A mayor abundamiento, cabe señalar que la perfección y eficacia del acuerdo se alcanzaba mediante la declaración simultánea de voluntades de ambas partes de la relación tributaria.

De este modo, la tesis contractualista fue la que pareció imperar cuando se introdujeron los primigenios arquetipos de técnicas convencionales. La doctrina ha

2323 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 24 a 27.

2324 DE MITA, E.: *La legalità tributaria...*, cit., pág. 29.

2325 En el ordenamiento italiano, vid. GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 46 y 47.

2326 En la actualidad, vid. la figura de los acuerdos previos de valoración.

2327 GARGIULO señala que, aunque la terminología empleada sea significativa, no determina necesariamente que la naturaleza del instituto sea la que se deriva de los términos empleados, siendo necesario confrontarlo con los principios de la materia tributaria (*Il concordato tributario*, cit., pág. 57).

señalado como fundamento de esta postura la concepción privatística que imperaba en el Derecho tributario en aquella época²³²⁸. No obstante, la innegable pertenencia de la liquidación tributaria al Derecho público llevó aparejada multitud de interrogantes acerca de la compatibilidad de esta materia con institutos de Derecho privado y la aparición de voces discordantes. En consecuencia, la resolución de esta cuestión apareció íntimamente ligada a la de la admisibilidad de los contratos de Derecho público²³²⁹. Concretamente, intentaron extrapolar, sin demasiado éxito, los mismos argumentos empleados para negar su existencia en aras de excluir la naturaleza contractual de las técnicas convencionales referidas a la determinación de la base imponible o alguno de los elementos de la deuda tributaria.

Así, en primer lugar se afirmó que la diferente posición jurídica de las partes contratantes y, concretamente, la desigualdad entre ambas impediría la celebración de un contrato ante la imposibilidad de situarlas en un mismo plano²³³⁰. No obstante, cabe señalar que este argumento pierde vigencia desde el momento en que la Administración queda sometida por igual al ordenamiento en la aplicación del tributo, desapareciendo su aparente supremacía²³³¹. Abundando en este primer argumento, se apuntó la ausencia de libertad de contratación de las partes, presupuesto indispensable de todo contrato, para descartar su introducción en el Derecho público. Sin embargo, esta reflexión decae desde el momento en que el contribuyente no está obligado a concluir el contrato ni la Administración a imponerle su contenido bajo la citada forma jurídica. Concretamente, al primero se le presenta la disyuntiva de celebrar el acuerdo o impugnar la actuación administrativa; asimismo, la segunda puede concluir el acuerdo o imponer su criterio mediante su actuación unilateral. En definitiva, comprobamos como la liquidación administrativa es un

2328 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 150.

2329 BERLIRI, A.: "In tema di concordato...", cit., págs. 75 y ss.; COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 5.

2330 GRECO, G.: "Natura giuridica del concordato...", cit., pág. 4. Vid. en la actualidad y alegando este argumento para rechazar su naturaleza contractual, STIPO, M.: "L'accertamento con adesione...", cit., pág. 1262 y ss.

2331 Vid. GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 6. BERLIRI afirma que la determinación del tributo no puede imponerse sin límite al contribuyente, dado que, en caso de impugnación, esta liquidación puede ser modificada por los Tribunales ("In tema di concordato...", cit., págs. 75 y 76). A mayor abundamiento, COCIVERA añade que, además de la aparente situación de supremacía, ésta debe refrendarse en el derecho positivo mediante su concreta tutela, afirmación que no puede realizarse en materia tributaria, dado que la Administración debe ajustarse a lo establecido en el ordenamiento (*Il concordato tributario*, cit., pág. 5).

acto debido que no implica necesariamente la existencia de un acuerdo de valoración²³³² pero que tampoco descarta un acuerdo preparatorio de la misma.

En segundo lugar, se indicó que el objeto de estas técnicas convencionales –potestad de liquidación– quedaría fuera del comercio y, por tanto, no sería susceptible de contratación²³³³ sino únicamente de actuaciones administrativas de carácter unilateral²³³⁴. Este argumento ha sido rebatido por la doctrina señalando que la limitación que afecta a las potestades públicas se reduciría a su consideración de inalienables, intransmisibles, imprescriptibles e irrenunciables²³³⁵. En este punto, nos remitimos a lo señalado en el epígrafe relativo a la indisponibilidad de las potestades administrativas y a la inexistencia de dejación de funciones ni de transmisión de las mismas a los contribuyentes por parte de la Administración²³³⁶. En tercer lugar y, en directa relación con la reflexión anterior, se arguyó que la naturaleza de potestad-deber impedía la celebración de acuerdos ante la imposibilidad de renuncia administrativa a la liquidación. Sin embargo, debe recalarse que la referencia a las técnicas convencionales no implica necesariamente dicha renuncia²³³⁷, sino sólo su ejercicio paccionado. De esta forma, la liquidación administrativa se sigue produciendo con independencia de que en el procedimiento que conduce a la misma se inserten técnicas convencionales. Así, se da inicio al procedimiento singularizado por su carácter contradictorio y la previsión de acuerdos procedimentales, lo que no impide que, en caso de fallida celebración²³³⁸, se dicte la oportuna resolución o liquidación tal y como exige el ordenamiento²³³⁹. En suma, corresponde a la Administración la decisión última respecto a la elección de emanar un acto unilateral o

2332 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 6. Como ya hemos apuntado, incluso en los casos de conclusión de un acuerdo, la mayoría de los ordenamientos imponen que las liquidaciones definitivas se efectúen necesariamente mediante un acto administrativo, de forma tal que el acuerdo sólo podría tener carácter preparatorio de dicha liquidación.

2333 BERLIRI, A.: "In tema di concordato...", cit., pág. 76.

2334 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 76.

2335 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 29 y ss. Los mismos caracteres han sido enunciados por MICHELI que ha basado la indisponibilidad de la potestad de imposición en la necesidad de recaudación de los medios necesarios para sufragar el gasto público, es decir, en el interés tutelado por las normas tributarias (*Corso di Diritto...*, cit., págs. 111 a 115). En el mismo sentido se ha pronunciado FANTOZZI defendiendo la indisponibilidad de la potestad de imposición salvo en los casos previstos por las leyes (*Diritto tributario*, cit., págs. 213 a 215).

2336 Vid. págs. 324 y ss. Asimismo, HUERGO LORA, A.: *Los contratos sobre...*, cit., págs. 263 y ss.

2337 Nos remitimos a lo ya señalado en el epígrafe relativo al dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria (págs. 314 y ss.)

2338 GALLO, F.: "Ancora sul neoconcordato...", cit., pág. 1485.

celebrar un acuerdo preparatorio del mismo²³⁴⁰. En consecuencia, se evidencia como el contribuyente carece de un derecho subjetivo a la conclusión de un acuerdo de valoración²³⁴¹ y, correlativamente, aquella no detenta más obligación que la de tramitar el procedimiento correspondiente. Por tanto, la única renuncia que podemos constatar es la relativa a la imposición unilateral de su voluntad para acometer de forma paccionada el ejercicio de sus potestades de determinación del tributo.

En cuarto lugar, se postuló la inadmisibilidad de los negocios jurídicos bilaterales en este sector del ordenamiento entre un ente público y un particular. Concretamente, se señaló que la diversa naturaleza jurídica de ambos sujetos impediría un negocio bilateral, dado que éste únicamente podría concluirse entre sujetos de Derecho público sin posibilidad de que puedan tener carácter mixto²³⁴². Esta reflexión ha sido rebatida, afirmando que en un negocio jurídico pueden existir elementos públicos y privados, con independencia de que alguno de éstos prevalezca y revista al mismo de naturaleza pública o privada²³⁴³. Trasladando esta reflexión a la materia que nos ocupa, no puede dudarse de la naturaleza pública de los acuerdos de valoración con independencia de la satisfacción de los intereses del contribuyente, dada su función de cuantificación del tributo como expresión del interés público a la efectividad del deber de contribuir²³⁴⁴.

Una vez contrastada la admisibilidad de los contratos en el Derecho tributario y descartada la supremacía administrativa dado su sometimiento al ordenamiento, la doctrina mayoritaria se decantó por calificar estas técnicas convencionales como contrato de transacción. En cambio, un sector minoritario apostó por su configuración como un negocio o acuerdo de fijación –“negozio di accertamento”– en el que contribuyente y Administración despejaban la incertidumbre que rodeaba la determinación de la base

2339 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 104.

2340 BERLIRI, A.: “In tema di concordato...”, cit., pág. 93.

2341 COCIVERA señala que la Administración está obligada a liquidar el tributo, pero no a alcanzar un “concordato”. Por esta razón, éste implica una potestad discrecional respecto a su conclusión pero reglada en cuanto a su contenido (*Il concordato tributario*, cit., págs. 9 y ss.).

2342 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 70; PUGLIESE, M.: “Natura giuridica del concordato fiscale”, *Foro di Lombardia*, 1934, pág. 380.

2343 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 72.

2344 En este sentido, el artículo 88.1 de la LRJAP-PAC establece que los acuerdos, convenios, pactos o contratos que celebren el ciudadano con la Administración deben tener “por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado”. Vid. respecto al “concordato”, DE DONNO, V.: “Sulla natura giuridica del concordato fiscale”, *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, 1940, pág. 135.

imponible. Como ya veremos, esta disputa terminológica sobre la presencia de un contrato, acuerdo o negocio de bilateral no reviste gran trascendencia, siendo lo verdaderamente relevante el consenso de ambas partes en la fijación de la determinación de la base imponible incierta²³⁴⁵. Sin embargo, estas teorías deben ser parcialmente descartadas al querer entrever en todo el procedimiento de los citados institutos únicamente un negocio jurídico bilateral. En este sentido, consideramos necesario plantearnos su descomposición para analizar tanto la manifestación de voluntad conjunta de Administración y contribuyente como la postrera actuación administrativa. Por esta razón, pospondremos su análisis hasta que abordemos aquella teoría que configura los acuerdos de valoración como un acuerdo preparatorio de la posterior resolución administrativa.

B. LA TEORÍA DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Como reacción a la concepción contractualista, se alzaron voces proclamando la naturaleza de acto administrativo de estos institutos. Concretamente y dado el carácter unilateral de la actividad de aplicación del tributo, se juzgó inadmisibile que el contribuyente pudiese concurrir a su formación²³⁴⁶, negándose así cualquier efecto y relevancia a la voluntad de este último. Así, la Administración actuaría manifestando una voluntad que, como expresión del *imperium* estatal, revestiría la forma de acto administrativo unilateral²³⁴⁷ y se dirigiría al particular sin que la voluntad de este último pudiese influir de forma alguna sobre su contenido²³⁴⁸. De este modo, la inicial concepción privatística cedió el puesto a una visión iuspublicista, consagrando el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y el principio de legalidad como los dos

2345 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 239 y ss.

2346 Vid. la descripción realizada por BERLIRI, A.: "In tema di concordato...", cit., pág. 78.

2347 VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., págs. 196 y 197. Esta autora considera que, en el caso de los acuerdos previos de valoración, estamos ante un acto de comprobación de valores anticipado en el que la Administración, ante la propuesta del contribuyente, emite un juicio sobre su corrección. No obstante, esta teoría no podría aplicarse a los acuerdos de valoración una vez realizado el hecho imponible, dado que ya existiría una figura a tal efecto: la comprobación de valores. En caso de preverse en el procedimiento de comprobación e investigación debería descartarse su naturaleza convencional.

2348 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 60 y 61.

grandes pilares del Derecho tributario. Muestra de esta afirmación fue el significativo cambio de denominación que se produjo en algunos ordenamientos –en el italiano se pasó del término “concordato” al de “accertamento con adesione”– así como en su régimen jurídico a fin de disipar cualquier sospecha. En suma, se pretendía desterrar cualquier atisbo de negociación sobre la pretensión tributaria que pudiese inducir a pensar que la Administración discute, transige sin tener en cuenta las limitaciones establecidas en el Derecho positivo.

Como hemos señalado, la recuperación de estas figuras con denominaciones que parecen apostar con fuerza por su naturaleza convencional ha traído de nuevo a la palestra las teorías unilaterales. La vigencia y rehabilitación de esta posición doctrinal se ha visto propiciada por la resistencia de numerosos autores reacios a la admisibilidad de las técnicas convencionales. A mayor abundamiento y a pesar de su denominación, la configuración normativa se presenta, en cierta medida y como comprobaremos, como un importante sustento a la misma. Concretamente, en nuestro ordenamiento el legislador, al elaborar el régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración, ha omitido el reconocimiento jurídico de cualquier actuación convencional. Empero, tampoco ha logrado eliminar aquellos rasgos que permitan descartar ese claro sustrato negocial que estos institutos presentan. En consecuencia, consideramos necesario analizar hasta qué punto estas figuras constituyen únicamente el resultado de la exclusiva actuación de la Administración, sin incidencia alguna de la participación del interesado.

Los defensores de esta concepción postulan la existencia de un acto de liquidación o una resolución administrativa²³⁴⁹ cuya existencia y validez queda fuera de duda. De esta forma, entienden que la única intervención del contribuyente –conformidad o adhesión– sólo puede producirse formalmente²³⁵⁰ con posterioridad, influyendo sólo en los efectos de dicha resolución²³⁵¹. En resumen, la actividad dirigida a la determinación de la base

2349 LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 181. Por el contrario, este autor sostiene la existencia de dos actos unilaterales independientes.

2350 La configuración del procedimiento determina que dicha conformidad se formalice posteriormente, con independencia de que en la práctica sea previa y suscite el contenido de la resolución o del acto administrativo, al que seguidamente se prestará la adhesión. Este mecanismo puede localizarse tanto en el “accertamento con adesione” como en los supuestos de desnaturalización de las actas de conformidad. En cambio, en los acuerdos previos de valoración debe localizarse en la propuesta bien inicial bien resultante del procedimiento.

2351 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 59.

imponible u otro elemento de la deuda tributaria es recomprendida en un acto unilateral caracterizado por el ulterior consentimiento del contribuyente al *quantum* del tributo²³⁵². Pues bien, llegados a este punto somos partidarios de localizar en la fase de determinación de la base imponible y con carácter previo a la conformidad o adhesión del contribuyente a la liquidación administrativa un acuerdo parcialmente preparatorio de la misma, dado que sólo afecta a los elementos de cuantificación referidos y no a la totalidad de la liquidación.

La teoría ahora estudiada responde a un principio general del Derecho administrativo, ya superado, consistente en su actuación de carácter unilateral, siendo en todo caso los actos bilaterales una excepción²³⁵³. De esta forma, el cálculo del tributo correspondería exclusivamente a la Administración, sin ninguna intervención –distinta a los deberes de colaboración y al carácter contradictorio del procedimiento²³⁵⁴– directa o indirecta del contribuyente, el cual permanecería ajeno a la misma²³⁵⁵. Esto obedecería a la exigencia de que la liquidación se realice siempre dentro de los rigurosos límites establecidos por el Derecho objetivo²³⁵⁶. En cambio, la manifestación de voluntad del contribuyente se produciría ulteriormente mediante el instituto de la adhesión o conformidad y no supondría otra cosa que su consentimiento a la actividad administrativa de aplicación del tributo. En suma, nos encontramos con dos institutos claramente diferenciados como son el acto de liquidación y la adhesión del contribuyente, que a continuación vamos a proceder a estudiar.

Por una parte, nos encontramos con que la Administración resulta obligada, en los supuestos previstos y dentro de los límites establecidos por el ordenamiento, a cuantificar el tributo sin más intervención del contribuyente –en la actualidad y tras la promulgación de la LDGC– que la derivada del carácter contradictorio del procedimiento. En este sentido, cabe resaltar las ventajas que se derivan de esta participación a través de las aportaciones en clave colaboradora, dado que permiten un mayor ajuste de la

2352 DE DONNO, V.: “Sulla natura giuridica...”, cit., pág. 138; GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 150. Este esquema varía en el caso de los acuerdos previos de valoración, en los que la conformidad sería inherente a la presentación de la oportuna propuesta que posteriormente sería aprobada.

2353 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 60.

2354 Otra configuración de la actividad de liquidación sin la cooperación del contribuyente sería terriblemente difícil y costosa. No obstante, esta colaboración es beneficiosa pero no indispensable, dado que su ausencia no impide la actividad administrativa de aplicación del tributo.

2355 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 63.

determinación de la base imponible a la capacidad económica efectiva²³⁵⁷. En concreto, la doctrina ha señalado que la Administración y, en concreto, el cuerpo de Gestión o la Inspección de los Tributos, mediante el ejercicio de las diversas potestades atribuidas por el ordenamiento para asegurar la efectividad del deber de contribuir²³⁵⁸, raramente consigue reunir todos los elementos de juicio necesarios para adoptar la resolución correspondiente²³⁵⁹. Por consiguiente, nos encontraríamos ante una participación en el procedimiento de liquidación limitada al contraste entre Administración y contribuyente de las incongruencias apreciadas por la primera en la autoliquidación o derivadas del análisis de los documentos en poder de esta última. De esta forma, la intervención del administrado, según esta teoría, no implicaría negociación alguna y, en menor medida, cualquier atisbo de transacción, encaminándose exclusivamente a la correcta determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria²³⁶⁰. En definitiva, el acto de liquidación sería consecuencia de la actuación de la Administración y sólo a ella correspondería su emanación tanto en materia del *an* como del *quantum debeatur*.

Por el contrario, somos partidarios de insertar, más bien, de reconocer eficacia jurídica, en dicha actividad a la negociación entre ambas partes, en aras de fijar consensualmente los elementos de cuantificación referidos y que sería preparatoria del posterior acto de liquidación o resolución administrativa. A mayor abundamiento, consideramos que dicha posibilidad ya puede entreverse en los acuerdos previos de valoración y en la figura del “*accertamento con adesione*” que será la base de las futuras actas de conformidad con acuerdo²³⁶¹. Por un lado, respecto a los primeros no entendemos de qué forma puede quedar vinculado el contribuyente por la presentación de una propuesta que, a la postre, es aprobada o rechazada exclusivamente por la Administración. En este caso y como intentaremos demostrar, creemos que nos encontramos ante un acuerdo preparatorio que, posteriormente, es recubierto por una resolución a fin de preservar el carácter unilateral de la actuación administrativa. Por otro lado y respecto al “*accertamento con adesione*” o a los supuestos de desnaturalización de las actas de conformidad, la adhesión que presta el

2356 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 70.

2357 GRASSI, E.: “*La partecipazione del contribuente...*”, cit., pág. 1505.

2358 Vid. los artículos 109 a 113 y 140 y ss. de la LGT así como los artículos 9 y ss. del RGIT.

2359 PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 4.

2360 Firme defensora de esta concepción es NAVARRO EGEA, M.: “*La audiencia del contribuente...*”, cit., pág. 699.

2361 Vid. nota 2319 (pág. 477).

contribuyente debe presumirse previa y derivada del carácter contradictorio de su procedimiento, con independencia de que se formalice posteriormente. Empero, juzgamos que, en este caso, también se está enmascarando un acuerdo preparatorio del ulterior acto de liquidación, que se traduce en una propuesta de resolución fijada de común acuerdo con el actuario. Una vez recogido en el acto referido, el contribuyente presta su conformidad en aras de convertirla en definitiva. De esta forma, pensamos que ésta no representa más que un elemento formal necesario a efectos de perfeccionamiento del acto²³⁶², dado que realmente ya se ha producido el acuerdo. En suma, ambas configuraciones obedecen a la voluntad de revestir estas actuaciones bajo la forma de acto administrativo unilateral a la par que manteniendo la vinculación del contribuyente a efectos de no impugnación de la determinación de la base imponible o algún otro elemento de la deuda tributaria. En caso contrario, no percibimos que novedad comportarían estas nuevas técnicas convencionales y el sentido que tendría la repetición de una misma actuación, dado que ya existiría en nuestro ordenamiento un instituto a tal efecto: la conformidad. Por esta razón, tanto la Administración como el contribuyente pueden prescindir de la celebración del acuerdo y acudir a los instrumentos previstos por el ordenamiento para garantizar sus propios intereses cuando no haya consenso con la otra parte.

Por otra parte y como consecuencia de lo apuntado, nos encontraríamos con una manifestación de voluntad del contribuyente que quedaría fuera de la liquidación administrativa y que conservaría su autonomía y carácter unilateral: la adhesión o conformidad. En concreto y a pesar del estrecho ligamen con el acto de liquidación, no se situaría al mismo nivel ni tendría el mismo valor jurídico, dado que no sería causa del mismo e influiría únicamente sobre sus efectos. En este sentido, el sujeto pasivo con su adhesión no adoptaría como suya la liquidación, dado que ésta obedecería a la actuación exclusiva de la Administración. Ambas actuaciones conservarían su carácter unilateral aun a pesar de tener un contenido idéntico, dado que perseguirían finalidades distintas. Así, el acto de liquidación constituiría el cumplimiento por parte de aquéllas de la función encomendada por el ordenamiento, mientras que la conformidad pretendería la aceptación del tal acto en su conjunto, atribuyéndole carácter definitivo²³⁶³. En este caso, sí que se evidenciaría una supremacía administrativa y la ausencia de igualdad entre las partes, dado que el contribuyente únicamente podría modificar su contenido mediante los remedios

2362 En contra, NAVARRO EGEA, M.: "La audiencia del contribuyente...", cit., pág. 710.

jurídicos previstos por el ordenamiento²³⁶⁴. Como intentaremos demostrar, estas dos actuaciones del obligado –acuerdo y conformidad– son perfectamente compatibles aunque deben permanecer claramente diferenciadas por recaer sobre elementos distintos.

En definitiva, no existiría ninguna interferencia entre el acto administrativo y el del particular, siendo el primero completamente autónomo con independencia de que alguno de sus efectos –principalmente, su carácter definitivo– quedara paralizado hasta la intervención del contribuyente²³⁶⁵. Así, la propuesta de liquidación y la conformidad constituirían actos individuales independientes entre ellos²³⁶⁶, aunque ambos fuesen necesarios para convertir en definitiva la liquidación, dado que el primero sería expresión de un poder público y el otro constituiría un acto de sumisión a tal poder²³⁶⁷. Por tanto, debe resaltarse que la conformidad no sería el presupuesto de la manifestación de voluntad de la Administración, sino que ésta encontraría su justificación y fundamento jurídico en la potestad de liquidación atribuida a la misma. Por esta razón, el contribuyente podrá prestar su adhesión o no a la propuesta administrativa, pero sin que ambos actos constituyan una unidad, dado que ésta es eventual y no necesaria para la validez del acto.

De esta forma, la adhesión llevaría implícita el reconocimiento de la irregularidad o incorrección de la autoliquidación presentada y, al mismo tiempo, la exactitud de la determinación realizada por la Administración y a la cual ha prestado su conformidad²³⁶⁸. Por tanto, debe excluirse su fusión, dada su diversa estructura y ámbito de actuación: público y privado²³⁶⁹. En este sentido, la doctrina considera la adhesión como un acto del particular previsto por el Derecho tributario; concretamente, como un acto reconducible a la voluntad del sujeto que lo cumple, excluyéndose su naturaleza negocial en cuanto que sus efectos se derivan de la ley en el marco de aplicación de la norma tributaria²³⁷⁰.

2363 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 53.

2364 *Ibidem* (pág. 54).

2365 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 60.

2366 CADALBERT, B.: “Natura giuridica...”, cit., pág. 178; PUGLIESE, M.: “Natura giuridica del concordato...”, cit., pág. 384.

2367 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 140.

2368 GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1498.

2369 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 60.

2370 PUOTI, G.: “Spunti critici...”, cit., pág. 341. En consecuencia, no sería aplicable el Derecho privado respecto a los vicios de la voluntad del acto administrativo. Esta configuración tiene sus consecuencias en el régimen de impugnación del acuerdo procedimental, dada la exclusión de los vicios de la voluntad y admitiéndose únicamente los vicios del acto

Por consiguiente, creemos necesario recalcar las diferencias existentes entre los acuerdos de valoración y la adhesión o conformidad, dada la diversidad que presentan en cuanto a su objeto, estructura y función y sin perjuicio de que sean perfectamente compatibles. La principal diferencia entre el acuerdo de valoración y la adhesión o conformidad radica en la reciprocidad de consensos, es decir, la voluntad de obligarse tanto del contribuyente como la Administración. Abundando en esta idea pero avanzando un poco más, un sector de la doctrina se ha mostrado favorable a la aceptación del término “acuerdo de liquidación”, siempre y cuando éste se subordine a la exclusión de cualquier tipo de concesiones²³⁷¹. En suma, se descarta cualquier tipo de transacción, para postular una intervención dirigida a la correcta determinación de algún elemento de la deuda tributaria en la que las partes reconocen que su pretensión originaria no era acertada, siendo exacta la fijada conjuntamente con la otra. Como refrendo, cabe señalar que la terminología empleada por el legislador tanto para denominar el instituto como para describirlo²³⁷² parecen indicar la presencia de un acuerdo, que si bien no afecta a todo el acto de liquidación, sí al menos a la parte referida a la cuantificación de la base imponible o de alguno de los elementos de la deuda tributaria.

Por tanto, juzgamos que el resultado final del procedimiento, es decir, la resolución o liquidación, constituye un acto administrativo unilateral al que eventualmente se le añade la conformidad o adhesión del contribuyente. Sin embargo, concluir así todo el análisis de los acuerdos de valoración sería obviar toda la participación del sujeto pasivo en la cuantificación del tributo. Por esta razón, la conformidad posterior a toda la liquidación no puede suponer desconocer la participación de este último en la determinación consensual de la base imponible o de algún elemento de la deuda tributaria²³⁷³. En este sentido, consideramos que los acuerdos de valoración se insertan en el procedimiento de liquidación, siendo necesario determinar la relación entre ambos. Concretamente, debe

administrativo y con posibilidad de revocación por parte de la Administración cuando exista un interés público a la misma (PUOTI, G.: “Concordato tributario”, cit., pág. 5). La crítica a esta teoría obedece a que, si se le atribuye tal naturaleza, es inconcebible que posteriormente pueda impugnarse por vicios que afecten a la voluntad como son el error, la violencia o el dolo. La admisibilidad de esta causa de impugnación supondría la existencia de un acuerdo celebrado en el seno de un procedimiento que se concluye con la liquidación administrativa del tributo (PUOTI, G.: “Spunti critici...”, cit., pág. 326).

2371 GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente...”, cit., págs. 1498 y 1499.

2372 Vid. el repaso que realiza BERLURI de la terminología empleada por el legislador en materia de “concordato”, la cual parece indicar un notable sustrato contractual (“In tema di concordato...”, cit., págs. 82 y ss.).

2373 GALLO, F.: “Ancora sul neoconcordato...”, cit., pág. 1484.

descartarse cualquier identificación de los acuerdos de valoración con un acto de liquidación, dado que la determinación de la base imponible o de algún aspecto de la deuda tributaria no representa más que una fase del mismo. Por consiguiente, debe procederse a indagar sobre la naturaleza de la actuación del contribuyente y su relación con la administrativa. En suma, creemos que nos encontramos ante un acto administrativo emanado sobre la base de un acuerdo relativo al *quantum debeatur*.

C. LA TEORÍA DE LOS ACUERDOS PROCEDIMENTALES

Estas técnicas convencionales tendentes a la determinación del *quantum debeatur* adquirieron gran relevancia en su época inicial aunque su posterior desnaturalización produjo su práctica total desaparición de todos los ordenamientos. En la actualidad, cabe constatar una recuperación de las mismas, destacando la efectuada en los ordenamientos italiano y español, pero sin olvidar las experiencias alemanas y anglosajonas. Respecto a la fijación de su naturaleza jurídica, las dos teorías anteriores han sido criticadas por querer demostrar a toda costa la existencia bien de un sólo negocio jurídico bilateral bien únicamente de un acto administrativo ignorando o maquillando la declaración de voluntad del ciudadano. En particular, consideramos que la configuración normativa de las citadas figuras y la tendencia que parecen seguir impiden decantarse por una u otra teoría, siendo necesario proceder a su descomposición para analizar correctamente en qué momento adviene la manifestación de voluntad del contribuyente y qué consecuencias acarrea. De esta forma, creemos necesario recurrir a una combinación de ambas teorías para determinar la naturaleza jurídica de los acuerdos de valoración así como su relación con el posterior acto o resolución administrativa. Concretamente, entendemos que estamos en presencia de un acuerdo procedimental preparatorio de la postrera resolución o liquidación²³⁷⁴, a la que, eventualmente, puede añadirse la conformidad del contribuyente.

De esta forma, nos encontraríamos ante una renuncia a la imposición unilateral de la voluntad administrativa para efectuar el ejercicio de algunas potestades de aplicación del

2374 Vid. también GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Técnicas convencionales...", cit., págs. 19 y 20.

tributo de forma paccionada, en aras de conseguir una mejor realización de los intereses públicos²³⁷⁵. En materia de liquidación, podemos constatar su subdivisión en dos fases diferenciadas: por un lado, la constatación del *an debeat* y, por otra, la concreción del valor del hecho imponible, es decir, del *quantum debeat*. Pues bien dentro de esta actividad, los acuerdos de valoración, como bien indica su nombre, sólo afectarían parcialmente a la segunda, sin influencia alguna en la primera²³⁷⁶. En suma, no sustituirían ni mucho menos al acto de liquidación, sino que se insertaría en el procedimiento que con el mismo se concluiría, precisando y fijando únicamente una parte de su contenido: la determinación de la base imponible o alguno de los elementos de la deuda tributaria²³⁷⁷. En este sentido, su concepción como acuerdo procedimental preparatorio sería congruente con la previsión del artículo 124.2 de la LGT que exige un acto administrativo para toda liquidación definitiva. No obstante, debemos señalar que el ulterior revestimiento del convenio por una resolución o acto administrativo no impediría que mantuviera su naturaleza jurídica²³⁷⁸. A mayor abundamiento y a pesar de estar ante un acuerdo en el que intervendría el contribuyente, no debería perderse de vista la naturaleza pública del negocio jurídico en función de la preeminencia del interés colectivo a la justa determinación del tributo, con independencia de la satisfacción del administrado.

A tenor de lo expuesto, queremos avanzar y recalcar que los acuerdos de valoración, celebrados con posterioridad a la realización del hecho imponible, son perfectamente compatibles con la conformidad del contribuyente a la correspondiente acta de la Inspección de los Tributos. Fundamentalmente, esta coexistencia obedece al diferente ámbito de actuación de ambos institutos, dado que, mientras los primeros sólo afectan a la base imponible o algún elemento de la deuda tributaria, la segunda se refiere a toda la liquidación administrativa²³⁷⁹. Por esta razón y una vez alcanzado un acuerdo de valoración, sería perfectamente posible que el contribuyente prestara su conformidad al acta que recogiera lo convenido con la Administración para convertir en definitiva, no sólo los elementos de cuantificación referidos sino también toda la liquidación administrativa.

2375 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 61.

2376 No obstante, para alcanzar el acuerdo de valoración es necesario que Administración y contribuyente coincidan en la primera fase, dado que sino difícilmente podrán pactar sobre su cuantificación.

2377 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 135.

2378 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 116.

El actual sistema de determinación del tributo suscita que la aplicación de las normas que conducen a la concreción de la deuda tributaria, bien cuando el sujeto pasivo debe cumplir con su obligación de autoliquidar bien cuando la Administración comprueba dicha actuación o liquida en ausencia de ésta, origine, con bastante frecuencia, incertidumbre e, incluso una potencial controversia entre ambas partes. Su causa generadora cabe localizarla en la complejidad y en la frenética evolución del fenómeno tributario, dando lugar a una experiencia y realidad dispersa y fragmentada. Ante esta situación y la vocación de unidad y generalidad del ordenamiento, asistimos a la promulgación de disposiciones generales que intentan englobar todos aquellos supuestos que pueden aparecer en la práctica, olvidando que difícilmente pueden agotar todas las posibles manifestaciones de la realidad. De esta forma, nos encontramos ante una imprecisión que, como fruto de la citada antinomia entre valores generales y experiencia práctica, atañe a las relaciones jurídicas y a su regulación²³⁸⁰. Generalmente, en materia tributaria y, en concreto, respecto a la base imponible suele afectar al contenido de la norma si bien no siempre por su imperfecta redacción, sí frecuentemente por el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de complejas cuestiones técnicas. Abundando en esta idea, cabe señalar que la indeterminación en el contenido de la norma comporta como consecuencia la incertidumbre en la subsunción de la norma en un determinado hecho²³⁸¹. A su vez, el contenido incierto de la norma conlleva un margen de discrecionalidad, aunque sea técnica, a favor de la Administración como responsable de su aplicación²³⁸².

De esta forma, la presencia casi sistemática de una incertidumbre y la posibilidad, casi realidad, de que en un futuro pueda derivar en controversia²³⁸³, hace pensar en la conveniencia de instrumentar soluciones que permitan conciliar los intereses de la Administración y del contribuyente. Ante esta situación, ambas partes están interesadas en su eliminación a fin de superar la imprecisión de las normas de determinación de la base imponible y algún otro elemento de la deuda tributaria. Así al igual que se han previsto para otras ramas del ordenamiento figuras a tal efecto, sería interesante que el legislador

2379 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección...*, cit., págs. 351 y ss. y, en especial, la 351.

2380 DI TILLIO, M.: "Il negozio di accertamento", *Giustizia Civile*, 1986, pág. 417.

2381 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, Giuffrè Editore, Milán, 1939, pág. 6. Vid. la resolución del TEAC de 9 de septiembre de 1999 (ref. Aranzadi 1763) que cita la normativa aplicable y aún así señala las dificultades para su concreción.

2382 Con relación al proceso, GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 16.

también arbitrase instrumentos dirigidos a eliminar las incertidumbres que afecten a las relaciones jurídico tributarias. No obstante y como ya iremos desarrollando, deben distinguirse los conceptos de controversia e incertidumbre, a pesar de la conexión existente entre ambas dado que la última es la principal causa pero no la única de aparición de una situación de conflicto actual o potencial entre las partes de la relación²³⁸⁴. Por consiguiente, deben ponerse a disposición de los particulares no sólo los medios que la eliminen la controversia en caso de que surja sino también otros que impidan su aparición mediante la eliminación de la incertidumbre que afecta a la situación jurídica. Así, ésta puede ser realizada de forma directa a través de un instrumento que cumpla dicho fin o indirectamente como efecto reflejo de otra figura, la cual aunque dirigida a otro fin, contribuye, mediante la consecución del otro objetivo, a la eliminación de la incertidumbre²³⁸⁵.

Tradicionalmente, el típico medio para esta finalidad ha sido y es la función jurisdiccional. No obstante, consideramos que deben preverse otros institutos ajenos a la misma que también permitan dicho objetivo.²³⁸⁶ Así, la mayoría de ramas del ordenamiento admiten que los particulares puedan solucionar sus controversias sin tener siempre que recurrir a la función jurisdiccional, a fin de evitar la lentitud, los gastos y riesgos que un proceso comporta. Esta necesidad es patente en materia tributaria ante la congestión de la vía económico-administrativa y de la jurisdicción contencioso-administrativa, siempre y cuando se subordinen dichas soluciones a la efectividad del deber de contribuir. Llegados a este punto, los instrumentos de eliminación de la controversia pueden clasificarse en medios autocompositivos y heterocompositivos²³⁸⁷, en función de que sean obra exclusiva de las partes o supongan la intervención de un tercero. Sin embargo y a pesar de la probable previsión del arbitraje en la futura LGT, nos vamos a limitar a los primeros como ya habíamos apuntado en el Capítulo III.

En este sentido, nos centraremos en aquellos institutos que conllevan un acuerdo para la eliminación de la incertidumbre por obra exclusiva de las partes. Entre los diferentes medios ofrecidos por el ordenamiento a tal fin destacan los llamados medios

2383 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 16.

2384 *Ibidem* (pág. 8).

2385 *Ibidem* (pág. 11).

2386 DI TILLIO, M.: "Il negozio di accertamento", cit., pág. 416.

2387 FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: "La transacción en el Derecho...", cit., pág. 10.

autocompositivos de fijación²³⁸⁸. Entre los mismos, el instituto más conocido –además, de la renuncia, el allanamiento y el reconocimiento²³⁸⁹– no es otro que la transacción. Así, la doctrina considera esta última como una de las modalidades de negocio de fijación, cuya principal diferencia con el resto radica en la existencia de recíprocas concesiones entre las partes. Frente a esta postura mayoritaria, algunos autores postulan la existencia del negocio de fijación como instituto independiente, señalando que aunque ambas figuras constituyen instrumentos de autocomposición este argumento no es suficiente para englobarlas en dicha categoría, descartando su existencia autónoma²³⁹⁰. A mayor abundamiento, han indicado que un negocio como la transacción que estructural y funcionalmente modifica la situación preexistente no puede tener una función declarativa y de fijación²³⁹¹. Por esta razón, cabe recalcar que no todos estos institutos atacan frontalmente la incertidumbre, sino que, en ocasiones, operan de forma directa sobre la controversia. Como ya veremos, todos coinciden en el resultado mediato, diferenciándose profundamente en sus respectivas estructuras y funciones²³⁹², dado que la eliminación de la incertidumbre no es más que un efecto reflejo de los mismos²³⁹³.

Pues bien en este ámbito es donde situamos la figura de los acuerdos de valoración como remedio autocompositivo para despejar la incertidumbre y complementario de los medios de impugnación previstos por el ordenamiento a favor del contribuyente. Ante la conflictividad y controversias que dichas situaciones inciertas pueden generar, podemos entrever la voluntad del legislador por implementar una serie de figuras dirigidas a eliminarla mediante la introducción de institutos con sustrato convencional. Como ya hemos apuntado, su configuración actual y las precauciones y temores del legislador impiden calificarlos en la actualidad como negocios jurídicos bilaterales, dada la voluntad de omitir la atribución de esta naturaleza e ignorar su celebración. No obstante y como ya hemos defendido e intentaremos demostrar, sostenemos que en los acuerdos previos de

2388 CARNELUTTI habla de tres tipos de negocio de fijación: la renuncia, el reconocimiento y la transacción (“Note sull’accertamento negoziale”, cit., pág. 4). Vid. asimismo DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 9; MENEGUZZO, D.: “Il negozio di accertamento”, cit., pág. 647.

2389 TESORO, G.: “La natura giuridica del concordato...”, cit., pág. 393.

2390 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d’accertamento*, cit., pág. 75.

2391 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d’accertamento*, cit., pág. 77; SANTI FRASCAROLI, E.: “Concordato stragiudiziale, transazione e negozio di accertamento”, *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, 1980, pág. 458.

2392 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 98.

2393 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d’accertamento*, cit., pág. 30.

valoración estamos ante un acuerdo de valoración, también previsible en el procedimiento de comprobación e investigación con relación a la liquidación tributaria. Como refrendo a esta afirmación, se puede señalar que el contribuyente es libre de optar entre la conclusión del acuerdo o dejar seguir la actuación administrativa y, posteriormente, utilizar los medios de impugnación en caso de desacuerdo. En definitiva, el legislador parece haberse decidido por prever una figura –acuerdos de valoración– destinada a eliminar las incertidumbres que acompañan a la determinación de la base imponible o algún elemento de la deuda tributaria –valoración– tanto antes como después de la realización del hecho imponible²³⁹⁴.

Llegados a este punto, algún sector de la doctrina considera necesario dilucidar a toda costa que concreto negocio jurídico bilateral corresponde a estos institutos dirigidos a la determinación de la base imponible y, concretamente, a la valoración de sus componentes o algún otro elemento de la deuda tributaria. En este sentido, estiman oportuno distinguir las diferentes figuras en las que el consenso entre las partes puede tener relevancia y, especialmente, el contrato, el convenio, el acuerdo o el pacto²³⁹⁵. En particular, juzgan que la atribución de una u otra naturaleza comporta consecuencias importantes en materia de régimen jurídico. Empero, pensamos que la distinción relevante, en esta caso, es aquella relativa a los actos administrativos, en función de la incidencia del las partes. Así y a diferencia del acto administrativo, las técnicas convencionales se caracterizan por ser un negocio jurídico compuesto por las declaraciones de voluntad de las partes de la relación tributaria y dirigido a un efecto jurídico unitario, perfeccionándose cuando una parte acepta la propuesta de la otra²³⁹⁶. En suma, creemos que el elemento caracterizador de esta figura es la reciprocidad y simultaneidad de consensos entre Administración y contribuyente, dirigido, en el caso de los acuerdos de valoración, a la fijación conjunta de la situación incierta que afecta a la base imponible o algún elemento de la deuda tributaria. Como refrendo a esta postura, cabría señalar la variedad de figuras señaladas por el legislador en el artículo 88 de la LRJAP-PAC que, según la doctrina, obedece a la voluntad del legislador de evitar que “pudiera limitarse o encorsetarse la libre voluntad de las partes a la hora de celebrar un negocio bilateral en el marco del procedimiento administrativo en que

²³⁹⁴ Vid. la más que probable inclusión de las actas de conformidad con acuerdo en la futura reforma de la LGT.

²³⁹⁵ BUSTILLO BOLADO, R.: *Convenios y contratos administrativos: transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento*, Aranzadi, Pamplona 2001, págs. 37 y ss.; DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 240 y ss.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 44 y ss.

se actúa una potestad”, pudiéndose reconducirse todos estas figuras a la categoría del negocio jurídico bilateral²³⁹⁷. Llegados a este punto, algunos autores han reconducido, con carácter muy general, los negocios jurídicos bilaterales a la categoría de los contratos²³⁹⁸. Respecto a la materia tributaria, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO va más allá al señalar que la asunción y empleo de términos como acuerdo o convenio obedece al temor y contrariedad que implica la calificación de estas técnicas como contractuales²³⁹⁹. En definitiva, la cuestión relevante en estas figuras radica en la declaración de voluntad conjunta de ambas partes de la relación tributaria dirigida a la fijación de la base imponible incierta o algún elemento de la deuda tributaria, con independencia de la naturaleza concreta que se atribuya a dicho negocio bilateral bien sea transacción bien sea acuerdo o negocio de fijación.

Retomando el hilo del discurso, el acuerdo de valoración tiene por fin el establecimiento conjunto de la base imponible o algún elemento de la deuda tributaria – valoración– en aquellos casos de incertidumbre –principalmente, conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas– que pueden derivar en supuestos de discrecionalidad técnica²⁴⁰⁰ mediante una participación paritaria y dirigida a la fijación de las cuestiones inciertas que se derivan de dicha determinación. En ausencia de normas precisas, al contribuyente se le brinda la posibilidad de sustituir la aplicación unilateral de la normativa por un acuerdo relativo a cuantificación de la deuda tributaria, a fin de asegurar sus intereses a la justa formación de los actos administrativos que inciden en su esfera jurídica²⁴⁰¹. Ante esta normativa que da lugar a una discrecionalidad, aunque sea técnica, consideramos que no existe mejor garantía para el ciudadano que su intervención y, en mayor medida, la posibilidad de consensuar la decisión administrativa. De esta forma, el consenso supondría la culminación de la participación del sujeto pasivo en el procedimiento de liquidación, siendo necesarias las declaraciones de voluntad de ambas

2396 SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 24.

2397 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 242 y 243.

2398 DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho civil patrimonial. I Introducción. Teoría del contrato*, Civitas, Madrid, 1996, Vol. I, pág. 76.

2399 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 54. Señalando este miedo por su relación con la autonomía de la voluntad, vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Soluciones convencionales a los conflictos en el ámbito tributario”, *Jornada sobre Técnicas convencionales en los procedimientos tributarios*, celebrada en la sede de la Escuela de la Hacienda Pública en Barcelona el día 16 de mayo de 2002.

2400 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 247.

2401 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 127.

partes para determinar y precisar el objeto del negocio bilateral²⁴⁰². En consecuencia, cabe concluir que, en los acuerdos de valoración, el contribuyente no se encuentra ante un acto administrativo, al que no puede más que prestar su adhesión. Por el contrario, nos hallaríamos ante un negocio jurídico bilateral²⁴⁰³, dada la reciprocidad de consensos entre ambas partes de la relación tributaria dirigida a la eliminación de la incertidumbre. Como ya hemos señalado, en este matiz reside el problema de la teoría unilateral, dado que no consigue dar a los acuerdos de valoración una función propia, al excluirse el despeje de la incertidumbre como causa y reconducirla a la del acto administrativo²⁴⁰⁴.

Atendiendo a este marco debe dirimirse la cuestión de la concreta naturaleza jurídica de los acuerdos de valoración tanto si se celebran antes o después de la realización del hecho imponible. En suma, creemos que éstos no pueden configurarse de otro modo que como un remedio previsto por el ordenamiento para eliminar la incertidumbre que la determinación de la base imponible o algún otro elemento de la deuda tributaria conlleva y que, en ausencia de acuerdo, deberá ser realizada por el juez²⁴⁰⁵. De esta forma, las dos tesis barajadas para determinar la naturaleza jurídica del acuerdo procedimental son su configuración transaccional²⁴⁰⁶ o como acuerdo o negocio de fijación. Aunque ambos institutos presentan características muy similares, las diferencias que los separan serán las que nos harán decantarnos por una u otra figura. De esta forma, la opción por la configuración transaccional o como acuerdo o negocio de fijación obedecerá a su grado de compatibilidad con la especialidad de la materia tributaria y con el deber de contribuir. Fundamentalmente y como desarrollaremos a renglón seguido, la posibilidad de que las partes de la relación tributaria realicen recíprocos sacrificios será clave a la hora de asignar su naturaleza jurídica²⁴⁰⁷. A continuación, procederemos a desarrollar las figuras de la transacción y del acuerdo o negocio de fijación para contrastar su adecuación a las

2402 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 126.

2403 En contra de su carácter negocial pero a favor de su consideración como acto bilateral, vid. MAFFEZZONI, F.: "Alcune riflessioni...", cit., pág. 260.

2404 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 94.

2405 *Ibidem* (pág. 68)

2406 En contra, ALLORIO, E. y PAGLIARO, A.: "Concordato tributario", cit., Vol. III, pág. 991.

2407 No obstante, también se ha señalado que no subsistiría la *res dubia* o incertidumbre, dado que el contribuyente conocería la situación de hecho que la provoca. Empero, consideramos que en estos supuestos no se plantea la incertidumbre sobre su existencia sino sobre la valoración que debe atribuirse a la misma (vid. COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 26 y 27).

actuaciones que Administración y contribuyente realizan en materia de acuerdos de valoración.

A mayor abundamiento, algunos autores han intentado diferenciar el contrato del acuerdo, en función de la existencia de un interés contrapuesto o común entre las partes²⁴⁰⁸. Sin embargo, esta distinción ha sido rechazada por la generalidad de la doctrina, debiendo descartarse como argumento esgrimible para diferenciar acuerdo y contrato²⁴⁰⁹. En este sentido, creemos que la elección y empleo por el legislador de esta variedad de términos – contrato, convenio, acuerdo, pacto, etc.– no se corresponde con una verdadera distinción de los mismos, debiéndose entenderse como sinónimos. Siguiendo a GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, consideramos que, en materia tributaria, las reticencias del legislador por el empleo del término contrato obedecen a los temores a que se piense que el nacimiento de la obligación tributaria e, incluso, su régimen jurídico se deriva del contrato, prescindiendo de la ley.

1) EL ACUERDO PROCEDIMENTAL COMO TRANSACCIÓN

Como hemos apuntado, un amplio sector doctrinal calificó originariamente a las primeras técnicas convencionales relativas a la determinación de la base imponible como contratos de transacción. No obstante, esta construcción fue rechazada por un amplio sector doctrinal, arguyendo que la inderogabilidad de las normas tributarias así como la obligación administrativa de liquidar de conformidad con la realidad de los hechos y sin poder dispositivo alguno excluían esta posibilidad²⁴¹⁰. Concretamente, se afirmó que favorece ciertas deplorables tendencias al acuerdo no dignas de una correcta y rigurosa aplicación del ordenamiento, erigiéndose en instrumento de corrupción y de malas

2408 Vid. la descripción de la polémica en BUSTILLO BOLADO, R.: *Convenios y contratos...*, cit., págs. 62 y 63. Concretamente, BETTI afirma que “en los contratos los intereses serían contrapuestos, mientras que, en los acuerdos serían paralelos”. Así, indica que el término acuerdo tiene su origen en el Derecho público, “donde la idea de colaboración entre las partes del negocio jurídico plurilateral prima sobre la de conflicto”, cuya composición sería la finalidad del contrato (*Teoría general del negocio jurídico*, Ed. Comares, 2000, Granada, págs. 256 y ss.). Vid. asimismo DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho civil patrimonial. I Introducción. Teoría del contrato*, Civitas, Madrid, 1996, Vol. I, pág. 76.

2409 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 54.

costumbres. En la actualidad, la reintroducción en diversos ordenamientos de figuras similares junto a una revisión del principio de legalidad y del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria han determinado la vuelta a la palestra de esta teoría. No obstante y a pesar de la autorizada doctrina que la defiende, consideramos oportuno contrastar la concurrencia de todos aquellos elementos que configuran este instituto de Derecho privado²⁴¹¹.

El artículo 1.809 del Código Civil define la transacción como el “contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo alguna, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que habían comenzado”. De esta definición, la doctrina ha inferido dos requisitos como presupuestos necesarios para constatar la existencia de dicho instituto: por un lado, una situación de controversia entre dos o más personas y, por otro, la necesidad de recíprocas concesiones entre ellas²⁴¹². No obstante, algunos autores han añadido además el *animus transigendi*, es decir, la voluntad de las partes de eliminar definitivamente la controversia²⁴¹³.

En primer lugar, deberemos constatar la existencia de una controversia o la posibilidad de que la misma se produzca en un futuro bien sobre la relación jurídica bien sobre los elementos de hecho que han originado dicha relación. Así, nos encontramos ante “un conflicto de pretensiones de las partes que cada una apoya en preceptos legales”²⁴¹⁴. En este sentido, constituye un conflicto de intereses caracterizado por la pretensión de una de las partes y la resistencia o rechazo de la otra, sin que represente una cualidad de la relación sino más bien una particular situación jurídica²⁴¹⁵. Por esta razón, para hablar de controversia es indiferente que las partes estén convencidas del fundamento de cuanto afirma o que les respalde el derecho²⁴¹⁶. Abundando en esta idea, algún sector doctrinal se

2410 MAFFEZZONI, F.: “Alcune riflessioni...”, cit., pág. 255.

2411 BERLIRI, A.: “In tema di concordato...”, cit., pág. 90; TESORO, G.: “La natura giuridica del concordato...”, cit., pág. 397.

2412 CORBAL FERNÁNDEZ, J.: “Capítulo Primero. De las transacciones. Artículo 1809” en la obra colectiva *Comentario del Código Civil*, Bosch, Barcelona, 2000, Vol. VIII, págs. 84 y ss.; Díez-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho civil*, Tecnos, Madrid, 2000, Vol. II, pág. 428.

2413 CADALBERT, B.: “Natura giuridica...”, cit., pág. 174. Vid. *infra* la nota 2417 (pág. 500).

2414 Vid. Díez-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho civil*, cit., Vol. II, pág. 428. En sentido similar, CORBAL FERNÁNDEZ, J.: “Capítulo Primero. De las transacciones...”, cit., Vol. VIII, págs. 84 y 85.

2415 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 8.

2416 DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 21.

ha mostrado partidario de incluir dentro del presupuesto de la misma las posibles incertidumbres que puedan recaer sobre la relación entre las partes: la *res dubia*²⁴¹⁷.

Llegados a este punto, es necesario distinguir nítidamente ambos conceptos en aras de evitar confusiones. De esta forma, mientras que la incertidumbre es un concreto estado de la relación jurídica, la controversia es una situación jurídica referida a una relación²⁴¹⁸. Así, la primera se erige en estado patológico de la situación jurídica, si bien excepcional y transitorio, dado que el ordenamiento debe prever diversos instrumentos para eliminarla, y que, eventualmente, puede ser fuente de una controversia actual o potencial²⁴¹⁹. A mayor abundamiento, cabe distinguir entre la incertidumbre de la situación jurídica material presupuesto eventual del proceso y la incertidumbre procesal que deriva de la instauración de un proceso entorno a una situación jurídica.

Por consiguiente, la citada identificación debe ser rechazada, dado que sino se excluiría la transacción en aquellos supuestos en que una de las partes estuviese segura de la bondad de sus pretensiones pero quisiese evitar la dilación temporal de la controversia así como los costes que conlleva²⁴²⁰. En este sentido, descartaríamos que la existencia de un conflicto junto al interés de una de las partes por zanjarla permitiera la sustitución de la justa composición de la relación por una solución transaccional²⁴²¹. No obstante, esta posibilidad sí que es admisible en el Derecho privado, descartándose en nuestra materia al

2417 Algunos autores e, incluso la jurisprudencia y el Consejo de Estado (Dictamen núm. 44.048, de 1 de julio de 1982), son partidarios de extenderla a situaciones de incertidumbre. Vid. BUSTILLO BOLADO, R.: *Convenios y contratos...*, cit., págs. 204 y ss.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 116 y ss. Asimismo, vid. entre otras las SSTS de 29 de abril de 1988 (ref. Aranzadi 3157), de 27 de noviembre de 1987 (ref. Aranzadi 8701) y de 21 de octubre de 1977 (ref. Aranzadi 3904).

2418 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 9.

2419 DI TILLIO, M.: "Il negozio di accertamento", cit., pág. 416.

2420 DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., págs. 18 y 19; Díez-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho civil*, cit., Vol. II, pág. 428 .

2421 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 154 y 155. No obstante, es interesante, adquiriendo también relevancia en la cuestión de la naturaleza jurídica del "accertamento con adesione", la constatación que se proclama en la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E (epígrafe 1.2): "la falta de previsión normativa de los parámetros que deben informar la adhesión (...) no deben inducir a pensar que todos los supuestos de hecho, incluidos aquellos en los que la existencia de la obligación tributaria puede determinarse con arreglo a elementos ciertos, deban constituir objeto de transacción con el contribuyente". A la hora de decidir la oportunidad o no de la invitación del contribuyente, la citada Circular señala que deberán tenerse en cuenta el coste-beneficio de la misma, atendiendo al fundamento y solidez de los elementos base de la liquidación y al coste y riesgo de pérdida de un eventual conflicto.

chocar con el interés público que se persigue en el procedimiento de liquidación²⁴²² y la sujeción al ordenamiento por parte de Administración y contribuyente.

En nuestra materia, la controversia tendría su origen en la determinación del *quantum debeatur* y, concretamente, de la cuantificación del bien, renta, gasto, etc. que constituye el presupuesto de hecho del tributo que sostiene cada una de las partes de la relación tributaria²⁴²³. En este sentido, el conflicto de pretensiones a solucionar mediante los acuerdos propuestos no afecta a su existencia, sino a la valoración que cabe atribuir a ese bien ante la imprecisión normativa²⁴²⁴. En suma, la controversia afectaría en este caso a la exacta valoración de los elementos de hecho, a la determinación de la base imponible o algún elemento de la deuda tributaria como consecuencia del empleo de conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas²⁴²⁵. A mayor abundamiento, este componente no excluiría, *a priori*, la celebración de un acuerdo de valoración en aquellos supuestos en que la determinación de la base imponible fuese cierta pero existiese controversia entre las partes, siempre y cuando concurran los restantes elementos basilares de la transacción²⁴²⁶. De este modo, la posibilidad de impugnación del contribuyente permitiría entrever una controversia potencial en cualquier liquidación. Sin embargo, ante esta contingencia la doctrina e, incluso, el legislador mismo han negado esta posibilidad cuando el elemento de cuantificación fuese cierto, confundiendo controversia e incertidumbre. Admitiendo este argumento, se rechazaría la admisibilidad de los acuerdos previos de valoración, dado que únicamente podríamos entrever una cuestión incierta pero, en ningún caso, controvertida antes del nacimiento de la obligación tributaria.

En segundo lugar, deberemos cerciorarnos de que, en los acuerdos de valoración, efectivamente se producen los recíprocos sacrificios de las partes, es decir, el *aliquid datum aliquid retentum*. Éste constituye “el elemento instrumental o medial que las partes

2422 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 155.

2423 Respecto al “concordato”, vid. COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 25; DE DONNO, V.: “Sulla natura giuridica...”, cit., pág. 127; TESORO, G.: “La natura giuridica del concordato...”, cit., pág. 398.

2424 El TC ha señalado en la sentencia 194/2000, de 19 de julio (FJ 7) que “las discrepancias en relación con la valoración de bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes”. Vid. con relación a los acuerdos previos de valoración y el valor de mercado de las retribuciones en especie, VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 218.

2425 GAFFURI, F.: “Concordato tributario”, cit., Vol. II, pág. 302.

2426 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 27.

convienen para superar las divergencias existentes entre ellas²⁴²⁷ y cuya ausencia implicaría una renuncia en lugar de una transacción. En este sentido, la presencia de las recíprocas concesiones en los acuerdos propuestos se plantea más complicada por la especialidad que reviste la materia tributaria²⁴²⁸. Concretamente, este argumento ha sido el más cuestionado por la doctrina, señalando en otros impedimentos la naturaleza pública del tributo, la inderogabilidad de las normas tributarias y la falta de poder de disposición de las partes sobre sus respectivos derechos²⁴²⁹. Por esta razón, debemos analizar los acuerdos de valoración para comprobar la presencia o ausencia de este presupuesto esencial.

De este modo, dichos institutos conllevan un cruce de propuestas y contrapropuestas entre Administración y contribuyente referidas a la determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria que algunos autores han querido identificar con el recíproco sacrificio de las partes²⁴³⁰. En concreto, señalan que en el acta de la Inspección no se contiene una pretensión administrativa, sino una opinión sobre la existencia, cuantía del hecho imponible que puede ser errónea o exagerada, y que en el caso de la impugnación del contribuyente ésta puede reducirse. Pues bien, en estas posturas de las partes sitúan algunos autores las citadas contraprestaciones²⁴³¹. No obstante, pensamos que dicho planteamiento debe rechazarse tajantemente ante el riesgo de convertir los acuerdos de valoración en un vulgar y simple regateo. Como intentaremos demostrar, si bien desde la perspectiva del contribuyente este planteamiento es menos conflictivo e, incluso, admisible, desde la de la Administración es totalmente inconcebible e incompatible con los más elementales principios de Justicia tributaria²⁴³².

2427 CORBAL FERNÁNDEZ, J.: "Capítulo Primero. De las transacciones...", cit., Vol. VIII, págs. 88 y 89.

2428 En contra, en materia de acuerdos previos sobre precios de transferencia vid. LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: "Ámbitos de discrecionalidad administrativa...", cit., pág. 100. En el mismo sentido, en materia de acuerdos previos de valoración VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: "Los acuerdos previos...", cit., pág. 69.

2429 Vid. la descripción que realiza GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 156. Asimismo, vid. PERUGIA, P.: "Concordato fiscale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria", *Diritto e pratica tributaria*, 1980, pág. 922. Este último autor descarta la admisibilidad de las recíprocas concesiones de las partes ante la vigencia del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria.

2430 BERLIRI acude a una artificiosa construcción para dar cumplimiento a este componente esencial de la transacción, señalando que fijar la verdadera cuantía de la base imponible partiendo de posiciones diferenciadas constituye la verdadera renuncia de las partes ("In tema di concordato...", cit., págs. 90 y 91). GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 157 y ss.

2431 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 158.

2432 GALLO, F.: "Ancora sul neoconcordato...", cit., pág. 1493.

Así, cabe señalar que el primero es libre de aceptar la propuesta administrativa o bien impugnar la liquidación correspondiente. En la primera hipótesis, el sujeto pasivo puede llegar, incluso, a aceptar un acuerdo que implique una tributación mayor de la que cree ajustada a la realidad²⁴³³. No obstante, debe partirse de la premisa de que la potestad de imposición no debe sobrepasar los límites previstos por las normas tributarias, ni siquiera con el consentimiento del contribuyente, dado que esto supone una vulneración de sus derechos y una quiebra inaceptable de los principios de Justicia tributaria²⁴³⁴. Empero y a pesar de lo señalado, puede considerarse más oportuno aceptar la pretensión administrativa para convertir en definitiva la liquidación que iniciar su revisión con los consiguientes perjuicios y demoras que conlleva.

Por el contrario, esta misma posibilidad no es admisible con respecto a la Administración por ser totalmente contraria a la concepción del deber de contribuir. En particular, el elemento del mutuo sacrificio queda seriamente entredicho en materia tributaria, dado que aquella está constreñida a aplicar de forma correcta el ordenamiento²⁴³⁵. Así, al emitir el acto de liquidación está obligada a emanarlo como determina el derecho objetivo, dando cumplimiento a las exigencias que se derivan del deber de contribuir²⁴³⁶. De este modo, o bien fija adecuadamente la deuda conforme a los dictados de la normativa tributaria o bien lo hace de forma errónea, debiendo reputarse entonces ilegítimo²⁴³⁷. En consecuencia, no puede concebirse que, en ninguno de los dos casos, la Administración realice concesión alguna sino que aplica correcta o incorrectamente el ordenamiento²⁴³⁸. Por tanto, consideramos que las pretensiones iniciales de las partes y las finales a las que lleguen deben ser aquellas más conformes a la realidad y ajustadas a la efectividad del deber de contribuir. En definitiva, la reducción respecto a las pretensiones originales de las partes no constituye más que el resultado de una mejor

2433 CADALBERT, B.: "Natura giuridica...", cit., pág. 176.

2434 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 164.

2435 PUGLIESE señala que si la transacción entre las partes fuese conforme al espíritu de la ley y a la voluntad del legislador, no estaríamos ante una transacción ante la ausencia del recíproco sacrificio, dado que la Administración nada concedería ("Natura giuridica del concordato...", cit., pág. 381).

2436 Este planteamiento es extensible a los acuerdos previos de valoración, partiéndose en este caso de la propuesta inicial presentada por el contribuyente.

2437 PUGLIESE, M.: "Natura giuridica del concordato...", cit., pág. 381.

2438 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 28.

comprensión y más exacta valoración del hecho imponible²⁴³⁹. Cada una de las partes, reduciendo sus exigencias iniciales, no renuncia, ni siquiera parcialmente a un derecho sino que reconoce la validez de la reivindicación de la otra²⁴⁴⁰. Cualquier otra interpretación chocaría con la prohibición a la renuncia administrativa, sin previa habilitación legal, al crédito tributario²⁴⁴¹ y, por tanto, o aceptamos que la Administración había errado o esta contraprestación debe reputarse contraria al ordenamiento.

A mayor abundamiento, la doctrina ha afirmado que el presupuesto de las recíprocas concesiones conlleva además una novación, sin que por esto deban confundirse ambos institutos²⁴⁴². Concretamente, se ha señalado que toda transacción origina el nacimiento de nuevos vínculos u obligaciones en sustitución de los extinguidos o modificados²⁴⁴³. En este sentido, cumple la función de zanjar una controversia mediante una solución de compromiso, prescindiendo de una eventual correspondencia con la verdadera realidad de la relación incierta o controvertida²⁴⁴⁴. En suma, podemos concluir que esta construcción no aspira a la búsqueda de la verdad material²⁴⁴⁵, sino que parece dispuesta a sacrificar una justa determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria, para evitar los perjuicios y costes que conllevaría para Administración y contribuyente un procedimiento de liquidación más prolongado²⁴⁴⁶. Por tanto, no creemos que, en materia tributaria y sobre la base de la existencia de una controversia sobre los citados elementos de cuantificación, sea admisible que el ordenamiento anteponga el valor de la conservación de la paz social a una justa tributación acorde con la concepción imperante del deber de contribuir. En otras palabras, que prevalezca la necesidad de evitar cualquier controversia, incluso con instrumentos que prescindan de la verdad material para decantarse por una

2439 GALLO, F.: "Ancora sul neoconcordato...", cit., pág. 1492. Vid. en sentido similar, DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 282.

2440 CADALBERT, B.: "Natura giuridica...", cit., pág. 176; GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 159.

2441 BERLIRI considera que la imposibilidad de renunciar al crédito tributario sólo hace referencia a las deudas ya liquidadas y, por tanto, susceptibles de recaudación, difuminándose en mayor medida respecto a las deudas pendientes de liquidación ("In tema di concordato...", cit., pág. 91).

2442 CORBAL FERNÁNDEZ, J.: "Capítulo Primero. De las transacciones...", cit., Vol. VIII, págs. 92 y 93.

2443 DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho civil*, cit., Vol. II, pág. 430. En nuestra materia, vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: "La transacción en el Derecho...", cit., pág. 10.

2444 DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 18.

2445 CADALBERT, B.: "Natura giuridica...", cit., pág. 175.

2446 BERLIRI, A.: "In tema di concordato...", cit., pág. 91.

formal que ponga fin al conflicto. Por esta razón, creemos conveniente estudiar la eventual aplicación de la teoría del negocio de fijación a los acuerdos de valoración como elemento de eliminación de la incertidumbre, que no controversia, que lleva aparejada la determinación de la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria²⁴⁴⁷.

En último lugar, es necesario indicar otra serie de problemas que se derivan de la configuración transaccional de los acuerdos de valoración y relacionados fundamentalmente con su eficacia y carácter definitivo²⁴⁴⁸. En concreto, se ha afirmado que dicha construcción implicaría parangonar la eficacia de un acuerdo de valoración a la cosa juzgada. La voluntad de eliminar la controversia –*animus transigendi*– conduce a las partes a sustituir la relación dudosa o litigiosa por una relación no controvertida y, por tanto, no susceptible de revisión²⁴⁴⁹. En consecuencia, debería descartarse la posibilidad de impugnación, salvo error, violencia o dolo²⁴⁵⁰, así como la revocación administrativa. Además, cabe añadir otro problema que se derivaría del incumplimiento de las transacciones, dado que, siguiendo los dictados de la doctrina y de la jurisprudencia, podría aplicarse la cláusula de resolución tácita²⁴⁵¹. Por consiguiente y en caso de incumplimiento, tendríamos que concluir la Administración tendría derecho a reiniciar las actuaciones de comprobación e investigación y dictar una nueva liquidación que no debería necesariamente coincidir con la cantidad concordada²⁴⁵². Por el contrario, juzgamos que, en este caso, debe ejecutarse forzosamente el acuerdo de valoración alcanzado entre contribuyente y Administración, en aras de no prolongar en demasía la situación incierta²⁴⁵³. Para justificar la ejecución de estos acuerdos, los precursores de la naturaleza transaccional de estas figuras han señalado que los principios de los contratos de Derecho privado no son extensibles sin más a los contratos de Derecho público, por lo cual estas cláusulas no serían aplicables a estos acuerdos²⁴⁵⁴. Empero y siguiendo a COCIVERA, cabe

2447 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 97.

2448 TESORO, G.: “La natura giuridica del concordato...”, cit., pág. 396.

2449 Díez-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho civil*, cit., Vol. II, pág. 434.

2450 CORBAL FERNÁNDEZ, J.: “Capítulo Primero. De las transacciones...”, cit., Vol. VIII, págs. 108 y 109.

2451 CORBAL FERNÁNDEZ, J.: “Capítulo Primero. De las transacciones...”, cit., Vol. VIII, pág. 110; PUGLIESE, M.: “Natura giuridica del concordato...”, cit., pág. 382.

2452 Ésta es la opción escogida por el legislador italiano en el “accertamento con adesione”.

2453 Así, se produce en el Derecho tributario francés respecto a las transacciones en materia de sanciones (vid. LAMBERT, T.: ‘La transaction fiscale...’, cit., págs. 274 y 275). En la doctrina española, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO se muestra partidaria de su ejecución (*Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 216 y ss.).

2454 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 80 y ss. y 174 y ss.

señalar que aunque se produzca la importación o exportación de un instituto de un sector a otro del ordenamiento y que se vea influenciado por las especialidades del mismo, esto no obsta para que mantengan sus notas caracterizadoras²⁴⁵⁵. A mayor abundamiento, cabría añadir un problema formal derivado de la necesidad de un Decreto acordado por el Consejo de Ministros del dictamen del Consejo de Estado para todas las transacciones que afecten a la materia tributaria²⁴⁵⁶. No obstante, esta pequeña traba quedaría salvada con una ley que relegase este requisito para los acuerdos de valoración en el caso de que se configuren como transacciones, dado que nos encontramos ante un simple supuesto de preferencia de ley.

2) EL ACUERDO PROCEDIMENTAL COMO NEGOCIO DE FIJACIÓN

Una vez descartada la naturaleza transaccional de los acuerdos de valoración²⁴⁵⁷, vamos a analizar su configuración como negocios de fijación. El problema que presenta este instituto es su ausencia de previsión en el ordenamiento español al igual que en la mayoría de ordenamientos, siendo necesario atender a los principios generales del ordenamiento²⁴⁵⁸ y a la elaboración doctrinal. En este sentido, algunos autores han sostenido que su fundamentación en una construcción dogmática carente de respaldo normativo impide considerarlo como figura autónoma y, en mayor medida, atribuir dicha naturaleza a figuras de nuestro ordenamiento²⁴⁵⁹. Ante la posibilidad de que este argumento pueda convertirse en causa de exclusión, se ha rebatido que si se admite transigir mediante recíprocas concesiones, con mayor razón debe permitirse fijar determinadas situaciones jurídicas sin

2455 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 39.

2456 Vid. el artículo 39 de la LGP. GRECO, G.: "Natura giuridica del concordato...", cit., pág. 6; PUGLIESE, M.: "Natura giuridica del concordato...", cit., pág. 383; TESORO, G.: "La natura giuridica del concordato...", cit., pág. 399.

2457 Con relación a los acuerdos previos de valoración, vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Técnicas convencionales...", cit., págs. 19 y 20.

2458 Nos encontraríamos ante un contrato atípico, cuya admisibilidad ha sido reconocida por la doctrina y jurisprudencia italiana (DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., 1996, págs. 1 y 9). En el ámbito administrativo, vid. DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 276 y ss.

efecto dispositivo alguno²⁴⁶⁰. En suma, juzgamos que el negocio de fijación puede configurarse como instituto autónomo con plena vigencia en nuestro ordenamiento²⁴⁶¹, a pesar de la ausencia de respaldo normativo. Desde un punto de vista general, se ha afirmado que todo negocio bilateral es un contrato²⁴⁶², no obstante, se ha precisado, además, que para recaer en esta categoría debe incidir en una relación patrimonial, constituyéndola, modificándola o extinguiéndola. Siguiendo este primer razonamiento, nos encontraríamos, en el caso del negocio de fijación, con un contrato atípico, debiéndonos remitir a la disciplina normativa general, establecida por el Código Civil para todas las obligaciones y contratos²⁴⁶³. Sin embargo y tal y como hemos adelantado, consideramos que la diferenciación entre contrato y acuerdo constituye una discusión estéril sin ningún tipo de incidencia en el régimen jurídico de los acuerdos de valoración. Por el contrario, la cuestión relevante radica en demostrar la configuración de esta figura como un negocio de fijación, dada su mayor compatibilidad con el deber de contribuir.

Retomando la citada figura, cabe localizar su origen en la doctrina alemana y, concretamente, en el instituto del “Feststellungsgeschäft” aunque también ha sido desarrollada por la italiana: “negozio di accertamento”²⁴⁶⁴. Su creación responde a la necesidad que ordenamientos y doctrina han detectado de dotar de certidumbre a las relaciones jurídicas, razón por la cual han creado instrumentos aptos o han transformado convenientemente aquellos existentes para alcanzar tal objetivo²⁴⁶⁵. De este modo y a través del negocio de fijación, se reconoce a las partes la potestad de conferir certeza a una situación o relación preexistente, destacando la conexión funcional con esta última²⁴⁶⁶. Así, la doctrina lo ha definido como el instrumento con el que las partes eliminan la

2459 Vid. las reflexiones de GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO siguiendo a GULLÓN BALLESTEROS (*Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 81 y 82).

2460 MANZINI, G.: “Il negozio di accertamento: inquadramento sistematico e profili di rilevanza notarile”, *Rivista del notariato*, 1996, cit., pág. 1428.

2461 A favor pero con relación al acta de conformidad, vid. MANTERO SÁENZ, A.: ‘Inspección. Documentación...’, cit., Vol. II, pág. 1713.

2462 DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho...*, cit., Vol. I, pág. 76.

2463 *Ibidem* (pág. 391).

2464 CARNELUTTI, F.: “Note sull’accertamento negoziale”, cit., pág. 4; DI TILLO, M.: “Il negozio di accertamento”, cit., pág. 411; GIORGIANNI, M.: *Il negozio d’accertamento*, cit., pág. 33; MENEGUZZO, D.: “Il negozio di accertamento”, *Rivista di Diritto Civile*, 1987, pág. 643.

2465 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d’accertamento*, cit., pág. 35.

2466 NICOLINI CANIATO, P.: “Appunti sul negozio di accertamento unilaterale”, *Rassegna di Diritto Civile*, 1984, pág. 169.

incertidumbre relativa a la existencia, contenido y límites de una concreta relación jurídica o situación jurídica preexistente sin crearla ni modificarla²⁴⁶⁷.

A tenor de lo expuesto y como ya hemos apuntado, puede entreverse una cierta similitud con el instituto de la transacción al eliminar ambos la incertidumbre, aun siendo necesario señalar las diferencias respecto a su estructura y función. Por esta razón, vamos a describir la figura del negocio de fijación señalando sus diferencias con la transacción para así poder comprobar su mayor compatibilidad con el deber de contribuir. Concretamente, vamos a resaltar las diferencias respecto a la *res dubia*²⁴⁶⁸ así como en materia del recíproco sacrificio de las partes²⁴⁶⁹. En suma, intentaremos demostrar que la inexistencia de contraprestaciones²⁴⁷⁰ así como la presencia de una incertidumbre en los acuerdos de valoración deben permitirnos descartar su configuración como transacciones para proceder a reconducirlos a la categoría de los negocios de fijación²⁴⁷¹.

Así, el objeto de este instituto es la incertidumbre que afecta a la situación jurídica preexistente²⁴⁷² –*res dubia*– que ya existe cuando éste se materializa²⁴⁷³. Por esta razón, es necesario indagar incide sobre la misma, dado que los remedios autocompositivos pueden bien extinguirla, bien modificarla o regularla. Pues bien, el negocio de fijación tiende a clarificar la situación jurídica preexistente, descartándose toda posibilidad de sustitución de

2467 NICOLINI CANIATO, P.: “Appunti sul negozio..., cit., pág. 169. En sentido parecido, MENEGUZZO, D.: “Il negozio di accertamento”, cit., pág. 651. MANZINI lo ha definido como “el acto con el que las partes precisan la existencia, la esencia, el contenido y los efectos de un hecho o una relación jurídica preexistente, y acuerdan vincularse a cuanto han establecido, precluyendo cualquier posibilidad de contraste, en aras de eliminar la incertidumbre en torno a una determinada situación jurídica” (“Il negozio di..., cit., pág. 1427). Vid. asimismo DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 281. En este sentido, algunos autores descartan que el negocio de fijación pueda recaer exclusivamente sobre hechos para diferenciarlo de la confesión y del resto medio de pruebas (NICOLINI CANIATO, P.: “Appunti sul negozio..., cit., pág. 169).

2468 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 97.

2469 Haciendo referencia exclusivamente a este elemento, vid. DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 29; MENEGUZZO, D.: “Il negozio di accertamento”, cit., pág. 649.

2470 DE DONNO, V.: “Sulla natura giuridica..., cit., pág. 132.

2471 En contra de su consideración como negocios de fijación, vid. GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 82 y ss.

2472 MENEGUZZO, D.: “Il negozio di accertamento”, cit., pág. 646.

2473 Por esta razón, se califica al negocio de fijación como un negocio de segundo grado, vid. COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 106; GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 36.

una incierta por una cierta²⁴⁷⁴. Concretamente, la fijación consistiría en la eliminación de aquellos aspectos inciertos que afectan a la relación²⁴⁷⁵ mediante la aportación de certeza. En consecuencia, no se genera una nueva distinta a la anterior ni respecto al contenido ni respecto al hecho generador, dado que la relación viene precisada a través del citado negocio²⁴⁷⁶.

En materia de acuerdos de valoración, la incertidumbre existente entre las partes derivaría de la imprecisión que atañe a las normas de determinación de la base imponible y la deuda tributaria como consecuencia del empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas y afectaría a la exacta cuantificación de los elementos que han generado el nacimiento de la obligación tributaria²⁴⁷⁷. En este sentido, si bien las partes tienen perfecta certeza del elemento del hecho imponible, la incertidumbre afectaría a la valoración que cabe atribuirle ante la citada vaguedad normativa²⁴⁷⁸. Concretamente, el objeto del negocio de fijación serían aquellos hechos que deben ser sometidos a estimación y que admiten un cierto margen de apreciación o discrecionalidad técnica²⁴⁷⁹, dado que la opción por una u otra valoración podría ser contestada, siendo la mejor solución alcanzar un acuerdo²⁴⁸⁰. En principio, la incertidumbre debe afectar a ambas partes pero el verdadero presupuesto de validez es que se dé en la Administración, dado que si ésta no alberga dudas sobre la fijación de un determinado importe no habría margen alguno para su

2474 DI TILLO, M.: “Il negozio di accertamento”, cit., pág. 413; GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., págs. 36 y 37. NICOLINI CANIATO añade además la precisión de la esencia y contenido de dicha situación o relación (“Appunti sul negozio...”, cit., pág. 170).

2475 DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., págs. 16 y 17.

2476 Ibidem (pág. 35).

2477 Vid. la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 7).

2478 CADALBERT considera que en este caso no existiría incertidumbre para el contribuyente, negando en cierto modo la citada indeterminación normativa (“Natura giuridica...”, cit., pág. 175).

2479 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas...”, cit., pág. 282. El citado autor señala que “los principios de objetividad e igualdad a que debe atenerse la Administración pública impedirán que cualquiera de sus órganos pueda transigir sin ajustarse a la ley si no se da un alto grado de discrecionalidad –sin que pueda apreciarse desviación de poder– y por muy específica que sea la habilitación legal concedida”. En este sentido, la discrecionalidad técnica derivada de la imprecisión normativa se erigiría en el presupuesto de los acuerdos de valoración. Vid. asimismo haciendo referencia expresa a los conceptos jurídicos indeterminados, DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 282. En contra de su consideración como negocio de fijación y su configuración como acto bilateral de discrecionalidad técnica, vid. MAFFEZZONI, F.: “Alcune riflessioni...”, cit., pág. 264.

2480 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 48. Este autor excluye la posibilidad de alcanzar un acuerdo en aquellos casos en que los rendimientos tengan una valoración cierta en la que no quepa margen de apreciación.

celebración, debiendo dictarse una resolución administrativa²⁴⁸¹. Abundando en esta idea, debe excluirse que la posibilidad de impugnación por parte del contribuyente conlleve necesariamente la existencia de la *res dubia* y, por tanto, justifique la celebración de un negocio de fijación. Desde la perspectiva de este último, cabe señalar que, aunque esté seguro de la valoración correspondiente, puede dudar sobre aquella que realizará la Administración, prefiriendo en consecuencia la fijación conjunta de la misma a efectos de seguridad jurídica y previsibilidad.

Así, la función del negocio de fijación es la determinación de la situación incierta preexistente, razón por la cual debe descartarse su celebración respecto a las relaciones ciertas ante la falta de causa²⁴⁸². Este componente excluiría la conclusión de un acuerdo de valoración en aquellos supuestos en que la determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria fuese cierta, dada la inexistencia de un elemento basilar del citado instituto²⁴⁸³. En el supuesto de la celebración de un negocio de fijación cuando la situación jurídica fuese cierta, la doctrina se ha mostrado partidaria de su nulidad²⁴⁸⁴. No obstante, en materia tributaria consideramos que, en caso de que el acuerdo no alterase dicha valoración cierta, no podría sostenerse la nulidad del acto de liquidación o de la resolución administrativa, dado que ésta debe interpretarse no como el resultado de un acuerdo sino de la actuación unilateral de la Administración. En este punto es necesario destacar la coincidencia con los defensores de las teorías transaccionales que excluyen también su celebración en el caso de que la cuestión no sea controvertida²⁴⁸⁵. Por esta

2481 En este supuesto habría que distinguir dos posibilidades. En primer lugar, que la propuesta de valoración del contribuyente sea coincidente con la que se deriva claramente de las normas. En este caso, tendríamos exclusivamente una resolución administrativa coincidente con la propuesta presentada. En segundo lugar, en caso de que la propuesta no coincida nos encontraríamos ante una resolución rechazando la propuesta y sin posibilidad de entablar negociaciones para alcanzar un acuerdo.

2482 DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 45; GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 59; MENEGUZZO, D.: "Il negozio di accertamento", cit., pág. 646.

2483 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 27.

2484 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 109; MANZINI, G.: "Il negozio di...", cit., pág. 1434; MENEGUZZO, D.: "Il negozio di accertamento", cit., pág. 652.

2485 No obstante, es interesante, en materia de "accertamento con adesione", la constatación que se proclama en la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E (epígrafe 1.2): "la falta de previsión normativa de los parámetros que deben informar la adhesión (...) no deben inducir a pensar que todos los supuestos de hecho, incluidos aquellos en los que la existencia de la obligación tributaria puede determinarse con arreglo a elementos ciertos, deban constituir objeto de transacción con el contribuyente". A tenor de lo señalado, podemos constatar como se entremezclan ambas teorías al prohibir la transacción respecto a aquellas valoraciones que puedan realizarse con arreglo a elementos ciertos. Empero, a la hora de decidir sobre la oportunidad o no de la invitación del contribuyente para concluir un

razón, postulamos la naturaleza de negocios de fijación de los acuerdos de valoración, dado que, en caso contrario, no entendemos sobre qué base se admitirían los acuerdos previos de valoración²⁴⁸⁶. Concretamente, consideramos que estos últimos constituyen un negocio de fijación anticipado al nacimiento de la obligación tributaria. En este caso, la incertidumbre derivaría de la valoración respecto a la realización de una determinada operación con relevancia tributaria, rechazándose que pueda entorsearse en este estadio una controversia.

Como ya hemos apuntado, este resultado también se alcanza mediante otros medios de eliminación de la incertidumbre, sustituyendo por ejemplo la situación incierta por una cierta. El negocio de fijación se diferencia de otros instrumentos no sólo porque opera sobre una situación preexistente incierta, sino también porque dicha incertidumbre constituye su elemento teleológico al estar dirigido a eliminarla. Por eso, debe distinguirse de la transacción²⁴⁸⁷, ya que el presupuesto de ésta es una controversia que ha surgido o que puede surgir, pero no la incertidumbre que puede afectar a la situación preexistente²⁴⁸⁸, razón por la cual su objeto no sería exactamente coincidente²⁴⁸⁹. En particular, la transacción, aun en el hipotético caso de que la controversia derivase de la incertidumbre²⁴⁹⁰, operaría sobre la primera y no sobre la segunda²⁴⁹¹. Así, las partes no buscan la fijación de la relación preexistente, sino solucionar la controversia a través de un negocio que modifique dicha relación²⁴⁹², actuando de forma indirecta sobre ésta al

acuerdo, la citada Circular señala que deberán tenerse en cuenta el coste-beneficio de la misma, atendiendo al fundamento y solidez de los elementos base de la liquidación y al coste y riesgo de pérdida de un eventual conflicto.

- 2486 VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: “Los acuerdos previos...”, cit., pág. 71. La citada autora considera que la Administración únicamente admite la corrección de la valoración propuesta, de igual modo que lo declararía conforme a derecho en una fase de comprobación posterior.
- 2487 Algunos autores afirman que la diferencia entre ambos institutos estriba en la *res dubia*, es decir, en la controversia frente a la incertidumbre. Así, CÖCIVERA señala que la transacción opera directamente sobre la controversia eliminándola, mientras que el negocio de fijación actúa sobre el elemento generador de la controversia fijándolo y haciéndola imposible (*Il concordato tributario*, cit., pág. 97).
- 2488 MANZINI, G.: “Il negozio di...”, cit., pág. 1436.
- 2489 MANZINI, G.: “Il negozio di...”, cit., pág. 1427. En cambio, DAMBROSIO considera que es posible zanjar una controversia actual como una futura tanto con la transacción como con en el negocio de fijación (*Il negozio di accertamento*, cit., pág. 17).
- 2490 CARNELUTTI, F.: “Note sull'accertamento negoziale”, cit., pág. 5; CÖCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 99; DI TILLO, M.: “Il negozio di accertamento”, cit., pág. 418.
- 2491 SANTI FRASCAROLI, E.: “Concordato stragiudiziale...”, cit., págs. 461 y ss.
- 2492 MANZINI, G.: “Il negozio di...”, cit., pág. 1429.

extinguirla y sustituirla por una cierta²⁴⁹³. En concreto, a través del recíproco sacrificio de las partes se consigue la modificación de la situación jurídica preexistente, dado que la transacción opera directamente sobre la controversia mediante la sustitución de la originaria situación jurídica²⁴⁹⁴ incierta por una nueva. En suma, se ha señalado que un negocio que estructural y funcionalmente modifica la situación preexistente no puede tener una función de fijación y declarativa²⁴⁹⁵.

Por el contrario, el negocio de fijación tiene una función esencialmente declarativa, que no es otra que precisar la situación jurídica incierta incidiendo de forma directa sobre la misma sin que se den para ello recíprocas concesiones²⁴⁹⁶. De este modo, ni la modifica ni crea una nueva situación²⁴⁹⁷, dado que nada añade ni resta al contenido de la situación preexistente, salvo certeza²⁴⁹⁸. La fijación de la situación preexistente, es decir, la determinación conjunta de las partes de su contenido, no tiene como resultado su modificación, sino únicamente su conversión en cierta²⁴⁹⁹, sin que por esto deba considerarse una novación²⁵⁰⁰. Así, el negocio de fijación no absorbe la situación preexistente, es decir, no sustituye la fuente de la misma por una nueva, quedando su estructura inalterada²⁵⁰¹. Por consiguiente, el acuerdo procedimental no constituye fuente de la obligación tributaria en ningún caso, dado que continúa siendo la ley, no cuestionando así ni la legitimidad de la obligación ni la normativa aplicable.

Como ya hemos señalado, el convenio se limita a fijar aquellas cuestiones inciertas derivadas de la imprecisión normativa, integrando conjuntamente Administración y contribuyente cualquier margen de discrecionalidad técnica. Se trata de un contrato atípico en el que la declaración de voluntad de las partes tiende a eliminar un estado de incertidumbre de la situación o relación jurídica preexistente, para evitar en el futuro

2493 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 39.

2494 Ibidem (pág. 77).

2495 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 77; SANTI FRASCAROLI, E.: "Concordato stragiudiziale...", cit., pág. 458.

2496 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 97; GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 46.

2497 MANZINI, G.: "Il negozio di...", cit., pág. 1430.

2498 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., págs. 53 y ss.

2499 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 100.

2500 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 41; NICOLINI CANIATO, P.: "Appunti sul negozio...", cit., pág. 169; SANTI FRASCAROLI, E.: "Concordato stragiudiziale...", cit., pág. 460.

2501 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 62.

cualquier replanteamiento de la misma²⁵⁰² y permitir una justa aplicación del tributo²⁵⁰³. Por esta razón, el negocio de fijación no requiere el recíproco sacrificio de las partes a diferencia de lo que ocurre en la transacción en que constituye un elemento esencial²⁵⁰⁴. Este requisito impediría la existencia de una transacción que supusiera acoger exclusivamente las pretensiones de una sola de las partes. En cambio, los negocios de fijación son válidos con independencia de este requisito²⁵⁰⁵, siendo perfectamente admisible un acuerdo que recoja en exclusiva la pretensión de una de las partes. En particular, este supuesto podría corroborarse en aquellos acuerdos previos de valoración en que la Administración acepta la propuesta presentada por el contribuyente sin ningún tipo de modificación. En suma, tanto en el caso en que la Administración acepte directamente la propuesta inicial del contribuyente tras la oportuna tramitación del procedimiento como en aquel en que la nueva propuesta modifique las posturas iniciales de las partes estaríamos ante supuestos de acuerdos de fijación²⁵⁰⁶.

Así, la finalidad perseguida en estos últimos es precisar los contornos imprecisos de la relación jurídica preexistente en el sentido determinado por las partes y siempre dentro de los límites fijados por la propia norma incierta²⁵⁰⁷. En este sentido y aunque los intereses de Administración y contribuyente puedan parecer contrapuestos, cabe subrayar su confluencia²⁵⁰⁸. Este argumento ha sido empleado por la doctrina para negar a esta figura la naturaleza de contrato y configurarla como acuerdo, a pesar de las nulas consecuencias que comporta y más bien por rechazo al empleo de contratos en el ordenamiento tributario²⁵⁰⁹. Aparentemente, puede pensarse que el interés de la Administración reside en la recaudación del tributo, incluso más allá de los límites consentidos por la ley, y el del

2502 DI TILLIO, M.: "Il negozio di accertamento", cit., pág. 414.

2503 DE DONNO, V.: "Sulla natura giuridica...", cit., págs. 126 y ss.

2504 Haciendo referencia exclusivamente a este elemento, vid. DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 29; MENEGUZZO, D.: "Il negozio di accertamento", cit., pág. 649. En contra, PERUGIA, P.: "Concordato fiscale ed indisponibilità...", cit., pág. 922.

2505 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 33 y 99; GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 34.

2506 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 282.

2507 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 104.

2508 Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Marco normativo y conflictividad...", cit., págs. 119 y 120. No obstante, este autor matiza que este planteamiento es excesivamente simplista, reconociendo la existencia de un conflicto de intereses real, frecuente y efectivo. En el mismo sentido, GOROSPE OVIEDO, J.I. y HERRERA MOLINA, P.M.: "La interpretación favorable...", cit., pág. 128.

2509 Vid. BETTI, E.: *Teoría general del...*, cit., págs. 256 y ss. En contra, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 82.

contribuyente en escapar de sus obligaciones fiscales²⁵¹⁰. Sin embargo, cabe considerar la existencia de un interés común de ambas partes añadido al de la colectividad, que es aquel consistente en una tributación acorde con los principios que conforman el deber de contribuir. De esta forma, creemos que constituye, por una parte, la mejor forma de evitar eventuales controversias sobre el contenido de dicha relación y, por otra parte, cumplir la finalidad del citado negocio. En particular, la fijación del contenido de la situación preexistente reduce las posibilidades de aparición de conflictos al fijar con carácter definitivo dicha situación. No obstante, la obligación de pago del tributo por el contribuyente así como el respeto por este último del valor convenido por un vínculo jurídico no es suficiente para conferir al acto naturaleza de acuerdo²⁵¹¹. En este sentido y aunque un sector de la doctrina ha admitido la validez del negocio de fijación unilateral²⁵¹², debemos rechazar esta posibilidad en el ordenamiento tributario, dado que difícilmente una parte puede imponer a la otra una determinada visión de la situación jurídica²⁵¹³. Abundando en esta idea, juzgamos que para llegar a este resultado la Administración ya ostenta una serie de potestades que le ha encomendado el ordenamiento y que puede ejercer individualmente.

En el negocio de fijación se proyecta la facultad de las partes de concretar las situaciones jurídicas que les afectan, de lo que se deriva su empeño y voluntad de considerar vinculante lo fijado, sin posibilidad de posteriores discusiones al efecto²⁵¹⁴. Por esta razón, en este tipo de negocio la voluntad de las partes se encamina a la búsqueda del estado efectivo y real de las cosas con relación a la situación o relación preexistente²⁵¹⁵, susceptible de ser entendida de diversas formas entre ellas diferentes²⁵¹⁶. Concretamente, no supone un acto de disposición con efectos innovativos²⁵¹⁷, sino que simplemente se le

2510 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 47.

2511 *Ibidem* (pág. 93).

2512 En contra de su configuración como negocio bilateral de fijación y, a pesar de quedar relegado el obstáculo de las recíprocas concesiones de las partes, se pronuncia COCIVERA postulando su carácter unilateral (*Il concordato tributario*, cit., pág. 32).

2513 NICOLINI CANIATO, P.: "Appunti sul negozio...", cit., pág. 171.

2514 MANZINI, G.: "Il negozio di...", cit., pág. 1430.

2515 CADALBERT, B.: "Natura giuridica...", cit., pág. 177.

2516 DI TILLIO, M.: "Il negozio di accertamento", cit., pág. 415.

2517 Así, la "Corte di Cassazione" ha señalado que "el negocio de fijación, aun no implicando desplazamiento patrimonial y no constituyendo fuente autónoma de los efectos jurídicos previstos por el mismo, puede en todo caso convertir en definitivas e inmutables —en el sentido y límites previstos por el mismo negocio— situaciones en estado de objetiva incertidumbre" (sentencia de la "Corte di Cassazione" de 7 de agosto de 1979, núm. 5294).

confiere certeza, precisando el significado a darle a una relación o situación preexistente con carácter vinculante para el futuro²⁵¹⁸. Para llegar a tal fin, debe exigirse que la declaración de voluntad sea taxativa, inequívoca, para evitar que surjan dudas y pueda considerarse nulo el negocio de fijación. De esta forma, el contribuyente debe querer no sólo el acto sino también los efectos jurídicos que se derivan del mismo, expresándolo mediante la firma²⁵¹⁹.

Como ya hemos señalado, el negocio de fijación actúa sobre la situación jurídica preexistente –negocio de segundo grado– determinándola. En este sentido, el efecto que se deriva es la imposibilidad de rebatir su contenido establecido conjuntamente entre las partes²⁵²⁰. Por consiguiente, éstas deben considerar el acuerdo como vinculante para el futuro respecto a la situación preexistente. No obstante, debe excluirse que tenga efectos de cosa juzgada, aunque la eficacia material del negocio estudiado puede conducir a efectos análogos²⁵²¹, dado que el hecho o relación incierta al fijarse queda excluido de una posterior fiscalización²⁵²².

En virtud del acuerdo, el contribuyente queda obligado a respetar la voluntad manifestada respecto a la determinación de la base imponible o algún otro elemento de la deuda tributaria, pudiendo ser ejecutado dicho acuerdo por la Administración²⁵²³. En este sentido, la doctrina ha señalado que conserva determinados poderes respecto al acuerdo como consecuencia de su inclusión en la postrera resolución administrativa²⁵²⁴. Asimismo, quedará vinculada a la cantidad fijada al dictar la liquidación correspondiente. De esta forma, los acuerdos de valoración no la sustituyen sino que fijan un aspecto de la base imponible o de la deuda tributaria (valoración)²⁵²⁵, dado que eliminada la incertidumbre, su determinación adquiere la certeza suficiente para convertirse en definitiva²⁵²⁶. Por este motivo, se ha hablado del carácter definitivo de la liquidación precedida de un acuerdo procedimental al eliminar las posibles controversias. No obstante, conviene señalar que la

2518 DI TILLIO, M.: “Il negozio di accertamento”, cit., pág. 414.

2519 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 121.

2520 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., págs. 84 y 85.

2521 Ibidem (pág. 95).

2522 DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 19.

2523 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 137 y 139.

2524 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 250.

2525 DE DONNO, V.: “Sulla natura giuridica...”, cit., pág. 131.

2526 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 109.

presencia de dicho acuerdo no incide en la eficacia del acto final, dado que éste tiene por fin determinar tanto la existencia como la cuantía de la deuda tributaria y no sólo la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria²⁵²⁷. Por consiguiente, el citado carácter definitivo no se derivaría del acuerdo procedimental, dado que éste exclusivamente obedece a una valoración consensuada. Por tanto, dicha eficacia dependerá no ya de la presencia de ese acuerdo procedimental sino de las condiciones de validez a las que la misma está ligada, siendo a tal efecto relevante el instituto de la conformidad.

Por último, cabe recordar que la Administración no ejerce un derecho subjetivo sino un poder jurídico discrecional respecto a su emanación y frente al cual no se sitúa una obligación del interesado, pero que, en caso de alcanzar el consenso con esta última, puede aprovecharse de las consecuencias ventajosas del mismo. En consecuencia, la conclusión de un acuerdo de valoración es discrecional a diferencia de la liquidación y con independencia de que comporte un margen de discrecionalidad técnica en la determinación de la base imponible. Por tanto, en defecto del primero, la segunda²⁵²⁸. Atendiendo a este razonamiento, tampoco el contribuyente está constreñido a concluir un acuerdo de valoración aunque se haya dado inicio al procedimiento tendente a tal fin²⁵²⁹. A mayor abundamiento, el particular puede decidir entre la conveniencia de celebrarlo, sin perjuicio de que posteriormente decida prestar su conformidad a la liquidación, o que prosiga el cauce normal de aplicación del tributo.

En suma, el acuerdo procedimental se enmarcaría en la fase instructora del procedimiento de liquidación con relevancia autónoma y perfectamente diferenciado de la conformidad, cumpliendo una función instrumental y preparatoria respecto al acto final de liquidación²⁵³⁰. En el caso de los acuerdos previos de valoración, el citado negocio de fijación se ubicaría en un procedimiento específico que concluiría con una resolución administrativa y al que seguiría la autoliquidación del contribuyente. Por consiguiente, el acto de liquidación o resolución administrativa continuará siendo una muestra del ejercicio unilateral de la función tributaria, incidiendo en la esfera del particular y sin que su validez se subordine a la aceptación de este último²⁵³¹. Así, estos acuerdos únicamente determina la

2527 PUOTI, G.: "Spunti critici...", cit., pág. 341.

2528 MAFFEZZONI, F.: "Alcune riflessioni...", cit., pág. 256.

2529 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 15.

2530 PUOTI, G.: "Spunti critici...", cit., pág. 330.

2531 *Ibidem*.

fijación del valor de un concreto bien, gasto o renta siendo necesario efectuar el resto de operaciones que llevan a la cuantificación del tributo bien por la Administración bien por el contribuyente en la autoliquidación. De esta manera y una vez alcanzado el acuerdo, su adhesión o conformidad al acto administrativo únicamente adquiere relevancia, en el caso de los acuerdos de valoración, respecto a la impugnación y vinculación a la liquidación, dado que el acto es válido incluso si no presta su conformidad²⁵³². En los acuerdos previos de valoración no existe posibilidad de prestarla, dado que la resolución engloba y toma como base el convenio relativo a un aspecto concreto de la cuantificación del tributo (valoración). En definitiva, la adhesión no constituye un presupuesto de la emanación del acto, sino para la consecución de determinados efectos del mismo previsto por la norma. Por tanto, debe rechazarse el cuestionamiento apriorístico de los acuerdos de valoración y, en mayor medida, cualquier configuración de los mismos próxima a la transacción y a la condonación.

2532 PUOTI, G.: "Spunti critici...", cit., pág. 330.

V. RÉGIMEN JURÍDICO

Al abordar el régimen jurídico de los acuerdos de valoración vamos a tratar de describir su función y estructura así como su incardinación en el complejo procedimiento de determinación de la deuda tributaria. En particular y atendiendo a los principios del Derecho público, vamos a analizar su inserción en el ámbito tanto del procedimiento de gestión tributaria²⁵³³ como en el de Inspección²⁵³⁴. La atribución de naturaleza de acuerdos procedimentales de fijación nos permitirá establecer a continuación sus efectos con respecto a su objeto así como concretar su regulación. De esta forma, intentaremos dotarlos de una estructura que armonice las exigencias y especialidades del Derecho tributario con la necesidad de asegurar la efectividad del deber de contribuir²⁵³⁵. En este sentido, consideramos que una correcta y adecuada elaboración de su régimen jurídico constituye la mejor garantía del éxito de la figura en aras de evitar postreras desnaturalizaciones. Por esta razón, vamos a realizar seguidamente una breve y somera descripción del marco donde cabe situar los acuerdos de valoración.

Al legislador, a la hora de configurar los diferentes procedimientos tendentes a la cuantificación del tributo y prever la intervención del contribuyente en los mismos, se le presentan diversas posibilidades. En primer lugar y como modalidad tradicional, cabe destacar el genérico deber de colaboración motivado por las dificultades de la Administración para obtener, respecto al conjunto de los ciudadanos, toda la información necesaria que posibilite la personalización de la carga tributaria²⁵³⁶. Esta modalidad se ha

2533 En este caso, nos referimos al procedimiento de gestión tributaria *strictu sensu* en relación con los acuerdos previos de valoración y, concretamente, a su localización en la fase de iniciación y trámites (con relación a la consulta, vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J.: "Las consultas a la Administración...", cit., Vol. II, pág. 1396).

2534 Nos referimos al procedimiento de comprobación e investigación unido a las facultades de liquidación atribuidas a la Inspección de los Tributos

2535 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 4.

2536 PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención...", cit., pág. 894. El citado autor indica que el mismo comprendería otra serie de deberes de contenido más concreto. En la jurisprudencia, vid. la STC 110/1984, de 26 de noviembre, que, en su Fundamento Jurídico tercero, se cuestiona en qué medida está autorizada la Administración para exigir datos relativos a la situación económica del contribuyente. Ante esta cuestión, se afirma que esta legitimación

visto acompañada, con motivo de la proliferación de deberes formales –entre los que destaca la generalización de las autoliquidaciones– para suplir carencias administrativas, por la adopción de medidas necesarias para que, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, se causase a los particulares el menor perjuicio posible²⁵³⁷. De esta forma y a fin de facilitar los deberes de colaboración, se previeron con carácter general diversas actuaciones de información y asistencia al contribuyente²⁵³⁸. Empero y a pesar del notable esfuerzo realizado por el legislador en estos últimos años, los resultados que se derivan de estas actuaciones administrativas se reputan en la actualidad insatisfactorios, dado el carácter incompleto de su régimen jurídico.

En segundo lugar y como complemento y respuesta a las reivindicaciones derivadas de la modalidad anterior, se introdujo, de forma progresiva hasta su actual generalización a la totalidad de los procedimientos tributarios, la participación derivada de la instauración del principio de contradicción. Ésta obedece a la voluntad de mejorar las relaciones y el diálogo con los ciudadanos así como aumentar las garantías a favor de estos últimos de igual forma que ocurre en el Derecho administrativo. Esta necesidad de cooperación, impuesta por decisión del legislador y forzada por la realidad, determinó y determina la existencia de una serie de derechos²⁵³⁹ así como una serie de cauces procedimentales dirigidos a facilitar su correcta realización y una mejor adecuación al deber de contribuir y al resto de principios constitucionales. En este sentido, se procura prescindir de “técnicas y usos de marcado signo autoritario, impropios no ya del momento presente, sino de la evolución del Derecho público español²⁵⁴⁰”, a fin de que tal colaboración se realice “sin

deriva de la existencia del sistema tributario y de la actividad Inspectora y comprobatoria que requiere su eficacia.

2537 Este derecho ha sido recogido en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, más conocido como el Estatuto del Contribuyente en sus artículos 3. j) y 20.

2538 MARONGIU considera que dichas obligaciones de la Administración tributaria derivarían del principio de la buena fe (“Contributo alla realizzazione...”, cit., pág. 619).

2539 Con respecto al deber de autoliquidar, FERREIRO LAPATZA destaca el derecho a que la Administración le informe acerca de la normativa a aplicar y, a su vez, el derecho a equivocarse (“La privatización de la gestión tributaria...”, cit., págs. 87 y 88).

2540 CAYÓN GALIARDO, A.: “Gestión tributaria...”, cit., pág. 8. El propio término colaboración, que deriva del latín *collaborare*, implica trabajar con otra u otras personas y no en la imposición exclusivamente de tareas a la otra parte, en este caso el administrado, siendo necesario facilitar al mismo el desarrollo de esta tarea. En este sentido, se ha pronunciado FERREIRO LAPATZA afirmando que, a falta de posibilidades de asunción de estas tareas por la Administración, ésta debe “ayudar y colaborar con el contribuyente con todos los medios a su alcance” (“La privatización de la gestión tributaria...”, cit., pág. 85). También en este sentido se ha pronunciado CASADO OLLERO afirmando que resulta necesaria “una reestructuración de las funciones administrativas-tributarias y sobre todo una honda transformación del modo en que tales funciones vienen ejercitándose” con el consiguiente

reticencias, incomodidades, ni recelos, de unos para con otros²⁵⁴¹. Así, se ha dispuesto la intervención del contribuyente derivada del carácter contradictorio del procedimiento, brindándole posteriormente la oportunidad de aceptar de forma expresa o tácita la actuación administrativa, a través de la conformidad²⁵⁴² o de la aquiescencia.

Analizadas estas diferentes modalidades de participación, podemos colegir en su finalidad dirigida a la efectividad del deber de contribuir, con independencia de que cumplan otras funciones respecto a cada una de las partes de la relación tributaria. Asimismo, puede observarse como la evolución de la cooperación con la Administración ha estado íntimamente ligada a la complejidad que ha ido envolviendo al ordenamiento. Concretamente, la influencia del fenómeno tributario en la vida económica ha determinado unas mayores exigencias de los contribuyentes en materia de información²⁵⁴³, participación y seguridad jurídica. Llegados a este punto y si bien este modelo puede reputarse altamente satisfactorio respecto a la totalidad de procedimientos tributarios, cabe señalar la existencia de determinados aspectos de nuestra materia en que no ha sido juzgado suficiente. En particular, la valoración tributaria se presenta como uno de los sectores más conflictivos como consecuencia de las dificultades del establecimiento de las reglas de determinación del valor de determinados bienes, rentas, productos, derechos, patrimonios y gastos²⁵⁴⁴. Este brete ha sido y sigue siendo solucionado, en numerosas ocasiones, mediante el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y complejas cuestiones técnicas que acarrear incertidumbre y un notable incremento de la conflictividad.

Pues bien, en la actualidad y teniendo en cuenta que la consecución de una justa aplicación del tributo y la rápida eliminación de posibles incertidumbres o controversias constituyen exigencias ineludibles de los principios de Justicia, debe procurarse que la

“replanteamiento de sus relaciones con el administrado-contribuyente y, finalmente, una redefinición del papel o status que a este último le corresponde en la gestión y aplicación del tributo, en su relación con la Administración tributaria e incluso en la propia actuación de la normativa fiscal”. Esta transformación debe buscar la paridad e igualdad de las relaciones que venían concibiéndose como relaciones de sujeción y supremacía, pasando de una Administración autoritaria a una Administración participada (“La colaboración con la Administración...”, cit., págs. 153 y 155).

2541 ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Potestades de la Administración...”, cit., pág. 20.

2542 Este instituto plantea una posible situación de tensión entre la eficacia que proclama el art. 103.1 CE y los derechos individuales de los administrados, concretamente, el derecho a la tutela judicial efectiva (TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos tributarios...”, cit., pág. 697). Vid. la STSJ de Murcia de 18 de marzo de 1998 (ref. Aranzadi 346).

2543 Vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “Las consultas a la Administración...”, cit., Vol. II, pág. 1388.

2544 Vid. CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F.J.: “El control judicial del...”, cit, pág. 459.

relación tributaria permanezca el menor tiempo posible en dicho estado. Así, diversos ordenamientos han previsto ya figuras a la sazón, dirigidas a solventar esta creciente problemática que afecta a nuestra materia. Por esta razón, juzgamos oportuno y necesario integrar en nuestro ordenamiento un instrumento adicional con carácter preventivo²⁵⁴⁵, finalidad autocompositiva y compatible con el resto de modalidades de intervención del contribuyente en materia de valoración²⁵⁴⁶, dado su carácter extraordinariamente conflictivo. En este sentido, vaya por delante que su introducción no excluye la consideración unitaria ni del acto ni de la potestad de liquidación, dado que los rasgos diferenciales no afectan a estos elementos. Por el contrario, las diferencias cabe localizarlas en el *iter* formativo del acto, en el cual el sujeto pasivo participa de forma determinante, en la forma extrínseca e intrínseca del acuerdo, en la exclusión de impugnación cuando la liquidación sea realizada conforme al mismo²⁵⁴⁷ y no concurra un vicio de invalidez así como en las hipótesis taxativas en que se admite o se descarta su celebración.

De este modo y a fin de evitar que la actuación administrativa de valoración pueda lesionar los intereses del contribuyente al sobrepasar los límites fijados por las normas, se le confiere a este último un instrumento complementario y preventivo para garantizarlos respecto a aquellos medios establecidos en el ordenamiento. Así, el legislador prevé una tutela aunque sea indirecta de la posición del ciudadano a través de su participación en aras de evitar que se vulneren sus derechos mediante un ilegítimo o excesivo gravamen. El particular ve, en los límites impuestos al Estado, una garantía de sus propios derechos y aún siendo deudor del tributo se convierte en titular de un interés y de las relativas facultades para protegerlo²⁵⁴⁸. Pues bien siguiendo este razonamiento, juzgamos conveniente la introducción de mecanismos autocompositivos en el mismo procedimiento de gestión e, incluso, en el de liquidación que sigue a las actuaciones de comprobación e investigación dirigidos a la satisfacción de las citadas finalidades. En concreto, la prevención del conflicto se opera, incluso antes de la liquidación del tributo, mediante la

2545 FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: 'La transacción en el Derecho...', cit., pág. 12; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: "Los acuerdos previos...", cit., pág. 71 y 197. Vid. también las sugerencias realizadas en el Libro Blanco para la Reforma de la LGT (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 116 y ss.).

2546 Otros autores propugnan la introducción de figuras heterocompositivas y, concretamente, del arbitraje para diferentes materias, entre las que se encuentra la valoración de bienes (CALVO ORTEGA, R.: "En defensa del arbitraje...", cit., pág. 164).

2547 Sin perjuicio de su impugnación por otros motivos extraños al acuerdo.

2548 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 96.

instauración de un diálogo y una eventual negociación entre Administración y contribuyente²⁵⁴⁹ tanto con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria –acuerdos previos de valoración– como después de su nacimiento –acuerdos de valoración– pero siempre con carácter previo al empleo de cualquier medio de impugnación.

En definitiva y dada la adopción de la teoría del acuerdo procedimental de fijación, la participación del ciudadano, en caso de éxito, culminaría con la emanación de una liquidación o resolución administrativa sobre la base de un acuerdo²⁵⁵⁰. No obstante, conviene precisar que recae siempre en la Administración la elección de dictar un acto administrativo unilateral prescindiendo de la cooperación del contribuyente o celebrar un convenio²⁵⁵¹. De esta forma, la emisión de la liquidación o de la resolución es un acto siempre debido, en cuanto resulta obligada por el ordenamiento, incluso en el caso de existencia de un acuerdo de valoración, dado que éste sólo cumple una función parcial de la misma. En cambio, su conclusión constituye una actuación discrecional en cuanto a su celebración pero no así en cuanto a su contenido que, al igual que en el caso de la actuación administrativa unilateral, es reglado²⁵⁵². En consecuencia, la ausencia de acuerdo no obsta para que el contribuyente realice su autoliquidación o la Administración gire el acta correspondiente a la que seguirá el posterior acto de liquidación²⁵⁵³. Por tanto, el primero no tendrá derecho alguno²⁵⁵⁴ a la conclusión de un acuerdo de valoración ni la segunda obligación de celebrarlo, sino sólo a iniciar su procedimiento y a concluirlo con una resolución motivada sobre su aceptación o rechazo.

Así, comprobaremos como esta figura cumple únicamente una función parcial del futuro acto de liquidación o resolución administrativa, consistente en la determinación conjunta entre Administración y contribuyente del valor de todos o de un concreto elemento del hecho imponible o de alguna deducción en cuota. Por consiguiente, los

2549 CONSEIL D'ÉTAT: "Pour la prévention du...", cit., pág. 25.

2550 PUOTI, G.: "Spunti critici...", cit., pág. 335. En el caso de los acuerdos previos de valoración, a la resolución administrativa le seguirá normalmente la autoliquidación del contribuyente.

2551 BERLIRI, A.: "In tema di concordato...", cit., pág. 93.

2552 ALLORIO, E. y PAGLIARO, A.: "Concordato tributario", cit., Vol. III, pág. 993; COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 15.

2553 En sentido similar respecto al "concordato" italiano, vid. COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 6.

2554 COCIVERA señala que el contribuyente no tiene ni un derecho subjetivo ni un interés legítimo a la conclusión del acuerdo susceptible de tutela judicial o administrativa (*Il concordato tributario*, cit., pág. 10).

restantes derivarán exclusivamente de la actuación administrativa y de la eventual participación del contribuyente como consecuencia del carácter contradictorio del procedimiento. En suma, asistimos a una intervención decisiva del sujeto pasivo dirigida a aportar elementos determinantes que coadyuven a fijar de común acuerdo con la Administración la valoración de determinados bienes, rentas, productos, derechos, patrimonios y gastos. Este acuerdo se convierte en el medio necesario, cuando así se estime por las partes, para poder cuantificar con carácter definitivo determinados componentes del hecho imponible, coadyuvando a la determinación de la base imponible sobre la que será aplicado el tipo de gravamen²⁵⁵⁵ o alguna deducción en cuota. Por esta razón y desde un punto de vista jurídico, es importante y decisivo precisar los efectos que se derivan, así como los medios de impugnación, que varían según el esquema en que se sitúan dichas técnicas convencionales.

Llegados a este punto, consideramos que los acuerdos de valoración constituyen una realidad, cada vez más cercana, necesitada de un mayor impulso legislativo que se debe añadir a las diferentes modalidades de participación plasmadas hasta la fecha. A mayor abundamiento, juzgamos que cabe apostar por su próxima consolidación en nuestro ordenamiento, descartándose su efímera y fugaz previsión, fruto de una moda de fuerte calado internacional. Su carácter complementario no conlleva, en consecuencia, alteración alguna de las características esenciales de los procedimientos en que se insertan, salvo aquellas derivadas del ejercicio paccionado de un aspecto relativo a la determinación de la base imponible o de algún elemento de la deuda tributaria, concretamente, la valoración, dada su vertebración y coordinación con las mismas. Desde un punto de vista práctico, pueden erigirse en el instrumento idóneo para superar la resistencia de los contribuyentes a la aplicación de la farragosa normativa y asegurar una rápida y segura recaudación, al fijar con carácter definitivo uno de los aspectos más controvertidos: la base imponible. Desde un punto de vista material, permitirán una justa aplicación de la norma, eliminando la incertidumbre y la discrecionalidad –aunque sea técnica– que frecuentemente acompaña a la determinación de la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria²⁵⁵⁶.

2555 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 120 y 121.

2556 Vid. con relación al “concordato”, COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 3.

A. REGULACIÓN LEGAL

En primer lugar y al afrontar la regulación de este tipo de acuerdos, cabe descartar experiencias como la inglesa o la alemana en la que la admisibilidad de estas figuras ha sido reconocida por la jurisprudencia²⁵⁵⁷, aun a falta de regulación. En nuestro ordenamiento y como ya hemos apuntado, los acuerdos derivados de la desnaturalización de las actas de conformidad han supuesto graves vulneraciones de los principios de Justicia tributaria y han suscitado un fuerte rechazo doctrinal. Ante este precedente y los riesgos que conllevan estas figuras, juzgamos que la mejor garantía para su introducción y pervivencia en nuestro ordenamiento sería aquella que supusiese su previsión pormenorizada por instrumentos normativos adecuados.

Como premisa, debemos recordar que la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria (deducciones en cuota) se hallan sometidos a la reserva del artículo 31.3 CE, razón por la cual creemos que todo instituto que pueda incidir en un elemento esencial del tributo debe ser regulado por ley. De esta forma, consideramos que, a pesar del carácter formal de las normas que regulan los acuerdos de valoración, su posible incidencia en la base imponible o en alguna deducción exige la citada regulación para no vulnerar la Constitución²⁵⁵⁸. Sin embargo y dado su carácter relativo, no es necesario que dicha disposición regule con minuciosidad todos los aspectos de dichos acuerdos, siempre y cuando dicte los criterios directivos mínimos para evitar que recaiga en el Ejecutivo la verdadera regulación de la figura²⁵⁵⁹.

En la actualidad carecemos de una norma que regule con carácter general dicho instituto, existiendo únicamente una previsión genérica de los acuerdos previos de valoración en la LDGC. No obstante, parece que la futura LGT también regulará parcialmente los acuerdos de valoración a través de las actas de conformidad con acuerdo²⁵⁶⁰. La tendencia legislativa se inclina hacia la previsión genérica del instituto y su

2557 Vid. lo señalado en el epígrafe relativo al Derecho comparado (págs. 452 y ss.).

2558 GRIPPA SALVETTI, M.A.: *Riserva di legge...*, cit., págs. 204 y 205.

2559 GRIPPA SALVETTI, M.A.: "Accertamento con adesione: riflessioni sul principio di riserva di legge", *Rivista di Diritto Tributario*, 1996, pág. 359.

2560 La Exposición de motivos de la Ley 24/2001 de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social señala la próxima reforma de la LGT. Así, deberemos

posterior concreción en la normativa de cada tributo. Empero, este sistema se singulariza por el carácter extremadamente impreciso de los criterios reguladores de las normas de rango legal, remitiéndose a disposiciones reglamentarias su verdadera configuración. Por tanto, la valoración de todos o determinados elementos del hecho imponible realizada exclusivamente sobre la base de previsiones contenidas en disposiciones secundarias debe reputarse contraria al principio de reserva de ley²⁵⁶¹.

Respecto a los acuerdos previos de valoración, el artículo 9 de la LDGC así como el artículo 16.6 de la LIS constituyen una habilitación general que consiente su desarrollo mediante normas reglamentarias. Este aspecto es especialmente preocupante, dado que la citada disposición deja multitud de extremos sin resolver²⁵⁶², convirtiéndose en una delegación en blanco con el consiguiente riesgo de deslegalización²⁵⁶³. En este sentido, la especialidad y carácter técnico de la materia que justificaría la intervención del Ejecutivo puede dar lugar a auténticos supuestos de discrecionalidad administrativa dirigidos a la satisfacción de intereses no previstos en la norma primaria²⁵⁶⁴. Abundando en esta idea, no debe olvidarse que estamos ante un elemento esencial del tributo sometido a reserva de ley y cuya regulación esencial corresponde al Parlamento. Ante esta situación, somos partidarios de una regulación similar a la del “accertamento con adesione” italiano, eso sí mediante una ley y no mediante una norma de rango legal²⁵⁶⁵, que desarrolle con precisión su régimen jurídico –tanto los acuerdos previos de valoración como los acuerdos de valoración– sin que sea imprescindible su desarrollo reglamentario para determinar el alcance y naturaleza del instituto. De esta forma, únicamente quedaría en manos del Ejecutivo supuestos de discrecionalidad técnica para la concreción del régimen jurídico, impidiendo la introducción por parte de este último de elecciones y valoraciones contrarias

esperar a conocer el tipo de previsión de las actas de conformidad con acuerdo y la eventual subordinación de su actuación a su concreta regulación en cada tributo.

2561 GRIPPA SALVETTI, M.A.: “Accertamento con adesione:..., cit., págs. 378 y 379.

2562 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “La Ley de derechos y garantías del contribuyente y la aplicación de los tributos”, Justicia Administrativa núm. 2, 1999, págs. 25 y 26.

2563 Vid. respecto al ordenamiento italiano, GRIPPA SALVETTI, M.A.: *Riserva di legge...*, cit., págs. 191 y ss.

2564 GRIPPA SALVETTI, M.A.: “Accertamento con adesione:..., cit., págs. 368 y 369.

2565 En este sentido, cabe señalar que la parquedad de la delegación legislativa que autorizaba la emanación del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997 no constituye el mejor ejemplo de técnica legislativa. Concretamente, la doctrina italiana ha señalado que la discrecionalidad técnica que podría justificar su elaboración por el Gobierno degenera en pura discrecionalidad administrativa, con el peligro de persecución de objetivos distintos a los que justificaron la delegación que inciden sobre elementos sometidos a reserva de ley (GRIPPA SALVETTI, M.A.: *Riserva di legge...*, cit., págs. 192 y 193).

a las normas legales²⁵⁶⁶. A mayor abundamiento, se evitaría la repetición de normas en cada uno de los diferentes tributos con sentido prácticamente idéntico.

B. OBJETO

Para dirimir esta cuestión es necesario recordar que la liquidación tributaria constituye una actividad compleja compuesta por dos fases claramente diferenciadas respecto al *an* y al *quantum debeatur*. La primera relativa a la constatación del *an debeatur* se limita a la verificación de la realización del hecho imponible y a determinar el contribuyente. Esta fase ha correspondido tradicionalmente a la Administración tras las oportunas actuaciones de comprobación e investigación, aunque en la actualidad ha sido sustituida en la mayoría de ocasiones por la propia presentación por el sujeto pasivo de la autoliquidación correspondiente. En cambio, la segunda fase se subdivide en la determinación de la medida de realización del hecho imponible²⁵⁶⁷ –base imponible²⁵⁶⁸– para la posterior aplicación del tipo de gravamen establecido en la ley y practicar alguna deducción en cuota. Pues bien, si la constatación de la realización del presupuesto generador del tributo ha sido tradicionalmente pacífica, la fase de determinación de su dimensión económica representa el sector donde mayor número de controversias surgen en nuestra disciplina²⁵⁶⁹. En estos casos, el conflicto no se deriva de la apreciación de la realización o no del hecho imponible

2566 GRIPPA SALVETTI, M.A.: “Accertamento con adesione:..., cit., pág. 376.

2567 PERIS GARCÍA, P.: “La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español”, Palau 14 núm. 22, 1994, págs. 21 a 23. La citada autora señala que “cuando el objeto de tributación no es determinado cuantitativamente, el legislador debe determinar los criterios que van a servir para convertir este bien –manifestación de capacidad económica– en una cuantía monetaria. A esta determinación podemos denominarla valoración. Es decir, valoración es el conjunto de actuaciones tendentes a expresar cuantitativa o monetariamente un bien no expresado en dinero”. Vid. también CARROBÉ GENÉ, M.: “Problemas de valoración en Derecho tributario”, RDFHP núm. 211, 1991, pág. 42. Este último autor señala que “los criterios legales de valoración no cuantifican por sí solos el importe de la deuda tributaria, únicamente son un paso previo, indispensable, para su determinación”, siendo necesaria la posterior aplicación del tipo de gravamen.

2568 El Libro Blanco para la Reforma de la LGT propone una definición del concepto de base imponible en este sentido (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 81).

2569 MAFFEZZONI, F.: “Alcune riflessioni..., cit., pág. 259. Vid también ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Valor y valoración..., cit., pág. 116. Este autor identifica la valoración de bases imponibles y su desajuste de la realidad como uno de los mayores problemas de nuestra historia financiera.

sino de su cuantificación –valoración²⁵⁷⁰– y de las diversas posturas que mantienen Administración y contribuyente al respecto.

Así, para precisar el objeto de dichos acuerdos debemos atender a aquellas operaciones que coadyuvan a la valoración del hecho económico²⁵⁷¹ y sobre las que recae la voluntad de las partes para alcanzar dicho acuerdo. Esta valoración se realiza según criterios económicos²⁵⁷², siendo fácil precisar, en ocasiones, el *quantum debeat*, sin incertidumbres y posibilidades de controversia, dado que de los mismos no se deriva margen de apreciación, apareciendo más como una pauta inderogable y no simplemente descriptiva. En cambio, en otros casos la valoración conlleva una considerable dificultad, dado que la norma contiene reglas poco precisas y más bien indicativas, de forma que podemos constatar una cierta discrecionalidad –aunque sea técnica– en la fijación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria²⁵⁷³.

Así, el problema que plantean estas actuaciones de valoración²⁵⁷⁴ tiene su origen en la incierta e imprecisa normativa²⁵⁷⁵, consecuencia de la complejidad que ha alcanzado el fenómeno tributario. En particular, estas operaciones, a pesar de la existencia de criterios y reglas de valoración ciertas y objetivas²⁵⁷⁶, conllevan una discrecionalidad técnica derivada

2570 CARROBÉ GENÉ señala como “la valoración o, mejor dicho, los criterios legales de valoración tributaria son indispensables para determinar las bases imponibles de todos los tributos” (“Problemas de valoración...”, cit., pág. 41). En sentido similar, ESPEJO POYATO, I.: “La valoración de bienes en el derecho fiscal alemán”, RDFHP núm.211, 1991, pág. 20.

2571 La Disposición Adicional Segunda del RIRPF establece que el objeto de los acuerdos previos de valoración es “la valoración de dichas rentas conforme a las reglas del Impuesto, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente”. Vid. también, VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 210.

2572 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 107 y ss.

2573 PERIS GARCÍA, P.: “La valoración de los...”, cit., págs. 24 y 25. La citada autora afirma que el valor de un bien “es un valor objetivo, no un valor subjetivo, es decir no es el valor que tiene un bien para una persona en concreto, sino el valor que el bien tiene objetivamente considerado”.

2574 CARROBÉ GENÉ señala que la valoración supone fijar la cuantía por la cual deben ser gravados los sujetos pasivos por los hechos imponibles realizados (“Problemas de valoración...”, cit., pág. 42).

2575 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Valor y valoración...”, cit., pág. 114. Este último autor expone como “el problema endémico de nuestra Hacienda era el desconocimiento del valor real de los bienes que constituían la riqueza de los españoles así como la inexistencia de reglas que fijaran de forma adecuada estos valores respetando los principios de seguridad y certeza”.

2576 MAFFEZZONI, F.: “Alcune riflessioni...”, cit., pág. 260. En contra, vid. la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 9).

fundamentalmente del empleo de conceptos jurídicos indeterminados²⁵⁷⁷ y cuestiones técnicas²⁵⁷⁸. Como regla general, la ley tributaria no puede determinar la medida de cada acto sometido a gravamen, dada la variedad y riqueza de situaciones que presenta la realidad²⁵⁷⁹. De esta forma, se limita a establecer unos criterios generales, cuya aplicación al caso concreto permiten cuantificar el hecho imponible pero sin que, en multitud de ocasiones, se derive inmediatamente su valor²⁵⁸⁰. En consecuencia, debemos distinguir los supuestos en que el valor en cuestión viene directamente fijado por la norma de aquellos en que es necesaria una actividad de apreciación en la aplicación de la norma²⁵⁸¹.

En la actualidad, la generalización del sistema de autoliquidación conlleva que, en primer lugar, sea el contribuyente el que deba efectuar estas operaciones de valoración para posteriormente incorporarlas a su autoliquidación. Una vez efectuada, corresponde el control último de esta tarea y, por tanto, su comprobación a la Administración, *ex* artículo 13 RGIT. Para realizar estas actuaciones y una vez se ha verificado la aplicabilidad de la norma tributaria, el legislador ha previsto una variedad de criterios económicos o técnicos que las partes deben seguir para la valoración de la base imponible²⁵⁸². En ambos casos, la vinculación de las partes al ordenamiento existe tanto si su actuación se concreta en una resolución administrativa o en una autoliquidación como en un acuerdo²⁵⁸³. No obstante y a pesar de la existencia de unas concretas normas de valoración²⁵⁸⁴, nos encontramos con una materia altamente conflictiva, dado el margen de apreciación que las mismas conllevan.

2577 Vid. respecto al empleo de la regla del valor real en nuestro ordenamiento, CRUZ AMORÓS, M.: "A vueltas con la cuestión de la valoración", *Palau* 14 núm. 22, 1994, págs. 6 y ss. Vid. asimismo PERIS GARCÍA, P.: "La valoración de los...", *cit.*, págs. 35 y 36. En este sentido, también destaca la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 7).

2578 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Valor y valoración...", *cit.*, págs. 142 y 143. A pesar del reconocimiento de la citada discrecionalidad, también señala su limitación, en el caso de los medios de valoración, por la adecuación del medio al objeto de la comprobación".

2579 Vid. la descripción que realiza DE MITA, E.: "Presunzioni fiscali e costituzione", *cit.*, pág. 26.

2580 Acerca de la problemática que plantea este último aspecto, vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "La comprobación de valores...", *cit.*, pág. 40. En materia de rendimientos del trabajo satisfechos en especie, vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, *cit.*, págs. 61 y ss.

2581 ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios*, Marcial-Pons, Madrid, 1996, pág. 232. PERIS GARCÍA se manifiesta a favor de la sencillez de los criterios de valoración establecidos por el legislador para que el sujeto pasivo pueda conocer de antemano su carga fiscal ("La valoración de los...", *cit.*, págs. 28 y 29).

2582 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, *cit.*, págs. 104 y 106.

2583 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo..., *cit.*, pág. 21.

2584 CARROBÉ GENÉ, M.: "Problemas de valoración...", *cit.*, pág. 54. El citado autor destaca el papel central de la valoración en los sistemas tributarios, dado que sin ella no hay bases imponibles y sin ellas los tributos son inaplicables.

Pues bien, en este marco cabe situar la introducción de aquellas técnicas convencionales referidas a la base imponible u otros elementos de la deuda tributaria²⁵⁸⁵. No obstante, *prima facie* debe dejarse fuera de duda que este instituto no comporta que la Administración haga dejación de la función encomendada y de la que es única titular²⁵⁸⁶. Asimismo, podría pensarse que su objeto es determinar bien la norma jurídica a aplicar a un concreto hecho bien la deuda tributaria en su conjunto²⁵⁸⁷. Empero y como hemos sostenido, consideramos que el objeto de dichas técnicas y, concretamente, de los acuerdos de valoración debe limitarse a este segundo aspecto. En particular, debe restringirse a la determinación de algún componente de la base imponible o de alguna deducción en cuota, descartando su extensión a la totalidad de la deuda tributaria. A mayor abundamiento, cabe adelantar que tienen por objeto únicamente la cuantificación del hecho determinante del pago del tributo, excluyéndose de negociación el sometimiento a gravamen o la naturaleza del hecho en cuestión²⁵⁸⁸. Por tanto, los acuerdos de valoración no podrán referirse nunca a cuestiones relativas a la existencia o inexistencia de los hechos sujetos a imposición, sino exclusivamente a determinar su magnitud económica²⁵⁸⁹. En todo caso, esta cuestión deberá resolverse por parte del contribuyente mediante la presentación de la correspondiente consulta.

En este sentido, la previsión de las figuras estudiadas no conlleva la atribución a la Administración de una potestad enteramente discrecional de reducir la pretensión tributaria incluso en los casos en que subsisten elementos suficientes para defender la legitimidad de la pretensión del Fisco²⁵⁹⁰. Por el contrario, dicha libertad afecta a su emanación²⁵⁹¹, siendo reglada en cuanto a su contenido²⁵⁹². Así, el funcionario competente es libre de llegar o no a

2585 Respecto a la introducción de técnicas convencionales en Alemania para resolver estos problemas de valoración, vid. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 36.

2586 PUOTI, G.: "Concordato tributario", cit., pág. 4.

2587 BERLIRI, A.: "In tema di concordato...", cit., pág. 86.

2588 Vid la jurisprudencia de la Comisión Tributaria Central, en dos resoluciones de 14 de marzo de 1951 núms. 21765 y 21755 (citadas por CONSOLAZIO, M.L.: "L'accertamento con adesione...", cit., pág. 73).

2589 MONTALVO SANTAMARÍA, M.: *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, Ciss Praxis Profesional, Valencia, 2000, pág. 81.

2590 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Soluciones pactadas...", cit., pág. 282.

2591 LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: "Ámbitos de discrecionalidad administrativa...", cit., pág. 96.

2592 ALLORIO, E. y PAGLIARO, A.: "Concordato tributario", cit., Vol. III, pág. 993. Vid. los aspectos reglados de la potestad en cuanto a la aprobación discrecional de la propuesta de valoración del sujeto pasivo en los acuerdos previos sobre precios de transferencia, en LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: "Ámbitos de discrecionalidad administrativa...", cit., págs. 96 y 97.

un convenio con el contribuyente, pero se halla vinculado respecto a su contenido²⁵⁹³. Cualquier otra postura supondría configurar los acuerdos de valoración como un descuento transaccional, excluyendo que el resultado se derive de un control administrativo sobre la legitimidad y fundamento del acto de liquidación²⁵⁹⁴. En esta concepción prevalecería la satisfacción del interés del Fisco a una rápida recaudación del tributo por encima de los principios de Justicia. Por el contrario, consideramos que debe establecerse un diálogo sobre las cuestiones de hecho controvertidas de la determinación de la base imponible²⁵⁹⁵. Empero, debe concretarse si la fijación consensual puede alcanzar a todas las cuestiones incluidas la comprobación de la existencia y de la aplicación de la normativa, es decir, si comprende todos los aspectos relativos a la aplicación del tributo se sustituiría la fuente de esta última, que no sería más *ex lege* sino *ex contractu*²⁵⁹⁶. Este problema nos lleva a tener que abordar el espinoso argumento de la limitación del instituto estudiado a las cuestiones de hecho²⁵⁹⁷ y el eventual descarte de las de derecho²⁵⁹⁸.

Llegados a este punto, vamos a intentar diferenciar entre cuestiones de hecho y de derecho para esclarecer cuáles de ellas pueden constituir el objeto de los acuerdos de valoración. Esta problemática reviste cierta complejidad por las dificultades que presenta su deslinde en la determinación de la base imponible. Así, algunos autores han señalado que cualquier referencia a aquellos aspectos relacionados con la misma constituiría una cuestión de hecho²⁵⁹⁹. De esta forma, la valoración implicaría sólo una estimación de los elementos de hecho basada sobre reglas de experiencia no exclusivamente jurídicas. A mayor abundamiento, ésta valoración se caracterizaría por la presencia de juicios técnicos, alejados normalmente de cualquier tipo de precisión absoluta²⁶⁰⁰. Por esta razón, los

2593 PUOTI, G.: "Concordato tributario", cit., pág. 2.

2594 GALLO, F.: "Ancora sul neoconcordato...", cit., pág. 1490.

2595 Ibidem (pág. 1491).

2596 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 129.

2597 Vid. entre otros, BERLIRI, A.: "In tema di concordato...", cit., pág. 89.

2598 A favor de la admisibilidad de que las cuestiones de derecho sean objeto de los acuerdos de valoración, COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 43.

2599 Por ejemplo, queremos destacar la calificación como cuestiones de hecho por el "Conseil d'État" francés el carácter excesivo o insuficiente de un precio (vid. las sentencias del "Conseil d'État" de 17 de diciembre de 1956, núm. 2931, de 25 de noviembre de 1966, núm. 66681 y de 25 de junio de 1969, núm. 74112 citadas (en *Juris-Classeur Procédures Fiscales*, Ediciones Francis Lefebvre, París, 1994, fasc. núm. 230, pág. 10) y la validez del método empleado por la Administración para reconstruir la base imponible (vid. la sentencia de 4 de julio de 1980, núm. 14912 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 10, 1980, pág. 426).

2600 PUOTI, G.: "Concordato tributario", cit., pág. 3.

acuerdos objeto de estudio, en cuanto tienden a la cuantificación de una renta, bien, gasto o rendimiento y cuya apreciación da frecuentemente lugar a controversias, no tendrían por objeto la resolución de una cuestión jurídica como podría ser la existencia de la obligación tributaria o la calificación del rendimiento²⁶⁰¹. Por el contrario, simplemente se limitarían a fijar la cuestión de hecho relativa a su valor²⁶⁰², dado que con los citados acuerdos se resolvería una controversia económica, excluyéndose las jurídicas. En consecuencia, se ha señalado que el objeto de dichas técnicas tendría carácter económico²⁶⁰³, dado que se referiría exclusivamente a la cuantificación de los rendimientos sometidos a gravamen. Por consiguiente, su determinación implicaría valorar los elementos de hecho –constatados por la Administración o declarados por el contribuyente– a través de una apreciación económica o técnica²⁶⁰⁴ en el seno de un procedimiento de carácter contradictorio²⁶⁰⁵.

De esta forma, las cuestiones de derecho no afectarían ni a la existencia ni a la valoración²⁶⁰⁶, a pesar de su íntima relación. Por esta razón, consideran inaceptable celebrar un acuerdo sobre las mismas²⁶⁰⁷ en función del probable éxito de la controversia²⁶⁰⁸. Estos autores piensan que esta posibilidad obedecería a la existencia de liquidaciones escasamente motivadas y supondría sacrificar los principios de capacidad económica y de igualdad así como el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria²⁶⁰⁹. Abundando en esta última idea, se ha indicado que una norma jurídica de Derecho público no puede formar objeto de discusión, ni el Estado puede amigablemente acordar con el contribuyente la interpretación en un determinado sentido de una norma, si de la misma

2601 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 27; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 230. Esta autora señala que, en caso de dudas, debería utilizarse el instrumento de la consulta tributaria. En este sentido, afirma que las operaciones de calificación jurídica se refieren exclusivamente a elementos integrantes del hecho imponible, operación anterior a la valoración. No obstante, reconoce la dificultad de distinguir claramente ambas cuestiones.

2602 En Italia, en materia imposición indirecta, se realiza una especial referencia a la valoración de los bienes inmuebles y los derechos reales sobre los mismos (vid. el epígrafe 1.2 del Capítulo II de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E).

2603 CARROBÉ GENÉ, M.: "Problemas de valoración...", cit., pág. 42. No obstante, el citado autor afirma que "cuando la valoración es regulada por el Derecho, el problema de la valoración adquiere entidad jurídica".

2604 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 48.

2605 INGROSSO, G.: "Sul contenuto giuridico...", cit., pág. 1542.

2606 LUPI, R.: "Le crepe del nuovo...", cit., pág. 1863.

2607 GRECO, G.: "Natura giuridica del concordato...", cit., pág. 3.

2608 LUPI, R.: "Le crepe del nuovo...", cit., pág. 1862.

2609 LA ROSA, S.: "Concordato, conciliazione...", cit., pág. 1096.

surge un poder de imposición, dado que éste es inalienable y ningún acuerdo podría producir efectos jurídicos en contraste con lo dispuesto por la ley²⁶¹⁰. En suma, esta corriente consideraría que todo aspecto que afecte a la determinación de la base imponible y, concretamente, a la valoración de un bien, renta o gasto constituiría una cuestión de hecho. Además, cabría añadir como posible objeto de dichos acuerdos y en íntima relación con lo hasta ahora señalado la elección del método de valoración a aplicar a un caso concreto. En este caso, la falta de datos que pueden derivarse de la futura realización del hecho imponible aconseja fijar el método más que un concreto valor que dependerá de circunstancias futuras²⁶¹¹. En definitiva, se trataría de un instituto que no versa sobre la clasificación o calificación tributaria de una cierta situación, sino sobre la cuantificación de la base imponible: valoración del hecho imponible en situaciones inciertas²⁶¹².

No obstante, la doctrina ha indicado que este proceso de determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria no conlleva exclusivamente la resolución de cuestiones de hecho sino también de derecho, desde el momento en que dicha operación es regulada por normas imperativas²⁶¹³. En este sentido, cuando se constata la existencia de un hecho inevitablemente se fija también la situación jurídica que se deriva²⁶¹⁴, en cuanto dicho hecho viene valorado jurídicamente y produce consecuencias jurídicas que son

2610 PUGLIESE, M.: 'Natura giuridica del concordato...', cit., pág. 385. En contra, se ha pronunciado COCIVERA señalando que estos motivos no son suficientes para excluir las transacciones sobre las cuestiones de derecho. Concretamente, afirma que si son inderogables las normas tributarias también lo sería la cuantificación de la base imponible, que aunque no está exactamente definida, no puede determinarse más que mediante criterios empíricos o técnicos. De esta forma, no se explicaría como sería posible una inderogabilidad de la norma tributaria, cuando la determinación de la base imponible es sin duda la esencia principal de la imposición tributaria (*Il concordato tributario*, cit., págs. 43 y 76).

2611 VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 213. Esta autora niega esta posibilidad en los acuerdos previos de valoración atendiendo a la normativa actual. Concretamente, afirma que el acuerdo deberá fijar el valor concreto de la retribución en especie objeto del mismo. Asimismo, en las actas de conformidad con acuerdo sólo se fijaría únicamente el valor, dado que se conocen con todas las circunstancias.

2612 Se trata de un acuerdo que versa sobre el valor de un elemento y no sobre su régimen jurídico, a diferencia de la valoración de bienes del artículo. 25 de la LDGC que no tiene carácter vinculante. Vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Capítulo VI. Valoración...", cit., pág. 323.

2613 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 101. Vid. también CARROBÉ GENÉ, M.: "Problemas de valoración...", pág. 42.

2614 Si bien el objeto del negocio de fijación es la situación jurídica incierta, nada impide que cuando tal incertidumbre deriva de la incertidumbre del hecho generador de la citada situación, la fijación se consiga mediante la fijación del hecho que la ha originado, pero objeto del negocio de fijación es siempre la situación jurídica preexistente, porque cuando uno fija la existencia de un hecho productor de consecuencias jurídicas en realidad quiere fijar también la situación jurídica que se deriva (GIORGIANI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., págs. 66 y 67).

consideradas como elemento del hecho generador²⁶¹⁵. Asimismo, la imposibilidad de limitar su objeto a las cuestiones de hecho derivaría de su integración en un acto administrativo de liquidación, razón por la cual deberá contener tanto las cuestiones de hecho como de derecho que afecten a la base imponible. En suma, pensamos que la determinación del *quantum debeat* conlleva la resolución de cuestiones de derecho y de hecho, sin perjuicio de que en esta fase primen las segundas. Por consiguiente, debemos reputar insatisfactoria dicha distinción entre cuestiones de derecho y de hecho a la hora de delimitar el contenido de los acuerdos de valoración²⁶¹⁶.

No obstante y en cuanto a la afirmación anterior, debemos ser prudente y limitar su alcance en aras de evitar confusiones. Así, los defensores de la teoría transaccional consideran admisible que cualquier cuestión controvertida pueda ser objeto de convenio, con independencia de que sea de hecho o de derecho. En este sentido, LA ROSA ha señalado que el interés público a la ventajosa prevención del conflicto debe constituir el referente fundamental de estas figuras, razón por la cual debería permitirse su celebración, con independencia de la naturaleza y del objeto de las cuestiones controvertidas²⁶¹⁷. Sin embargo y respecto a las cuestiones de derecho, consideramos que son indisponibles para las partes, de forma que quedaría descartada cualquier tipo de cooperación del particular en su resolución, erigiéndose en una guisa de cuestión previa que corresponde exclusivamente a la Administración²⁶¹⁸. Por tanto, únicamente cuando se hayan determinado éstas podrá entrar el contribuyente a colaborar en la fijación de su valor.

Así, para establecer el objeto de los acuerdos de valoración es necesario atender a su configuración y finalidad. De esta forma, suponen la intervención del contribuyente en la aplicación del tributo y referida concretamente a un preciso aspecto de su cuantificación²⁶¹⁹: la determinación del valor de cualquier elemento del hecho imponible²⁶²⁰,

2615 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 101.

2616 SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 38.

2617 LA ROSA, S.: "Concordato, conciliazione...", cit., pág. 1096.

2618 Nos referimos por ejemplo al carácter deducible de un gasto. De esta forma, correspondería a la Administración decidir sobre esta cuestión y, posteriormente, podría entrar el contribuyente a determinar el valor o cuantía del mismo. Vid. respecto al carácter necesario de un gasto, la SAN de 6 julio de 2000 (ref. Aranzadi 1084).

2619 PUOTI, G.: "Concordato tributario", cit., pág. 1.

2620 En este sentido y como venimos apuntando, podría extenderse no sólo a la base imponible sino también a una deducción en cuota (Investigación y desarrollo). No obstante, en este

siendo únicamente admisible dicha participación en este supuesto. En este sentido, el contribuyente interviene en el procedimiento de liquidación y concluye un acuerdo de valoración, sólo cuando implícitamente reconoce la legitimidad de la pretensión administrativa²⁶²¹, respecto a la existencia y calificación de un determinado rendimiento o gasto. De esta forma, no deben identificarse como una mera negociación sobre la cuantía de la deuda tributaria, sino que debe conectarse con la fijación conjunta y motivada de cuestiones inciertas y discutibles referidas a la valoración²⁶²². Sin embargo y llegados a este punto, conviene distinguir según esa actividad de valoración recaiga sobre bienes singulares o sobre flujos económicos como pueden ser ingresos, beneficios, volumen de operaciones, gastos, etc.²⁶²³ En este último supuesto, la distinción entre el aspecto cualitativo y cuantitativo del hecho imponible resulta de difícil resolución al entremezclarse ambos. Pues bien, a estos efectos consideramos que los acuerdos de valoración deben recaer exclusivamente sobre el aspecto cuantitativo de bienes, rentas, productos, gastos, derechos y productos en general, excluyéndose cualquier referencia a su clasificación o calificación tributaria²⁶²⁴. A tal fin ya existe una figura en nuestro ordenamiento que no es otra que la consulta tributaria.

Como hemos apuntado, la determinación del aspecto cuantitativo presenta menores dificultades cuando se trata de fijar el valor de un bien concreto respecto al cual se ha empleado un concepto jurídico indeterminado. Por ejemplo, en el caso de un bien inmueble pueden tenerse en cuenta diversos factores para hallar el valor final de un bien²⁶²⁵. Sin embargo, en el supuesto de flujos de operaciones y, concretamente, en el caso de que se empleen cuestiones técnicas la distinción del aspecto cuantitativo y cualitativo aparece bastante compleja. Éste sería el caso de los precios de transferencia respecto a operaciones

caso la cuantificación de la segunda se realizaría sobre la base de la valoración del gasto a efectos del cálculo de la primera.

2621 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 171; MAFFEZZONI, F.: "Alcune riflessioni...", cit., pág. 263.

2622 LUPI, R.: "Le crepe del nuovo...", cit., pág. 1861.

2623 ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios*, cit., pág. 232.

2624 Como ocurre, por ejemplo, en los acuerdos previos sobre gastos de actividades de investigación y desarrollo y de apoyo a la gestión.

2625 Vid. en el ordenamiento italiano el epígrafe 1.2 del Capítulo II de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E.

vinculadas dirigidas a fijar dichos precios en función del valor de mercado²⁶²⁶, atendiendo al principio “arm’s length price”²⁶²⁷. Esta operación plantea innumerables problemas²⁶²⁸ al tratarse de un concepto jurídico indeterminado²⁶²⁹ y es fuente de controversia tanto por la ausencia de precios de mercado comparables como por las múltiples dificultades que conlleva su determinación²⁶³⁰.

Desde este punto de vista, se considera conveniente que Administración y contribuyente puedan llegar a un acuerdo sobre las cuestiones discutibles derivadas de la incertidumbre normativa o de su complejidad, con el fin de prevenir el conflicto²⁶³¹. Estas cuestiones, especialmente, las relativas a la valoración por el frecuente empleo de conceptos jurídicos indeterminados²⁶³² y de cuestiones técnicas constituyen el ámbito de actuación de los acuerdos objeto de estudio²⁶³³. Por esta razón, no deben suponer un descuento sino que han de fundamentarse en una justificación técnico-jurídica sobre la determinación de la base imponible o de alguno de sus elementos, descartándose su admisibilidad sobre la base de las probabilidades de recaudación del crédito tributario o de ganar el juicio.

En suma, la flexibilidad que suponen los acuerdos de valoración respecto a la actuación administrativa constituiría un medio para evitar que cada liquidación concerniente a un concepto jurídico indeterminado o a una cuestión técnica dé lugar a una controversia²⁶³⁴. Empero, no debe olvidarse el peligro antes señalado, consistente en que este objetivo se traduzca en una reducción transaccional de la liquidación o en una condonación en cuanto únicamente obedezca a la voluntad de no llegar a la vía

2626 Este valor es utilizado como criterio subsidiario y, en cierta medida, como medida antielusiva frente al valor de adquisición o transmisión y, en este caso concreto, también para los precios de transferencia. Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Valor y valoración...”, cit., págs. 132 y 133.

2627 LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Ámbitos de discrecionalidad administrativa...”, cit., pág. 90.

2628 CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades...*, cit., págs. 70 y 71.

2629 LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Ámbitos de discrecionalidad administrativa...”, cit., pág. 95.

2630 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “Determinación de los precios de transferencia en ausencia de precios de mercado comparables”, CT núm. 67, 1993, pág. 126.

2631 SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 57; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 197.

2632 Respecto al valor de mercado, vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: “Los acuerdos previos...”, cit., pág. 78.

2633 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 112 a 118. El citado autor señala que el objeto del “concordato” sería este ámbito de discrecionalidad que ostenta la Administración en materia de valoración y que decide fijar conjuntamente con el contribuyente.

2634 GALLO, F.: “La reintroduzione del...”, cit., pág. 1206.

jurisdiccional. Por tanto, debe descartarse que mediante este instituto el contribuyente evite los perjuicios y amenazas de la comprobación²⁶³⁵ así como el posterior recurso, mediante la fijación de la deuda tributaria mediante parámetros no señalados por la ley²⁶³⁶. Por tanto, el acuerdo de fijación tendría por objeto exclusivamente la determinación de la base imponible o de alguno de sus elementos²⁶³⁷, correspondiendo posteriormente a la Administración incluirlo en el ulterior acto de liquidación o resolución. En el primer caso, la liquidación administrativa, además de recoger el acuerdo, tendría por objeto tanto el *an* como el *quantum debeatur*. De esta forma, nos encontraríamos con un acuerdo procedimental que se integraría en la postrera resolución o liquidación administrativa y que, en el caso de esta última, podría ir seguida de una eventual conformidad. Así, la adhesión del contribuyente se produciría posteriormente a su participación activa²⁶³⁸ en la determinación de la base imponible²⁶³⁹, teniendo un alcance diverso al acuerdo alcanzado²⁶⁴⁰.

C. SUJETOS INTERVINIENTES

1) Administración: órganos competentes

El artículo 9 de la LDGC no hace referencia alguna a los funcionarios competentes para informar, instruir y resolver el procedimiento relativo a los acuerdos de valoración. Pese a la aparente problemática que genera esta cuestión, juzgamos que su solución se desprende sin mayores dificultades de las disposiciones de nuestro ordenamiento. Concretamente y como punto de partida, cabe señalar que el artículo 88 de la LRJAP-PAC señala que los acuerdos, convenios, pactos o contratos celebrados entre Administración

2635 VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, pág. 71. La citada autora ha señalado que “la propia amplitud e inconcreción del término valor normal en el mercado traslada la problemática de su cuantificación al ámbito de la comprobación administrativa”.

2636 GALLO, F.: “La reintroduzione del...”, cit., pág. 1206.

2637 MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “La comprobación de valores...”, cit., pág. 40. Este autor señala que “la obtención de un valor fiscalmente trascendente no significa que se haya obtenido de esta forma y sin discusión alguna la base imponible”.

2638 Vid. LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Ámbitos de discrecionalidad administrativa...”, cit., pág. 100.

2639 GALLO, F.: “Ancora sul neoconcordato...”, cit., pág. 1484.

2640 Vid. lo ya señalado respecto a la conformidad.

pública y ciudadano excluyen la alteración de las competencias atribuidas a los órganos administrativos²⁶⁴¹. Así y atendiendo a la normativa de nuestra disciplina y, concretamente, al RGIT constatamos como se atribuye a la Inspección de los Tributos las actuaciones de valoración de las rentas, productos bienes y demás elementos del hecho imponible²⁶⁴². Por consiguiente, consideramos que su tramitación y conclusión corresponde a la misma tanto en el caso de los acuerdos previos de valoración como en el de los acuerdos de valoración. Es decir, a los mismos funcionarios encargados tanto de efectuar una concreta y autónoma valoración como de la emanación del acto administrativo unilateral tras las actuaciones de comprobación e investigación en caso de falta de acuerdo²⁶⁴³.

Llegados a este punto, cabe señalar que en el desempeño de las funciones encomendadas por el legislador a la Inspección de los Tributos se entremezclan diversas actuaciones. En particular, destacan aquellas de valoración que se desprenden normalmente de las de comprobación e investigación y se diluyen con las potestades de liquidación encomendadas²⁶⁴⁴. Atendiendo a esta configuración, juzgamos que la atribución de competencia a otro órgano administrativo generaría notables problemas ante las diferencias de criterio que podrían mantener el órgano que adopta el acuerdo y el que posteriormente es competente para revisar su contenido y cumplimiento²⁶⁴⁵. A esta misma solución se ha llegado en el Derecho comparado y, concretamente, en los ordenamientos alemán e inglés

2641 Concretamente, el artículo 88.4 de la LRJAP-PAC establece que “los acuerdos que se suscriban no supondrán alteración de las competencias atribuidas a los órganos administrativos ni de las responsabilidades que correspondan a las autoridades y funcionarios relativas al funcionamiento de los servicios públicos”.

2642 Vid. los artículos 2.f) y 13 del RGIT.

2643 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 207 y 208. Vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 375 y 376. Los citados autores señalan que, atendiendo al artículo 70 del RGIT, estas actuaciones pueden llevarse a cabo en el seno de una actuación de comprobación e investigación o al margen de éstas. Asimismo, resaltan que los órganos de la Inspección son plenamente competentes para realizar estas valoraciones que se desarrollarán normalmente en el seno de actuaciones de comprobación e investigación. Vid. también ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Valor y valoración...”, cit., págs. 140 y 141.

2644 Vid. la conexión entre las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación en JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda...*, cit., págs. 272 y ss. Como hemos señalado en la nota anterior, si bien las actuaciones de valoración pueden ser independientes normalmente se insertan en un procedimiento de comprobación e investigación, seguido de la correspondiente liquidación.

2645 Este problema ha sido puesto de manifiesto por VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: “Los acuerdos previos...”, cit., pág. 92.

que atribuyen su conclusión al funcionario competente para la Inspección, es decir, para la determinación del impuesto²⁶⁴⁶.

Esta argumentación parece confirmarse también en nuestro derecho positivo y, concretamente, en el RIS *ex* artículo 25 respecto a los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas, que dispone su asignación al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT²⁶⁴⁷ y, en concreto, a los funcionarios que designe su Director. En este sentido, consideramos que esta previsión es extensible a la totalidad de los acuerdos previos de valoración. Esta atribución ha sido ratificada por la Resolución de 17 de febrero de 1998, de la Dirección General de la AEAT, por la que se modifica la estructura de determinados servicios y se atribuyen competencias a la Inspección de Tributos en materia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Concretamente, en su apartado séptimo se precisa el órgano competente para la resolución de estos acuerdos, al señalar que las actuaciones de comprobación e investigación serán efectuadas por “Equipos de Inspección” –integrados en la Oficina Nacional de Inspección– que, eventualmente, podrán ser asistidos por los denominados “Equipos especializados”²⁶⁴⁸.

Dentro de estas unidades, destaca el “Equipo Técnico y de Valoraciones” que presta servicios de apoyo “fundamentalmente en materia de valoraciones inmobiliarias, tasación pericial contradictoria, pagos por intangibles, acuerdos previos de valoración, sin perjuicio de las valoraciones por otros peritos de la Administración, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52 de la LGT”. A la vista de esta organización, la doctrina se ha planteado a quién debe encomendarse la tramitación y resolución de los procedimientos tendentes a la celebración de los acuerdos de valoración. En este sentido, algunos autores se han mostrado partidarios de encomendar dicha tarea a un órgano específico a la vez que especializado: la “comisión de expertos”²⁶⁴⁹. Así, han querido ver en el “Equipo Técnico y de Valoraciones” el órgano idóneo para la información, instrucción y resolución de los

2646 CERIONI, F.: *Gli accordi nel procedimento...*, cit., págs. 21 (Inglaterra) y 55 (Alemania).

2647 CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades...*, cit., pág. 229; MARTÍNEZ MÚÑOZ, Y.: *La gestión tributaria...*, cit., págs. 56 y 57.

2648 La citada Resolución, en su apartado séptimo, prevé tres equipos: “Equipo de Fiscalidad Internacional”, “Equipo Técnico y de Valoraciones” y “Equipo de Coordinación de Actuaciones Especiales”.

2649 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “Capítulo VI. Valoración...”, cit., págs. 331 y ss.

acuerdos de valoración²⁶⁵⁰. No obstante, somos partidarios de que dicha función se atribuya a los “Equipos de Inspección” competentes en virtud de su adscripción a uno u otro sector económico²⁶⁵¹.

Esta elección obedece a la necesidad de que sean posteriormente esos mismos Equipos los encargados de la verificación de la correcta aplicación así como de la concurrencia de las condiciones pactadas en el acuerdo previo de valoración aprobado²⁶⁵². Por esta razón, consideramos que corresponde su celebración a los mismos funcionarios encargados de las actuaciones de comprobación e investigación tanto en el supuesto de falta de acuerdo como en el de su conclusión. En el caso de los acuerdos de valoración esta atribución resulta más evidente, dado que el inicio de las actuaciones citadas corresponde a dicho “Equipo de Inspección”. Por tanto y respecto a aquellos acuerdos celebrados con posterioridad a la realización del hecho imponible, entendemos que corresponde al mismo Inspector actuario encargado de las citadas actuaciones la responsabilidad de la tramitación del procedimiento de los citados acuerdos, con independencia de su ulterior resolución por el Inspector Jefe.

En suma, consideramos que la tramitación y resolución relativa a los acuerdos de valoración debe corresponder al Equipo de Inspección adscrito al sector en cuestión, el cual podrá ser asistido por cualquier Equipo especializado o Unidad de Inspección, que no necesariamente deberá ser el “Equipo Técnico y de Valoraciones”. De esta forma, en el caso de que nos encontremos ante un acuerdo previo sobre precios de transferencia juzgamos más conveniente acudir al “Equipo de Fiscalidad Internacional” encargado del asesoramiento en materia de relaciones fiscales internacionales y a la tributación de personas físicas y entidades jurídicas no residentes en territorio español. Asimismo, pueden jugar un papel importante en la asistencia al Equipo de Inspección competente tanto la “Unidad Central de Información” como la “Unidad de Estudios Económicos y

2650 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: ‘Capítulo VI. Valoración...’, cit., pág. 334; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: “Los acuerdos previos...”, cit., págs. 74 y 75.

2651 La citada Resolución, en su apartado séptimo, prevé que “los Equipos de Inspección se definirán fundamentalmente por su adscripción total o preponderante a un sector económico, agrupándose funcionalmente los Equipos relacionados con uno o varios sectores económicos bajo la jefatura y coordinación de un Inspector Jefe adjunto al Jefe de la Oficina Nacional de Inspección”.

2652 En contra, LA ROSA, S.: “Concordato, conciliazione...”, cit., pág. 1096. El citado autor postula su atribución a órganos colaterales con el fin de mejorar tanto la calidad de las liquidaciones como la eficiencia en la gestión de las controversias.

Sectoriales²⁶⁵³. Concretamente, se ha señalado que las citadas Unidades pueden ser de gran ayuda en la fijación de métodos de valoración a la hora de proporcionar información bien sobre referencias de mercados bien sobre estudios económicos sectoriales, etc.²⁶⁵⁴

2) Obligados tributarios

La LDGC únicamente menciona en el artículo 9 a los contribuyentes como personas legitimadas a la celebración de acuerdos de valoración. No obstante, tal y como señala la propia norma, en su artículo 1.3, esta referencia debe incluir a “los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o prestar colaboración a la Administración tributaria”²⁶⁵⁵. Este razonamiento se ha visto confirmado en materia de IRPF por la Disposición Adicional Segunda de su Reglamento que en el ámbito de las retribuciones en especie prevé acuerdos previos de valoración a efectos del ingreso a cuenta correspondiente²⁶⁵⁶. No obstante, cabe apuntar que la legitimación de los obligados tributarios para su celebración estará subordinada a la adquisición de la condición de interesado bien en el procedimiento de gestión tributaria bien en el de comprobación e investigación ligado con las facultades de liquidación de la Inspección.

Por tanto, será necesario dirimir, en función del momento en que adquieran dicha condición, la fase en que el obligado tributario está legitimado para celebrar un acuerdo. Respecto a la obligación tributaria principal y otras accesorias de carácter autónomo e independiente en relación con la primera, cabe señalar que las personas constreñidas a su cumplimiento –sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, etc.– podrán celebrar acuerdos sobre las mismas desde su nacimiento, dada su condición de interesados

2653 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “Capítulo VI. Valoración...”, cit., págs. 334 y 335.

2654 Ibidem.

2655 En este sentido, consideramos que serán tanto personas físicas y jurídicas como los entes sin personalidad del artículo 33 de la LGT. Vid. en el mismo sentido, VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 205.

desde dicho momento²⁶⁵⁷. En cambio, aquellos sujetos que no estén directamente compelidos al cumplimiento de una obligación tributaria pero que puedan estarlo en un futuro –sucesores de deudas tributarias, responsables, etc.– no estarán legitimados a la conclusión del acuerdo hasta que adquieran la condición de interesado y, por tanto, de obligados a su cumplimiento²⁶⁵⁸. A mayor abundamiento, no debe olvidarse como factor añadido la capacidad de obrar requerida por las normas del Derecho privado –en función de la remisión *ex* artículos 42 de la LGT y 26 del RGIT– para actuar con la Administración y, en particular, con la Inspección de los Tributos²⁶⁵⁹.

Asimismo, somos partidarios de que los acuerdos de valoración también puedan ser suscritos por el asesor del obligado. Concretamente, la complejidad que reviste el fenómeno tributario y, en consecuencia, la tramitación y formalización de dichos acuerdos exige que el ciudadano sea asesorado e, incluso, que las actuaciones que conlleva sean efectuadas por una persona de su confianza con mayores conocimientos sobre la materia, siempre y cuando ostente además la condición de representante. No obstante y dada la importancia y efectos que conlleva la conclusión del acuerdo, estimamos necesario que la representación sea acreditada con poder bastante, tal y como exigen los artículos 43.2 de la LGT y 27 del RGIT²⁶⁶⁰. Así y a pesar de que pueda considerarse que los acuerdos de

2656 En este caso nos planteamos la intervención adicional del contribuyente como tercero interesado que puede verse afectado por el acuerdo. Respecto a la protección de terceros, vid. KREBS, W.: “Contratos y convenios...”, cit., pág. 66.

2657 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 203 y 204.

2658 Vid. el ejemplo que da GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO respecto al responsable subsidiario, señalando que no estaría legitimado a transigir en el procedimiento de Inspección, pues no se le considera interesado hasta el de recaudación (*Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 204). Asimismo, podría citar como interesado al contribuyente respecto a los acuerdos previos de valoración en el ámbito de las retribuciones en especie prevé acuerdos previos de valoración a efectos del ingreso a cuenta correspondiente. Vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., págs. 265 y ss.

2659 En este sentido, no consideramos necesaria la capacidad para enajenar ni el poder de disposición, dado que partimos de la base de que los acuerdos de valoración constituyen negocios de fijación. En contra, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 202.

2660 Este artículo ha sido reformado por el artículo 30 de la Ley 24/2001 de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. La nueva redacción establece que “para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del sujeto pasivo y solicitar devoluciones o reembolsos, deberá acreditarse la representación por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación. Cuando en los procedimientos regulados en el Título III de esta Ley sea necesaria la firma del sujeto pasivo, la representación deberá acreditarse por alguno de los medios a los que se refiere el

valoración no representan más que un acto de mero trámite en que no es precisa la acreditación de la representación, la juzgamos necesaria al igual que ocurre con las actas de conformidad. Abundando en esta idea, entendemos que nos encontramos ante actuaciones que pueden producir un efecto definitivo e insalvable para el obligado tributario al afectar directamente a sus derechos y obligaciones²⁶⁶¹ y, en particular, por suponer una restricción de los supuestos de impugnación. En suma, pensamos que cualquier administrado con capacidad suficiente e interesado en conocer la valoración de un determinado bien a efectos de cumplir con su obligación tributaria principal o accesoria podrá acudir, por sí mismo o a través de su asesor-representante, a la figura de los acuerdos de valoración²⁶⁶².

D. CLASES DE ACUERDOS SEGÚN EL MOMENTO DE SU CELEBRACIÓN

La doctrina se ha planteado en qué momento tendría cabida la celebración de un acuerdo de valoración y qué presupuestos y límites temporales existirían para la misma. Inicialmente, algún sector doctrinal entendió que dichas técnicas convencionales únicamente podían tener lugar una vez realizado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria a guisa de contrato de liquidación²⁶⁶³. No obstante, la transformación radical del procedimiento gestión tributaria²⁶⁶⁴ junto al grado de complejidad y especialidad que ha adquirido nuestra materia han forzado al legislador a instrumentar medios de eliminación de la incertidumbre que operen, incluso, con carácter previo al nacimiento de la obligación tributaria. A mayor abundamiento, la incidencia del factor fiscal en la toma de decisiones

párrafo anterior, siendo válidos, a estos efectos, los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria”.

2661 Vid. GALÁN RUIZ, J.J. y ZOZAYA MIGUÉLZ, E.: *Procedimientos tributarios: estudio de algunas cuestiones polémicas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 59. En la jurisprudencia, vid. las SSTs de 12 de febrero de 1996 (ref. Aranzadi 1430) y de 18 de octubre de 1995 (ref. Aranzadi 7301).

2662 RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.: “Una revisión global de...”, cit., pág. 17. Vid. asimismo la nota 1796 (pág. 376).

2663 SAINZ DE BUJANDA, F.: “El nacimiento de la...”, cit., Vol. IV, págs. 251 y 252.

2664 Vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 303 a 312.

ha precipitado su previsión inclusive para aquellos supuestos en los que todavía no se ha realizado el hecho imponible²⁶⁶⁵. Este razonamiento ha sido asumido y concretado, primero, mediante la previsión de los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas²⁶⁶⁶ y, a renglón seguido, con la posterior generalización de los acuerdos previos de valoración de la LDGC.

Paradójicamente, hasta la fecha no existe disposición alguna que prevea la celebración de acuerdos con posterioridad a la realización del hecho imponible, dado el mayor temor que generan por los riesgos que conllevan²⁶⁶⁷. Así, se ha indicado que el procedimiento Inspector no puede finalizar de otra forma que con la liquidación que debería haber sido realizada por el contribuyente y que corresponde ante su omisión o incorrección practicar a la Inspección²⁶⁶⁸. Empero, en la práctica diaria puede constatarse la celebración de acuerdos en el seno de actuaciones de comprobación e investigación como consecuencia de la desnaturalización de las actas de conformidad. Por tanto y ante la vulneración que implican respecto al deber de contribuir, consideramos necesaria su juridificación²⁶⁶⁹. Abundando en esta idea, no entrevemos qué argumentos pueden legitimar su exclusión si los mismos presupuestos –indeterminación normativa– y objetivos –eliminación de la incertidumbre– concurren en ambos casos²⁶⁷⁰. Por esta razón, reputamos indiferente la fase del procedimiento en que se produzca el acuerdo si se respeta su esencia y régimen jurídico. En esta línea, la futura reforma de la LGT parece que va a permitir su celebración con posterioridad a la realización de hecho imponible a través de las actas de conformidad con acuerdo. En materia de acuerdos de valoración, nos limitaremos a estudiar aquellos referidos a la obligación tributaria principal, celebrados bien en la fase de iniciación y

2665 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “Las consultas a la Administración...”, cit., Vol. II, pág. 1388.

2666 CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades...*, cit., págs. 218 y 219.

2667 MARTÍNEZ HORNERO, J.: “La terminación convencional...”, cit., págs. 214 y ss. No obstante, algunos autores se han pronunciado tímidamente a favor de la juridificación de este tipo de acuerdos (RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad...”, cit., págs. 237 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “¿Qué podemos aprender...”, cit., págs. 171 y ss.).

2668 MARTÍNEZ HORNERO, J.: “La terminación convencional...”, cit., pág. 214. FERNÁNDEZ LÓPEZ señala que el “ordenamiento español, al menos por el momento, no parece admitir que el acuerdo entre el sujeto inspeccionado y la propia Administración tributaria pueda actuar como fórmula capaz de concluir o cerrar el procedimiento inspector. Cuestión distinta es la que se plantea en el caso de los acuerdos de carácter preparatorios que puedan recaer sobre conceptos jurídicos indeterminados o calificaciones jurídicas que no admiten soluciones unívocas” (*La comprobación de hechos...*, cit., pág. 320). Vid. también FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: “La transacción en el Derecho...”, cit., pág. 12; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: “Los acuerdos previos...”, cit., pág. 68.

2669 SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 58.

trámites del procedimiento de gestión tributaria²⁶⁷¹ bien en el procedimiento de comprobación e investigación.

1) Acuerdos previos de valoración

Al abordar el estudio de los acuerdos previos de valoración, cabe situar su origen en los APAs instaurados en el ámbito internacional como instrumento de pacificación respecto a la difícil tarea de concreción de los precios de transferencia. En este sentido, la incertidumbre que se cernía sobre este aspecto de la tributación de grandes grupos empresariales y la inseguridad que generaban no constituía un entorno fiscal favorable a la inversión²⁶⁷². Pues bien, partiendo de esta premisa debemos extender este ánimo y finalidad de eliminación de la incertidumbre a la valoración de cualquier futura operación o negocio con trascendencia tributaria. Atendiendo a este entorno, se ha generalizado la celebración de acuerdos con carácter previo a la realización del hecho imponible y referidos al valor incierto de determinados elementos del mismo.

Llegados a este punto, juzgamos que la necesidad de una información cierta respecto a la valoración de una determinada operación y, por tanto, la justificación de la figura estudiada obedecen a un doble fundamento. Por una parte, debe destacarse el deseo del contribuyente de respetar la normativa tributaria y hacer valer sus derechos mediante la consecución junto al Fisco de una correcta valoración. Por otra parte, se persigue asegurar el equilibrio financiero-fiscal de una concreta operación, evitando que pueda desmoronarse en caso de discordancia de interpretaciones con la Administración²⁶⁷³. En consecuencia, nos encontramos ante un instituto dirigido a la eliminación de la incertidumbre al mismo tiempo que a aumentar la seguridad jurídica, con los consiguientes beneficios en materia de reducción de controversias y de mejora de las relaciones con los ciudadanos. A mayor

2670 RAMALLO MASSANET, J.: "La eficacia de la voluntad...", cit., págs. 238 y 239.

2671 En este caso y como ya hemos señalado estaríamos empleando el concepto restringido (vid. nota 158 pág. 56).

2672 RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.: "Una revisión global de...", cit., pág. 11. Vid. también el Libro Blanco para la Reforma del IS.

2673 DELORME, G.: "La protection du...", cit., pág. 133.

abundamiento, el carácter patológico de la actuación administrativa justifica la necesidad de que estos últimos puedan adquirir una cierta seguridad sobre cuestiones inciertas con carácter previo a la iniciación de actuaciones de comprobación e investigación. Por estas razones, esta modalidad de acuerdos de valoración se caracterizaría por recaer sobre hechos imponderables que todavía no se han realizado al tiempo de concluirse, produciéndose la valoración *ex ante*.

De esta forma, nos hallaríamos ante un negocio de fijación anticipado²⁶⁷⁴ sobre la base de una descripción y propuesta de valoración de la operación que pretende realizar el contribuyente, a fin de fijar las cuestiones inciertas. Dada la complejidad y discrecionalidad técnica que acompaña a este aspecto de la materia tributaria²⁶⁷⁵, consideramos que si estos aspectos no son acordados antes de practicarse la autoliquidación difícilmente escapan al nacimiento de una controversia. Concretamente, nos encontraríamos ante el consenso en la concreción de un valor derivado del empleo de un concepto jurídico indeterminado o de una cuestión técnica que por su propia naturaleza puede estar abierto a diversas interpretaciones²⁶⁷⁶. Así, el contribuyente afrontaría la valoración de una futura operación con criterio autónomo e independiente tal y como si estuviese efectuando su autoliquidación, comunicándosela a la Administración mediante su propuesta. Ante esta propuesta, al órgano competente se le plantean varias alternativas, siendo la primera la asunción de la misma por el Inspector-actuuario para su postrera presentación conjunta al Inspector-jefe de cara a su futura aprobación en el caso de que la considere ajustada a la realidad y al ordenamiento. No obstante, en caso de desacuerdo pero siempre dentro del procedimiento dirigido a su celebración, también puede el Inspector actuuario realizar determinadas sugerencias y modificaciones a fin de que las partes lleguen a una propuesta conjunta antes de su sometimiento a decisión del Inspector Jefe. La citada propuesta –inicial o con modificaciones– representa la declaración de

2674 En contra se pronuncia MORENO FERNÁNDEZ que hace referencia a una comprobación de valores anticipada y señala la coincidencia en la valoración realizada *ex ante* como *ex post* en el seno de un procedimiento inspector (“Capítulo VI. Valoración...”, cit., págs. 329 y 357). Vid. también VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: “Los acuerdos previos...”, cit., pág. 73. La citada autora califica los acuerdos previos de valoración como “actos administrativos de valoración previa, en cuyo procedimiento de adopción intervienen la Administración y el particular solicitante, cuyo contenido es vinculante para ambas partes”. Ante esta aseveración, no acertamos a entrever de dónde deriva la vinculación del contribuyente a este acto de comprobación. Asimismo, debe constatarse que la Administración, en caso de rechazar la propuesta del obligado tributario, no fija valor alguno.

2675 INGROSSO, G.: “Sul contenuto giuridico...”, cit., pág. 1541.

2676 En contra, LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: “Ámbitos de discrecionalidad administrativa...”, cit., pág. 95.

voluntad de la Administración y del contribuyente, que posterior y eventualmente dará lugar a la aprobación del acuerdo mediante una resolución que tomará como base aquélla. En suma, mediante estos acuerdos el primero no asume el pago de unas cuotas que corresponden a obligaciones tributarias inexistentes sino que se obliga a valorar determinado elemento del hecho imponible, siempre y cuando se realice en el futuro, según lo establecido en la propuesta recogida en la resolución. De la misma forma, la segunda también queda vinculada a respetar el contenido del convenio en una eventual comprobación de la autoliquidación del contribuyente, siempre y cuando se cumplan y respeten los presupuestos del mismo.

A grandes rasgos, el *iter* procedimental da inicio mediante una solicitud del obligado tributario que incorpora una propuesta de valoración y que abre un procedimiento de carácter contradictorio tendente a su aprobación. En esta fase, la Administración examina la solicitud pero sin obligación alguna de concluir un acuerdo²⁶⁷⁷ y pudiendo rechazar la propuesta, señalando mediante resolución que el carácter cierto del elemento del hecho imponible excluye la celebración de un acuerdo. En el caso de que se inicie la tramitación del procedimiento, se produce la participación del contribuyente en la determinación de la base imponible derivada de la actuación del principio de contradicción, concluyéndose eventualmente con un negocio procedimental de fijación. En esta fase de instrucción, la labor administrativa se centra tanto en la adquisición de los datos y elementos necesarios como en requerimientos de aclaración al contribuyente para realizar una valoración ajustada al ordenamiento y al caso concreto. No obstante, este último también ostenta la iniciativa en el procedimiento dirigido a fijar de común acuerdo con la Administración el valor de un determinado elemento del hecho imponible mediante el derecho de alegaciones y de aportación de pruebas. En este sentido, el sujeto pasivo debe lograr el convencimiento de esta última respecto a la corrección de la propuesta presentada, proporcionando elementos de juicio suficientes y, eventualmente, aceptando las objeciones de aquélla para alcanzar un punto de encuentro. En suma, nos encontramos ante un convenio preparatorio de la posterior resolución administrativa alcanzado entre ambas partes, cuya relevancia jurídica es necesario reconocer con independencia de su ulterior revestimiento formal. Por

²⁶⁷⁷ Vid. la sentencia de la sección IV del "Consiglio di Stato" de 28 de septiembre de 1967, núm. 360 (Consiglio di Stato, 1967, I, comentario 1578).

consiguiente, cabe destacar su inserción en el procedimiento y no fuera de él, dado que es previo a la emanación de la resolución administrativa²⁶⁷⁸.

A continuación, se produce la aprobación o denegación bien de la propuesta inicial bien de aquella nueva formulada a raíz de las conversaciones y discusiones mantenidas con la Administración. En el primer caso, el acuerdo constituye el presupuesto y contenido de la postrera resolución administrativa aprobatoria que recogerá dicha propuesta. En el segundo caso, la propuesta así como las eventuales alegaciones presentadas por el contribuyente serán la base de la argumentación y refutación de la resolución denegatoria.

2) Acuerdos de valoración

El factor desencadenante de la previsión de los acuerdos de valoración cabe localizarlo tanto en la desnaturalización de las actas de conformidad como en la confusión reinante sobre su naturaleza convencional. Asimismo, la influencia de institutos de otros ordenamientos como pueden ser el “acertamento con adesione” italiano y su experiencia aparentemente positiva parecen impulsar su establecimiento en nuestro ordenamiento²⁶⁷⁹. A diferencia de los acuerdos previos de valoración, esta segunda modalidad supone la conclusión de un acuerdo con posterioridad a la realización del hecho imponible, una vez iniciado el procedimiento de comprobación e investigación²⁶⁸⁰ y apreciados indicios de un mayor valor comprobado por parte de la Inspección²⁶⁸¹. Por esta razón, estos convenios no conllevan un procedimiento específico sino que siguen la dinámica del procedimiento de

2678 PUOTI, G.: “Concordato tributario”, cit., pág. 4.

2679 Vid. el Libro Blanco para la Reforma de la LGT en el epígrafe relativo a la aplicación de los tributos y, concretamente, a la necesidad de introducir fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios: actas de conformidad con acuerdo y actas de conformidad con adhesión (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 151 y ss.).

2680 ROZAS VALDÉS, J.A.: “Valoración y comprobación...”, cit., págs. 22 y 23. El citado autor destaca como se trata de una potestad función que “tiene carácter imperativo en la medida en que su ejercicio no está a merced de juicios de oportunidad, sino que obedece a un mandato legal. Tiene por contra carácter facultativo en cuanto que se trata de un deber genérico, cuyo desempeño puede omitirse en un supuesto determinado sin que se plantee una situación de incumplimiento, sino sencillamente el no ejercicio de una potestad administrativa”.

2681 CRUZ PADIAL, I.: “El arbitraje tributario: una...”, cit., pág. 11.

comprobación e investigación al insertarse en la ulterior liquidación que se derive del mismo. En consecuencia, su ámbito de actuación cabe localizarlo una vez presentada la autoliquidación o verificada su omisión e iniciadas las actuaciones administrativas de comprobación.

En estos casos, la Administración, después de contrastar con criterio autónomo e independiente la base imponible declarada por el contribuyente, aprecia indicios de un mayor valor comprobado. En consecuencia, se da inicio al procedimiento de comprobación e investigación singularizado por su carácter contradictorio y la participación del sujeto pasivo²⁶⁸². En el marco de estas actuaciones, a este último se le plantean varias alternativas en función de su aceptación o no del criterio administrativo que se va formando el órgano instructor. En el caso de que considere ajustada a la realidad la cuantificación de la deuda tributaria contenida en la propuesta de liquidación, puede prestar bien su conformidad bien su aquiescencia. En cambio, si disiente de la misma puede presentar alegaciones a modo de contrapropuesta y, eventualmente, alcanzar un punto de consenso con la Administración mediante un acuerdo de valoración. La propuesta de liquidación, que no necesariamente es ajustada a derecho y a la realidad, representaría la inicial declaración de voluntad administrativa, susceptible de ser modificada por las alegaciones del interesado y dar lugar a un acuerdo de fijación. Éste tomaría como base la propuesta de resolución conjunta que presentarían el Inspector actuario y el contribuyente al Inspector jefe para su aprobación, pudiendo ordenar éste ulteriores actuaciones para verificar su validez. De esta forma, constatamos como, también en esta modalidad, ambas declaraciones de voluntad son necesarias para determinar y precisar el objeto del negocio bilateral²⁶⁸³.

A diferencia de la modalidad anterior, en ésta también la Administración, ante una cuestión incierta que afecta a la determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria, puede tomar la iniciativa para la celebración de un acuerdo de valoración al estar igualmente interesada en su conclusión. En consecuencia y a través de la participación derivada del carácter contradictorio del procedimiento de comprobación e investigación se concluiría eventualmente un acuerdo procedimental de fijación, cuyo

2682 ROZAS VALDÉS, J.A.: "Valoración y comprobación...", cit., págs. 24 y 25. Este autor señala como objeto del procedimiento de comprobación "la fijación de los hechos en virtud de los cuales la Administración financiera dicta el acto de liquidación", concretando el hecho y/o la base imponible y enmarcándose en las actuaciones dirigidas a determinar el *quantum* del tributo.

2683 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 126.

contenido se incorporaría al futuro acto de liquidación. En este caso corresponde al contribuyente lograr el convencimiento de la Administración de que su planteamiento no se ajusta a la realidad para intentar fijar de común acuerdo la correcta valoración sobre la base de argumentos sólidos²⁶⁸⁴. Llegados a este punto, cabe recordar que el acuerdo de entre ambas partes existirá con independencia de que posteriormente se recubra mediante un acto administrativo de liquidación susceptible de conformidad. En caso contrario, cualquier otra solución carecería de sentido, dado que siendo un acto imperativo la Inspección podría imponerlo directamente.

Por tanto y respecto al acto de liquidación, cabe señalar dos posibilidades: la conclusión del acuerdo o bien la prosecución normal del procedimiento de liquidación. En esta configuración encuentra fundamento que la única obligación de la Administración sea la de examinar las alegaciones del contribuyente. Sin embargo, esto no conduce a la necesidad de celebrar un convenio aunque sí de incluir en la motivación los argumentos para rechazar la tesis de este último tal y como ocurre en todo acto administrativo²⁶⁸⁵. En caso de celebración, la determinación de la base imponible o alguno de sus elementos en la futura liquidación estaría condicionada por el acuerdo alcanzado entre ambas partes. Concretamente, la liquidación recogerá el citado acuerdo, pudiendo entonces el contribuyente prestar o no su conformidad. Por esta razón, se encuentra inserto en el procedimiento y no fuera de él, ni siendo si quiera posterior a la emanación del acto administrativo²⁶⁸⁶. A mayor abundamiento, cabe recalcar que el convenio sólo afecta a algún elemento de la base imponible o de la deuda tributaria, siendo necesario que la liquidación establezca los restantes elementos que no necesariamente contará con la aquiescencia del sujeto pasivo.

E. PROCEDIMIENTOS PARA SU ADOPCIÓN

2684 PUOTI, G.: "Spunti critici...", cit., pág. 336.

2685 Vid. la sentencia de la sección IV del "Consiglio di Stato" de 28 de septiembre de 1967, núm. 360 (Consiglio di Stato, 1967, I, comentario 1578).

2686 PUOTI, G.: "Concordato tributario", cit., pág. 4.

La doctrina ha destacado como la procedimentalización de estos acuerdos representa la mejor garantía para el interés público²⁶⁸⁷ así como para la transparencia de la actuación administrativa. A mayor abundamiento, cabe señalar que el carácter contradictorio del procedimiento conducente a la celebración de los acuerdos constituye una salvaguardia adicional para el interés público tanto desde la perspectiva de la Administración como del sujeto pasivo. Concretamente, las mejoras en materia de imparcialidad, objetividad, eficacia, capacidad económica y justa composición de intereses aconsejan una configuración tal respecto a todos aquellos procedimientos que puedan incidir en la determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria. Abundando en esta idea, no deben olvidarse las especiales condiciones a la hora de favorecer el diálogo y erigirse en presupuesto e instrumento para el establecimiento de un marco de negociación²⁶⁸⁸. En consecuencia, el contribuyente se verá beneficiado por el conjunto de derechos en que se descompone el principio de contradicción y cuyo respeto determina la efectiva configuración contradictoria del procedimiento²⁶⁸⁹. Todo esto sin perjuicio de que este principio se instrumente principalmente a través del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia así como con la motivación de la resolución.

En suma, juzgamos necesario que la citada potestad sea ejercida por la Administración mediante un procedimiento de carácter contradictorio, estableciendo los cauces de actuación oportunos para garantizar el interés público²⁶⁹⁰. Por esta razón, reputamos inadecuada una regulación que deje absoluta libertad de formas a la hora de celebrar el acuerdo por el peligro que conlleva de cara al reconocimiento de eficacia jurídica a la participación del contribuyente. A mayor abundamiento, algunos autores han señalado que, en todo caso, la flexibilidad debería referirse al contenido del “contraddittorio” o negociación y no a sus formas²⁶⁹¹. Por consiguiente y a efectos de garantía tanto de los

2687 Resaltando la importancia del procedimiento en la celebración de técnicas convencionales, vid. KREBS, W.: “Contratos y convenios...”, cit., págs. 64 y ss.

2688 No obstante, GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA consideran que la regulación de los acuerdos previos de valoración es insuficiente y “no facilita un intercambio fluido de argumentos y pareceres, ni fomentan el que la propuesta se resuelva mediante una resolución suficientemente motivada”. Además, señalan que no “existen mecanismos que garanticen la recopilación de los criterios administrativos derivados de la negociación ni su adecuada publicidad” (“Técnicas convencionales...”, cit., pág. 29).

2689 Vid. lo señalado con relación al principio de contradicción en el epígrafe relativo al carácter contradictorio de los procedimientos administrativos (págs. 89 y ss.).

2690 GALLO, F.: “Ancora sul neoconcordato...”, cit., pág. 1493.

2691 SALVINI, L.: “La “nuova” partecipazione del contribuente...”, cit., págs. 591 a 593.

intereses públicos como de los ciudadanos, debe exigirse la documentación de todas las actuaciones tendentes a la celebración del acuerdo. Así, se trata de configurar el acceso al procedimiento de los acuerdos de valoración como un derecho del administrado en los supuestos previstos normativamente. No obstante, la Administración únicamente estará obligada a dictar una resolución fundada en derecho, denegando o no el acceso al procedimiento.

Llegados a este punto, cabe diferenciar los procedimientos de los acuerdos previos de valoración y el de los acuerdos de valoración. En concreto, debe indicarse que el procedimiento previsto para la aprobación de los primeros ha sido previsto específicamente, singularizándose por su carácter contradictorio. En cambio, el de los segundos es el mismo que para las actuaciones de comprobación e investigación, comportando únicamente determinadas especialidades. Por tanto, será necesario abordar las singularidades y efectos que se derivan de las principales actuaciones de ambas partes tendentes a la conclusión del acuerdo como puede ser la pretensión inicial, la instrucción y alegaciones, el acuerdo preparatorio y la posterior resolución motivada de la Administración recogiendo²⁶⁹².

1) Acuerdos previos de valoración

a) Iniciación

El inicio propiamente dicho del procedimiento de estos acuerdos se produce mediante la presentación por parte del particular de la solicitud²⁶⁹³ para su celebración. Ésta se singulariza por incluir una breve descripción de la operación a realizar así como una propuesta de valoración que constituirá, en caso de concluirse, la base del futuro acuerdo procedimental. Además, deberá ir acompañada de una cierta documentación dirigida a proporcionar todos aquellos datos y elementos que puedan contribuir a la formación del

2692 GALLO, F.: "Ancora sul neoconcordato...", cit., pág. 1486.

2693 En el Libro Blanco para la Reforma de la LGT se propone definir las solicitudes como peticiones de los obligados tributarios para que la Administración realice determinadas actuaciones (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 121 y ss.).

juicio por parte de la Administración tributaria. Por esta razón, consideramos que la propuesta del contribuyente en este caso no puede asimilarse a una simple solicitud sin relevancia alguna en la formación de la decisión administrativa. Respecto a esta concreta cuestión, somos partidarios de poner el énfasis en los aspectos formales en esta fase procedimental con el fin de aumentar su rigurosidad y de reducir las posibilidades de extensión de los acuerdos previos de valoración a otros supuestos próximos pero no idénticos.

El artículo 9 de la LDGC no ha previsto qué elementos deben integrar el contenido de la propuesta, razón por la cual debemos acudir a las disposiciones reglamentarias relativas a los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas y a los acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta. Atendiendo a la citada normativa, constatamos una diversa intensidad en el requerimiento de información en función de la complejidad de la operación a efectuar²⁶⁹⁴. En consecuencia, consideramos que, con carácter general, únicamente se puede establecer un contenido mínimo de elementos informativos que deben acompañar a la solicitud, sin perjuicio de las especialidades que pueden revestir unas valoraciones respecto a otras.

A tenor de lo expuesto, estimamos que, al menos, el contribuyente deberá adjuntar la siguiente información, sin perjuicio de que las concretas normativas puedan ampliarla en función de la complejidad del acuerdo en cuestión²⁶⁹⁵. En primer lugar y como hemos

2694 Un detallado estudio de la información a aportar en los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas puede encontrarse en MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: 'Capítulo VI. Valoración...', cit., págs. 338 y ss. Vid. también CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades...*, cit., págs. 226 y 227. Asimismo y respecto a los acuerdos previos sobre gastos de actividades de investigación y desarrollo, de apoyo a la gestión y al coeficiente de subcapitalización, vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 313 y ss. Vid. por último el artículo 19 del RIS. En materia de acuerdos previos de valoración en el IRPF, vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: "Los acuerdos previos...", cit., págs. 84 y 85.

2695 El artículo 19 del RIS establece que "una vez concluido el trámite a que se refiere el artículo anterior, o transcurridos los treinta días sin haberse facilitado la información, los sujetos pasivos podrán presentar la propuesta, debiendo aportar la documentación referida en los apartados 2, 3, 4 y 5 siguientes.

2. En las propuestas relativas a la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas deberá aportarse la siguiente documentación: a) Descripción, desde un punto de vista técnico, jurídico, económico y financiero, de las operaciones a las que se refiere la propuesta. b) Descripción del método de valoración que se proponga, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación. Se considerarán comprendidas entre dichas circunstancias económicas las hipótesis fundamentales del método de valoración. c) Justificación del método de valoración que se proponga. d) Valor o intervalo de valores que se derivan de la aplicación del método de

apuntado, deberá incluir cierta información general consistente en una identificación de la

valoración. e) Identificación de las empresas que operan en los mismos mercados y de los precios que las mismas aplican en operaciones comparables o similares a las que son objeto de la propuesta, realizadas entre partes independientes, si dichos precios debieran ser racionalmente conocidos por el sujeto pasivo. f) Distribución entre las partes intervinientes del resultado de la operación que se deriva de la aplicación del método de valoración propuesto. g) Existencia de propuestas de valoración estimadas o en curso de tramitación ante Administraciones tributarias de otros Estados. h) Identificación de otras operaciones realizadas entre las entidades vinculadas a las que no afectará la propuesta de valoración.

3. En las propuestas relativas a gastos de actividades de investigación y desarrollo deberá aportarse la siguiente documentación: a) Copia autenticada del contrato relativo a la actividad de investigación y desarrollo o, cuando no hubiere sido suscrito todavía, del proyecto de contrato que se proponen firmar las partes. b) Descripción de las actividades de investigación y desarrollo, con expresa indicación de la tecnología preexistente en el grupo de sociedades al que pertenecen las partes vinculadas y, en su caso, retribución que el sujeto pasivo viene abonando por su uso. c) Identificación y valoración de los gastos imputables a las actividades de investigación y desarrollo, criterio de reparto de dichos gastos entre las entidades que realizan o realizarán las contribuciones y su justificación, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas respecto de la valoración y el criterio de reparto mencionados. d) Identificación de las entidades que se beneficiarán de los resultados de las actividades de investigación y desarrollo. e) Criterios para cuantificar los beneficios derivados de los resultados de las actividades de investigación y desarrollo. f) Descripción de los derechos que sobre los resultados de las actividades de investigación y desarrollo tendrán las entidades que realizarán las contribuciones. g) Existencia de propuestas estimadas o en curso de tramitación ante Administraciones tributarias de otros Estados.

4. En las propuestas relativas a gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión deberá aportarse la siguiente documentación: a) Copia autenticada del contrato relativo a los servicios de apoyo a la gestión o, en caso de que no hubiere sido suscrito todavía, del proyecto de contrato que se proponen firmar las partes. b) Descripción de los servicios objeto del contrato. c) Identificación de los gastos que serán imputables a los servicios y criterio utilizado para distribuirlos, justificando que responde a los requisitos de continuidad y racionalidad, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas respecto de dicho criterio de distribución. d) Identificación de las entidades que se beneficiarán de los servicios de apoyo a la gestión. e) Existencia de propuestas estimadas o en curso de tramitación ante Administraciones tributarias de otros Estados.

5. En las propuestas relativas al coeficiente de subcapitalización deberá aportarse la siguiente documentación: a) Cuentas anuales de la entidad. b) Endeudamiento que, en relación al capital fiscal, estima el sujeto pasivo que hubiere podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas y justificación del mismo. c) Descripción del grupo de sociedades al que pertenece la entidad. A estos efectos, se entenderá por grupo de sociedades el formado por las sociedades entre las cuales se dan las relaciones previstas en el artículo 42 del Código de Comercio. d) Identificación de las entidades no residentes vinculadas con las que la entidad ha contraído o contraerá el endeudamiento. e) Coeficiente de endeudamiento que se propone y justificación del mismo, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación. f) Justificación del tratamiento de reciprocidad”.

La Disposición Adicional Segunda relativa a los Acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señala que “la solicitud deberá presentarse por escrito antes de efectuar la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiera y se acompañará de una propuesta de valoración formulada por el solicitante. Dicho escrito contendrá, como mínimo, lo siguiente: a) Identificación de la persona o entidad solicitante. b) Identificación y descripción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de las cuales se solicita la valoración. c) Valoración propuesta, con referencia a la regla de valoración aplicada y a las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración”.

persona o entidad solicitante junto a la descripción, desde un punto de vista técnico, jurídico, económico y financiero de las operaciones a realizar. Asimismo, se adjuntará una síntesis del método de valoración que se propone, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas²⁶⁹⁶ en orden a su aplicación así como el valor o intervalo de valores que se derivan de la misma, señalando por último la justificación de su elección²⁶⁹⁷. En función de la cuestión y siempre y cuando sea posible, también puede adjuntarse información relativa a supuestos parecidos y con los que exista un elevado grado de similitud²⁶⁹⁸. Por último, cabe señalar que respectivamente la Administración y el contribuyente podrán solicitar y aportar cualquier otra aclaración que estimen relevante a efectos de conclusión del acuerdo.

Atendiendo a la información requerida y a la discrecionalidad normativa existente para la exigencia de la misma, cabe resaltar los riesgos de desnaturalización en razón de una ampliación irracional y sin relación directa con el objeto del procedimiento²⁶⁹⁹. A mayor abundamiento, no deben olvidarse los problemas que se derivan de la presentación de esta documentación y de las negligencias y uso indebido que la misma puede generar. Por esta razón, el legislador se ha preocupado, *ex* artículo 20 RIS, de fijar un régimen jurídico al respecto, limitando sus efectos al procedimiento relativo al acuerdo así como subrayando el deber de sigilo que compete a los funcionarios intervinientes²⁷⁰⁰. Sin embargo y como ya señalaremos, esto no obsta para que se dé publicidad a dichos acuerdos para dar a conocer el criterio administrativo sustentado en el caso concreto.

Antes de la presentación de la propuesta, el RIS ha establecido la previa celebración de una serie de rondas informales –conversaciones preliminares– entre las partes para estudiar la viabilidad del acuerdo antes de afrontar los elevados costes y riesgos que implica este

2696 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 315. La citada autora hace referencia a aquellas circunstancias cuya modificación afectaría a la sustancia del acuerdo.

2697 Vid. con relación a la valoración y su justificación, MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: ‘Capítulo VI. Valoración...', cit., págs. 339 y ss.

2698 Vid. el artículo 19.2.f) del RIS con relación a los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas.

2699 CASERO BARRÓN, R.: ‘Los acuerdos previos sobre...', cit., pág. 997; MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: ‘Capítulo VI. Valoración...', cit., pág. 341.

2700 Respecto a la confidencialidad, vid. HORTALÀ I VALLVÉ, J.: ‘Cuestiones administrativas en materia de precios de transferencia: la documentación y los acuerdos previos’, *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios* núm. 4, 2000, pág. 205; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 240.

procedimiento en materia de precios de transferencia e, incluso, de operaciones vinculadas, gastos de investigación y desarrollo, de apoyo a la gestión y coeficiente de subcapitalización²⁷⁰¹. Ésta es la opción escogida y recomendada por la OCDE para los APAs, que aconseja la presentación de una documentación previa a la propuesta para su somero estudio por parte de la Administración. Estas actuaciones estarían dirigidas a la clarificación de las expectativas y objetivos del contribuyente junto a la especificación de determinadas orientaciones así como del *iter* procedimental a seguir²⁷⁰². Ante estos precedentes, algunos autores han considerado conveniente su extensión a la totalidad de los acuerdos previos de valoración²⁷⁰³. Sin embargo, no juzgamos necesaria su generalización, dado que no todos revestirán el mismo grado de complejidad y dado el riesgo añadido de congestión de la Administración ante tal cantidad de formalidades.

Asimismo, no hay que dejar de apuntar los problemas que plantean estas conversaciones preliminares, entre los que destaca su carácter informal y, por tanto, la ausencia de garantías que comportan. Concretamente y una vez concluidas, no existiría resolución alguna así como motivación del rechazo de la valoración del contribuyente. A mayor abundamiento, consideramos que la documentación a presentar e incluso el procedimiento que dichos acuerdos conllevan deberán realizarse tanto para una correcta liquidación como para eventuales actuaciones de comprobación e investigación. En consecuencia, somos contrarios a generalizar la previsión de dichas conversaciones preliminares a todos los supuestos de acuerdos previos de valoración, dadas las escasas garantías que comportan así como por suponer una repetición futura de trámites. En todo caso, podría configurarse como un trámite voluntario para el interesado.

Por último, cabe subrayar que en esta fase la Administración únicamente tiene la obligación de iniciar el procedimiento y examinar la propuesta pero en ningún caso de alcanzar un acuerdo. Empero y como indicábamos anteriormente, el órgano competente también podrá desestimar la solicitud cuando entienda que la valoración a realizar se desprende claramente de la normativa y ésta no coincida con la propuesta presentada por el contribuyente.

2701 Vid. el artículo 18 del RIS. Asimismo, CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades...*, cit., pág. 220.

2702 CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades...*, cit., págs. 224 y 225.; HORTALÀ I VALLVÉ, J.: "Cuestiones administrativas...", cit., pág. 206.

b) Instrucción

Constatada la existencia de una incertidumbre con relación a una determinada valoración, la instrucción comienza con el examen de la propuesta y de la eventual viabilidad del acuerdo. En esta fase, la Administración, a semejanza de un procedimiento de comprobación e investigación, recopila toda aquella información necesaria para establecer la valoración en cuestión. El órgano competente puede solicitar cualquier aclaración adicional, requiriendo la documentación complementaria que juzgue necesaria, bien al interesado bien a otros administrados, siempre y cuando estime esos datos pertinentes para proceder a la negociación y ulterior resolución. No obstante, también el particular podrá proponer aquellas pruebas que juzgue convenientes para lograr el convencimiento del instructor e, incluso, presentar informes periciales²⁷⁰⁴. Asimismo y tras la aprobación de la LDGC, podrá realizar aquellas alegaciones que considere oportunas a fin de conseguir una justa resolución. La doctrina ha señalado que en esta fase también debería preverse un período para la subsanación de errores y no dejarlo para el posterior trámite de audiencia. A mayor abundamiento y a tenor de las actuaciones efectuadas conjuntamente con la Administración, el contribuyente podrá formular una propuesta alternativa a la inicial que se ajuste en mayor medida a los planteamientos realizados durante la instrucción.

c) Trámite de audiencia y propuesta de resolución

Una vez finalizada la instrucción del procedimiento, deberá evacuarse el trámite de audiencia a favor del interesado, poniendo de manifiesto el expediente y concediéndole un plazo de quince días para formular alegaciones. Pues bien, en esta fase es donde cabe localizar el acuerdo preparatorio de la postrera resolución administrativa que apruebe el

2703 Con relación a los acuerdos previos de valoración del RIRPF, vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 238.

2704 Vid. el artículo 21 del RIS y la Disposición Adicional Segunda del RIRPF. Asimismo, VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: "Los acuerdos previos...", cit., pág. 85.

acuerdo previo de valoración²⁷⁰⁵. Concluido este trámite y a semejanza de la “entrevista final”²⁷⁰⁶ alemana y, en cierto modo, al “concordato” italiano, juzgamos que, en caso de consenso, el órgano instructor junto al contribuyente deberían presentar una propuesta conjunta a resolver por el órgano que dicta la resolución²⁷⁰⁷. Esta estructura permitiría un posterior control y revisión por parte de un segundo funcionario a fin de reducir las posibilidades de vulneración del ordenamiento. Concretamente y al igual que en el ejercicio de facultades liquidaciones por la Inspección de los Tributos, tendríamos un Inspector actuario encargado de la tramitación y un Inspector jefe competente para su resolución.

Así, cabría distinguir dos supuestos de conclusión del acuerdo en función de la coincidencia de la propuesta inicial del contribuyente con la conjunta final. En el primer caso, el Inspector actuario podría estimar la adecuación de la valoración del contribuyente tanto al caso concreto como al ordenamiento y proceder directamente a la aceptación de la propuesta, presentándola como conjunta. En el segundo, la Administración juzga viable la celebración del acuerdo aunque con la realización de determinadas modificaciones sobre la propuesta inicial del obligado. En este último supuesto, se constata en mayor medida una determinación conjunta de la valoración entre las partes, caracterizada por el carácter contradictorio del procedimiento y por la presentación de una nueva propuesta. Concretamente, en esta fase se evidencia con mayor claridad la negociación y la fijación conjunta del valor controvertido mediante la presentación de documentación adicional, alegaciones y solicitud de ciertas pruebas por parte del contribuyente, dirigidas a convencer al Inspector-actuario. Mediante estas actuaciones, ambas partes intentan demostrar que la valoración defendida por la otra no coincide con la realidad. No obstante y dada la naturaleza atribuida, cabe señalar que el primer supuesto también conlleva una determinación conjunta de algún elemento de la base imponible o de la deuda tributaria y, por tanto, un acuerdo procedimental de fijación, a pesar de que la ausencia de negociación

2705 Vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 209 y 319; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: “Los acuerdos previos...”, cit., pág. 85.

2706 El Libro Blanco para la Reforma de la LGT prevé introducir esta figura para los casos de disconformidad en aras de reducir la conflictividad en nuestra materia. Dicha propuesta señala la necesidad de reconocer la posibilidad de que el Inspector-Jefe imponga su criterio al actuario cuando constate una incorrecta aplicación del ordenamiento COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 155). Pues bien, consideramos que ésta sería una nueva posibilidad para celebrar acuerdos de valoración, cuando antes no se hayan podido concluir.

2707 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 209.

parezca implicar la falta de acuerdo. Respecto a la forma, nos encontraríamos ante una propuesta firmada por ambas partes que constituiría un acto de mero trámite y que deberá contener todos aquellos elementos que han conducido a dicha valoración para su posterior control por el órgano decisor. Empero, también sería posible que Inspector y contribuyente no alcanzasen un pacto para la presentación de una propuesta conjunta, elevándose la individual del interesado al Inspector jefe con la propuesta de resolución desfavorable por parte del actuario. En este caso y salvo supuestos excepcionales, lo lógico parece ser que tampoco este último acceda a la aprobación del acuerdo.

Atendiendo a la vigente normativa de los acuerdos previos de valoración, podríamos deducir que estamos ante negocios preparatorios de una postrera resolución administrativa. Sin embargo, la forma jurídica asignada a estas figuras desvela la opción del legislador por no atribuir relevancia jurídica al acuerdo en sí. Por el contrario, observamos como la participación del contribuyente a través de las garantías procedimentales²⁷⁰⁸ en su formación sí es tomada en cuenta ante la imposición del deber de motivar. A tenor de la configuración del citado instituto, presumimos que esta elección obedece a la voluntad de mantener formalmente el carácter unilateral de la actuación administrativa²⁷⁰⁹, soslayando la polémica cuestión de la negociación en el ordenamiento tributario²⁷¹⁰. Actualmente, la ausencia de reconocimiento de cualquier tipo de acuerdo impide tasar las causas de impugnación de los mismos, a pesar de su carácter vinculante para ambas partes²⁷¹¹. Ante tal construcción debemos suponer que dicha vinculación²⁷¹² para el contribuyente procede de la norma misma. Sin embargo, creemos que ésta realmente deriva del acuerdo preparatorio de la posterior resolución administrativa, con las consiguientes consecuencias

2708 Concretamente, mediante el derecho de alegaciones y el trámite de audiencia.

2709 Únicamente, se reconoce a la Administración la potestad para aprobar o rechazar una solicitud, pareciéndose descartar cualquier posibilidad de acuerdo. Vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 248.

2710 Vid. las significativas afirmaciones que se realizaban en la Memoria del Proyecto del RIS: “el principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, que deriva del principio constitucional de reserva de ley, impide calificar, en sentido estricto, la aprobación de la propuesta como un convenio, si bien, considerando los efectos vinculantes para la Administración tributaria y el sujeto pasivo, su naturaleza se aproxima notablemente a la de un acuerdo preparatorio del acto administrativo de liquidación”.

2711 Vid. asimismo respecto a la impugnación del acto de determinación del valor normal de mercado, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: “Aspectos procedimentales de las operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades: análisis del art. 15 del Reglamento”, CT núm. 101, 2001, págs. 78 y ss.

2712 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo..., cit., pág. 22.

que puede acarrear respecto a su impugnación. En suma, propugnamos el reconocimiento expreso de eficacia jurídica al convenio a través de la construcción propuesta.

d) Resolución: formalización, plazo y contenido

Esta finalización del procedimiento mediante una resolución administrativa obedece a la voluntad del legislador de reducir las sospechas acerca de la existencia de concesiones sobre la pretensión tributaria. En igual medida, destaca el propósito de mantener el carácter unilateral de la actuación administrativa a fin de asegurar un mayor control sobre la misma. De esta forma, toda iniciación de un procedimiento tendente a la conclusión de un acuerdo previo de valoración deberá concluir con una resolución del Inspector jefe bien aceptando bien rechazando la propuesta conjunta del Inspector actuario y del contribuyente o la inicial de este último²⁷¹³. En el primer caso, la propuesta conjunta elaborada en el marco del trámite de audiencia constituiría la base y el presupuesto para la emanación de la resolución administrativa que apruebe el acuerdo previo de valoración, subsumiéndose en la misma²⁷¹⁴. En el segundo, puede ocurrir que el Inspector jefe rechace la proposición referida ante el descubrimiento de alguna irregularidad, bien por constatar la existencia de un error en la apreciación de los hechos o de una indebida aplicación de las normas jurídicas bien porque acuerde dejarla sin eficacia y ordene completar las actuaciones. No obstante, somos partidarios de prever en este caso la posibilidad de corrección de errores materiales o aritméticos, a semejanza de lo previsto para las actas de la Inspección en el artículo 60.2 del RGIT²⁷¹⁵. Esta última posibilidad estaría dirigida a reforzar su convencimiento y, una vez completadas las actuaciones, daría lugar a la aprobación o desestimación de la propuesta previa comunicación al contribuyente.

El plazo máximo para resolver no podrá ser superior a seis meses tal y como establece el artículo 23 de la LDGC para todo procedimiento de gestión. En caso de incumplimiento,

2713 No obstante, la Disposición Adicional Segunda del RIRPF también prevé el supuesto del silencio positivo.

2714 PUOTI, G.: "Concordato tributario", cit., pág. 4.

2715 Vid. la distinción que realiza sobre error material y error de Derecho, MONTALVO SANTAMARÍA, M.: *Cómo actuar ante...*, cit., págs. 233 y ss.

consideramos que los efectos del silencio deberían ser negativos²⁷¹⁶ por la importancia que este tipo de acuerdos conlleva respecto a la efectividad del deber de contribuir²⁷¹⁷. Empero, juzgamos que en este supuesto se deberá eximir de cualquier tipo de responsabilidad al contribuyente así como del pago de intereses de demora, dada la voluntad de fijar de antemano la cuantía a pagar. Sin embargo, no por ello debemos dejar de señalar que el incentivo que, para la Administración, supone el silencio positivo²⁷¹⁸ a la hora de resolver no nos permite descartar dicha posibilidad. En suma, creemos que la obligación de resolver asegura mayormente el respeto del principio de igualdad así como impide que la falta de motivación dificulte la impugnación²⁷¹⁹.

La celebración de estos acuerdos constituye una potestad discrecional en cuanto a su ejercicio, es decir, a su celebración o no, pero reglada respecto a su contenido, razón por la cual y como toda resolución administrativa habrá de ser motivada²⁷²⁰. Esta obligación obedece, en mayor medida, a que nos encontramos ante una potestad discrecional de la Administración de llegar o no a un acuerdo, valorando la solidez y ajuste al ordenamiento de las pretensiones del contribuyente²⁷²¹. Este deber se desprende tanto de la normativa de los acuerdos previos de valoración de la LDGC como de las APAs de la LIS²⁷²². En este sentido, juzgamos que la motivación y la transparencia constituyen las mejores garantías contra los riesgos de este tipo de técnicas convencionales²⁷²³ y así evitar dudas sobre su

2716 En contra, MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Capítulo VII. Base imponible: las operaciones vinculadas" en la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 436. No obstante, cabe señalar la normativa propia de cada tributo podrá establecer el efecto contrario.

2717 Ésta es la opción seguida en el Impuesto sobre Sociedades (artículo 22.6 del RIS). En cambio, el artículo 9.4 de la LDGC establece que la falta de contestación a la propuesta del contribuyente implica la aceptación de la misma. En contra, MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Capítulo VII. Base imponible...", cit., pág. 436. A mayor abundamiento, su configuración como acuerdo exigiría que el consentimiento de la Administración fuese expreso.

2718 GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Técnicas convencionales...", cit., pág. 25.

2719 *Ibidem* (págs. 22 y 23).

2720 JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda...*, cit., págs. 216 y ss. Vid. la reflexión que realiza la citada autora respecto a la función de la motivación en el ejercicio de potestades regladas. No obstante, aquí habría que distinguir entre la obligación de motivar la resolución administrativa que apruebe la propuesta y la motivación o necesidad de fundamentar la propuesta conjunta que se eleva al órgano decisor a pesar de su similitud. Respecto a la importancia de la motivación en los acuerdos bilaterales entre Administración y contribuyente, vid. CAYÓN GALIARDO, A.: Prólogo..., cit., pág. 8.

2721 LUPI, R.: "Le crepe del nuovo...", cit., págs. 1871 y 1872.

2722 Vid. el artículo 22 del RIS y la Disposición Adicional Segunda del RIRPF.

2723 BRAIBANT, G.: 'Droits vis-à-vis...', cit., págs. 428, 429 y 434; GRASSI, E.: 'La partecipazione del contribuente...', cit., pág. 1496; LUPI, R.: "Le crepe del nuovo...", cit., pág. 1871.

legalidad, sobre la vulneración del principio de igualdad²⁷²⁴ y sobre posibles desnaturalizaciones²⁷²⁵. Por consiguiente, la resolución debe contener una completa motivación referida tanto a las alegaciones del interesado como a los elementos que han llevado a la aceptación o rechazo de la propuesta²⁷²⁶. De este modo, deberá hacer referencia tanto al procedimiento de determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria como a las causas que han llevado a celebrar el acuerdo²⁷²⁷. En suma, estaríamos ante un supuesto asimilable al de la exigencia de motivación en los actos de comprobación de valores²⁷²⁸, justificada sobre la base de que su ausencia provocaría indefensión con la consiguiente posibilidad de anulación²⁷²⁹ y la imposibilidad de fiscalización por los Tribunales²⁷³⁰. En cuanto a su contenido, cabe señalar que sería extensible lo señalado en la SAN de 28 de noviembre de 1995, que rechaza que en el acta de la Inspección de los Tributos se dé la conformidad a una base imponible y no se expresen los hechos y las circunstancias con trascendencia tributaria integradoras del supuesto de hecho y determinantes de la respectiva obligación tributaria²⁷³¹, tal y como exigen varios apartados del artículo 49.2 del RGIT. Por tanto, será necesario que la resolución que apruebe el acuerdo recoja estos elementos junto a todos aquellos que pueden servir al eventual órgano competente en materia de revisión para comprobar su adecuación al ordenamiento.

Asimismo, consideramos conveniente realizar determinadas observaciones respecto a la motivación de aquellas resoluciones desestimatorias de la propuesta del particular y,

2724 GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., pág. 29.

2725 GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente...”, cit., pág. 1507.

2726 LUPI, R.: “Le crepe del nuovo...”, cit., pág. 1871.

2727 GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., pág. 13; PUOTI, G.: “Spunti critici...”, cit., pág. 336. Vid. en materia de acuerdos previos de valoración en operaciones vinculadas, vid. CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades...*, cit., págs. 229 y 230.

2728 Vid. la STS 9 de julio de 1984 (ref. Aranzadi 4226). En el mismo sentido, vid. la SSTS de 16 de mayo de 1989 (ref. Aranzadi 4608), de 26 de mayo de 1989 (ref. Aranzadi 4607) y de 30 de marzo de 1992 (ref. Aranzadi 2351). Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Valor y valoración...”, cit., pág. 142. ROZAS VALDÉS señala que los mayores problemas en estos casos deriva de la motivación del informe y de la titulación del perito que lo emite. Así, entiende que es lógico que tratándose la valoración de un bien de una cuestión eminentemente técnica, se recurra al informe de un profesional de la materia para comprobar la veracidad del valor declarado” (“Valoración y comprobación...”, cit., págs. 33 y 34).

2729 Vid. la STS de 5 de mayo de 1989 (ref. Aranzadi 3654). Vid. también MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria...*, cit., págs. 138 a 140.

2730 Vid. la STS de 20 de enero de 1990 (ref. Aranzadi 398).

2731 Vid. en sentido similar y respecto a un acta de conformidad que se impugna por falta de motivación, la STSJ de Murcia de 18 de marzo de 1998 (ref. Aranzadi 346).

concretamente, respecto a la obligación de refutar la valoración efectuada por éste cuyo rechazo por parte de la Administración ha impedido la materialización del acuerdo. La ausencia de motivación impediría conocer los motivos de rechazo de sus criterios de valoración y colocaría al contribuyente en situación de indefensión a la hora de cumplir con su deber de autoliquidación. Sin embargo, esto no supondría una vulneración del artículo 24 de la Constitución y, en particular, del derecho a una resolución fundada en Derecho²⁷³². No obstante, podemos detectar un supuesto de incumplimiento en los casos de falta de resolución administrativa expresa que da lugar a una resolución presunta desestimatoria. Este problema no se plantearía con los acuerdos previos de valoración, dado que la LDGC prevé que la ausencia resolución expresa en el plazo de seis meses conlleva la aceptación de la propuesta presentada. De esta forma, sólo en el caso de que la norma de desarrollo se separe del criterio del silencio positivo del artículo 9 de la LDGC se pondría en peligro el derecho a una resolución motivada. Empero, en nuestro ordenamiento actual podemos detectar un supuesto de indefensión en los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas, dado el carácter negativo que asume el silencio administrativo²⁷³³. Por último, queremos señalar que, en todo caso y con independencia del resultado, la información y documentación obtenida no podrá ser empleada en otro procedimiento tributario²⁷³⁴.

2) ACUERDOS DE VALORACIÓN

a) Consideraciones iniciales

Como hemos apuntado y a diferencia de los acuerdos previos de valoración, esta modalidad no comporta un procedimiento específico y desgajado del inspector para su celebración. Al menos, ésta es la configuración que en el futuro parece que revestirán las actas de conformidad con acuerdo previstas en el Libro Blanco para la Reforma de la LGT. De esta forma, se insertan dentro de las actuaciones de comprobación e investigación y el posterior acto administrativo de liquidación. En este sentido, nos encontraremos ante una

2732 En contra, TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "El principio de tutela judicial...", cit., págs. 270, 282 y 283.

2733 Vid. el artículo 22.6 del RIS.

actuación de oficio con la eventual participación del contribuyente que, en determinados casos, derivará en un acuerdo preparatorio de la liquidación referido a la valoración de algún elemento de la base imponible o de la deuda tributaria. Abundando en esta idea, cabe apuntar que no existirán grandes diferencias procedimentales se concluya o no un acuerdo, salvo a aquellas referidas a su forma y documentación. Empero, no cabe olvidar que, dada la limitación del convenio a los aspectos citados, será necesario distinguir las actuaciones convencionales sobre los mismos respecto a la participación procedimental referida a los restantes elementos de la liquidación. En suma y como a continuación procederemos a describir, las actuaciones a realizar coinciden mayoritariamente con las que se derivan de la desnaturalización de las actas de conformidad, con la diferencia de haber procedido a su juridificación. No obstante, consideramos necesario reflexionar acerca de la conveniencia de la creación de un procedimiento específico inserto en el inspector, en aras de minimizar los riesgos de desnaturalización así como para resolver algunos problemas técnicos que intentaremos plantear.

b) Invitación al contribuyente

En algunos ordenamientos como el italiano existe la llamada invitación al contribuyente dado que su procedimiento de comprobación e investigación no ostenta carácter contradictorio. Sin embargo y dadas las características de nuestro procedimiento, ésta podría entenderse efectuada con la notificación de inicio de actuaciones. Una vez iniciado el procedimiento, la posición del particular se garantizaría a través de la participación que se derivaría del principio de contradicción –derecho de alegaciones y ulterior trámite de audiencia– y que debería considerarse preparatoria del eventual acuerdo de fijación. En suma, éstos serían los primeros contactos entre las partes que permitirían conocer sus respectivas posiciones de cara a un eventual acuerdo. De esta forma, se practicarían las actuaciones de instrucción que el Inspector actuaria estimase oportunas y aquellas que propusiera el contribuyente en aras de preparar la postrera decisión administrativa. Dentro de las mismas, cabría señalar que no todas afectarían al acuerdo de valoración, dado que éste se insertaría en un entorno más amplio que no es el otro que el

procedimiento inspector. En este sentido, no sería necesaria una especial documentación y separación de las mismas²⁷³⁵ sino al contrario su incorporación al expediente que posteriormente serviría de base para elaborar el acta correspondiente. De esta forma y en caso de ausencia de acuerdo, los efectos de la participación del contribuyente se tutelarían de igual forma que en cualquier otra liquidación y, fundamentalmente, mediante la obligación de motivar. A mayor abundamiento, esta configuración plantea menos problemas en materia de utilización de la documentación para otros procedimientos, al incorporarse toda ella al expediente administrativo como elementos necesarios aducidos por el interesado para justificar su postura.

No obstante, quizás sería preciso plantearse la conveniencia de individualizar un específico procedimiento dentro del inspector a efectos de solucionar diversos problemas técnicos. En particular, la ausencia de una invitación expresa al contribuyente o de la identificación del inicio de las negociaciones nos suscita diversas dudas relacionadas con los términos tanto para la conclusión del acuerdo como para la finalización de las actuaciones inspectoras. Una posibilidad consistiría en considerar que el plazo de doce meses fijado por el artículo 29 de la LDGC comprendería el tiempo empleado para su celebración. Otra sería la de establecer un “subprocedimiento” dentro del de Inspección para la conclusión del acuerdo con una duración de seis meses y que detendría el término de duración de las actuaciones inspectoras, previendo su ampliación en casos de cierta complejidad. En concreto, se procedería a la suspensión del cómputo hasta la celebración o rechazo del acuerdo para, a renglón seguido, retomar el citado plazo²⁷³⁶. A mayor abundamiento, esta configuración permitiría una documentación más prolija y un mejor encuadre de la valoración incierta objeto de negociación alejada de contaminaciones relativa a la calificación o clasificación jurídica. En suma, un procedimiento similar al de los acuerdos previos de valoración inserto dentro del inspector y cuya resolución se incorporaría a la propuesta de liquidación del actuario.

2735 A menos que se estime oportuno la creación de un procedimiento específico. No obstante, en el caso de conclusión de un acuerdo y como ya se comentará, creemos necesario incidir en una especial documentación del acuerdo.

2736 Así se señala en el Libro Blanco para la Reforma de la LGT (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 152).

c) Trámite de audiencia, celebración o no del acuerdo de valoración y conformidad

Una vez finalizada la instrucción, se evacuaría el trámite de audiencia, fase procedimental que consideramos idónea para la celebración del acuerdo mediante la presentación de propuestas y contrapropuestas entre Inspector-actuuario y contribuyente. No obstante, a estos efectos sería necesario ampliar el plazo fijado para la audiencia al interesado a efectos de permitir a las partes una adecuada negociación. En caso de alcanzar un acuerdo, se efectuaría una propuesta conjunta de ambas partes dirigida al Inspector jefe, del que dependería finalmente su aprobación²⁷³⁷. Esta valoración concordada se integraría en la posterior propuesta de liquidación y recogería los argumentos que justifican tanto el valor alcanzado como aquellos argumentos que han conducido a la conclusión del citado acuerdo²⁷³⁸. Respecto a su documentación, abogamos por la inclusión de una referencia expresa a la existencia un acuerdo preparatorio, con una especial justificación de los argumentos conducentes a la valoración concordada alcanzada. A estos elementos, se añadirían además todos aquellos componentes que conlleva un acta de la Inspección. Llegados a este punto, el contribuyente podrá prestar su adhesión mediante el instituto de la conformidad o manifestar su disconformidad al conjunto de la propuesta. A este punto, hay que tener en cuenta que el convenio sólo ha recaído sobre un aspecto de la misma y, por tanto, sobre los restantes pueden existir divergencias con el actuuario. Por consiguiente, la presencia de un acuerdo ni conllevará ni obligará al particular a prestar posteriormente la conformidad al acta. En este sentido, la eventual reducción de sanciones sólo derivará de esta última pero en ningún caso del convenio. Sin embargo, cabe señalar que la adhesión no influye sobre la validez del acuerdo de valoración, dado que éste únicamente afecta a la valoración concordada pero no a otros aspectos de la liquidación.

2737 Una configuración tal también ha sido propuesta por GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 208 y ss.

2738 PUOTI, G.: "Spunti critici...", cit., pág. 336.

d) Aprobación del acuerdo y liquidación

Una vez dada audiencia al interesado y concluido o no el acuerdo, el acta de conformidad o disconformidad seguirá su curso normal²⁷³⁹. Con respecto al acuerdo de valoración, corresponderá al Inspector jefe verificar su validez y su adecuación al ordenamiento mediante la revisión del acta. En caso de que constate su ajuste, éste se incorporará al ulterior acto de liquidación en el supuesto de que el contribuyente haya prestado su conformidad al acta. Posteriormente y en cuanto acto administrativo para que pueda producir efectos deberá ser comunicado y notificado a la otra parte²⁷⁴⁰. En cambio, si hubiese desacuerdo, Inspector jefe y contribuyente se reunirían en una especie de “entrevista final” o definitiva²⁷⁴¹, con finalidad diversa en función de la existencia o no de valoración concordada. En el primer caso, las partes intentarían limar asperezas respecto a aquellas cuestiones controvertidas que exceden del objeto permitido a los acuerdos objeto de estudio y que impiden que el particular preste su conformidad. En el segundo, a efectos de concluir un acuerdo de fijación, mediante un nuevo cruce de propuestas y contrapropuestas sobre el valor incierto.

F. PUBLICACIÓN

Generalmente, la opacidad ha rodeado a la práctica totalidad de la materia administrativa y, especialmente, a la tributaria factor éste que ha contribuido a deteriorar la percepción de la Administración por los contribuyentes²⁷⁴². Por esta razón y en aras de disminuir el oscurantismo que acompaña a nuestra disciplina, somos partidarios de fomentar la transparencia mediante la publicación de la normativa tributaria y, en mayor

2739 Vid. los artículos 54 y ss. del RGIT.

2740 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 95.

2741 Terminología empleada por el Libro Blanco para la Reforma de la LGT COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 155).

2742 LAUBADERE, A.: “L’administration concertée”, cit., pág. 420.

medida, de las decisiones administrativas a fin de favorecer un mejor conocimiento de nuestra materia y evitar conflictos²⁷⁴³. Tradicionalmente, el Fisco se ha caracterizado por su secretismo e, incluso, por su excesivo formalismo, generando una visión negativa del mismo²⁷⁴⁴. Ante esta situación, la doctrina ha destacado la necesidad de superar dicha impenetrabilidad para permitir el acceso a la información en aras de mejorar la aplicación del tributo²⁷⁴⁵. Desde fechas relativamente recientes, nos encontramos inmersos en un proceso de apertura que presenta no pocas dificultades, dada la tensión que se genera entre el derecho a la intimidad y la publicidad de las decisiones administrativas²⁷⁴⁶. En esta línea, la LDGC ha intentado garantizar y reforzar el acceso a la información, archivos y registros de las Administraciones tributarias²⁷⁴⁷, previendo, asimismo, la posibilidad de publicación de los acuerdos previos de valoración²⁷⁴⁸. Empero, debe resaltarse que las consecuencias del acceso a la misma no pueden asegurarse por igual, dado el distinto aprovechamiento que los contribuyentes consiguen extraerle²⁷⁴⁹.

Respecto a dicha publicación, cabe señalar que el conocimiento de las decisiones administrativas ha constituido siempre una garantía para los ciudadanos. Concretamente y aunque las mismas no les afecten de modo directo y explícito, sí que pueden verse favorecidos indirectamente por su conocimiento. En materia de acuerdos de valoración y desde el momento en que los mismos se incorporan a una resolución o acto administrativo, podemos traer a colación la igualdad en la aplicación de la ley y los riesgos de vulneración que puede acarrear la falta de uniformidad en los criterios de negociación motivados por la ausencia de publicidad²⁷⁵⁰. Asimismo, pueden valorar la conveniencia de iniciar el

2743 ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *La consulta tributaria*, cit., págs. 301 y 302; LE CLAINCHE, M.: 'Le médiateur et la transparence administrative' en la obra colectiva *Information et transparence administratives*, Presses Universitaires de France, París, 1988, págs. 72 y 73.

2744 ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *La consulta tributaria*, cit., págs. 302 y 303; GOBEAUT, D.: 'L'accès des contribuables...', cit., págs. 111 y ss.

2745 En Italia, vid. MARONGIU, G.: "Contributo alla realizzazione...", cit., págs. 635 y 636.

2746 Vid. MALHERBE, J.: "Ponencia general. La protección de la información confidencial en materia fiscal", Cahiers de Droit Fiscal International Vol. LXXVIb, Kluwer, Róterdam, 1992, pág. 98.

2747 Vid. los artículos 6, 7, 14, 16 y 18 de la LDGC. En la doctrina, vid. LUCAS DURÁN, M.: "Datos tributarios: acceso y confidencialidad" en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 151 y ss.

2748 Concretamente, es el artículo 5 de la LDGC el que prevé la posibilidad de publicación de los acuerdos previos de valoración.

2749 GOBEAUT, D.: 'L'accès des contribuables...', cit., pág. 113.

2750 Vid. lo ya señalado al abordar el principio de igualdad (págs. 372 y ss.). Vid. asimismo GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Técnicas convencionales...", cit., pág. 29.

procedimiento para la celebración de un acuerdo atendiendo a dichas publicaciones, midiendo las posibilidades de éxito de su propuesta²⁷⁵¹. Por estas razones y aunque no exista mandato expreso al respecto²⁷⁵², juzgamos conveniente su publicación a efectos de su posible extensión a otros contribuyentes²⁷⁵³ así como garantía de transparencia y control. Abundando en esta idea, consideramos que tanto las consultas²⁷⁵⁴ como los acuerdos de valoración, una vez incorporados a la correspondiente resolución administrativa, tienen y deben tener eficacia *erga omnes* para todo aquel que acomode su conducta a las mismas²⁷⁵⁵, razón por la cual se hace necesaria su publicación²⁷⁵⁶. Esta previsión reforzaría y facilitaría el acceso y conocimiento del criterio sustentado por la Administración, mitigando eventuales efectos lesivos respecto a terceros.

No obstante y llegados a este punto, cabe destacar el conflicto que se genera entre el derecho a la intimidad y el acceso a la información tributaria²⁷⁵⁷. Concretamente y respecto a la cuestión analizada, el rechazo a su publicación no entra en colisión con la necesidad de la Administración de obtener información para lograr una justa aplicación del tributo o permitir funciones del control. Por el contrario, en este caso únicamente constituye un instrumento de garantía y transparencia, razón por la cual deberán establecerse con precisión los límites que permitan salvar la eventual vulneración del citado derecho a la intimidad. En suma, creemos que los acuerdos de valoración deben ser publicados²⁷⁵⁸, siempre y cuando se asegure la debida supresión de aquellas referencias que permitan

2751 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “Capítulo VI. Valoración...”, cit., pág. 348.

2752 Ya hemos señalado al respecto que el artículo 5 de la LDGC, no exige, sólo prevé la posibilidad de su publicación.

2753 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 569. En el mismo sentido, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., pág. 22.

2754 En materia de consultas, vid. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La consulta tributaria”, cit., pág. 301.

2755 No obstante, cabe recordar la posibilidad de un cambio de criterio administrativa razonado, en cuyo caso sólo se produciría una exención de responsabilidad.

2756 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO señala que como esta publicación no se exige ni para el acta de la Inspección ni para el acto de liquidación tampoco podrá solicitarse para la resolución o liquidación administrativa donde se recoja el acuerdo preparatorio (*Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 214).

2757 Vid. GARCÍA BERRO, F.: “Derechos y garantías...”, cit., págs. 280 y ss.

2758 MORENO FERNÁNDEZ fundamenta la publicación de los acuerdos de valoración en “el deber de la Administración de prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos, instrumentándose esta actividad, entre otras, a través de la publicación de textos actualizados de las normas tributarias, remisión de comunicaciones, contestación a consultas tributarias y adopción de acuerdos previos de valoración” (“Capítulo VI. Valoración...”, cit., pág. 348). Vd. asimismo GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., pág. 22.

identificar al contribuyente²⁷⁵⁹. Esto permitiría que todos los ciudadanos pudiesen conocer los acuerdos alcanzados y, sobre todo, recabar la motivación que ha justificado su celebración para poder exigirla en situaciones parejas. En definitiva, la regla del secreto en materia tributaria debería atenuarse a semejanza de lo previsto en otros ordenamientos, dado que, en caso contrario, se privaría al administrado de la posibilidad de conocer completamente todos los elementos de comparación que se han empleado para llegar a un acuerdo con un concreto contribuyente. No obstante, esta exigencia no puede ser defendida a ultranza, siendo preciso establecer determinadas limitaciones similares a las previstas en el artículo 84.1 de la LRJAP-PAC respecto a las materias protegidas por el secreto comercial o industrial.

En nuestra disciplina, los datos que obran en poder de la Administración tributaria son de carácter reservado, *ex* artículo 3.h) LDGC, y en consecuencia sólo pueden ser empleados para la aplicación de los tributos, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros. Por esta razón, el artículo 18 de la LDGC ha recortado drásticamente el derecho al acceso a archivos y registros, al limitarlo a aquellos obligados tributarios que hubiesen intervenido en el procedimiento. Esta restricción obedecería a la relación existente entre el derecho de intimidad con determinadas informaciones económicas del ciudadano²⁷⁶⁰ o aquellas que, en el caso de las sociedades, pueden afectar seriamente a su posición en el mercado²⁷⁶¹. Estos factores representarían una fuerte reserva a la publicidad de los acuerdos de valoración dirigida a evitar infringir dicho deber de secreto, dada la existencia de datos de identificación así como de elementos que permiten su localización o el conocimiento de su situación patrimonial²⁷⁶². Sin embargo, esto no obsta para que posteriormente la decisión correspondiente a dicho procedimiento se publique despojada de aquellos elementos que pudieran conducir a la identificación del sujeto pasivo. En suma, se debe asegurar que secretos relacionados con actividades económicas o profesionales o con situaciones patrimoniales no serán revelados a competidores o terceros para no hacer peligrar la

2759 El argumento de la confidencialidad de los negocios de los ciudadanos es el argumento empleado en Nueva Zelanda para negar su publicación. Así, se señalaba que, en este país por su reducida dimensión, aunque se eliminasen todos los datos personales se terminaría identificando al consultante (vid. ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *La consulta tributaria*, cit., pág. 303).

2760 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "Artículo 21...", cit., págs. 140 y 141. Vid. asimismo MALHERBE, J.: "Ponencia general. La protección...", cit., pág. 98.

2761 Vid. respecto a los acuerdos previos sobre precios de transferencia, RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.: "Una revisión global de...", cit., pág. 15.

2762 En materia de consultas, vid. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: "La consulta tributaria", cit., pág. 302.

posición en el mercado o vulnerar el derecho a la intimidad del contribuyente²⁷⁶³, pero no por ello rechazar rotundamente la publicación de los acuerdos de valoración.

G. EFECTOS

El principal efecto de los acuerdos analizados, una vez perfeccionados, es su carácter vinculante para las partes, atendiendo al principio general del Derecho *pacta sunt servanda*²⁷⁶⁴. Esto implica que Administración y contribuyente quedan obligados a la aplicación de la valoración alcanzada en sus respectivas actuaciones, siempre y cuando no concurren causas de invalidez o de revocación. A tenor de estas reflexiones, se ha señalado que una parte de la determinación de la deuda tributaria quedaría fijada como consecuencia de la imposibilidad de impugnación, siempre y cuando se respetase el contenido del acuerdo y no existiesen divergencias sobre otros aspectos de la liquidación. Así, algún autor ha hablado del carácter definitivo de la determinación de la base imponible e, incluso, de la deuda tributaria. No obstante, consideramos que, a tal efecto, está previsto en nuestro ordenamiento el instituto de la conformidad que incide sobre la propuesta de liquidación y supone la aceptación, salvo en caso de posterior contestación, de todos los aspectos de la misma²⁷⁶⁵. En este sentido, se erige en instrumento de “simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios”²⁷⁶⁶, siendo uno de sus alicientes principales la reducción de sanciones. En cambio, los acuerdos de valoración sólo operan en el reducido

2763 OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 15.

2764 Como ya hemos señalado, éste fue el argumento esgrimido por el TS para dar validez a los acuerdos entre el Estado y Telefónica. Vid. también GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 195; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 87. En contra y atribuyéndolo a la normativa, VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 264.

2765 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección...*, cit., págs. 390 y ss.; CALVO ORTEGA, R.: “Litigiosidad fiscal...”, cit., págs. 23 y 24; JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda...*, cit., pág. 238; MANTERO SÁENZ, A.: ‘Inspección. Documentación...’, cit., Vol. II, pág. 1711. Sin embargo, únicamente se admite la impugnación de las cuestiones de derecho, vid. las SSTs de 14 de mayo de 1998 (ref. Aranzadi 4148) y de 15 de noviembre de 1996 (ref. Aranzadi 9583), la STSJ de Murcia de 18 de marzo de 1998 (ref. Aranzadi 346) y la resolución del TEAC de 27 de enero del 2000 (ref. Aranzadi 657). Respecto a las cuestiones de hecho, sólo se permite la impugnación ante la alegación de error de hecho y la prueba del mismo, vid. las resoluciones del TEAC de 9 de septiembre de 1999 (ref. Aranzadi 1763), de 27 de enero del 2000 (ref. Aranzadi 657), de 9 de marzo de 2000 (ref. Aranzadi 928) y de 8 de junio de 2000 (ref. Aranzadi 1397).

ámbito de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria –deducción– y con la exclusiva finalidad de eliminación conjunta de la incertidumbre que afecta a los mismos, razón por la cual no cabe incluir la reducción de sanciones como uno de sus efectos²⁷⁶⁷.

Por consiguiente, al afrontar la eficacia de los acuerdos de valoración cabe desterrar la errónea consideración de que su aprobación conlleva el carácter definitivo de la base imponible o de la deuda tributaria²⁷⁶⁸. Al contrario, dicho carácter únicamente debe extenderse a la valoración recogida en el acuerdo²⁷⁶⁹ que no tiene que coincidir necesariamente con la de la totalidad de la base imponible y mucho menos con la liquidación. En concreto, este efecto más que un objetivo de las partes es una consecuencia necesaria de la fijación que han realizado las mismas de mutuo de acuerdo²⁷⁷⁰. Por esta razón, la existencia de un negocio procedimental no incide sobre la eficacia del acto final, es decir, sobre el acto de liquidación o sobre la resolución administrativa que fija de forma autoritaria la deuda tributaria sino simplemente sobre una parte de ésta: la valoración de uno o varios de los elementos que constituyen el hecho imponible. Así, nos encontramos con que solamente uno o varios componentes de la base imponible han sido fijados conjuntamente con el contribuyente y con carácter previo a la emanación del acto de liquidación. En consecuencia, lo que, en ningún caso, podrá alterarse, salvo por invalidez o revocación, será la valoración de los mismos, pudiendo modificarse, por el contrario, cualquier otro aspecto de la liquidación por parte de la Administración o impugnarse por el contribuyente. Por esta razón y bajo ningún concepto, cabe parangonar la eficacia de un acuerdo de valoración a la cosa juzgada como ocurre en la transacción.

En particular, esta vinculación se concreta, por una parte, y respecto al contribuyente, en que éste resultará obligado a incluirlo en su autoliquidación (acuerdo previo de valoración) y/o a no contestar la valoración realizada conforme el acuerdo (acuerdo de

2766 Vid. la STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 7).

2767 Asimismo, cabría señalar las dificultades que conllevaría para esta reducción de sanciones la separación de procedimientos prevista en la LDGC. Vid. el Libro Blanco para la Reforma de la LGT COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 152).

2768 Sobre el carácter definitivo de la base imponible, vid. MAFFEZZONI, F.: “Alcune riflessioni...”, cit., pág. 20. Sobre el carácter definitivo del “accertamento”, vid. CADALBERT, B.: “Natura giuridica...”, cit., pág. 177; GRIZIOTTI, B.: “Natura ed effetti...”, cit., pág. 292.

2769 DE DONNO, V.: “Sulla natura giuridica...”, cit., págs. 132 y 133.

2770 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 173.

valoración)²⁷⁷¹. En relación con esta última exigencia, cabe señalar que la exclusión de impugnación hace referencia únicamente al replanteamiento de la valoración del elemento en cuestión, admitiéndose en cambio por razones de invalidez²⁷⁷² o de modificación de las circunstancias económicas o normativas. Concretamente, impide cuestionar de nuevo la valoración realizada por las partes sobre la base de elementos de hecho y datos técnicos estimados exactos por el contribuyente. Por otra parte y respecto a la Administración, ésta quedará constreñida a respetar dicha valoración en las posteriores actuaciones de comprobación e investigación, siempre y cuando se respeten las condiciones del mismo²⁷⁷³. No obstante, este aspecto puede plantear problemas prácticas cuando el Cuerpo que compruebe sea distinto al que aprobó el acuerdo y no tenga constancia de su existencia. En particular, nos estamos refiriendo a la actuación de los órganos de Gestión. Por esta razón, juzgamos oportuno que la Inspección remita a aquéllos una comunicación sobre su celebración para que se abstengan en la verificación del cumplimiento de las condiciones que lo motivaron²⁷⁷⁴. De esta forma, se limitará a la comprobación de la correcta aplicación del acuerdo y, eventualmente, de que la operación realizada coincide con aquella descrita en el acuerdo. En el supuesto de correcta aplicación, la Administración no podrá proceder a efectuar tareas de rectificación que se derivarían de una incorrecta autoliquidación, salvo en los casos ya señalados de invalidez o de revocación²⁷⁷⁵. En caso contrario, ésta procederá a regularizar la situación tributaria del contribuyente aplicando bien el contenido del acuerdo bien otro criterio cuando los hechos en cuestión no coincidan con los descritos en el mismo²⁷⁷⁶. No obstante, debe subrayarse que la vinculación afecta exclusivamente a los órganos que tienen encomendada su aplicación, pero no impide que los Tribunales,

2771 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: "Los acuerdos previos sobre precios de transferencia", REDF núm. 103, 1999, págs. 465 y 466; MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Capítulo VI. Valoración...", cit., págs. 348 y 349; PUOTI, G.: "Concordato tributario", cit., pág. 5. VICENTE-ARCHE COLOMA se muestra partidaria de adjuntar un informe sobre la aplicación del acuerdo (*Los acuerdos previos...*, cit., pág. 270).

2772 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 198.

2773 En materia de APAs, vid. CASERO BARRÓN, R.: "Los acuerdos previos sobre...", cit., pág. 997; CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades...*, cit., págs. 232 y 233; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 268. Respecto a las consultas vinculantes, vid. VILLAVARDE GÓMEZ, B.: "Propuestas para una reforma...", cit., págs. 724 y 725.

2774 VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 269.

2775 En materia de consulta, vid. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: "La consulta tributaria", cit., pág. 295.

2776 CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades...*, cit., págs. 232 y 233; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 272.

incluidos los económico-administrativos, puedan revisar la valoración alcanzada, siempre y cuando vía recurso se someta a su conocimiento la cuestión objeto de debate²⁷⁷⁷.

Prima facie, cabe señalar que, como principio general del ordenamiento, estos acuerdos sólo pueden tener efecto entre las partes que intervienen en su celebración. Empero, esta apreciación no impide que personas ajenas puedan beneficiarse de forma indirecta de los mismos. Concretamente, los terceros, a semejanza de lo que ocurre con las consultas²⁷⁷⁸, pueden valerse de los acuerdos de valoración una vez incorporados a la correspondiente resolución o liquidación, dado que pasarían a tener la condición de precedente y criterio administrativo, alcanzando en cierta medida eficacia *erga omnes*²⁷⁷⁹. De este modo, una vez hecho público el acuerdo no sólo el sujeto interviniente sino todo obligado tributario que acomode su actuación a las circunstancias del acuerdo no sólo debe quedar exento de responsabilidad sino que, incluso, debe beneficiarse del contenido de su como si fuese un precedente administrativo²⁷⁸⁰. No obstante y como ya hemos señalado, este factor quedará estrechamente vinculado a la cuestión de su publicación.

No tan pacífico es el supuesto de concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible con la consiguiente solidaridad que prevé el artículo 34 de la LGT y sus consecuencias en los acuerdos objeto de estudio. Concretamente, la pluralidad de sujetos pasivos –solidaridad pasiva– plantea el problema de si la valoración alcanzada con uno de ellos puede extenderse al resto o debe lograrse con la totalidad²⁷⁸¹. Llegados a este punto, deben dirimirse las dudas que presenta su celebración por uno de los sujetos y, en particular, la posible vinculación del resto de sujetos pasivos. Esta cuestión nos conduce al

2777 En materia de terminación convencional del procedimiento administrativo, vid. DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional...*, cit., págs. 211 y ss. Respecto a la consulta tributaria, vid. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La consulta tributaria”, cit., págs. 309 y 310.

2778 En materia de consultas, vid. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La consulta tributaria”, cit., pág. 301; VILLAVERDE GÓMEZ, B.: “Propuestas para una reforma...”, cit., págs. 717 y ss.

2779 En contra aunque posteriormente lo reconduce a la figura del precedente administrativo, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 200 y 201.

2780 Vid. la resolución del TEAC de 3 de noviembre de 1992 (ref. Aranzadi 569) que señalaba, en materia de planes de amortización, el necesario respeto por parte de la Administración a los criterios mantenidos en anteriores planes relativos al mismo sector y a elementos de idéntica naturaleza. Vid. asimismo una muestra de la aplicación de la doctrina del precedente administrativo en la STS de 25 de mayo de 1999 (ref. Aranzadi 5620, FJ 4). No obstante, tendría que producirse una coincidencia respecto de los hechos y valoraciones que se someten al acuerdo, la permanencia de la legislación aplicable y la inexistencia de jurisprudencia sobre el caso concreto. Vid. en materia de consultas, VILLAVERDE GÓMEZ, B.: “Propuestas para una reforma...”, cit., pág. 718.

llamado problema de la comunicabilidad de la eficacia de los actos de los deudores solidarios. En este sentido, algunos autores consideran que, al igual que el pago de la deuda tributaria por uno de ellos libera a todos, también la conclusión del acuerdo debe vincular a todos²⁷⁸². Así, se ha señalado que los “los efectos a favor o en contra de los deudores solidarios que se desprendan de los actos de uno de ellos, les favorecen y perjudican a todos y cada uno de ellos, sin perjuicio, naturalmente, de las acciones que correspondan en su caso derivadas del comportamiento del solidario que actuó en el procedimiento de gestión tributaria”²⁷⁸³. A esta solución ha llegado el legislador italiano respecto al “accertamento con adesione” al establecer que el acuerdo alcanzado por uno sólo de los contribuyentes extingue la obligación para todos ellos²⁷⁸⁴.

En cambio, otro sector ha señalado que, si bien los actos de los coobligados surten efectos para los restantes respecto a la obligación tributaria y resto de prestaciones pecuniarias, no lo hace en materia de deberes formales independientes del cumplimiento de dicha obligación²⁷⁸⁵. En consecuencia, no parecería admisible la celebración de un acuerdo de valoración sino fuese suscrito por la totalidad de los contribuyentes implicados²⁷⁸⁶. Este planteamiento parece confirmarse en nuestro derecho positivo y, concretamente, en el artículo 17 del RIS en materia de operaciones vinculadas que exige la suscripción de la propuesta por la totalidad de las personas o entidades que vayan a realizar la operación. A mayor abundamiento, señala que el desistimiento de cualquiera de éstas determinará la terminación del procedimiento²⁷⁸⁷. Por tanto, podemos concluir que el acuerdo únicamente

2781 Respecto a que el “concordato” extienda su eficacia a otros sujetos distintos a los que han propiciado su celebración, vid. GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 180 y ss.

2782 BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho financiero*, cit., pág. 308. GARGIULO se muestra partidario de que el acto de liquidación notificado a uno de ellos surta efectos para todos, sin limitarlo sólo a los sujetos que lo han celebrado (*Il concordato tributario*, cit., pág. 196). En contra, COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 111 y 112.

2783 CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., pág. 347. En contra, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 205 y 206.

2784 Vid. el artículo 3.1 del Decreto Legislativo 218/1997, de 19 de junio. Asimismo, LUNELLI, R.: “L’attuazione della delega...”, cit, pág. 4007. Esta construcción obedece a la necesidad de pago para el perfeccionamiento del “concordato”.

2785 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 283.

2786 PUOTI, G.: “Concordato tributario”, cit., pág. 4.

2787 El artículo 28 del RIS reitera el requisito de la suscripción por la totalidad de las personas o entidades afectadas por la propuesta. Asimismo, señala que el desistimiento de cualquiera de éstas determinará la terminación del procedimiento.

será posible cuando sea alcanzado con el consenso de todos los contribuyentes implicados²⁷⁸⁸.

H. INVALIDEZ

La configuración procedimental de los acuerdos de valoración y, por tanto, su carácter preparatorio de la posterior resolución o liquidación nos obliga a plantearnos si la invalidez únicamente puede afirmarse de la actuación administrativa que los recubre o también con carácter autónomo respecto al acuerdo en sí. Ante esta cuestión, somos partidarios de distinguir entre aquella que afecta a este último respecto a la que recae bien sobre la posterior resolución bien sobre la liquidación. A renglón seguido, también analizaremos qué consecuencias tiene una sobre la otra, determinando si la invalidez del acuerdo procedimental conlleva la de la actuación administrativa y, a su vez, si la invalidez de éstas afecta al primero. De esta forma, partiremos de la diversidad de presupuestos y condicionantes que presentan el acuerdo y la resolución o liquidación para sostener un régimen diferenciado de invalidez de ambas figuras²⁷⁸⁹. No obstante, a continuación, vamos a examinar exclusivamente el régimen de invalidez de las referidas técnicas convencionales, dado que el de la resolución y los actos de liquidación no conlleva especialidad alguna respecto a nuestro objeto de estudio.

Como hemos apuntado, los acuerdos de valoración pueden ser objeto de invalidez autónoma, debiendo distinguirse, por su especial naturaleza, las causas que la originan. Por una parte, la doctrina ha señalado que, dado el ejercicio paccionado que de potestades administrativas suponen y su integración en una ulterior resolución o acto administrativo, las causas de invalidez coincidirán con las de los actos administrativos²⁷⁹⁰. Abundando en esta idea, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA ha afirmado que en las técnicas convencionales pueden darse supuestos de nulidad o anulabilidad que han de ser corregidos por la

2788 En el mismo sentido, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 205 y 206.

2789 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 222.

2790 DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., FERNÁNDEZ CUEVAS, A. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M.: *El Estatuto del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 73; DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos*

jurisdicción contencioso-administrativa. En particular, añade que no ofrece ninguna duda que cualquier actuación contractual puede infringir el ordenamiento jurídico del mismo modo que las resoluciones que dicte la Administración pública. Por esta razón, concluye que si el acto administrativo con el mismo contenido hubiese sido nulo o anulable, también lo será el pacto²⁷⁹¹ y, en nuestro caso, el acuerdo de valoración.

Llegados a este punto, debemos distinguir los supuestos de invalidez en función de que constituyan causas de nulidad y de anulabilidad, atendiendo a lo dispuesto en la LGT²⁷⁹². En primer lugar y según señala el artículo 153 de la LGT, nos encontraríamos ante un caso de nulidad de pleno derecho respecto a aquellos acuerdos que se hallan concluido con un órgano manifiestamente incompetente²⁷⁹³. Asimismo, lo serían aquellos que sean constitutivos de delito. Así, se ha señalado que en los casos de infracción manifiesta de ley en los que se compruebe que el titular del órgano administrativo ha pactado por una cuantía inferior a la prescrita por la ley estaríamos ante un supuesto bastante próximo a la prevaricación²⁷⁹⁴. En último lugar, también constituiría un caso de nulidad los acuerdos que se hubieran dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello como podrían ser la falta de motivación, la omisión del trámite de audiencia, etc.²⁷⁹⁵ A mayor abundamiento, la doctrina se ha mostrado partidaria de ampliar estas causas a las contenidas en el artículo 62 de la LRJAP-PAC en aras de evitar una disminución de garantías en los procedimientos tributarios respecto a los administrativos²⁷⁹⁶. A pesar de la justificación de esta pretensión, cabe recordar que

procedimentales..., cit., pág. 533; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 221 y ss.; PUOTI, G.: "Concordato tributario", cit., pág. 6.

2791 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Soluciones pactadas...", cit., pág. 281; COCIVERA, B.: "Concordato tributario", cit., Vol. VIII, pág. 530.

2792 Vid. CHECA GONZÁLEZ, C.: "Revisión. Procedimientos especiales (artículos 153 y 154)" en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1723 y ss.; TORREGROSA CARNÉ, M.D.: "Nulidad y anulabilidad de actos administrativos tributarios: fuentes, conceptos y delimitación", RTT núm. 56, 2002, págs. 101 y ss.

2793 CHECA GONZÁLEZ, C.: "Revisión. Procedimientos...", cit., Vol. II, págs. 1726 y 1727.

2794 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Soluciones pactadas...", cit., pág. 297; TORREGROSA CARNÉ, M.D.: "Nulidad y anulabilidad...", cit., págs. 110 a 113.

2795 CHECA GONZÁLEZ, C.: "Revisión. Procedimientos...", cit., Vol. II, pág. 1728. En la jurisprudencia del TS, vid. la sentencia de 4 de febrero de 1999 (ref. Aranzadi 1382, FJ 4).

2796 CHECA GONZÁLEZ, C.: "Revisión. Procedimientos...", cit., Vol. II, págs. 1729 y 1730; DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., FERNÁNDEZ CUEVAS, A. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M.: *El Estatuto del...*, cit., pág. 73; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 221 y ss. Así, cabría añadir los siguientes supuestos: los que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, los que tengan un contenido imposible, los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos

únicamente las causas de nulidad establecidas en el artículo 153 de la LGT darían lugar a la revisión de oficio²⁷⁹⁷ a instancia bien del interesado bien de la Administración²⁷⁹⁸. En segundo lugar, como causas de anulabilidad de los acuerdos de valoración nos encontraríamos con la infracción manifiesta de Ley o con la aparición o aportación de nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados al dictar el acto objeto de revisión. En el primer caso, el vicio de violación de ley o inadecuada aplicación de la misma se derivaría de la prohibición de que la funcionario competente pudiera acordar con el contribuyente una concreta aplicación de la norma tributaria contraria a la fijada por el ordenamiento, dado el carácter reglado de la liquidación²⁷⁹⁹. En el segundo, nos hallaríamos ante el descubrimiento por parte de la Administración de nuevos elementos que determinan una valoración diversa a la alcanzada mediante el acuerdo²⁸⁰⁰. Sin embargo, debe dejarse claro que no sería válido el nuevo valor o la calificación de los elementos sobre la base de una nueva interpretación de elementos ya conocidos o que se hubiesen podido conocer y no se empleó con la diligencia debida²⁸⁰¹. En este supuesto, cabría añadir que el acuerdo sería también anulable cuando careciera de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados²⁸⁰².

Por otra parte, su configuración como negocio jurídico y, en particular, como contrato atípico determina que también pueda verse afectado por alguna causa de invalidez de los

esenciales para su adquisición y cualesquiera otro que se establezca en una norma de rango legal. Esta propuesta también se recoge en el Libro Blanco para la Reforma de la LGT (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 223).

2797 En el ordenamiento italiano, se prevé expresamente el recurso a la autotutela –revisión de oficio– para revocar en todo o en parte, los actos de liquidación con adhesión que se juzguen ilegítimos o infundados. Vid. la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E (epígrafe 1.2, *in fine*).

2798 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 504 y 505. Vid. también CHECA GONZÁLEZ, C.: ‘Revisión. Procedimientos...’, cit., Vol. II, págs. 1723 y ss.

2799 DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., FERNÁNDEZ CUEVAS, A. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M.: *El Estatuto del...*, cit., pág. 71.

2800 Este supuesto, a diferencia de lo que veremos en el dolo, no tiene por que conllevar necesariamente la ocultación de datos por parte del contribuyente. GAFFURI, F.: ‘Concordato tributario’, cit., Vol. II, pág. 300. Este autor limita a este supuesto las posibilidades de revisión de oficio (“revoca”) de la Administración tributaria, con independencia de los vicios del consentimiento.

2801 CHECA GONZÁLEZ, C.: ‘Revisión. Procedimientos...’, cit., Vol. II, pág. 1737; DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., FERNÁNDEZ CUEVAS, A. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M.: *El Estatuto del...*, cit., pág. 71; PUOTI, G.: ‘Spunti critici...’, cit., págs. 349 y 350.

mismos y, fundamentalmente, por vicios de la voluntad²⁸⁰³. En primer lugar, debemos señalar como motivo de nulidad la ausencia de los requisitos propios de los contratos, tal y como señala el artículo 1261 del CC: consentimiento de los contratantes, objeto cierto y la causa de la obligación. En segundo lugar e íntimamente relacionada con la reflexión anterior, nos encontraríamos con la presencia de los requisitos propios de los acuerdos de fijación y, principalmente, la existencia de una incertidumbre²⁸⁰⁴ y la ausencia de contraprestaciones entre las partes. Asimismo y dentro de las causas de anulabilidad, debemos destacar el defecto de forma y la concurrencia de algún vicio de la voluntad²⁸⁰⁵.

Como ya hemos adelantado, la principal causa de invalidez de esta figura en cuanto negocios jurídicos bilaterales estaría representada por la concurrencia de algún vicio de la voluntad: violencia e intimidación, error y dolo. Respecto a la violencia y la intimidación, cabe señalar que en nuestra disciplina sería más propio hablar de intimidación que de violencia²⁸⁰⁶. En este sentido, no es difícil constatar la existencia de “presiones ilegítimas” por parte de la Administración para alcanzar el acuerdo en materia de actas de conformidad. Así, en el Informe del Defensor del Pueblo se denuncia que “la Inspección tributaria podría estar empleando métodos rayanos con la coacción con el fin de que las liquidaciones resultantes de las inspecciones realizadas figuren en las actas de forma acordada y, por tanto, firmadas de conformidad por los contribuyentes”²⁸⁰⁷. Atendiendo a estas afirmaciones, pensamos que también pueden darse en materia de acuerdos de

2802 Vid. el artículo 63 de la LRJAP-PAC.

2803 PUOTI, G.: “Concordato tributario”, cit., pág. 6. En cambio, otro sector señala que sólo serán admisibles las causas de invalidez de un acto administrativo, dado que el acuerdo procedimental no tendría naturaleza negocial. No obstante, consideramos que el acuerdo de fijación constituye el presupuesto procedimental del acto administrativo y, por tanto, también puede ser impugnado por vicios de la voluntad.

2804 Empero, en materia tributaria juzgamos que, en caso de que el acuerdo no alterase dicha valoración cierta, no podría sostenerse la nulidad del acto de liquidación o de la resolución administrativa, dado que éstas deben interpretarse no como el resultado de un acuerdo sino de la actuación unilateral de la Administración.

2805 Vid. el artículo 1300 del CC con relación al 1265. En el mismo sentido, DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 344.

2806 Según el CC, hay violencia cuando para arrancar el consentimiento se emplea una fuerza irresistible y, en cambio, hay intimidación cuando se inspira a uno de los contratantes el temor racional y fundado de sufrir un mal inminente y grave en su persona y bienes o en la persona y bienes de su cónyuge, descendientes o ascendientes (artículo 1267). Así, en la violencia nos encontramos ante una coacción física o fuerza empleada, mientras que, en cambio, en la intimidación no es relevante el instrumento empleado sino el resultado alcanzado (DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho...*, cit., Vol. I, págs. 119 y ss.).

2807 *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, V Legislatura, Serie A, núm. 26, Actividades parlamentarias, 9 de junio de 1994, pág. 211.

valoración ante la posición de superioridad que puede hacer valer la Administración para su conclusión²⁸⁰⁸.

En materia de error²⁸⁰⁹, cabe señalar que el de derecho prácticamente debe descartarse, dado que la valoración en sí no implica, como ya hemos señalado, calificación o clasificación jurídica²⁸¹⁰. Todo esto con independencia, de la posibilidad de que el contribuyente interponga posteriormente un recurso ante la creencia acerca de un error en la aplicación de una exención, reducción o cualquier cuestión de derecho no relacionada con el acuerdo alcanzado. Esta posibilidad derivaría de que este último no conlleva adhesión a los restantes elementos de la liquidación del tributo²⁸¹¹. En consecuencia, únicamente podría producirse un error de hecho bien sobre la existencia del hecho determinante del nacimiento de la obligación tributaria bien sobre la valoración del mismo en función del erróneo conocimiento de circunstancias de hecho que puedan conducir a su incorrecta fijación²⁸¹². El primer supuesto no tendría consecuencias, dado que sobre este aspecto no recaería el acuerdo. En cambio, el segundo sí que podría tener efectos respecto a la validez del mismo, tal y como ha señalado GARGIULO, dado que un error sobre la valoración del hecho, que no sea justa y equitativa viciaría el acuerdo²⁸¹³ siempre y cuando fuese esencial²⁸¹⁴.

2808 Vid. LAMBERT, T.: 'La transaction fiscale...', cit., pág. 276. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos no ha dudado en condenar a Bélgica (CEDH de 27 de febrero de 1980, asunto Deweere c/ Bélgica) en un caso en que el demandante había celebrado una transacción con la Administración económica en condiciones tales que su conclusión se produjo bajo una presión tal que no es de extrañar que el interesado cediera. Asimismo y como hemos señalado, en Inglaterra se prevé que el contribuyente pueda solicitar la nulidad del "agreement" si demuestra la existencia de "presiones ilegítimas" por parte de la Administración para alcanzar el acuerdo y que, posteriormente, han persistido durante el período reflexión (vid. el epígrafe relativo al Derecho comparado y, concretamente, el apartado relativo a la experiencia británica, págs. 452 y ss.).

2809 El error puede definirse como la inequívoca o inexacta creencia o representación mental que sirve de presupuesto para la realización de un acto jurídico (DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho...*, cit., Vol. I, pág. 131).

2810 GAFFURI, F.: "Concordato tributario", cit., Vol. II, pág. 303. El citado autor señala con relación al "concordato" que éste sólo afecta al elemento cuantitativo. Por tanto, si el contribuyente, después de haber concordado la base imponible, se da cuenta que tenía derecho a una exención podrá recurrir el acto de liquidación pero no alegar error de derecho. Matizando esta afirmación, vid. COCIVERA, B.: "Concordato tributario", cit., Vol. VIII, pág. 530.

2811 PUOTI, G.: "Spunti critici...", cit., pág. 346.

2812 GAFFURI, F.: "Concordato tributario", cit., Vol. II, pág. 304.

2813 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 202.

2814 GAFFURI, F.: "Concordato tributario", cit., Vol. II, pág. 304. Este autor señala como supuestos de error esencial aquellos que afecten al objeto de la valoración o a su identidad o alguna

Respecto al dolo y como ya es sabido, nos enfrentamos a un vicio del consentimiento derivado de “palabras o maquinaciones insidiosas”²⁸¹⁵, es decir, del engaño derivado de comportamientos activos u omisivos de las partes. Así, ha sido definido como “todo complejo de malas artes, contrario a las leyes de la honestidad e idóneo para sorprender la buena fe ajena, generalmente en propio beneficio”, siendo necesario que se infrinja, de manera consciente y voluntaria²⁸¹⁶, un deber jurídico que pesa sobre el que actúa²⁸¹⁷. En este caso, consideramos que, generalmente, este vicio deberá imputarse al contribuyente y responderá a la ocultación con mala fe de datos a fin de conseguir un acuerdo más favorable²⁸¹⁸. Nos encontraríamos ante un dolo causante, dado que de haberlo conocido la Administración no hubiese concluido el acuerdo²⁸¹⁹. No obstante, este supuesto también podría evitarse, aduciendo la anulabilidad por la aparición o aportación de nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados al dictar el acto objeto de revisión²⁸²⁰.

No obstante y tal y como establece el artículo 159 de la LGT, fuera de los supuestos de nulidad de pleno derecho, anulabilidad, devolución de ingresos indebidos y corrección de errores aritméticos, la Administración no podrá anular sus propios actos declarativos de derecho, debiendo previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso-administrativa. Además y aunque no esté directamente relacionada con la invalidez de los acuerdos de valoración, cabe señalar la posibilidad relativa a la revocación del acuerdo o su eventual modificación que será estudiada en epígrafes sucesivos.

Una vez abordadas las causas de invalidez, vamos a analizar las consecuencias de las mismas tanto si afectan al acuerdo de valoración como a la resolución o liquidación. Ante esta cuestión, consideramos necesario distinguir entre la invalidez exclusiva del acuerdo procedimental y la de la actuación administrativa. En el primer caso, podría pensarse que la

de sus cualidades determinantes de cara a la valoración. Vid. también COCIVERA, B.: // *concordato tributario*, cit., págs. 144 y 145.

2815 El artículo 1269 del CC establece que nos encontraremos ante un supuesto de dolo “cuando, con palabras o maquinaciones insidiosas de parte de uno de los contrayentes, es inducido el otro a celebrar un contrato que, sin ellas, no hubiera hecho”.

2816 Es decir, debe existir una intencionalidad de engañar a la otra parte.

2817 DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho...*, cit., Vol. I, pág. 126.

2818 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 244 y 245.

2819 Este supuesto debe distinguirse del dolo incidental, en que su conocimiento por la parte que lo sufre no hubiese tenido consecuencias en la conclusión del contrato DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho...*, cit., Vol. I, págs. 128 y 129).

resolución o liquidación que recubre el negocio de fijación resultaría contagiada cada vez que el acuerdo preparatorio se vea afectado por un vicio de invalidez²⁸²¹. En este sentido, el contagio de la ilegitimidad de los actos preparatorios al acto administrativo obedecería a la consideración del procedimiento como sucesión de actos y al principio procesal que determina que la nulidad de un acto conlleva la de los actos que le siguen²⁸²². Este razonamiento no tiene cabida en el ámbito administrativo ante la vigencia del principio de conservación de los actos administrativos²⁸²³. No obstante, cabe subrayar que este principio y su manifestación en la nulidad parcial únicamente se aplican entre actos y cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción²⁸²⁴. Este último argumento creemos que es el que debe aplicarse a las figuras objeto de estudio, dada su posterior dependencia e incidencia en la resolución o liquidación. Esta afirmación se evidencia en mayor medida en el caso de los acuerdos de valoración que se incorporan al ulterior acto de liquidación, influyendo decisivamente en la cuantificación del tributo²⁸²⁵. De esta forma, podrían asimilarse a los supuestos de nulidad de la comprobación de valores que también conlleva la del acto de liquidación²⁸²⁶. En el caso de los acuerdos

2820 En este caso, no sería necesaria la concurrencia de mala fe por parte del contribuyente.

2821 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 252. Vid. también GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 208 a 212.

2822 Este razonamiento derivaría de la traslación del principio procesal que determina que la nulidad de las actuaciones conlleve la invalidez de todos los actos procesales realizados después de que se cometió el vicio. No obstante, cabe adelantar que esta regla no se aplica en el Derecho Administrativo ante la vigencia del principio de conservación de los actos administrativos, salvo que las actuaciones posteriores dependan de la anterior. Vid. BELADIEZ ROJO, M.: *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 285.

2823 MORELL OCAÑA, L.: *Curso de Derecho administrativo*, Aranzadi, Pamplona, 1998, Tomo II, pág. 359.

2824 Vid. los artículos 64.1 y 66 de la LRJAP-PAC. Asimismo, la STS de 4 de febrero de 1986 (ref. Aranzadi 1225, FJ 1).

2825 Empero, cabe señalar, siguiendo a MORELL OCAÑA, que “aún así, el principio de conservación exige calibrar el grado de influencia de la infracción procedimental, porque la anulación del procedimiento lleva consigo un retraso de la decisión sobre el fondo” (*Curso de Derecho administrativo*, cit., Tomo II, pág. 359). En este sentido, la STS de 17 de mayo de 1972 (ref. Aranzadi 2485) señala que “un elemental principio de economía procesal hace que, cuando es previsible que de retornar las actuaciones al momento en que se cometió la falta, se volvería a obtener el mismo resultado, no es procedente llegar a la repetida nulidad de actuaciones”.

2826 Así, debemos plantearnos si la invalidez del acuerdo de valoración conlleva la del acto administrativo. COCIVERA señala que conserva su validez como acto administrativo, perdiendo únicamente el carácter definitivo la determinación de la base imponible admitiéndose su impugnación (*Il concordato tributario*, cit., pág. 111). En definitiva, según este autor la anulación del “concordato” no afecta a la liquidación: sino a la posibilidad de impugnación por parte del contribuyente y la Administración de rectificarla. En contra, vid. las sentencias que señalan que la anulación o la nulidad del acto de comprobación de

previos de valoración, su invalidez también conllevaría la de resolución pero en este caso el contribuyente únicamente dejaría de estar obligado a la observancia del valor acordado y la Administración a su respeto en eventuales actuaciones de comprobación e investigación²⁸²⁷.

En cambio, en el caso de que la invalidez afecte a otro aspecto de la resolución pero no propiamente al acuerdo, juzgamos que debe mantenerse la validez del acuerdo para futuras actuaciones. Atendiendo al artículo 66 de la LRJAP-PAC, nos encontramos ante un mandato dirigido al órgano que declare la nulidad de actuaciones, instándole a que disponga siempre la conservación de todos los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido inalterado de no haberse cometido la infracción origen de la nulidad²⁸²⁸. Por esta razón, pensamos que la propuesta de valoración conjunta realizada por contribuyente e Inspector-actuario debe mantenerse, atendiendo al principio de conservación de los actos.

I. IMPUGNACIÓN

Como ya hemos apuntado, uno de los motivos por los que la doctrina se ha mostrado favorable a este tipo de acuerdos es el de erigirse en instrumento de descongestión de la vía económico-administrativa y de la jurisdicción contencioso-administrativa. Este resultado se deriva del consenso alcanzado y del consiguiente carácter vinculante *–pacta sunt servanda–* de la valoración para las partes. Estos factores impedirían su revisión, salvo casos de revocación o invalidez. Esta restricción se fundamentaría en la exigencia de evitar que el acuerdo tendente a eliminar la incertidumbre y a impedir la aparición de controversias futuras se convierta en instrumento de multiplicación de las mismas²⁸²⁹. De esta forma, si el negocio de fijación aporta certeza a una relación incierta no sería oportuno frustrar tal finalidad admitiendo con carácter general su impugnación. No obstante,

valores conllevan la de la liquidación, STS de 6 de marzo de 1989 (ref. Aranzadi 2179) y la STSJ de la Comunidad Valencia de 1 de octubre de 1996 (ref. Aranzadi 1962).

2827 No obstante, este planteamiento presenta el problema de la condición de los acuerdos previos de valoración como actos de trámite y la imposibilidad de su impugnación directa, debiendo esperar a la liquidación correspondiente.

2828 GALLEGO ANABITARTE, A. y MENÉNDEZ REXACH, Á.: *Acto y procedimiento administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 229.

tampoco cabe descartar taxativamente la interposición de recursos relativos a la misma a efectos de no vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva²⁸³⁰. De este modo y aunque este principio se proyecta esencialmente en el ámbito judicial, no debe olvidarse que la negación de recurso en la vía administrativa impide también el acceso a los Tribunales al erigirse en vía previa²⁸³¹.

Llegados a este punto y debido a la configuración de los institutos estudiados como acuerdos preparatorios, cabe analizar si el objeto de impugnación puede ser el mismo acuerdo de valoración con carácter autónomo e, incluso, la resolución que recoja el acuerdo previo de valoración o bien si únicamente el ordenamiento permite la del acto de liquidación. Asimismo y solventada la cuestión anterior, deben distinguirse como causas de impugnación aquellas que inciden bien sobre el acuerdo de valoración bien sobre cualquier otro aspecto de la resolución o del acto de liquidación²⁸³².

Respecto a la primera cuestión, deben diferenciarse dos posibles sistemas ofrecidos al contribuyente en aras de la interposición de recursos contra los acuerdos de valoración: tutela indirecta y tutela directa e inmediata. La primera modalidad únicamente permitiría la interposición de un recurso contra la liquidación administrativa como acto conclusivo del procedimiento, con independencia de que la misma estuviese fundada en un vicio relativo al acuerdo de valoración. En cambio, la segunda estibaría en la impugnación directa del acuerdo reputado ilegítimo sin perjuicio de su condición de acto de mero trámite y sin necesidad de la emanación de un acto administrativo que diera por finalizado el procedimiento²⁸³³.

Atendiendo a nuestro ordenamiento, la regla general es la no impugnación directa de aquellos actos de mero trámite que tienen por finalidad impulsar actuaciones dentro del procedimiento correspondiente. En este sentido, únicamente lo serán los actos que lo den por finalizado, con independencia de que el objeto de la reclamación o recurso afecte al

2829 DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 48.

2830 Vid. lo ya señalado en el epígrafe relativo al principio de tutela judicial efectiva (págs. 397 y ss.).

2831 LOZANO SERRANO, C.: "La actividad Inspectoral...", cit., pág. 229. Vid. asimismo el FJ 3 de la STC 60/2002, de 11 de marzo.

2832 ALLORIO, E. y PAGLIARO, A.: "Concordato tributario", cit., Vol. III, pág. 992; CADALBERT, B.: "Natura giuridica...", cit., pág. 179; GAFFURI, F.: "Concordato tributario", cit., Vol. II, pág. 305.

2833 ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *La consulta tributaria*, cit., págs. 254 y ss. Sería un supuesto similar al de los actos de comprobación de valores, vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 252.

acto de trámite²⁸³⁴. Pues bien esta modalidad de tutela indirecta se confirma en la normativa actual de los acuerdos previos de valoración, dado que debe recurrirse la liquidación que se derive de dicho acuerdo, no siendo éste susceptible de impugnación directa²⁸³⁵ y ni siquiera la resolución administrativa que lo recoge. Esta restricción obedecería a su configuración como actos preparatorios de una posterior liquidación administrativa. A mayor abundamiento, se perseguiría evitar dobles reclamaciones y los trastornos que conlleva la emisión de un acto de liquidación cuyo criterio de base se haya impugnado²⁸³⁶. En este sentido y dada la condición de acto de mero trámite tanto del acta de la Inspección como de la resolución que aprueban o rechazan el acuerdo de valoración, deberá esperarse a la existencia de un acto de liquidación para proceder a su impugnación²⁸³⁷.

Esta configuración no plantea grandes problemas en el caso de los acuerdos de valoración, dado que al mismo le sigue inmediatamente el acto de liquidación. Sin embargo, esta apreciación no puede reproducirse en materia de acuerdos previos de valoración, planteándose importantes dificultades de acceso al recurso administrativo. Concretamente, la generalización de las autoliquidaciones y la obligación impuesta al contribuyente de aplicar los términos del acuerdo impiden, en gran número de ocasiones, la existencia de un acto administrativo de liquidación. Por consiguiente y ante la imposibilidad de interponer recurso alguno contra la autoliquidación²⁸³⁸, será necesario provocar una actuación administrativa susceptible de impugnación a través de una solicitud de devolución de ingresos indebidos²⁸³⁹. Ante la rocambolesca situación que esto genera,

2834 Vid. en términos similares, la polémica en materia de las contestaciones a consultas recogida en VILLAVERDE GÓMEZ, B.: "Propuestas para una reforma...", cit., págs. 701 y ss. En este sentido, se califican como acto administrativo propiamente dicho, acto inexistente, mero acto administrativo, avance de liquidación, anticipación de una liquidación que no se acuerda, etc.

2835 Vid. el artículo 9 de la LDGC.

2836 VILLAVERDE GÓMEZ, B.: "Propuestas para una reforma...", cit., pág. 713.

2837 Salvo en el caso de los acuerdos previos de valoración que como ya veremos será necesario provocar una actuación administrativa susceptible de impugnación. Vid. con relación a la consulta y a favor de su impugnabilidad, HERNÁNDEZ G., J.I.: "Consideraciones en torno a la impugnación de las consultas tributarias. Estudio comparativo del Derecho venezolano y español", QF núm. 16, 2000, págs. 39 y ss. (en especial, pág. 44).

2838 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 328. El Libro Blanco para la Reforma de la LGT plantea la posibilidad de admitir y prever la impugnación de las autoliquidaciones. (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 222 y 223). Esto resolvería en cierta medida el problema de la impugnación de los acuerdos previos de valoración en caso de autoliquidaciones no revisadas sin necesidad de acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

2839 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Capítulo VI. Valoración...", cit., págs. 350 y 351.

consideramos necesaria la previsión de algún tipo de tutela directa para evitar que el contribuyente tenga que aplicar²⁸⁴⁰, con carácter imperativo y dado su carácter vinculante, el contenido del acuerdo supuestamente inválido²⁸⁴¹. De esta forma, consideramos que esta tutela indirecta sería admisible si la resolución del acuerdo no conllevara ni negación de derechos al administrado ni imposición de obligaciones, no siendo por tanto un acto generador de derechos ni obligaciones²⁸⁴², afirmación que no puede realizarse en el caso de los acuerdos previos de valoración²⁸⁴³. En definitiva, si estamos ante un verdadero acto administrativo declarativo de derechos y que finaliza un procedimiento, juzgamos necesaria la consecuente aplicación del régimen jurídico correspondiente a los actos de dicha naturaleza.

Respecto a la segunda cuestión, cabe señalar que su construcción como acuerdos preparatorios de una posterior decisión administrativa nos obliga a cuestionarnos la aplicación del régimen de impugnación bien de los actos administrativos bien de los contratos o el de ambos atendiendo al objeto o motivo de la misma. Por una parte, si postulamos que el acuerdo de valoración constituye un negocio de fijación, éste podrá ser contestado por los mismos motivos que un negocio de fijación y, concretamente, aquellos relativos a los vicios del consentimiento o previstos en la LGT²⁸⁴⁴ que determinarían su invalidez²⁸⁴⁵. De esta forma, el consentimiento prestado conllevaría de forma necesaria una serie de restricciones a su impugnación²⁸⁴⁶, dado el carácter vinculante que adquiere entre las partes contrayentes. Por consiguiente, el particular deberá renunciar a recurrir el acto

2840 De esta forma, podría preverse la posibilidad de su impugnación autónoma a semejanza del acto de comprobación de valores. Respecto a la impugnación autónoma del acto de comprobación de valores, vid. ROZAS VALDÉS, J.A.: "Valoración y comprobación...", cit., pág. 34; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 2152. En la jurisprudencia, vid. la STS de 30 de marzo de 1992 (ref. Aranzadi 2353), la STSJ de Asturias de 17 de enero de 1997 (ref. Aranzadi 213) y la SAN de 18 de noviembre de 1997 (ref. Aranzadi 1365). Esta última sentencia señala en su Fundamento Jurídico 6 que "los actos administrativos por los que se aprueba la comprobación de valores modificando los declarados por los interesados son actos administrativos distintos del acto de liquidación susceptibles cada uno de ellos de recursos independientes". Vid. asimismo el artículo 165.b de la LGT que señala que son reclamables en vía económico-administrativa "los que aprueben comprobaciones de valor de los bienes o derechos sujetos al tributo".

2841 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 266 y 267.

2842 Con relación a la consulta, vid. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: "La consulta tributaria", cit., pág. 310.

2843 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Capítulo VII. Base imponible...", cit., pág. 441. En materia de consultas tributarias, VILLAVERDE GÓMEZ, B.: "Propuestas para una reforma...", cit., págs. 714 y 716.

2844 Vid. los artículos 153 y 154 de la LGT y lo ya señalado en el apartado dedicado a la invalidez de los acuerdos de valoración.

2845 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 342 y ss.

que la Administración dicte en cumplimiento del convenio, siempre y cuando el mismo se ajuste al contenido material del acuerdo. *A priori*, esta limitación no obstaría para que el ciudadano pudiese impugnar los vicios de los acuerdos de valoración con el fin de someter a control su celebración²⁸⁴⁷ o las actuaciones tendentes a su ejecución²⁸⁴⁸.

En consecuencia, no se produce una renuncia general al derecho a la acción sino que se limita su ejercicio respecto a determinados aspectos del acuerdo alcanzado. Por tanto, podemos afirmar que el principio de tutela judicial efectiva no obsta para que se limiten las causas de impugnación que versen sobre el acuerdo alcanzado²⁸⁴⁹. De esta forma, consideramos que, en caso de no mediar vicios del consentimiento, no será posible replantear de nuevo el contenido del acuerdo, salvo modificación de las circunstancias que lo motivaron o de la legislación vigente en el momento de su celebración. En suma y como ya hemos señalado, si el propósito perseguido consiste en el incremento de la eficacia de los acuerdos de valoración y, consiguientemente, un descenso de la conflictividad será necesario realizar una tasación de sus causas de impugnación²⁸⁵⁰.

Por otra parte, debemos subrayar que la postrera resolución administrativa o acto de liquidación podrán ser impugnados por cualquier causa de invalidez del acto de liquidación: incompetencia, violación del ordenamiento, falta de legitimación de las partes, etc.²⁸⁵¹. En este sentido, la reducida esfera en que interviene la manifestación de voluntad del contribuyente permite la impugnación de la resolución administrativa por cualquier vicio de la misma que no afecte a la valoración de la base imponible fijada de común acuerdo²⁸⁵² o cualquier discrepancia con el criterio administrativo aplicado²⁸⁵³. En concreto y a diferencia de la conformidad que incide sobre todas las cuestiones fácticas y jurídicas, el acuerdo sólo recae sobre la valoración de determinados elementos del hecho imponible²⁸⁵⁴. Por consiguiente y respecto al resto de cuestiones, sería posible su

2846 HUERGO LORA, A.: *Los contratos sobre...*, cit., págs. 411 y 414.

2847 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "El principio de tutela judicial...", cit., pág. 290.

2848 HUERGO LORA, A.: *Los contratos sobre...*, cit., págs. 360 y ss.

2849 PALAO TABOADA, C.: "La posición del contribuyente...", cit., pág. 49.

2850 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: "El arbitraje en Derecho...", cit., págs. 28 y 29.

2851 Vid. los artículos 153 y 154 de la LGT. Asimismo, vid. COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 137.

2852 PUOTI, G.: "Spunti critici...", cit., pág. 340; GAFFURI, F.: "Concordato tributario", cit., Vol. II, pág. 303.

2853 DE DONNO, V.: "Sulla natura giuridica...", cit., págs. 132 y 133.

2854 GAFFURI, F.: "Concordato tributario", cit., Vol. II, pág. 303.

impugnación, incluso en el supuesto de que se haya alcanzado un acuerdo de valoración y posteriormente prestado conformidad al acta de la Inspección.

Por tanto, debe reafirmarse la posibilidad de control de estos acuerdos por los Tribunales, incluidos los económico-administrativos, siempre y cuando vía recurso se someta a su conocimiento la cuestión objeto de debate²⁸⁵⁵. Tal y como afirma SERRANO GUIRADO, ‘la jurisdicción revisora es siempre competente para conocer del procedimiento por su evidente significación de orden público y porque es necesario determinar si las resoluciones administrativas reúnen los requisitos que les otorgue plena autoridad y eficacia jurídica’²⁸⁵⁶.

J. REVOCACIÓN²⁸⁵⁷ Y MODIFICACIÓN

Al abordar la cuestión de la revocación de los acuerdos de valoración, debemos señalar que la misma procede exclusivamente por razones de oportunidad²⁸⁵⁸. A mayor abundamiento y con más precisión, no afectaría al pacto en sí sino a la resolución o acto administrativo que lo recubre, con independencia de que sea el contenido del primero el que la determine. En este sentido, su objeto no es el acuerdo sino la resolución o liquidación, siendo sin embargo sus consecuencias el cese de los efectos del convenio. Su justificación radicaría en que su inadmisibilidad supondría la incapacidad de la Administración de autotutelarse contra un concreto acto administrativo sólo porque la eventual revocación incidiría indirectamente sobre el acuerdo celebrado con el

2855 En materia de terminación convencional del procedimiento administrativo, vid. DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional...*, cit., págs. 211 y ss. Con relación a la consulta tributaria, vid. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La consulta tributaria”, cit., págs. 309 y 310.

2856 “El trámite de audiencia...”, cit., pág. 130. Asimismo, vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas...”, cit., pág. 281; GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuyente...”, cit., pág. 1506; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 88.

2857 EL Libro Blanco para la Reforma de la LGT propone la regulación de la revocación en la futura LGT COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 224 y 225).

2858 Vid. el artículo 105 de la LRJAP-PAC. En la doctrina, vid. GALLEGO ANABITARTE, A. y MENÉNDEZ REXACH, Á.: *Acto y procedimiento...*, cit., pág. 229; GARRIDO FALLA, F.: *Tratado de Derecho administrativo*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 517. Vid. en el ámbito tributario, la opinión de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Sobre la revocación de los actos tributarios”, TF núm. 138, 2002, pág. 75.

contribuyente. Una vez producida, nos encontraríamos ante la retirada definitiva de un acto administrativo anterior por motivos de oportunidad y con independencia de su perfecta adecuación al ordenamiento²⁸⁵⁹. Por esta razón, debe recordarse que el citado instituto constituye una excepción, siendo la regla general la irrevocabilidad de los actos administrativos²⁸⁶⁰.

Así, vamos a analizar los supuestos de revocación por razones de oportunidad²⁸⁶¹, partiendo de la base que dicho instituto no constituye un medio de impugnación y ni siquiera un remedio para eliminar los vicios y defectos que afectan a los actos inválidos. Por el contrario, nos encontramos ante una manifestación de la misma potestad que originó la resolución afectada, que no se agota con su emanación, sino que comprende también su revisión y modificación sobre la base de una diversa valoración de las circunstancias de hecho y del interés público²⁸⁶². Se trata en definitiva de una nueva actuación con la cual la Administración rescinde la eficacia de un acto válido, porque no se adapta al interés general por diversas circunstancias de hecho o por nuevas exigencias de interés público.

Como hemos señalado en el epígrafe relativo a los efectos de los acuerdos de valoración, éstos no son susceptibles de modificación o revocación salvo en determinados supuestos excepcionales. Atendiendo a la cuestión que nos ocupa, es necesario distinguir entre acuerdos previos de valoración y de valoración, dada la diferente vigencia temporal de los mismos. Respecto a los acuerdos de valoración, cabe señalar que la liquidación precedida de un acuerdo procedimental difícilmente podrá ser integrada o modificada por motivos de oportunidad. En este caso, su vigencia exclusiva para la liquidación que se derivará de las actuaciones de comprobación e investigación dificulta la existencia de cambios de legislación, nuevas exigencias del interés público o variación significativa de

2859 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. I, págs. 644 y 645. En este caso, consideramos necesario precisar el término revocación, dado que la doctrina en ocasiones lo emplea para referirse genéricamente a todos los supuestos de eliminación del acto administrativo por iniciativa de la Administración, sea por razones de legalidad (revisión de oficio) sea por motivos de oportunidad. En este sentido, creemos que el término revocación en sentido estricto únicamente puede ser empleado cuando se elimina un acto administrativo por motivos de oportunidad. Vid. GALLEGO ANABITARTE, A. y MENÉNDEZ REXACH, Á.: *Acto y procedimiento...*, cit., pág. 288. Respecto al “concordato tributario”, vid. ALLORIO, E. y PAGLIARO, A.: “Concordato tributario”, cit., Vol. III, pág. 993.

2860 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 78.

2861 En contra, ALLORIO, E. y PAGLIARO, A.: “Concordato tributario”, cit., Vol. III, pág. 993.

2862 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 79.

las circunstancias económicas²⁸⁶³. En cambio, en los acuerdos previos de valoración sí que puede producirse la revocación por motivos de oportunidad tal y como prevé el artículo 9.5 de la LDGC en el caso de que “se modifique la legislación, o que varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron su valoración”, dada su eficacia en períodos impositivos futuros²⁸⁶⁴. En suma, la restricción de las potestades de revocación del acto administrativo sólo subsistiría *rebus sic stantibus* o *legibus sic stantibus*²⁸⁶⁵.

Para evitar la forzosa revocación del acto en cuestión, nuestro legislador ha previsto la eventual modificación del acuerdo en aras de ajustarlo a las nuevas circunstancias económicas, legislativas o de interés público²⁸⁶⁶. Esta posibilidad nos reafirma en la existencia de un acuerdo solapado en que la modificación de sus presupuestos de celebración requiere la necesidad de intentar alcanzar uno nuevo²⁸⁶⁷. Aunque no está previsto expresamente en la LDGC, las normas reglamentarias que han desarrollado estos acuerdos han dispuesto la variación de la propuesta a fin de evitar su revocación²⁸⁶⁸. En concreto, nos encontramos ante un procedimiento de iniciación a instancia bien del contribuyente bien de la Administración y con características muy similares al de la conclusión de un acuerdo previo de valoración. Así, sus principales notas diferenciadoras consisten en la justificación de la modificación y la concreción de las mismas en función de las nuevas circunstancias económicas o de la legislación promulgada²⁸⁶⁹. Por consiguiente y únicamente en el supuesto de fallida celebración del acuerdo tendente al ajuste a la nueva situación, nos encontraríamos ante un supuesto de revocación del inicial acuerdo de valoración. A este supuesto, habría que añadir los supuestos en que se hubiese pactado una duración limitada de los mismos y ésta hubiese expirado sin que hubiesen

2863 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 258.

2864 La vigencia de estos acuerdos es de tres años. En contra de que la LDGC permita la modificación pero a favor de su admisibilidad, vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: “Los acuerdos previos...”, cit., págs. 90 y 91.

2865 Vid. DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 443 a 447, 496 y ss. La citada autora habla de cláusula de reserva de revocación.

2866 A favor de la modificación de los acuerdos celebrados ante el cambio de circunstancias, vid. KREBS, W.: “Contratos y convenios...”, cit., págs. 75 y ss.

2867 GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas convencionales...”, cit., págs. 19 y 20.

2868 No así la Disposición Adicional Segunda del RIRPF. A favor de admitir su modificación por cuestiones de seguridad jurídica y garantía, vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 263.

2869 Vid. el artículo 28 del RIS.

cambiado las circunstancias económicas ni la legislación relativa a la valoración del concreto elemento²⁸⁷⁰.

K. INCUMPLIMIENTO Y EJECUCIÓN

El carácter novedoso de la figura implica que determinados aspectos del régimen jurídico de las técnicas convencionales no hayan sido abordados con detenimiento, siendo uno de ellos la planteada en este epígrafe. Algunos autores han sugerido la posible inclusión de una cláusula resolutoria en este tipo de técnicas convencionales en caso de incumplimiento²⁸⁷¹, a semejanza de la transacción. Concretamente, se ha hecho referencia a la *exceptio inadempti contractu* y a la posibilidad de que la Administración pueda volver a ejercer sus potestades para la determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria²⁸⁷². Sin embargo y respecto a los acuerdos de valoración, no consideramos congruente su resolución, mostrándonos partidarios de proceder a su ejecución²⁸⁷³. En este sentido y al margen de supuestos de invalidez, no juzgamos coherente que, una vez concordada una concreta valoración, se recurra a la originaria o una nueva, cuando en teoría debe suponerse que la consensuada se ajusta en mayor medida a la capacidad económica del contribuyente al haber sido fijada de común acuerdo. Por tanto, si las partes llegaron a un pacto con el convencimiento de que aquélla era la solución correcta, deberán, para ser consecuentes, perseguir el cumplimiento del acuerdo de fijación alcanzado.

2870 HORTALÀ I VALLVÉ, J.: 'Cuestiones administrativas...', cit., pág. 212. Vid. también en materia de acuerdos previos de valoración en materia de entidades vinculadas, CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades...*, cit., págs. 234 y 235.

2871 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 514 y ss. Vid. con respecto a los convenios concursales, la resolución del TEAC de 3 diciembre de 1998 (ref. Aranzadi 132, FJ 5).

2872 Esta posibilidad viene contemplada en la regulación del "accertamento con adesione", dado que en caso de que no se produzca el ingreso correspondiente, la Administración realizará la liquidación oportuna (inicio del procedimiento a instancia del órgano competente o en caso de actuaciones de comprobación o investigación) o se procederá a recaudar las cantidades que se derivan del primer acto de liquidación (procedimiento a instancia del contribuyente después de la notificación de un acto de liquidación). Vid. PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 56. No obstante, debemos adelantar que no juzgamos coherente que, una vez alcanzada la determinación concordada de la base imponible, se recurra al originario acto de liquidación cuando en teoría debe suponerse que el nuevo acto de liquidación se ajusta en mayor medida a la capacidad económica del contribuyente.

Dirimida esta cuestión, debemos plantearnos los medios a disposición de las partes para alcanzar dicha ejecución en función de quien haya quebrantado el acuerdo. En caso de incumplimiento, la doctrina se ha planteado que el carácter convencional de dichas figuras y la paridad jurídica que debe existir entre ambas partes implicarían la pérdida de las prerrogativas administrativas de ejecución forzosa y que, por tanto, debería acudir a la jurisdicción ordinaria²⁸⁷⁴ para alcanzar tal fin²⁸⁷⁵. Si bien esta reflexión es obvia en el caso del contribuyente dado que carece de potestades de autotutela, no lo es tanto respecto a la Administración. Concretamente, consideramos que ésta conserva su privilegio de autotutela en materia de acuerdos de valoración²⁸⁷⁶, dado su carácter procedimental y suponer exclusivamente el ejercicio paccionado de potestades administrativas al servicio del interés público²⁸⁷⁷. A renglón seguido, vamos a diferenciar las diferentes situaciones de incumplimiento que pueden darse en función de que estemos ante acuerdos previos de valoración o acuerdos de valoración.

Respecto a los últimos, no cabría constatar incumplimiento alguno sino únicamente y con carácter eventual de la obligación de ingresar la deuda tributaria en período voluntario derivada del mayor valor comprobado. No obstante, también podría darse el caso de que el contribuyente impugnase el acto de liquidación correspondiente. En el primer caso, juzgamos que sería posible la apertura del procedimiento de apremio ante el incumplimiento de la prestación tributaria en período voluntario. En esta situación, no se produciría un incumplimiento del acuerdo sino simplemente de la obligación de ingresar. En el segundo caso, habría que atender a los motivos de impugnación del acto de liquidación y esperar a la resolución de los recursos correspondientes para ejecutar el acto de liquidación en cuestión. En caso de que el contribuyente pretendiera la revisión de la valoración alcanzada por causas no relacionadas con la revocación o invalidez del acuerdo, la Administración podrá alegar su vigencia para que se declare infundado el recurso²⁸⁷⁸. Por el contrario y en función de que su resultado no afecte a la validez del acuerdo sino a otro aspecto de la

2873 DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 67.

2874 En el caso del contribuyente, una vez agotada la vía administrativa previa.

2875 DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 181.

2876 En sentido similar y en materia de convenios concursales, vid. la resolución del TEAC de 3 diciembre de 1998 (ref. Aranzadi 132).

2877 CAYÓN GALIARDO, A.: Prólogo..., cit., pág. 8; DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 519 y 523; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 218 y 219.

2878 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 250 y ss.

liquidación, se seguirá manteniendo la citada valoración en el caso de que proceda una nueva liquidación. En el caso de la Administración es difícil que incumpla el acuerdo alcanzado, sin embargo podría darse en el supuesto de que, posteriormente y en el marco de actuaciones de comprobación e investigación, rectificará el criterio sostenido en el acuerdo. En este caso, correspondería al contribuyente exigir su cumplimiento y, eventualmente, acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa. No obstante y como hemos señalado en epígrafes anteriores, cuestión distinta es la denegación del acuerdo formulado en la propuesta conjunta del Inspector actuario y del contribuyente por parte del Inspector Jefe.

Respecto a los acuerdos previos de valoración, deben distinguirse dos supuestos en función de quien persiga la ejecución sea la Administración o el contribuyente. En el primero, nos encontraríamos con que el contribuyente bien no ha aplicado el acuerdo previo de valoración en su autoliquidación bien ha contestado el mismo a través de la impugnación del ulterior acto de liquidación. La primera posibilidad quedaría resuelta ejerciendo las diversas potestades que el ordenamiento ha conferido a la Administración para la corrección de la actuación del contribuyente mediante un acto de liquidación unilateral que regularice su situación tributaria²⁸⁷⁹. En cambio, la segunda se reduciría al rechazo de los recursos del administrado y, eventualmente, a la alegación de la existencia del acuerdo ante la jurisdicción contencioso-administrativa siempre y cuando éste sea válido²⁸⁸⁰ y no concurren causas de modificación. En el segundo caso y ante el incumplimiento de la Administración del acuerdo alcanzado, el contribuyente tendrá que recurrir la liquidación correspondiente exigiendo el cumplimiento de lo pactado y, en caso contrario, agotar la vía administrativa para acudir posteriormente a la jurisdicción contencioso-administrativa²⁸⁸¹.

2879 Ibidem (págs. 218 y 219).

2880 Ibidem (págs. 219 y 220).

2881 Ibidem (pág. 220).

CONCLUSIONES

Primera. La participación del contribuyente en el fenómeno tributario ha experimentado una evolución trepidante íntimamente ligada a la que ha acompañado al concepto de tributo. Frente al inicial rechazo de cualquier intervención distinta a los deberes de colaboración que caracterizaba a las teorías autoritarias, se ha avanzado de forma significativa hacia nuevos modelos de cooperación entre Administración y contribuyente. La juridificación del tributo y su configuración como relación tributaria permitieron equiparar a ambos sujetos al constatar su idéntica subordinación al ordenamiento y superar, en cierta medida, su radical contraposición en aras de instaurar un clima propicio para el diálogo. A renglón seguido, fueron los enfoques dinámicos de nuestra disciplina los que empezaron a subrayar y evidenciar la relevancia que debía asumir la participación activa del ciudadano en la aplicación del tributo. En la actualidad, esta reivindicación de los precursores de las teorías procedimentalistas se ha visto acentuada por las especiales circunstancias que rodean a la inmensa mayoría de los ordenamientos de los países civilizados. Concretamente, el alto nivel de complejidad que ha alcanzado nuestra materia ha degenerado en un desproporcionado aumento de la conflictividad y el consiguiente cuestionamiento de los sistemas tributarios así como en una mayor reticencia por parte de los particulares a la hora de cumplir con el deber de contribuir. Al analizar el problema debemos descartar que éste tenga su origen en los principios de Justicia, decantándonos más bien por localizarlo en la actuación administrativa y en la crisis de legitimación que en las últimas décadas le singulariza. En este aspecto han influido decisivamente las dificultades del legislador para lograr una satisfactoria plasmación normativa de la vertiginosa, cambiante y compleja realidad que debe regular el Derecho tributario. Ante este panorama, se ha abogado por abordar una notable reforma de los procedimientos de aplicación del tributo inspirada en principios que, hasta la fecha, habían sido obviados en nuestra materia: eficacia, transparencia, participación ciudadana, etc. Entre las medidas arbitradas y ante la dificultad e incapacidad para desterrar los problemas de base, se ha apostado decididamente por potenciar la intervención del contribuyente, a fin de permitir un diálogo y acercamiento de posturas con la Administración. En este propósito, difícilmente podía el legislador seguir una senda diversa de la emprendida por el Derecho público y, en concreto, por el administrativo, que no es otra que la consolidación del principio *audi alteram partem* y la tímida previsión de institutos con un claro sustrato convencional. En suma, podemos concluir que, junto a la evolución doctrinal, las

especiales circunstancias que rodean a nuestra materia han facilitado sobremanera la introducción de una tímida pero consistente ideología participativa en la actuación del tributo.

Segunda. Hasta la fecha, las actuaciones del contribuyente en el fenómeno tributario ha estado ligada a la concepción del tributo. De esta forma, ha ido evolucionando y dando diferentes respuestas a las concretas situaciones que su aplicación planteaba. Originariamente y hasta tiempos recientes, se instrumentó casi en exclusiva a través de los deberes de colaboración y se caracterizó por estar dirigida a facilitar la función administrativa. Frente a esta cooperación en cierta medida pasiva y a fin de lograr un mayor equilibrio entre las partes de la relación, el legislador ha estimado oportuno arbitrar como complemento una intervención más activa del ciudadano en los procedimientos tributarios a través de la generalización del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia. A mayor abundamiento y como tercer tipo de participación íntimamente unida a la anterior, constatamos una tímida y progresiva instauración, sino de técnicas convencionales, sí de institutos con claro sustrato consensual. Ante esta situación de convivencia, estas modalidades no deben entenderse antagónicas sino perfectamente compatibles, dado que responden a una idéntica finalidad que no es otra que la correcta aplicación del tributo. Concretamente, cabe señalar que las mismas operan en modo y tiempo diversos como consecuencia de su íntima y respectiva conexión con cada una de las partes de la relación tributaria o con ambas simultáneamente. Así, mediante los deberes de colaboración la Administración persigue el acopio de aquellos elementos que le permitan adoptar una correcta decisión sobre el caso concreto a través de la cooperación pasiva del administrado. En cambio, el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios permite la participación activa del contribuyente con carácter previo a la decisión, a fin de complementar y completar las actuaciones propias de los funcionarios actuarios y facilitar así su convencimiento. Por último, las técnicas convencionales tienen como objetivo la fijación consensuada de ciertos aspectos, prescindiendo de una decisión administrativa unilateral que podría suscitar controversias o reticencias en su cumplimiento por parte del ciudadano. En definitiva, estamos asistiendo a la consolidación de una Administración tributaria “participada” en la que el diálogo con el particular adquiere cada vez mayor importancia y va dando paso tímidamente a una Administración “concertada”.

Tercera. Antaño, la doctrina se mostraba preocupada por comprobar la adecuación de las diferentes figuras tributarias a los postulados de los principios de Justicia material,

descuidando el análisis de su posterior aplicación por parte de la Administración. Sin embargo, en las últimas décadas se ha verificado que una justa configuración del tributo resulta baldía sino viene acompañada de una adecuada regulación de los mecanismos dirigidos a su percepción por parte del ente público. En suma, constatamos la creciente importancia que han adquirido los procedimientos tributarios en nuestra disciplina, pasando de un “Derecho del hecho imponible” a un “Derecho de la liquidación del tributo”, sin olvidar su postrera recaudación. De esta forma, asistimos a un considerable auge del estudio de los procedimientos como nuevo centro de composición de intereses de la actuación administrativa. Atendiendo a este marco de referencia, diversos autores han exigido, a través de distintas vías, la traslación de las mismas garantías que rigen en el procedimiento administrativo común a los tributarios. Fundamentalmente, estas pretensiones se han centrado en la configuración contradictoria de la totalidad de la materia relacionada con la aplicación de los tributos como exigencia mínima que todo procedimiento debe cumplir para que pueda concebirse como tal. En este sentido, la promulgación de la LDGC ha supuesto un gran paso adelante en la equiparación de ambas disciplinas y en la superación de la mal entendida especialidad de nuestra materia que, en ocasiones, ha servido para justificar la limitación de algunos derechos de los contribuyentes reconocidos en el ámbito administrativo. No obstante y llegados a este punto, cabe destacar que su trasvase no sólo encuentra su justificación en unas mayores garantías para los particulares sino también y principalmente en constituir la configuración que permite una mayor adecuación de la decisión al caso concreto. Esta circunstancia ya había sido apreciada en nuestro ordenamiento con la parcial introducción del trámite de audiencia para determinadas actuaciones administrativas –actas de disconformidad, liquidaciones provisionales, etc.– en las que la participación del contribuyente se hacía necesaria a fin de evitar su ulterior anulación. Ante las garantías que comporta para ambas partes, difícilmente se justificaba la falta de vigencia del principio de contradicción en la totalidad de la materia tributaria al igual que había sido previsto en Francia y Alemania. En definitiva, deben excluirse planteamientos reduccionistas enfocados hacia la tutela de la posición del contribuyente para resaltar su dimensión pública y garante de la totalidad de los intereses generales a través del diálogo instaurado.

Cuarta. El carácter eminentemente procesal del principio de contradicción no debe hacernos olvidar que su ámbito de actuación se ciñe a los procedimientos tributarios. Por consiguiente, debe descartarse totalmente su asimilación y, en mayor medida, asociar las consecuencias de su omisión a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. En

este sentido y a pesar de la análoga función a cumplir en ambas esferas, en los procedimientos tributarios su finalidad se encamina a potenciar la efectividad del deber de contribuir. En consecuencia, sólo en aquellos casos en que su vulneración no permita alcanzar los fines deseados, nos encontraremos ante un supuesto de invalidez –nulidad de pleno derecho– por prescindirse de forma total y absoluta del procedimiento legalmente establecido. Así, en ocasiones, el principio de contradicción podrá ceder ante otros principios –economía procesal– cuando la actuación del primero no revista relevancia en la formación de la futura decisión administrativa. En definitiva, la importancia de este principio radica en su consideración de elemento esencial de todo procedimiento para lograr una resolución ajustada tanto al caso concreto como al ordenamiento. A mayor abundamiento, cabe añadir que en nuestra disciplina dicho principio permite una especial mejora de los procedimientos de aplicación de los tributos y, en particular, de aquellos dirigidos a la determinación de la deuda tributaria por su relación con el principio de capacidad económica. Concretamente, se erige en instrumento potenciador de este último, dada su especial condición para permitir conocer y determinar la verdadera manifestación de riqueza del ciudadano. Asimismo, su actuación posibilita que la verdad material pueda prevalecer a través del oportuno diálogo y confrontación de las partes dirigida a la aprehensión de todos aquellos elementos necesarios para adoptar una correcta decisión. Por consiguiente, concluimos que una construcción tal reporta ventajas no sólo al contribuyente sino también a la Administración y al conjunto de la comunidad al mejorar sensiblemente la gestión tributaria. Todo este cúmulo de factores ha conducido a la generalización del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia a todos los procedimientos de nuestra disciplina a través de la LDGC. En definitiva, la efectiva actuación del principio de contradicción se erige en requisito de legalidad y en condición de validez de la actuación administrativa. A mayor abundamiento, destaca el papel que está asumiendo el principio *audi alteram partem* como vehículo de negociación entre Administración y contribuyente en el seno de ciertos procedimientos tributarios. Así, se ha constatado que esta configuración contradictoria de las técnicas convencionales es la que mayores garantías aporta en términos de eficacia, transparencia y ulterior control de ajuste a la legalidad tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

Quinta. Como se ha intentado demostrar, la tendencia en el Derecho público y, más concretamente, en nuestra disciplina es la de ir más allá de la participación derivada de las garantías procedimentales –derecho de alegaciones y trámite de audiencia– para cada vez dotar de una mayor relevancia y preponderancia a la voluntad del ciudadano. Este factor

puede considerarse como el primer paso en la instauración de diversas clases de técnicas convencionales en diferentes ámbitos de nuestra disciplina. El legislador ha asumido que la efectividad del deber de contribuir no se logra exclusivamente mediante la imposición unilateral de la voluntad administrativa sino que, en ocasiones, es preferible abogar por figuras que fomenten el consenso entre las partes de la relación tributaria. Empero, su introducción en nuestra materia suscita todavía gran cantidad de dudas y sospechas ante su supuesta especialidad y la variedad de técnicas convencionales y situaciones jurídico subjetivas sobre las que pueden recaer. A pesar de la consistencia de estas reticencias, consideramos que las mismas únicamente condicionarán el ámbito de actuación de los acuerdos y su posterior configuración legislativa.

Así, atendiendo a los diferentes procedimientos tributarios comprobamos la existencia de una notable variedad de supuestos susceptibles de ser reconducidos a diferentes modalidades de técnicas convencionales: acuerdos de fijación, acuerdos de contraprestación y acuerdos modales. Esta reconversión pasa bien por el oportuno reconocimiento de eficacia jurídica al pacto informal que pensamos existe –acuerdos previos de valoración, desnaturalización de las actas de conformidad, etc.– bien por una adaptación del instituto –condonación, aplazamiento y fraccionamiento, etc.– a fin de permitir la inclusión de un acuerdo. En suma y a pesar del visceral rechazo que ha originado en algún sector doctrinal y del temor del legislador, juzgamos posible así como plausible la previsión de figuras consensuales en nuestra materia. En concreto, la práctica totalidad de procedimientos tributarios –gestión, inspección, recaudación, sancionador y revisión– admitirían su introducción, requiriendo simplemente su mera regulación normativa. Así, en función de su tramitación y de la finalidad perseguida con cada concreta actuación nos encontraremos con una diversa modalidad de acuerdo –fijación, contraprestación o modal– según se tienda a la eliminación de una incertidumbre, a regularizar la situación del contribuyente o a determinar el modo, tiempo y forma de cumplimiento de una cierta obligación o deber tributario.

Entre las diferentes técnicas convencionales, aquellas que más interés han generado son las referidas a la determinación del tributo y, particularmente, de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria –deducción– tanto por su relevancia práctica como por los problemas que se suscitan con los grandes principios y dogmas vigentes en nuestra materia. En particular, su incidencia sobre un elemento esencial del tributo ha dado la voz de alarma sobre posibles vulneraciones del principio de legalidad y del dogma de la

indisponibilidad de la obligación tributaria. Sin embargo, el actual estado de la cuestión en materia de valoración, dada su elevado nivel de conflictividad motivado por el abusivo empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas, ha obligado a la doctrina a reconsiderar el visceral rechazo de dichas figuras consensuales.

Sexta. Dentro de las figuras tendentes a la determinación conjunta de la deuda tributaria, hemos limitado nuestra investigación a la fijación consensuada de un concreto valor respecto a una renta, bien, producto, gasto, etc. En este sentido, hemos descartado adentrarnos en aquellos pactos relativos a la decisión concordada de la calificación o clasificación relativa a los elementos referidos así como los que se deriven de la ausencia de pruebas ciertas de la realización del hecho imponible o su medición. Esta elección obedece a los diferentes condicionantes que presentan estos institutos entre sí y las mayores incompatibilidades con el deber de contribuir, razón por la cual nos hemos centrado en los acuerdos de valoración. Éstos pueden definirse como aquellos que permiten a las partes de la relación tributaria la eliminación conjunta de la incertidumbre que afecta a uno de los aspectos más controvertidos de la base imponible y que no es otro que las actuaciones de valoración tanto antes como después de la realización del hecho imponible. En concreto, se trata de un acuerdo que cumple una función parcial y preparatoria de la posterior resolución o liquidación administrativa y que, gracias a su carácter vinculante, mejora la gestión y permite la descongestión de la vía económico-administrativa y de la jurisdicción contencioso-administrativa, dado su carácter preventivo. Sin embargo, en la actualidad y sobre la base de experiencias negativas anteriores, se ha frenado el pleno reconocimiento normativo de su carácter convencional, apostándose por desconocer la eficacia jurídica a los acuerdos celebrados con los obligados tributarios mediante su recubrimiento bajo una resolución o acto administrativo. No obstante, consideramos que el desafortunado precedente que constituyeron las Evaluaciones Globales y los Convenios con Agrupaciones de Contribuyentes no puede servir de base para rechazar sin más la admisibilidad de los acuerdos de valoración en el ordenamiento tributario español. Por el contrario, el análisis sosegado tanto del principio de legalidad como del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria no permite albergar duda sobre la licitud de los mismos. Concretamente, la naturaleza de dichos acuerdos –negocio de fijación– y la finalidad perseguida –eliminación de la incertidumbre– impiden, sobre el plano teórico, cualquier vulneración del deber de contribuir. De esta forma, no constatamos ni disposición alguna de la obligación tributaria ni derogación de las disposiciones tributarias, dado su carácter incompleto como consecuencia de la indeterminación

normativa que acompaña a la técnica jurídica empleada por el legislador. Únicamente, se produce un ejercicio paccionado junto al contribuyente de la potestad encomendada a la Administración de determinar el significado último de la norma, sin que quepa entrever renuncia alguna. En consecuencia, nos encontramos con una nueva técnica de gestión tributaria que permite al contribuyente cooperar en la determinación de la base imponible o de alguno de sus elementos y que constituye la mejor garantía para sus intereses en aquellos supuestos en que la técnica legislativa da lugar a supuestos de discrecionalidad, aunque sea técnica. No obstante y superando planteamientos reduccionistas, cabe recordar el beneficio que reporta en aras de una justa determinación del tributo.

Séptima. Una vez superados los dos grandes argumentos esgrimidos por la doctrina, hemos contrastado los acuerdos de valoración con el deber de contribuir y con el conjunto de principios constitucionales con relevancia en nuestra disciplina. En este sentido, hemos podido constatar como su introducción puede constituir un acicate para el cumplimiento voluntario del deber de contribuir, como consecuencia de la mejora de las relaciones entre Administración y contribuyente y del diálogo que dichos acuerdo implican. No obstante y además del componente sociológico, hemos comprobado su incidencia en los principios tributarios en función bien del peligro que para estos últimos conllevan bien de la potenciación del mandato constitucional suponen. Entre los primeros debemos situar la igualdad, la tutela judicial efectiva y la interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos. En este sentido, debemos señalar que los riesgos de vulneración se derivarán más bien de una incorrecta configuración del régimen jurídico o de la desnaturalización que sufran estos acuerdos como consecuencia de una inadecuada aplicación administrativa. En cambio, entre los segundos destacan la reserva de ley, la capacidad económica, la seguridad jurídica, la eficacia y la participación ciudadana. En concreto y aunque pueda parecer contradictorio, consideramos que estos convenios pueden erigirse en instrumento que complete la reserva de ley en aquellos supuestos de indeterminación normativa cuya resolución ha correspondido tradicional y exclusivamente a la Administración. Asimismo, hemos intentado demostrar como la combinación del principio de contradicción con los acuerdos de valoración pueden constituir el mejor método para determinar la efectiva capacidad económica en cada supuesto concreto. A mayor abundamiento y si bien estas figuras no implican *a priori* una mejora de la seguridad jurídica, creemos que, en la situación actual de nuestro sistema tributario, constituyen un importante refuerzo a la misma. Por último y respecto a los principios de eficacia y participación ciudadana, los

citados acuerdos suponen dar efectivo cumplimiento a dichos mandatos constitucionales con pleno respeto de su dimensión jurídica y más allá de su mera invocación sociológica.

En definitiva y una vez contrastada su admisibilidad en el plano jurídico, debemos resaltar los beneficios que reporta al deber de contribuir y, en especial, a su efectividad. En concreto, su instauración conlleva una serie de beneficios colaterales, cuya relevancia no puede ignorarse a la hora de sopesar su previsión. Así, la fijación de común acuerdo de uno de los aspectos más controvertidos de nuestra disciplina conllevará inexorablemente un notable descenso de la conflictividad que nos rodea con la consiguiente descongestión de la vía económico-administrativa y de la jurisdicción contencioso-administrativa. Este factor implica asimismo una mejora en la gestión recaudatoria, asegurando una cierta estabilidad en la previsión de ingresos. Por último y como ya hemos apuntado, los efectos beneficiosos que pueden reportar respecto a la resistencia psicológica al cumplimiento del deber de contribuir y a una mejora de la percepción de la Administración tributaria constituyen factores nada desdeñables. En suma, cabe señalar que el interés público no se garantiza mejor a través de un acto impuesto unilateralmente, razón por la cual somos partidarios del empleo de técnicas convencionales que permitan un diálogo sobre las cuestiones inciertas. Por tanto, y en la medida que estos acuerdos encuentran su fundamento en la Justicia tributaria, la entrada en la toma de decisión del contribuyente podrá aportar elementos de juicio que escaparían a la decisión administrativa unilateral en detrimento del propio deber de contribuir.

Octava. Una vez superado el contraste con los principios constitucionales, es cuestión capital dotar de una concreta naturaleza jurídica y de un adecuado régimen jurídico a los acuerdos de valoración. Esta labor adquiere una importancia inusitada, dado que debe asegurarse, tal y como señaló el profesor SAINZ DE BUJANDA, “el imperio de las normas sustantivas reguladoras de los elementos esenciales de la obligación tributaria así como la preeminencia de la verdad material sobre una presunta verdad formal” obtenida a través del instituto convencional. Ante las dificultades de superar estos condicionantes y los prejuicios antes señalados, algunos autores e, incluso, el legislador han preferido soslayar la existencia de cualquier tipo de pacto y apostar por su configuración como una actuación administrativa unilateral en la que la participación del contribuyente es ignorada en todos aquellos aspectos que exceden del carácter contradictorio del procedimiento. Sin embargo y para evitar desnaturalizaciones similares a las de las actas de conformidad, pensamos que la mayor garantía, en términos de transparencia y control, para el deber de contribuir pasa

por reconocer la existencia de un verdadero acuerdo en estas figuras. Por esta razón, de entre las diferentes naturalezas jurídicas que la doctrina ha propugnado para estas figuras referidas al *quantum debeat*, juzgamos, a pesar de la ausencia de previsión normativa, más acorde con el Derecho tributario y el concepto imperante del tributo su configuración como negocio de fijación de carácter preparatorio. Este instituto está dirigido a la eliminación por las partes de la incertidumbre que afecta a una concreta relación jurídica o situación jurídica preexistente –valoración de un concreto bien, renta, producto y gasto– sin crearla ni modificarla. En particular, se singulariza por la ausencia de contraprestaciones entre las partes, dado que éstas se limitan a precisar y despejar la incertidumbre normativa derivada del empleo de conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas.

El análisis de la figura nos lleva a concluir que cualquier otra construcción conllevaría bien un desconocimiento de la verdadera intervención del contribuyente y de la manifestación de voluntad que efectúa –acto administrativo unilateral– bien un riesgo para el deber de contribuir –contrato de transacción– acompañado de elevadas posibilidades de desnaturalización. En este sentido, creemos necesario descartar rotundamente su configuración transaccional, dado que no alcanzamos a ver en los acuerdos de valoración ni la situación controvertida ni las recíprocas concesiones de las partes. En particular, debe excluirse cualquier sacrificio entre las partes, dado que Administración y contribuyentes están obligados a actuar conforme al ordenamiento, razón por la cual toda desviación de las posturas iniciales de las partes debe asimilarse a una incorrecta aplicación del ordenamiento. Por estos motivos, adquiere vital importancia la configuración del instituto y, en especial, de su régimen jurídico a fin de reducir las posibilidades de perversión del instituto. Llegados a este punto, consideramos compatible la voluntad del legislador de mantener el carácter unilateral de la actuación administrativa así como un mayor control sobre la actuación convencional con la atribución a dichos acuerdos de una función preparatoria de la posterior resolución administrativa. Esta decisión constituye la opción más apropiada a fin de evitar los riesgos de desnaturalización mediante las garantías que se derivan tanto de la actuación del principio de contradicción como de su revestimiento bajo la forma de resolución o acto administrativo. A mayor abundamiento, cabe apuntar que si bien en el caso de los acuerdos previos de valoración esta construcción puede tildarse de cautela, respecto a los acuerdos de valoración responde a la imposición por el artículo 124.2 de la LGT de un acto administrativo para toda liquidación definitiva. No obstante y a pesar del empeño y preocupación por conformar adecuadamente estos institutos, debe

señalarse que cualquier figura de nuestro ordenamiento es susceptible de verse afectadas por un sinfín de corruptelas, con independencia de su, *a priori*, impecable construcción y de que no se prevea la participación activa del contribuyente.

Novena. A pesar de la similitud que presentan los acuerdos de valoración con respecto a otras figuras afines, consideramos necesario descartar cualquier identificación por la especial participación del contribuyente que conllevan los primeros. En particular, creemos que la incidencia de la voluntad e intervención de este último en el resultado final impide asemejarlas con la consulta tributaria, con la valoración de bienes, con la comprobación de valores, con las actas de conformidad, etc. Asimismo y sin perjuicio de las semblanzas que puedan entreverse con otros institutos de Derecho comparado y, en especial, con el “accertamento con adesione”, creemos que la estructura de los procedimientos de gestión tributaria en uno y otro ordenamiento impide trasladar directamente las consideraciones y reflexiones realizadas por la doctrina italiana a los acuerdos de valoración. No obstante, dicha experiencia nos ha servido de base a la hora de configurar su régimen jurídico y analizar la compleja cuestión de su naturaleza jurídica. Como ya hemos apuntado, los riesgos de desnaturalización y de aparición de corruptelas exigen extremar las precauciones en su regulación y prever un riguroso cauce procedimental que dificulte la aparición de desviaciones respecto a su original finalidad: la eliminación de incertidumbre que afecta a la valoración tributaria. Por esta razón y como primer paso para su éxito, juzgamos que reviste inusitada importancia la fijación de los criterios directivos de estos acuerdos en la norma habilitante, evitando supuestos de delegación en blanco y posterior discrecionalidad administrativa en su desarrollo. En concreto y como cautela para evitar postreras desnaturalizaciones, consideramos necesario que la disposición que los prevea los desarrolle, sin dejar a una norma reglamentaria su verdadera configuración. Uno de los aspectos más relevantes de este instituto es el de su objeto y, concretamente, el de aquellas cuestiones sobre las que puede recaer un acuerdo de valoración. Una vez comprobada la insatisfacción que produce la distinción entre cuestiones de hecho y de derecho, su ámbito de actuación debe quedar claramente fijado en la cuantificación de una renta, producto, bien, gasto, sin posibilidad de extensión alguna a la aplicación de su régimen jurídico. En definitiva, hay que descartar cualquier pacto sobre la calificación o clasificación de un concreto elemento del hecho imponible, recayendo exclusivamente sobre su valoración una vez decididas las cuestiones anteriores. Respecto a los sujetos intervinientes, es necesario subrayar que estas figuras no pueden suponer alteración de competencias, razón por la cual la tramitación y resolución de los acuerdos de valoración corresponderá a la Inspección de

los Tributos y, en particular, al equipo competente. No obstante, sería conveniente su comunicación a los órganos de gestión para evitar desmanes en casos de comprobación abreviada. En cambio, como contraparte podremos tener a cualquier obligado tributario que desee eliminar una incertidumbre respecto a una prestación tributaria principal o accesoria.

A la hora de ubicar estas figuras en los diferentes procedimientos, consideramos oportuna su previsión *ex ante* –procedimiento de gestión tributaria– y *ex post* –procedimiento inspector– de la realización del hecho imponible, dando lugar así tanto a acuerdos previos de valoración como a acuerdos de valoración. Esta opción se justificaría por la concurrencia en ambos casos de las mismas circunstancias legitimadoras: existencia de una incertidumbre derivada de la indeterminación normativa. En el primer caso se ha previsto un procedimiento específico de carácter contradictorio, en el que propugnamos la diferenciación entre el encargado de su instrucción y tramitación respecto al funcionario competente para su resolución a semejanza de lo que ocurre con la liquidación administrativa. En cambio y dado que los acuerdos de valoración representan la juridificación de la desnaturalización de las actas de conformidad, se adaptarán e insertarán en el procedimiento inspector, sin más especialidades que las derivadas de la formalización del acuerdo, su incorporación a la propuesta de liquidación para su aprobación por el Inspector-jefe y, por último, su inclusión en el acta. Empero, sería conveniente exigir determinados requisitos adicionales en materia de documentación de los citados acuerdos mediante la referencia expresa de su existencia así como la justificación específica de la valoración concordada.

A lo largo de este trabajo, hemos intentado demostrar la importancia de la combinación del principio de contradicción con las técnicas convencionales y, especialmente, con las aquí estudiadas. En este sentido, la configuración contradictoria de sus procedimientos de celebración constituye el vehículo ideal para permitir el diálogo y la negociación entre Administración y obligados tributarios. Abundando en esta idea, el citado principio se erige en garantía de transparencia así como de posterior control de su adecuación al ordenamiento y ampara, a su vez, de los intereses del contribuyente por las cautelas que comporta, centradas fundamentalmente en la motivación. En este sentido, su finalización se producirá mediante una resolución o acto administrativo que apruebe o rechace el acuerdo y que, en caso de aceptación, recogerá su contenido, dado su carácter preparatorio. Sin embargo, no conviene olvidar que su celebración constituye una potestad discrecional

de la Administración, aunque eso sí reglada en cuanto a su contenido. En suma, propugnamos la total transparencia del procedimiento conducente a su conclusión, siendo partidarios además de su publicidad.

Décima. La culminación de un acuerdo y su postrera aprobación por la autoridad administrativa, conlleva la vinculación de ambas partes a la valoración alcanzada como consecuencia del consentimiento prestado. Esto determina la imposibilidad de impugnarla, salvo motivos tasados. Por consiguiente y salvo causas de invalidez o revocación, ni contribuyente ni Administración podrían eludir la aplicación del valor concordado, siempre y cuando coincida la operación descrita con la efectivamente realizada. No obstante y a pesar de este carácter en cierta medida definitivo, el acuerdo puede verse afectado por una serie de vicisitudes relacionadas con su vigencia jurídica: invalidez, impugnación, revocación, modificación, ejecución, etc. Para afrontar estas cuestiones y darles solución, no debe perderse de vista que estamos ante acuerdos procedimentales que implican el ejercicio paccionado de potestades administrativas y en los que prevalece el interés público a la efectividad del deber de contribuir. Estos factores determinan que cuando estos pactos contraríen el interés público por la concurrencia de nuevas circunstancias económicas o normativas se proceda a su revocación, a menos que se llegue a uno nuevo que modifique el preexistente. Asimismo y en el caso de incumplimiento por parte del contribuyente, consideramos más acorde con el interés público y con la configuración del instituto proceder a su ejecución y no renunciar a la aplicación de la valoración consensuada que, en principio, es la más ajustada a Derecho.

Respecto a su invalidez, el carácter negocial de los acuerdos de valoración y su función preparatoria de la postrera decisión administrativa determina la distinción entre la invalidez del convenio y la de la resolución o liquidación. En este caso, también el ejercicio paccionado de potestades tributarias y su ulterior integración determinan que el acuerdo de valoración no sólo incurra en un supuesto de invalidez por un vicio del consentimiento o de los negocios de fijación sino también por las causas de invalidez de los actos administrativos. Por último, el carácter de acto de trámite de los acuerdos de valoración impide la contestación directa tanto del acuerdo como de la resolución administrativa que los recubre, siendo necesario provocar un acto administrativo susceptible de impugnación. Pese a esta configuración y en contra de la tradición de nuestro ordenamiento, consideramos necesario consentirla en el caso de los acuerdos previos de valoración por las funestas consecuencias que conlleva. Concretamente, la obligación de aplicar el valor

concordado debe permitir anticipar dicha impugnación, a fin de evitar la necesidad de forzar la actuación administrativa recurrible a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Undécima. En suma, creemos poder concluir que los acuerdos de valoración se erigirán en un instrumento que logrará la reducción de la litigiosidad mediante la resolución conjunta entre Administración y contribuyente, a través del carácter contradictorio de su procedimiento, de las incertidumbres relativas a la determinación de la base imponible o algún elemento de la deuda tributaria (deducción). El legislador parece decidido a apostar por estas figuras a fin de mejorar y potenciar, a través de la intervención activa del particular, una de las cuestiones más conflictivas de nuestra disciplina: valoración. Nos encontramos ante un instituto inspirado en los principios de eficacia, transparencia y participación ciudadana que ha sido introducido con el fin de definir con certeza uno de los aspectos más controvertidos de su propia posición fiscal respecto a un concreto período impositivo. Así, se persigue una mejora de la relación entre Administración y contribuyente basada no ya en la pasividad de este último en la aplicación del tributo sino en su participación activa como alternativa a su determinación unilateral y al posterior recurso en la vía económico-administrativa e, incluso, en la jurisdicción contencioso-administrativa. Todo esto dirigido a la satisfacción del interés público y a conseguir la efectividad del deber de contribuir, respetando el derecho del ciudadano a una justa tributación acorde con el principio de capacidad económica. Por consiguiente, creemos poder vaticinar que los acuerdos de valoración se convertirán en un instrumento esencial de gestión, dadas las ventajas que comportan la participación activa del contribuyente para ambas partes de la relación tributaria. No obstante, en este papel adquirirá inusitada relevancia la actitud administrativa de cara a su aplicación y a evitar posibles perversiones, dado el importante riesgo existente de desnaturalización.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV.:** *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- AA.VV.:** *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996.
- AA.VV.:** *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madrid, 1982, Vols. I y II.
- AA.VV.:** *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vols. I y II.
- AA.VV.:** *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979.
- AA.VV.:** *Constitución y normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1990.
- AA.VV.:** *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989.
- AA.VV.:** *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vols. I y II.
- AA.VV.:** *Trattato di Diritto tributario*, Cedam, Padua, 1994, Vol. I.
- AA.VV.:** *Estudios de Derecho público (Homenaje a Juan José Ruiz-Rico)*, Tecnos, Madrid, 1997, Vol. I.
- AA.VV.:** *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980.
- AA.VV.:** *Estudio sobre el Proyecto de Constitución*, CEC, Madrid, 1978.
- AA.VV.:** *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, Vol. III.
- AA.VV.:** *Juris-Classeur Procédures Fiscales*, Ediciones Francis Lefebvre, París, 1994, fasc. 230.
- AA.VV.:** *Procédure amiable- procédure et pratique*, Cahiers de Droit fiscal international Vol. LXVIa, Kluwer, Róterdam, 1981.
- ACOSTA ESPAÑA, R.:**
- “Artículo 29” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madrid, 1982, Vol. I, págs. 250 y ss.
- ADAME MARTÍNEZ, F.D.:**
- La consulta tributaria*, Ed. Dodeca y Ed. Comares, Granada, 2000.
- AGUALLO AVILÉS, A.:**
- “Interés fiscal y Estatuto del Contribuyente”, REDF núm. 80, 1993, págs. 571 y ss.
- AGUIAR LUQUE, L. y GONZÁLEZ AYALA, M.D.:**
- “Artículo 23.1. El derecho a participar en los asuntos públicos” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo II, págs. 647 y ss.
- AGULLÓ AGÜERO, A.:**
- “La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la LGT” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. I, págs. 833 y ss.
- “La introducción en el Derecho tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/92” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 181 y ss.
- “Recursos no formales y Consell tributari de Barcelona: una función quasiarbitral” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 277 y ss.

AICARDI, M.:

L'amélioration des rapports entre les citoyens et les Administrations fiscales et douanières. Rapport au ministre d'État, ministre de l'Économie, des Finances et de la Privatisation, La Documentation Française, París, 1986.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.:

Sistema tributario español y comparado, Civitas, Madrid, 1992.

“Las garantías jurídicas del contribuyente”, CT núm. 69, 1994, págs. 7 y ss.

“Artículo 31. El gasto público” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo III, págs. 405 y ss.

“Artículo 133. La potestad tributaria” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo X, págs. 267 y ss.

“Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”, Fundación Cánovas del Castillo, Madrid, 1997, págs. 269 y ss.

ALESSI, R. y STAMMATI, G.:

Istituzioni di Diritto tributario, Utet, Turín, 1965.

ALGUACIL MARÍ, P.:

“Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, REDF núm. 101, 1999, págs. 5 y ss.

Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores, Ed. Diálogo, Valencia, 1999.

“La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, RDFHP núm. 253, 1999, págs. 573 y ss.

ALLORIO, E. y PAGLIARO, A.:

“Concordato tributario”, *Novissimo Digesto Italiano*, Utet, Turín, 1969, Vol. III, págs. 988 y ss.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.:

La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio), Cedecs, Barcelona, 1995.

ALTALIBA, G.:

“Seguridad jurídica”, REDF núm. 59, 1988, págs. 333 y ss.

ALVARADO ESQUIVEL, M. DE J.:

“El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria”, RDFHP núm. 256, 2000, págs. 307 y ss.

ANDREANI, A.:

“Funzione amministrativa, procedimento e partecipazione nella L. 241/90 (quaranta anni dopo la prolusione di F. Benvenuti)”, *Dir. Proc. Amm.*, 1992, págs. 655 y ss.

ANGELS, B.:

Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur les missions fiscales de la Direction Générale des Impôts, Sénat, París, 2000.

ANÍBARRO PÉREZ, S.:

La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria, Lex Nova, Valladolid, 1999.

ANTONINI, L.:

Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali, Giuffrè Editore, Milán, 1996.

ARAGONÉS BELTRÁN, E.:

“Resolución de recursos en el ámbito tributario local: autocontrol jurídico y vía administrativa previa” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 249 y ss.

ARENA, G.:

“Rights vis-à-vis the Administration” en la obra colectiva *Human Rights and the European Community Methods of Protection*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1990, págs. 495 y ss.

ARIAS ABELLÁN, M.D.:

“La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la LGT” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. I, págs. 619 y ss.

ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S.:

Procedimientos tributarios, Marcial Pons, Madrid, 1996.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.:

Las actas de la Inspección de los Tributos, Civitas, Madrid, 1994.

“La finalización convencional del procedimiento tributario” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 191 y ss.

ARSUAGA NAVASQUÉS, J.J.:

“La Ley General Tributaria en la Constitución” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 321 y ss.

ASOREY, R.O.:

“El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario”, REDF núm. 66, 1990, págs. 161 y ss.

AUSTRY, S.:

“Débat oral et contradictoire: où en est la jurisprudence?”, *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 3, 1997, págs. 142 y ss.

BAENA DEL ALCÁZAR, M.:

“Artículo 103.1 y 2. Los principios reguladores y la estructura de la Administración” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo VIII, págs. 381 y ss.

BALTUS, M.:

“Introduction” en la obra colectiva *Taxation and Human Rights*, Kluwer, Róterdam, 1988, págs. 1 y ss.

BANACLOCHE PÉREZ, J.:

“Principio constitucional de seguridad jurídica y ordenamiento tributario” en la obra colectiva *Constitución y normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1990, págs. 119 y ss.

“Las estimaciones objetivas: la primera reforma urgente”, *RDFHP* núm. 135, 1978, págs. 777 y ss.

BARONA VILAR, S.:

“El consenso en el proceso penal americano: plea bargaining”, RGD núm. 591, 1993, págs. 11687 y ss.

BASCIU, A.F.:

Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria, Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Nápoles, 1966.

“La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria”, *Rassegna Tributaria I*, 1995, págs. 1171 y ss.

BATISTONI FERRARA, F.:

“Contraddittorio anticipato e tutela giurisdizionale”, *Il Fisco* núm. 32, 1994, págs. 7509 y ss.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.:

Compendio de Derecho financiero, Librería Compás, Alicante, 1991.

Materiales de Derecho financiero, Librería Compás, Alicante, 1999.

BELADIEZ ROJO, M.:

Validez y eficacia de los actos administrativos, Marcial Pons, Madrid, 1994.

BELTRAME, P.:

“Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe”, *Revue Française de Finances Publiques* núm. 51, 1995, págs. 81 y ss.

BENVENUTI, F.:

“Contraddittorio (principio del). Diritto Processuale Amministrativo”, *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè Editore, Milán, 1958, Vol. IX, págs. 738 y ss.

BERLIRI, A.:

“In tema di concordato fiscale”, *Tributi*, 1937, págs. 71 y ss.

Principios de Derecho tributario, Edersa, Madrid, 1964, Vol. I (Trad. FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO).

Principios de Derecho tributario, Edersa, Madrid, 1971, Vol. II (Trad. NARCISO AMORÓS RICA y EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA).

Principios de Derecho tributario, Edersa, Madrid, 1973, Vol. III (Trad. CARLOS PALAO TABOADA).

BETTI, E.:

Teoría general del negocio jurídico, Ed. Comares, 2000, Granada.

BETTINELLI, J.:

“La conciliazione giudiziale” en la obra colectiva *Strumenti per prevenire e risolvere le liti tributarie*, Giuffrè Editore, Milán, 1998, págs. 123 y ss.

BIANCHI, P.:

“L'accertamento con adesione” en la obra colectiva *Strumenti per prevenire e risolvere le liti tributarie*, Giuffrè Editore, Milán, 1998, págs. 59 y ss.

BICHON, A.:

“Du débat oral et contradictoire au cours des contrôles fiscaux externes à l'obligation de coopération du contribuable”, *Revue de Droit Fiscal* núm. 43, 1999, págs. 1325 y ss.

BIENVENU, J-J. y LAMBERT, T.:

Droit fiscal, Presses Universitaires de France, París, 1997.

BLASCO DELGADO, C.:

“Hacia una configuración de la vía económico-administrativa que asegure el derecho a la tutela judicial efectiva”, *Revista de contabilidad y tributación* núm. 188, 1998, págs. 3 y ss.

BOQUERA OLIVER, J.M.:

“Los contratos de la Administración desde 1950 a hoy”, *RAP* núm. 150, 1999, págs. 13 y ss.

BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.:

“La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 199 y ss.

“La incidencia de la integración en la Ley General Tributaria de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *CT* núm. 96, 2000, págs. 11 y ss.

BOUVIER, M. y ESCLASSAN, M-C.:

L'administration fiscale en France, Presses Universitaires de France, París, 1988.

BRAIBANT, G.:

“Droits vis-à-vis de l'administration” en la obra colectiva *Human Rights and the European Community Methods of Protection*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1990, págs. 427 y ss.

BREWER-CARIAS, A.R.:

Les principes de la procédure administrative non contentieuse. Étude de droit comparé (France, Espagne, Amérique latine), Economica, París, 1992.

BROSETA PONT, M.:

Manual de Derecho mercantil, Tecnos, Madrid, 1994.

BRURON, J.:

Droits et garanties du contribuable vérifié, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1991.

Le contrôle fiscale, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1991.

“Le juge de l'impôt et les garanties du contribuable”, *Revue Française de Finances Publiques* núm. 40, 1992, págs. 175 y ss.

BUQUICCHIO-DE BOER, M.:

“Tax matters and the European Convention on Human Rights” en la obra colectiva *Taxation and Human Rights*, Kluwer, Rotterdam, 1988, págs. 59 y ss.

BUSCEMA, A.:

“Profili sistematici del contraddittorio nel procedimento tributario”, *Il Fisco* núm. 6, 1994, págs. 1453 y ss.

BUSTILLO BOLADO, R.:

Convenios y contratos administrativos: transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento, Aranzadi, Pamplona, 2001.

CADALBERT, B.:

“Natura giuridica e impugnativa del concordato”, *Foro di Lombardia*, 1939, págs. 172 y ss.

CALAMANDREI, P.:

“La dialetticità del processo”, *Opere giuridiche*, Morano, Nápoles, 1965, págs. 678 y ss.

CALATRAVA ESCOBAR, M.J.:

“Sanciones: extinción. (Artículo 89)” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1267 y ss.

CALSAMIGLIA, A.:

“Justicia, eficiencia y optimización de la legislación” en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, págs. 113 y ss.

CALVO ORTEGA, R.:

“Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero”, HPE núm. 1, 1970, págs. 123 y ss.

Prólogo a la obra de MORENO FERNÁNDEZ, I.: *El aplazamiento en el pago de los tributos*, Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 9 y ss.

“La presunción de buena fe en los sujetos pasivos (artículo 33)” en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 569 y ss.

Curso de Derecho financiero. I Derecho tributario (Parte general), Civitas, Madrid, 1999.

“Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, Impuestos núms. 15-16, 2001, págs. 22 y ss.

“En defensa del arbitraje tributario”, CT núm. 100, 2001, págs. 153 y ss.

CAPOLUPO, S.:

“Il principio del contraddittorio nell'accertamento tributario”, Il Fisco núm. 29, 1992, págs. 7111 y ss.

“Contraddittorio e limiti probatori”, Il Fisco núm. 44, 1993, págs. 10986 y ss.

“D.L. n. 452/ 1994. L'accertamento per adesione”, Il Fisco núm. 31, 1994, págs. 7306 y ss.

“Adesione del contribuente ed accertamento sintetico”, Il Fisco núm. 26, 1995, págs. 6594 y ss.

“Contraddittorio e limiti alla difesa”, Il Fisco núm. 38, 1995, págs. 9325 y ss.

CARNELUTTI, F.:

“Note sull'accertamento negoziale”, *Rivista di Diritto Processuale Civile* núms. 18-19, 1940, págs. 3 y ss.

CARRASQUER CLARÍ, M.L.:

El problema del fraude a la ley en el Derecho tributario, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

CARROBÉ GENÉ, M.:

“Problemas de valoración en Derecho tributario”, RDFHP núm. 211, 1991, págs. 41 y ss.

“La valoración fiscal de los bienes inmuebles en el ordenamiento tributario español”, REDF núm. 72, 1991, págs. 447 y ss.

CASADO OLLERO, G.:

“La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, HPE núm. 68, 1981, págs. 151 y ss.

“El principio de capacidad económica y el control constitucional de la capacidad indirecta (I)”, REDF núm. 32, 1981, págs. 141 y ss.

“El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, REDF núm. 34, 1982, págs. 185 y ss.

“Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario” en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. II, págs. 677 y ss.

Prólogo a la obra de ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 5 y ss.

CASÁS, J.O.:

“Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias en Italia y América del Sur” en la Jornada “Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria”, celebrada en Nápoles el día 9 de septiembre de 2002 bajo la organización de la ILADT.

CASERO BARRÓN, R.:

“Los acuerdos previos sobre precios de transferencia y su regulación en la futura legislación del Impuesto sobre Sociedades”, RDFHP núm. 238, 1995, págs. 989 y ss.

CASTÁN TOBEÑAS, J.:

Derecho civil español, común y foral. Derecho de obligaciones, Ed. Reus, Madrid, 1992, Tomo III.

CASTELLÓ SAEZ, A.:

“Cuestiones sobre la renuncia de derechos y la exclusión voluntaria de la ley: distinción entre ambas, relación con la autonomía de la voluntad y límites para su validez”, RGD núms. 604-605, 1995, págs. 49 y ss.

CASTIELLO, F.:

“Gli accordi integrativi e sostitutivi di provvedimenti amministrativi”, Dir. Proc. Amm., 1993, págs. 124 y ss.

CASTILLO BLANCO, F.A.:

La protección de confianza en el Derecho administrativo, Marcial Pons, Madrid, 1998.

CAVALLARI, V.:

“Contradditorio (principio del). Diritto processuale penale”, *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè Editore, Milán, 1958, Vol. IX, págs. 728 y ss.

CAYÓN GALIARDO, A.:

“La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria”, REDF núm. 36, 1982, págs. 563 y ss.

“Gestión tributaria y derechos fundamentales”, RTT núm. 3, 1988, págs. 7 y ss.

Prólogo a la obra de SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996, págs. 3 y ss.

CAZORLA PRIETO, L.M., CORCUERA TORRES, A. y PEÑA ALONSO, J.L.:

La reforma de la Ley General Tributaria, McGraw-Hill, Madrid, 1995.

CENCERRADO MILLÁN, E.:

El tratamiento de las entidades vinculadas en la imposición directa española, Aranzadi, Pamplona, 2000.

CERIONI, F.:

Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna ed in Francia, Università degli Studi di Bologna, Bologna, 2000.

CERVERA TORREJÓN, F.:

Prólogo a la obra de JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 7 y ss.

CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F.J.:

“El control judicial del valor comprobado: una cuestión abierta”, REDF núm. 87, 1995, págs. 459 y ss.

CHECA GONZÁLEZ, C.:

“El principio de reserva de ley en materia tributaria” en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. II, págs. 783 y ss.

“Revisión. Procedimientos especiales (artículos 153 y 154)” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1723 y ss.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.:

“Los principios de capacidad económica y reserva de ley y el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos”, CT núm. 67, 1993, págs. 139 y ss.

CHEVALLIER, J.:

“La participation dans l'Administration française : discours et pratique (I)”, Bulletin de l'IIAP núm. 37, 1976, págs. 85 y ss.

COCIVERA, B.:

Il concordato tributario, Società Editrice Libreria, Milán, 1948.

“Concordato tributario”, *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè Editore, Milán, 1958, Vol. VIII, págs. 525 y ss.

COGNETTI, S.:

“Quantità” e “qualità” della partecipazione: tutela procedimentale e legittimazione processuale, Giuffrè Editore, Milán, 2000.

COLOMER FERRÁNDIZ, C.:

Valoración fiscal de inmuebles. Relaciones entre los impuestos, Fundación Universitaria San Pablo C.E.U., Valencia, 1999.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA:

Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, IEF, Madrid, 2001.

COMOGLIO, L.P.:

“Contraddittorio (principio del). I Diritto processuale civile”, *Enciclopedia giuridica*, Treccani, Roma, 1997, págs. 1 y ss.

CONSEIL D'ÉTAT:

“Pour la prévention du contentieux administratif”, EDCE núm. 39, 1988, págs. 25 y ss.

CONSOLAZIO, M.L.:

“Principio del contraddittorio e L.N. 241/1990: prospettive di diritto tributario” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 345 y ss.

“L'accertamento con adesione del contribuente”, *Rassegna Tributaria I*, 1997, págs. 64 y ss.

CONSOLO, C.:

“Accertamento dei redditi con coefficienti presuntivi, prova contraria e odierne prospettive a seguito della riscoperta del concordato” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 223 y ss.

CORBAL FERNÁNDEZ, J.:

“Capítulo Primero. De las transacciones. Artículo 1809”, en la obra colectiva *Comentario del Código Civil*, Bosch, Barcelona, 2000, Vol. VIII, págs. 84 y ss.

CORDERO GARCÍA, J.A.:

La condonación en el ámbito tributario, Marcial Pons, Madrid, 1999.

CORDÓN, F.:

Introducción al Derecho procesal, Eunsa, Pamplona, 1994.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.:

“Las estimaciones objetivas”, *RDFHP* núm. 54, 1964, págs. 429 y ss.

“El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *RDFHP* núm. 60, 1965, págs. 975 y ss.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.:

Ordenamiento tributario español, Civitas, Madrid, 1977.

COSTA, J.P.:

“Droit et évaluation”, *Revue Française d'Administration Publique* núm. 66, 1993, págs. 221 y ss.

CRUZ AMORÓS, M.:

“A vueltas con la cuestión de la valoración”, *Palau* 14 núm. 22, 1994, págs. 5 y ss.

CRUZ PADIAL, I.:

“El arbitraje tributario: una opción de futuro en la terminación convencional de procedimientos”, *Carta Tributaria* núm. 310, 2000, págs. 1 y ss.

CUBERO TRUYO, A.M.:

“La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, *REDF* núms. 109-110, 2001, págs. 217 y ss.

CUVA, A.:

“Il principio del contraddittorio”, *Il Fisco* núm. 43, 1994, págs. 10283 y ss.

CYRILLE, D.:

“Taxpayer protection and tax fines in France” en la obra colectiva *Taxpayer protection in the European Union*, Kluwer, La Haya, 1998, págs. 99 y ss.

DAMBROSIO, L.:

Il negozio di accertamento, Giuffrè Editore, Milán, 1996.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., FERNÁNDEZ CUEVAS, A. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M.:

El Estatuto del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Aranzadi, Pamplona, 1998.

DE LA OLIVA SANTOS, A.:

“Disponibilidad del objeto, conformidad del imputado y vinculación del Tribunal a las pretensiones en el proceso penal”, RGD núms. 577-578, 1992, págs. 9583 y ss.

DE L'ESTOILE-CAMPI, A., SAUZEY, J-C., THILL, P-S, GERNER, F., MILHAC, E.:

“Les accords préalables sur les prix de transfert. La France doit encore faire ses preuves”, Bulletin Fiscal núm. 2, 2000, págs. 86 y ss.

DE LUCAS, J.:

Introducción a la teoría del Derecho, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994.

DE MITA, E.:

“Presunzioni fiscali e costituzione” en la obra colectiva *Le presunzioni in materia tributaria*, Maggioli Editore, Milán, 1985, págs. 23 y ss.

La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa, Giuffrè Editore, Milán, 1993.

“Tavola rotonda: i coefficienti presuntivi nell'accertamento dei redditi” en la obra colectiva *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Giuffrè Editore, Milán, 1994, págs. 69 y ss.

DE PALMA DEL TESO, Á.:

Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

DE DONNO, V.:

“Sulla natura giuridica del concordato fiscale”, *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, 1940, págs. 126 y ss.

DEL SAZ CORDERO, S.:

“La huida del Derecho administrativo: últimas manifestaciones. Aplausos y críticas”, *RAP* núm. 133, 1994, págs. 57 y ss.

DELAHAYE, T.:

“Taxpayer protection in Belgium: some remarks” en la obra colectiva *Taxpayer protection in the European Union*, Kluwer, La Haya, 1998, págs. 61 y ss.

DELGADO GARCÍA, A.M.:

“El trámite de audiencia en la derivación de responsabilidad tributaria”, *CT* núm. 78, 1996, págs. 27 y ss.

DELGADO PIQUERAS, F.:

“La Administrative Dispute Resolution Act de los Estados Unidos: introducción, traducción y notas”, *RAP* núm. 131, 1993, págs. 557 y ss.

La terminación convencional del procedimiento administrativo, Aranzadi, Pamplona, 1995.

DELMAS-MARSALET, J.:

“Les garanties des contribuables face au pouvoir de l'administration fiscale”, *EDCE* núm. 36, 1981, págs. 107 y ss.

DELORME, G.:

“Ponencia general. El diálogo entre la administración fiscal y el contribuyente hasta la presentación de declaraciones”, *Cahiers de Droit fiscal international* Vol. LXVa, Kluwer, Rotterdam, 1980, págs. 99 y ss.

“La protection du contribuable”, *Revue Française de Finances Publiques* núm. 17, 1987, págs. 125 y ss.

DI GIACOMO, E.:

“D.L. n. 538/1994. Patteggiamento fiscale”, *Il Fisco* núm. 36, 1994, págs. 8574 y ss.

“La conciliazione giudiziale. Analisi dell’istituto anche alla luce della conciliazione civilistica, del concordato tributario e del patteggiamento penale”, *Il Fisco* núm. 47, 1996, págs. 11345 y ss.

DI PIETRO, A.:

“Rilevanza sostanziale delle “nuove” procedure di accertamento?” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, *Il Fisco*, Milán, 1996, págs. 29 y ss.

“Il contribuente nell’accertamento delle Imposte sui Redditi: dalla collaborazione al contraddittorio” en la obra colectiva *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padua, 2000, págs. 531 y ss.

DI TILLIO, M.:

“Il negozio di accertamento”, *Giustizia Civile*, 1986, págs. 411 y ss.

DÍAZ, C.A.:

Instituciones de Derecho procesal, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1968, Tomo I.

DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, I.:

“Artículo 24. Garantías procesales” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo III, págs. 19 y ss.

DÍEZ-PICAZO, L.:

“Notas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva” en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. II, págs. 29 y ss.

Fundamentos del Derecho civil patrimonial. I Introducción. Teoría del contrato, Civitas, Madrid, 1996, Vol. I.

Fundamentos del Derecho civil patrimonial. II Las relaciones obligatorias, Civitas, Madrid, 1993, Vol. II.

DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.:

Sistema de Derecho civil, Tecnos, Madrid, 2000, Vol. I.

Sistema de Derecho civil, Tecnos, Madrid, 2000, Vol. II.

DUBERGE, J.:

Dédramatiser l’impôt, Presses Universitaires d’Aix-Marseille, Marsella, 1994.

DUE, O.:

“Le respect des droits de la défense dans le droit communautaire”, *Cahiers de Droit Européen* núms. 4-5, 1987, págs. 383 y ss.

EGIDIA CERVINO, F.:

“D.L. n. 538/1994. Riflessioni sul concordato tributario”, *Il Fisco* núm. 37, 1994, págs. 8746 y ss.

ESCLASSAN, M-C.:

“Jurisdiction gracieuse et sanctions fiscales”, *Revue Française de Finances Publiques* núm. 65, 1999, págs. 109 y ss.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.:

La configuración jurídica del deber contribuir: Perfiles constitucionales, Civitas, Madrid, 1988.

“Valor y valoración en el ordenamiento tributario español”, *Palau* 14 núm. 23, 1994, págs. 113 y ss.

“Artículo 21. Alegaciones” en la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999, págs. 144 y ss.

“Artículo 22. Audiencia al interesado” en la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999, págs. 147 y ss.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.:

“Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo” en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. II, págs. 831 y ss.

“Potestades de la Administración y derechos del contribuyente”, *CT* núm. 69, 1994, págs. 19 y ss.

Prólogo a la obra de GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de inspección*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, págs. XIII y ss.

Prólogo a la obra de LÓPEZ MOLINO, A.M., *El régimen jurídico de la prueba en la aplicación del tributo*, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 18 y ss.

ESPEJO POYATO, I.:

“La valoración de bienes en el derecho fiscal alemán”, *RDFHP* núm.211, 1991, págs. 19 y ss.

FABRA VALLS, M.J.:

La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria, Tecnos, Madrid, 2001.

FALCÓN Y TELLA, R.:

“El Decreto-ley en materia tributaria”, *REDC* núm. 10, 1984, págs. 183 y ss.

“La ley como fuente del ordenamiento tributario (Artículos 10, 11 y 12)” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. I, págs. 207 y ss.

“Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario”, *CT* núm. 61, 1992, págs. 27 y ss.

“Interpretación económica y seguridad jurídica”, *CT* núm. 68, 1993, págs. 25 y ss.

“El arbitraje tributario” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 257 y ss.

FALSITTA, G.:

Lezioni sulla riforma tributaria, Cedam, Padua, 1972.

Per un Fisco “civile”. Casi, Critiche e proposte, Giuffrè Editore, Milán, 1996.

Manuale di Diritto tributario, Cedam, Padua, 1999.

FANLO LORAS, A.:

“Disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos” en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 238 y ss.

FANTOZZI, A.:

“Prolusione dell’accertamento nella riforma tributaria”, *Rivista della Guardia delle Finanze*, 1981, págs. 5 y ss.

Diritto tributario, Utet, Turín, 1991.

FEDELE, A.:

“La riserva di legge”, *Trattato di Diritto tributario*, Cedam, Padua, 1994, Vol. I, Cap. V, págs. 157 y ss.

“L’accertamento tributario ed i principi costituzionali” en la obra colectiva *L’accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Giuffrè Editore, Milán, 1994, págs. 13 y ss.

FERLAZZO NATOLI, L.:

“La rilevanza del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario” en la obra colectiva *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padua, 2000, págs. 541 y ss.

FERLAZZO NATOLI, L. y FUSCONI, V.:

Guida al nuovo concordato fiscale, Giuffrè Editore, Milán, 1998.

FERLAZZO NATOLI, L. y SERRANÒ, M.V.:

“Il nuovo concordato tributario dopo il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218”, *Il Fisco* núm. 12, 1998, págs. 3731 y ss.

“Accertamento con adesione e retroattività dei benefici penali”, *Bolletino Tributario* núm. 12, 1999, págs. 933 y ss.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.:

“Derechos generales de los contribuyentes” en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 73 y ss.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.:

La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos, Marcial Pons, Madrid, 1998.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.:

“La transacción en el Derecho tributario español: situación actual y perspectivas de futuro. Especial referencia a los procesos de reestructuración empresarial”, *QF* núm. 14, 2001, págs. 9 y ss.

FERNÁNDEZ MONTALVO, R.:

“La jurisdicción Contencioso-Administrativa ante la revisión de los actos fruto de la transacción entre las partes: alcance de la actuación revisora. Análisis del artículo 76 del proyecto de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 97 y ss.

“De las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos” en la obra colectiva *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Carperi, Madrid, 1993, págs. 299 y ss.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.:

La autoliquidación tributaria, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995.

“Implicaciones del principio constitucional de legalidad tributaria en el ámbito procedimental tributario” en la obra colectiva *Estudios de Derecho público (Homenaje a Juan José Ruiz-Rico)*, Tecnos, Madrid, 1997, Vol. I, págs. 260 y ss.

FERNÁNDEZ, T-R.:

“De nuevo sobre el poder discrecional y su ejercicio arbitrario”, REDA núm. 80, 1994, págs. 381 y ss.

FERREIRO LAPATZA, J.J.:

“La extinción de la obligación tributaria”, RDFHP núm. 77, 1968, págs. 1015 y ss.

“El principio de legalidad y las relaciones ley-reglamento en el ordenamiento tributario español” en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. I, págs. 867 y ss.

“La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, REDF núm. 37, 1987, págs. 81 y ss.

Prólogo a la obra de GONZÁLEZ MÉNDEZ, A-P.: *El pago de la deuda tributaria*, IEF, Madrid, 1988, págs. 9 y ss.

“Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, REDF núm. 72, 1991, págs. 463 y ss.

“El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, CT núm. 68, 1993, págs. 45 y ss.

Curso de Derecho financiero español, Marcial Pons, Madrid, 1995.

“El Estatuto del Contribuyente”, REDF núm. 88, 1995, págs. 643 y ss.

“Marco normativo y conflictividad social. (La nueva LGT como nuevo marco de garantías de los contribuyentes)”, CT núm. 100, 2001, págs. 119 y ss.

“Soluciones convencionales a los conflictos en el ámbito tributario”, *Jornada sobre Técnicas convencionales en los procedimientos tributarios*, celebrada en la sede de la Escuela de la Hacienda Pública en Barcelona el día 16 de mayo de 2002.

“Terminación convencional de los procedimientos inspectores”, *X Jornada anual de la Fundación Antonio Lancuentra*, celebrada en Barcelona el día 25 de mayo de 2002.

FIANDACA, G.:

“Pena patteggiata e principio rieducativo: un arduo compromesso tra logica di parte e controllo giudiziale”, *Il Foro Italiano* I, 1990, págs. 2386 y ss.

FONT I LLOVET, T.:

“Algunas funciones de la idea de participación”, REDA núm. 45, 1985, págs. 45 y ss.

“La Administración plural. Caracteres generales del régimen de las Administraciones públicas”, en la obra colectiva *Administración pública y procedimiento administrativo. Comentarios a la Ley 30/1992*, Bosch, Barcelona, 1994, págs. 57 y ss.

FREDA, V.:

“La richiesta di chiarimenti nell'accertamento per coefficienti presuntivi” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 361 y ss.

GAFFURI, F.:

“Concordato tributario”, *Appendice al Novissimo Digesto Italiano*, Utet, Turín, 1980, Vol. II, págs. 298 y ss.

GALÁN RUIZ, J.J. y ZOZAYA MIGUÉLIZ, E.:

Procedimientos tributarios: estudio de algunas cuestiones polémicas, Aranzadi, Pamplona, 1999.

GALLEGO ANABITARTE, A. y MENÉNDEZ REXACH, Á.:

Acto y procedimiento administrativo, Marcial Pons, Madrid, 2001.

GALEOTTI FLORI, M.A.:

“Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione quali forme di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario”, *Il Fisco* núm. 12, 1995, págs. 3085 y ss.

GALLO, F.:

“Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma” en la obra colectiva *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Giuffrè Editore, Milán, 1994, págs. 81 y ss.

“La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie”, *Rassegna Tributaria*, 1994, págs. 1205 y ss.

“Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale”, *Rassegna Tributaria*, 1994, págs. 1483 y ss.

GAMERO CASADO, E.:

“Omisión del trámite de audiencia y del derecho de alegaciones”, *REDA* núm. 85, 1995, págs. 99 y ss.

GARCÍA AÑOVEROS, J.:

“Aspectos constitucionales del Derecho a la prueba en el ámbito tributario” en la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor E. García de Enterría*, Civitas, Madrid, 1991, Tomo V (Economía y Hacienda), págs. 4029 y ss.

“Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”, *REDF* núm. 76, 1992, págs. 597 y ss.

“Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *CT* núm. 78, 1996, págs. 147 y ss.

GARCÍA BERRO, F.:

“Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución”, *REDF* núms. 109-110, 2001, págs. 265 y ss.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.:

“Aspectos procedimentales de las operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades: análisis del art. 15 del Reglamento”, *CT* núm. 101, 2001, págs. 73 y ss.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.:

“Técnicas convencionales e igualdad tributaria (mitos y paradojas de un aparente conflicto)”, *Quincena Fiscal* núm. 14, 2002, págs. 9 y ss.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.:

“Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota”, *RAP* núm. 24, 1958, págs. 211 y ss.

“La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria”, RAP núm. 30, 1959, págs. 131 y ss.

“Introducción. Un punto de vista sobre la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común de 1992” en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 11 y ss.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.:

Curso de Derecho administrativo, Civitas, Madrid, 1999, Vols. I y II.

GARCÍA MARTÍN, J.A.:

“La Constitución y los criterios de distribución de los tributos” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 361 y ss.

GARCÍA NOVOA, C.:

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, Madrid, 2000.

GARCÍA TORRES, J.:

“Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho público: notas para una reconstrucción dogmática de la tasación pericial contradictoria” en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. I, págs. 727 y ss.

GARDE ROCA, J.A.:

Presentación de la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 7 y ss.

GARGIULO, U.:

Il concordato tributario, Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Nápoles, 1947.

GARRIDO FALLA, F.:

Comentarios a la Constitución, Civitas, Madrid, 1985.

Tratado de Derecho administrativo, Tecnos, Madrid, 1994.

GATTO, M.:

“I problemi applicativi dell'accertamento con adesione”, Il Fisco núm. 29, 1995, págs. 7262 y ss.

GIANNINI, A.D.:

Prólogo a la obra de COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, Società Editrice Libreria, Milán, 1948, págs. VII y ss.

Instituciones de Derecho tributario, Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1957 (Trad. FERNANDO SAINZ DE BUJANDA).

GIORGIANNI, M.:

Il negozio d'accertamento, Giuffrè Editore, Milán, 1939.

GIOSTRA, C.:

“Contraddittorio (principio del). I Diritto processuale penale”, *Enciclopedia giuridica*, Treccani, Roma, 1997, págs. 1 y ss.

GOBEAUT, D.:

“L'accès des contribuables à l'information fiscale: de l'action gouvernementale à la pratique administrative” en la obra colectiva *Information et transparence administratives*, Presses Universitaires de France, París, 1988, págs. 111 y ss.

GOMES QUEIROZ, M.E.:

“Os mecanismos alternativos de resolução de controversias tributárias: experiências no Brasil” en la Jornada “Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria”, celebrada en Nápoles el día 9 de septiembre de 2002 bajo la organización de la ILADT.

GÓMEZ CABRERA, C.:

La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de inspección, McGraw-Hill, Madrid, 1998.

GÓMEZ COLOMER, J.L.:

El proceso penal alemán. Introducción y normas básicas, Bosch, Barcelona, 1985.

GONZÁLEZ CAMPOS, J.D., SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L.I. y SÁENZ DE SANTA MARÍA, P.A.:

Curso de Derecho Internacional Público, Civitas, Madrid, 1998.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.:

“El arbitraje en el Derecho Tributario”, *Revista de contabilidad y tributación* núm. 167, 1997, págs. 11 y ss.

Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional, Colex, Madrid, 1998.

“Los acuerdos previos sobre precios de transferencia”, *REDF* núm. 103, 1999, págs. 443 y ss.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.:

“El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978” en la obra colectiva *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, Vol. III, págs. 967 y ss.

“Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del Derecho comparado” en la obra colectiva *El Tribunal Constitucional*, IEF, Madrid, 1981, págs. 1171 y ss.

“Artículo 7” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madrid, 1982, págs. 73 y ss.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A-P.:

El pago de la obligación tributaria, IEF, Madrid, 1988.

GONZÁLEZ NAVARRO, F.:

Derecho administrativo español. El acto y el procedimiento administrativos, Eunsa, Pamplona, 1997.

GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.:

Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre), Civitas, Madrid, 1999, Vols. I y II.

GOROSPE OVIEDO, J.I. y HERRERA MOLINA, P.M.:

“La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa”, *CT* núm. 100, 2001, págs. 127 y ss.

GRASSI, E.:

“La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione”, *Diritto e pratica tributaria*, 1998, págs. 1493 y ss.

GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.:

La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario. I rapporti tra Fisco e contribuente, Cedam, Padua, 1999.

GRECO, G.:

“Natura giuridica del concordato in materia di R.M.”, *Diritto e pratica tributaria*, 1936, págs. 3 y ss.

GRIZIOTTI, B.:

“Natura ed effetti dell’accertamento e del concordato tributario. Impugnabilità e termini”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1938, págs. 283 y ss.

GRIPPA SALVETTI, M.A.:

“Accertamento con adesione: riflessioni sul principio di riserva di legge”, *Rivista di Diritto Tributario*, 1996, págs. 357 y ss.

Riserva di legge e delegificazione nell’ordinamento tributario, Giuffrè Editore, Milán, 1998.

GROSCLAUDE, J. y MARCHESOU, P.:

Procédures fiscales, Dalloz, París, 1998.

GUERRA REGUERA, M.:

Condonación de sanciones tributarias y principios constitucionales, Marcial Pons, Madrid, 1995.

GUILLENCHMIDT, M.:

“Transactions fiscales”, *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 1, 1984, págs. 2 y ss.

HEILBRONNER, A.:

“Les garanties nouvelles du contribuable”, *EDCE* núm. 18, 1964, págs. 31 y ss.

HEIM, M.:

“The Charter of Fundamental Rights of the European Union; recent developments following the Nice European summit”, *Challenge Europe on-line journal*, 2001, http://www.theepc.be/Challenge_Europe/searchmemo.asp?ID=460.

HERNÁNDEZ G., J.I.:

“Consideraciones en torno a la impugnación de las consultas tributarias. Estudio comparativo del Derecho venezolano y español”, *QF* núm. 16, 2000, págs. 39 y ss.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.:

“Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *REDF* núm. 69, 1991, págs. 5 y ss.

HERNÁNDEZ LAVADO, A.:

“Los pactos como fuentes de exención de tributos locales”, *Impuestos* núm. 12, 1986, págs. 44 y ss.

“La consulta tributaria” en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 289 y ss.

HERRERA MOLINA, P.M.:

“El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, *REDF* núm. 67, 1990, págs. 393 y ss.

Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del ordenamiento alemán, Marcial Pons, Madrid, 1998.

HIERRO SÁNCHEZ-PESCADOR, L.L.:

“Seguridad jurídica y actuación administrativa” en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, págs. 197 y ss.

HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.:

“Rights vis-à-vis the administration at the Community level” en la obra colectiva *Human Rights and the European Community Methods of Protection*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1990, págs. 455 y ss.

HINOJOSA TORRALVO, J.J.:

“Eficacia de los pactos privados sobre obligaciones tributarias en la adquisición de inmuebles”, TF núm. 55, 1995, págs. 41 y ss.

HORTALÀ I VALLVÉ, J.:

“El arbitraje en materia tributaria. Un análisis crítico del convenio de la Unión Europea”, CT núm. 79, 1996, págs. 55 y ss.

“Cuestiones administrativas en materia de precios de transferencia: la documentación y los acuerdos previos”, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios núm. 4, 2000, págs. 180 y ss.

HUERGO LORA, A.:

Los contratos sobre los actos y las potestades administrativas, Civitas, Madrid, 1998.

IBÁÑEZ GARCÍA, I.:

“La necesaria simplificación del ordenamiento tributario”, RDFHP núm. 253, 1999, págs. 693 y ss.

IGARTUA SALAVERRÍA, J.:

“Principio de legalidad, conceptos indeterminados y discrecionalidad administrativa”, REDA núm. 92, 1996, págs. 535 y ss.

INGROSSO, G.:

“Sul contenuto giuridico del concordato tributario”, Il Foro Italiano, 1939, págs. 1539 y ss.

ISAAC, G.:

La procédure administrative non contentieuse, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1968.

JUAN LOZANO, A.M.:

La Inspección de Hacienda ante la Constitución, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.

JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.:

“La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del art. 123 L.G.T. y la aplicación analógica del Reglamento General de Inspección”, TF núm. 76, 1997, págs. 61 y ss.

KEMPER, G-H.:

“Droit de la défense et «rechtliches Gehör» devant l’administration et les tribunaux administratifs allemands”, EDCE núm. 47, 1995, págs. 591 y ss.

KESSEDJIAN, C.:

“Principe de la contradiction et arbitrage”, Revue de l’arbitrage núm. 3, 1995, págs. 381 y ss.

KREBS, W.:

“Contratos y convenios entre la Administración”, DA núms. 235-236, 1993, págs. 55 y ss.

LA ROSA, S.:

“Caratteri e funzioni dell’accertamento tributario” en la obra colectiva *L’accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Giuffrè Editore, Milán, 1994, págs. 35 y ss.

“Concordato, conciliazione e flessibilità dell’amministrazione finanziaria”, *Diritto e pratica tributaria*, 1995, págs. 1089 y ss.

“Alternatività dei “metodi” di accertamento alla luce delle recenti innovazioni normative” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 19 y ss.

Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria, G.Giappichelli Editore, Turín, 2000.

LAMARQUE, J.:

Droit fiscal général (fascicule 1), Editions Litec, París, 1998.

LAMBERT, T.:

Redressement fiscal, Economica, París, 1985.

“La transaction fiscale: une pratique autant qu’un droit”, *Bulletin Fiscal* núm. 5, 1999, págs. 271 y ss.

LAMO RUBIO, J.:

El procedimiento abreviado, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

LANGROD, G.:

“Procédure administrative et Droit administratif”, *Revue Internationale des Sciences Administratives* núm. 3, 1956, págs. 5 y ss.

LASARTE ÁLVAREZ, J.:

“El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución Española de 1978” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 125 y ss.

LASARTE ÁLVAREZ, J., RAMÍREZ, S. y AGUALLO AVILÉS, A.:

Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1991), Tecnos, Madrid, 1990.

LAUBADERE, A.:

“L’administration concertée” en la obra colectiva *Mélanges. En l’honneur du Professeur Michel Stassinopoulos*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1974, págs. 407 y ss.

LAUBADERE, A., VENEZIA, J-C. y GAUDEMONT, Y.:

Traité de Droit administratif, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1992, Vol. I.

LAVIGNE, P.:

“Le contribuable comme usager de l’administration fiscale”, *Revue Française de Finances Publiques* núm. 15, 1986, págs. 77 y ss.

LE CLAINCHE, M.:

“Le médiateur et la transparence administrative” en la obra colectiva *Information et transparence administratives*, Presses Universitaires de France, París, 1988, págs. 71 y ss.

LE GALL, J-P.:

“À quel moment le contradictoire ? Une application de la Convention européenne des Droits de l’Homme”, *Gazette du Palais* de 4 de julio de 1996, págs. 691 y ss.

LE GALL, J-P. y GERARD, L.:

“Les recours des contribuables sur le fondement de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l’Homme et des Libertés Fondamentales”, Droit Fiscal núms. 21-22, 1994, págs. 878 y ss.

LEITE DE CAMPOS, D., SILVA RODRIGUES, B. y LOPES DE SOUSA, J.:

Lei Geral Tributaria, Vislis Editores, Lisboa, 2000.

LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.:

“Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria” en la obra colectiva *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, págs. 115 y ss.

“Comentarios al artículo 89 de la Ley General Tributaria” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Tomo II-A, Modificación parcial de la Ley General Tributaria, Edersa, Madrid, 1985, págs. 168 y ss.

LIEBERT-CHAMPAGNE, M.:

“L’acceptation des redressements par le contribuable”, *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 1, 1987, págs. 3 y ss.

LINDE PANIAGUA, E.:

“La Ley de Procedimiento Administrativo de la República Federal Alemana”, *RAP* núm. 83, 1977, págs. 477 y ss.

LITAGO LLEDÓ, R.:

“El principio de tutela judicial efectiva en las normas y procedimientos tributarios”, *Palau* 14 núm. 24, 1994, págs. 71 y ss.

LOOTEN, J-P.:

Guide de procédure fiscale. Obligations, droits et recours, Éditions Liaisons, Rueil-Malmaison, 1997.

LOPEZ, C.:

Les pouvoirs d’investigation de l’administration fiscale en France et au Canada, Éditions L’Harmattan, París, 1997.

LÓPEZ DÍAZ, A.:

“Algunas cuestiones en relación al aplazamiento y fraccionamiento en el nuevo RGR”, *Impuestos*, 1992, págs. 87 y ss.

LÓPEZ GONZÁLEZ, E.:

“Una aproximación de la Ciencia de la Administración al análisis conceptual del principio de eficacia como guía de acción de la Administración pública” en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, págs. 67 y ss.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J.L.:

“El principio de igualdad en la ley y su proyección en las relaciones entre la Administración tributaria y los administrados. Un apunte” en la obra colectiva *Estudios de Derecho público (Homenaje a Juan José Ruiz-Rico)*, Tecnos, Madrid, 1997, Vol. I, págs. 425 y ss.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.:

“Ámbitos de discrecionalidad administrativa en los acuerdos previos sobre precios de transferencia”, *CT* núm. 79, 1996, págs. 89 y ss.

LOUIT, C.:

“Les relations entre l’administration fiscale et le contribuable. Tentatives de réconciliation d’un couple désuni” en la obra colectiva *Mélanges offerts au professeur Karper*, Presses universitaires Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 1979, págs. 179 y ss.

LOVECCHIO, L.:

“L’accertamento con adesione per gli anni pregressi: note applicative”, *Bollettino Tributario* núm. 13, 1995, págs. 967 y ss.

LOZANO, B.:

La extinción de las sanciones administrativas y tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1990.

LOZANO SERRANO, C.:

“Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero”, *RAP* núm. 99, 1982, págs. 111 y ss.

“Intervencionismo y Derecho financiero”, *REDF* núm. 55, 1987, págs. 325 y ss.

“La actividad Inspectoral y los principios constitucionales”, *Impuestos* núm. 9, 1990, págs. 223 y ss.

Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario, Civitas, Madrid, 1990.

Aplazamiento y Fraccionamiento de los Ingresos Tributarios, Aranzadi, Pamplona, 1997.

LUCAS DURÁN, M.:

“Datos tributarios: acceso y confidencialidad” en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 151 y ss.

LUCAS VERDÚ, P.:

“Título preliminar” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo I, págs. 77 y ss.

“Artículo 1.º Estado social y democrático de Derecho” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo I, págs. 95 y ss.

LUCHENA MOZO, G.M.:

“La Asociación Administrativa de Contribuyentes en las Contribuciones Especiales como medio de participación ciudadana en la Hacienda Local”, *Revista de Hacienda Local* núm. 79, 1997, págs. 61 y ss.

LUNELLI, R.:

“L’attuazione della delega su accertamento con adesione e conciliazione giudiziale”, *Il Fisco* núm. 13, 1998, págs. 3995 y ss.

LUPI, R.:

“Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un’occasione perduta”, *Rassegna Tributaria*, 1994, págs. 1859 y ss.

MAFFEZZONI, F.:

“Alcune riflessioni sul concordato tributario”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1978, págs. 254 y ss.

MAGISTRO, L. y FANELLI, R.:

L'accertamento con adesione del contribuente, Giuffrè Editore, Milán, 1999.

MAGNANI, C.:

“Accertamento e processo” en la obra colectiva *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Giuffrè Editore, Milán, 1994, págs. 65 y ss.

“Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 71 y ss.

“Accertamento tributario e codificación” en la obra colectiva *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padua, 2000, págs. 553 y ss.

MAGRANER MORENO, F.J.:

La comprobación tributaria de los órganos de gestión, Aranzadi, Pamplona, 1995.

MAÏA, J.:

“La «charte des droits et obligations du contribuable vérifié», son utilité et opposabilité”, *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 4, 2001, págs. 295 y ss.

MAILLARD DESGREES DU LOU, D.:

Droit des relations de l'administration avec ses usagers, Presses Universitaires de France, París, 2000.

MALARET I GARCÍA, E.:

“Los principios del procedimiento administrativo y el responsable del procedimiento” en la obra colectiva *Administración Pública y procedimiento administrativo. Comentarios a la Ley 30/1992*, Bosch, Barcelona, 1994, págs. 301 y ss.

MALHERBE, J.:

“Ponencia general. La protección de la información confidencial en materia fiscal”, *Cahiers de Droit Fiscal International* Vol. LXXVIIb, Kluwer, Róterdam, 1992, págs. 97 y ss.

MANTERO SÁENZ, A.:

“Inspección. Documentación (artículo 146)” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1703 y ss.

MANZINI, G.:

“Il negozio di accertamento: inquadramento sistematico e profili di rilevanza notarile”, *Rivista del notariato*, 1996, págs. 1427 y ss.

MARONGIU, G.:

“Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale”, *Diritto e pratica tributaria*, 1985, págs. 6 y ss.

“Contributo alla realizzazione della “Carta dei Diritti del Contribuente”, *Diritto e pratica tributaria*, 1991, págs. 585 y ss.

I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici, G.Giappichelli Editore, Turín, 1995.

MÁRQUEZ SILLERO, C.:

“La Agencia Tributaria frente a la seguridad jurídica del contribuyente”, *RDFHP* núm. 234, 1994, págs. 1257 y ss.

MARTÍN DELGADO, J.M.:

“Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, HPE núm. 60, 1979, págs. 61 y ss.

“El control constitucional del principio de capacidad económica” en la obra colectiva *El Tribunal Constitucional*, IEF, Madrid, 1981, págs. 1571 y ss.

MARTÍN JÍMENEZ, F.J.:

El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, Lex Nova, Valladolid, 2000.

MARTÍN QUERALT, J.:

“La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria”, REDF núm. 24, 1979, págs. 553 y ss.

“La Constitución Española y el Derecho financiero”, HPE núm. 63, 1980, págs. 97 y ss.

“Interpretación de normas tributarias y Derecho constitucional”, CT núm. 64, 1992, págs. 55 y ss.

“Editorial. La perenne singularidad de lo tributario”, TF núm. 27, 1993, págs. 3 y ss.

“La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, TF núm. 32, 1993, págs. 37 y ss.

“Editorial. Las cosas son como son”, TF núm. 63, 1996, págs. 3 y ss.

“Editorial. Algo más que una reforma: los acuerdos previos sobre precios de transferencia”, TF núm. 66, 1996, págs. 3 y ss.

“Editorial. Pactos sí... según derecho”, TF núm. 72, 1996, págs. 3 y ss.

“Editorial. ¿Tan difícil es allanarse?”, TF núm. 103, 1999, págs. 3 y ss.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.:

Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid, 1999.

Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid, 2000.

MARTINETTO, G.:

“Contraddittorio (principio del)”, *Enciclopedia giuridica*, Istituto della enciclopedia italiana, Roma, 1988, Vol. III, págs. 458 y ss.

MARTÍNEZ HORNERO, J.:

“La terminación convencional en el procedimiento de Inspección” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 214 y ss.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.:

“La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos”, HPE núm. 80, 1983, págs. 37 y ss.

MARTÍNEZ LAGO, M.A.:

“Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, REDF núm. 55, 1987, págs. 379 y ss.

“Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, GF núm. 81, 1990, págs. 135 y ss.

MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.:

“Reflexiones acerca de los límites reales de las garantías del contribuyente en la fase de comprobación-investigación Inspectora”, RDFHP núm. 239, 1996, págs. 11 y ss.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.:

La gestión tributaria: una reforma necesaria, Universidad de Alicante, Alicante, 2001.

MATA RODRÍGUEZ, M. y NEBOT FUREST, V.:

“Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”, QF núm. 1, 2001, págs. 7 y ss.

MATA SIERRA, M.T.:

La condonación de la deuda tributaria en el marco de los procedimientos concursales, Civitas, Madrid, 1998.

La condonación de la deuda tributaria, Lex Nova, Valladolid, 2000.

MAZZ, A.:

“Mecanismos alternativos de solución de controversias en Uruguay” en la Jornada “Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria”, celebrada en Nápoles el día 9 de septiembre de 2002 bajo la organización de la ILADT.

MEHL, L.:

“Le principe du consentement à l’impôt et autres prélèvements obligatoires. Mythe et réalité”, *Revue Française de Finances Publiques* núm. 51, 1995, págs. 65 y ss.

MENDIZABAL ALLENDE, R. DE:

“Potestades y jurisprudencia de la Hacienda Pública” en la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor E. García de Enterría*, Civitas, Madrid, 1991, Tomo V (Economía y Hacienda), págs. 3979 y ss.

MENEGUZZO, D.:

“Il negozio di accertamento”, *Rivista di Diritto Civile*, 1987, págs. 643 y ss.

MENÉNDEZ REXACH, A.:

“Procedimientos administrativos: finalización y ejecución” en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 246 y ss.

MERCURIO, D.:

“Riflessioni in tema di difesa del contribuente nel caso di accertamento induttivo per coefficienti presuntivi”, *Il Fisco* núm. 43, 1994, págs. 10246 y ss.

MICHELI, G. A.:

Corso di Diritto tributario, Utet, Turín, 1979.

MIR DE LA FUENTE, T.:

“La incidencia de la Constitución de 1978 en el sistema de recursos administrativos” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 531 y ss.

MONTALVO SANTAMARÍA, M.:

Como actuar ante la Inspección de Hacienda, Ciss Praxis Profesional, Valencia, 2000.

MONTERO AROCA, J., ORTELLS RAMOS, M. y GÓMEZ COLOMER, J.L.:

Derecho jurisdiccional I (Parte General), Bosch, Barcelona, 1993.

MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L. MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S.:

Derecho jurisdiccional III. Proceso penal, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

MORELL OCAÑA, L.:

“El principio de objetividad en la Administración pública” en la obra colectiva *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantías jurisdiccionales)*, Civitas, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 147 y ss.

Curso de Derecho administrativo, Aranzadi, Pamplona, 1998, Tomo II.

MORENO FERNÁNDEZ, J.I.:

El aplazamiento en el pago de los tributos, Lex Nova, Valladolid, 1996.

“Capítulo VI. Valoración de bienes (Artículos 9 y 25)” en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 317 y ss.

“Capítulo VII. Base imponible: las operaciones vinculadas” en la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 399 y ss.

MORILLO MÉNDEZ, A.:

“El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios”, *Carta Tributaria (monografías)* núm. 3, 2001, págs. 1 y ss.

MOSCHETTI, F.:

“Avviso d accertamento tributario e garanzie del cittadino”, *Diritto e pratica tributaria*, 1983, págs. 1937 y ss.

“Profili generali” en la obra colectiva *La capacità contributiva*, Cedam, Padua, 1993, págs. 3 y ss.

“Possibilità di accordo tra amministrazione finanziaria e contribuente nell’ordinamento tributario italiano”, *Il Fisco*, 1995, págs. 5331 y ss.

“Evoluzione e prospettive dell’accertamento dei redditi determinati su base contabile” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, *Il Fisco*, Milán, 1996, págs. 121 y ss.

MUÑOZ MACHADO, S.:

“Las concepciones del Derecho administrativo y la idea de participación en la Administración”, *RAP* núm. 84, 1977, págs. 519 y ss.

NASI, A.:

“Contradditorio (principio del). Diritto processuale civile”, *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè Editore, Milán, 1958, Vol. IX, págs. 720 y ss.

NAVARRINE, S.C. y ASOREY, R.O.:

Arbitraje, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1992.

NAVARRO EGEA, M.:

“El derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia en la gestión de los tributos”, REDF núm. 108, 2000, págs. 541 y ss.

“La audiencia del contribuyente (“contraddittorio”) como forma de participación en el sistema italiano de gestión tributaria”, RDFHP núm. 257, 2000, págs. 697 y ss.

NAVAS MÜLLER, J.M.:

“Procedimientos de liquidación del impuesto: las Evaluaciones Globales”, RDFHP núm. 41, 1961, págs. 697 y ss.

NICOLINI CANIATO, P.:

“Appunti sul negozio di accertamento unilaterale”, Rassegna di Diritto Civile, 1984, págs. 169 y ss.

NIETO MONTERO, J.J.:

“El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, Revista de contabilidad y tributación núm. 199, 1999, págs. 917 y ss.

NAWIASKY, H.:

Cuestiones fundamentales de Derecho tributario, IEF, Madrid, 1982 (Trad. JUAN RAMALLO MASSANET).

NUNZIANTE CESÀRO, C.:

“La partecipazione del cittadino e diritto di accesso ai documenti amministrativi nei procedimenti tributari di accertamento del reddito”, Bolletino Tributario, 1991, págs. 747 y ss.

OCDE:

Droits et obligations des contribuables. Description de la situation légale dans les pays de l'OCDE, OCDE, París, 1990.

ORÓN MORATAL, G.:

“Recaudación: embargo de bienes (Artículos 131, 132 y 133)” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1627 y ss.

La configuración constitucional del gasto público, Tecnos, Madrid, 1995.

“Sobre la financiación de infraestructuras hidráulicas y el principio de recuperación de costes”, Revista Valenciana de Economía y Hacienda núm. 3, 2001, págs. 9 y ss.

PALACIO, L.E.:

Derecho Procesal Civil, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1990.

PALAO TABOADA, C.:

“Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”, estudio preliminar en la obra de BERLIRI, A.: *Principios de Derecho tributario*, Edersa, Madrid, 1973, Vol. III, págs. 15 y ss.

“Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva” en la obra colectiva *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, págs. 375 y ss.

Ordenanza Tributaria Alemana, IEF, Madrid, 1980.

“La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria”, CT núm. 43, 1982, págs. 163 y ss.

“La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites” en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. II, págs. 889 y ss.

“Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General Tributaria”, CT núm. 63, 1992, págs. 99 y ss.

“La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria”, CT núm. 69, 1994, págs. 47 y ss.

“Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, REDF núm. 88, 1995, págs. 629 y ss.

“Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Revista de contabilidad y tributación núm. 171, 1997, págs. 3 y ss.

“Ley de derechos y garantías de los contribuyentes: el texto definitivo”, Revista de contabilidad y tributación núm. 181, 1998, págs. 3 y ss.

PALEÓLOGO, G.:

“La Legge 1990 n° 241: Procedimenti amministrativi ed accesso ai documenti dell’Amministrazione”, Dir. Proc. Amm., 1991, págs. 8 y ss.

PALMA FERNÁNDEZ, J.L.:

La seguridad jurídica ante la abundancia de normas, CEPC, Madrid, 1997.

PARADA, R.:

Derecho administrativo I (Parte general), Marcial Pons, Madrid, 1997.

Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre), Marcial Pons, Madrid, 1999.

PARADA VÁZQUEZ, J.R. y BACIGALUPO SAGGESE, M.:

“Audiencia del ciudadano en procedimientos administrativos y acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1998, Tomo VIII, págs. 527 y ss.

PAREJO ALFONSO, L.:

Presentación de la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, págs. 5 y ss.

“La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración” en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, págs. 15 y ss.

“El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 21 y ss.

Eficacia y Administración. Tres estudios, INAP y BOE, Madrid, 1995.

PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.:

Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela. La definizione degli accertamenti a tutela del contribuente, Giuffrè Editore, Milán, 1999.

PATRONI GRIFFI, F.:

“Un contributo alla trasparenza dell’azione amministrativa: partecipazione procedimentale e accesso agli atti (Legge 7 agosto 1990, N. 241)”, Dir. Proc. Amm., 1992, págs. 56 y ss.

PEDRAZA BOCHONS, J.V.:

“La ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los tributos”, REDF núm. 73, 1992, págs. 23 y ss.

“Artículo 22. Rendimiento en caso de parentesco. Comentario”, en la obra colectiva *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 172 y ss.

“Artículo 71. Imputación de rentas inmobiliarias. Comentario”, en la obra colectiva *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 499 y ss.

Prólogo a la obra de FABRA VALLS, M.J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 2001, págs. 15 y ss.

PELÁEZ, F.J.:

La transacción. Su eficacia procesal, Bosch, Barcelona, 1987.

PÉREZ ARRAIZ, J.:

La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

PÉREZ DE AYALA, J.L.:

“La estructura económico financiera interna de nuestro sistema tributario”, RDFHP núm. 65, 1966, págs. 1169 y ss.

“Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder”, RDFHP núm. 79, 1969, págs. 9 y ss.

“Potestad de imposición y relación tributaria (II): las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina”, RDFHP núm. 86, 1970, págs. 137 y ss.

PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.:

Curso de Derecho tributario, Edersa, Madrid, 1975.

“Presunciones y ficciones en materia tributaria”, CT núm. 61, 1992, págs. 47 y ss.

PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.:

Temas de Derecho financiero, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1990.

PÉREZ LUÑO, A-E.:

La seguridad jurídica, Ed. Ariel, Barcelona, 1994.

PÉREZ ROYO, F.:

Infracciones y sanciones, IEF, Madrid, 1972.

“El pago de la deuda tributaria”, REDF núm. 6, 1975, págs. 269 y ss.

“El principio de legalidad tributaria en la Constitución” en la obra colectiva *Estudio sobre el Proyecto de Constitución*, CEC, Madrid, 1978, págs. 391 y ss.

“Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 13 y ss.

“Relaciones entre normas primarias y normas secundarias en Derecho tributario” en la obra colectiva *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, Vol. III, págs. 1649 y ss.

“Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria”, REDC núm. 13, 1985, págs. 41 y ss.

Derecho financiero y tributario. Parte general, Civitas, Madrid, 2001.

PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.:

Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1996.

PERIS GARCÍA, P.:

“La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español”, Palau 14 núm. 22, 1994, págs. 19 y ss.

La comprobación de valores y las garantías del contribuyente, Civitas, Madrid, 1996.

PERUGGIA, P.:

“Concordato fiscale ed indisponibilità dell’obbligazione tributaria”, Diritto e pratica tributaria, 1980, págs. 921 y ss.

PERRUCCI, U.:

“Reintrodotta a sorpresa il concordato”, Bollettino Tributario núm. 4, 1994, págs. 269 y ss.

POLLARI, N.:

Prólogo a la obra de GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario. I rapporti tra Fisco e contribuente*, Cedam, Padua, 1999, págs. XIII y ss.

PONT MESTRES, M.:

“Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26-4-1990, sobre la supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria”, RTT núm. 9, 1990, págs. 39 y ss.

“Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la inspección”, RDFHP núm. 241, 1996, págs. 533 y ss.

PREZIOSI, C.:

“Introduzione” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 13 y ss.

PUGLIESE, M.:

“Natura giuridica del concordato fiscale”, Foro di Lombardia, 1934, págs. 379 y ss.

Istituzioni di Diritto finanziario, Cedam, Padua, 1937.

PUIG BRUTAU, J.:

Fundamentos de Derecho civil, Bosch, Barcelona, Tomo I, Vol. II, 1988.

PUISOYE, J.:

“La jurisprudence sur le respect des droits de la défense devant l’Administration”, AJDA, 1962, págs. 79 y ss.

PUOTI, G.:

“Spunti critici in tema di concordato tributario”, Rivista di Diritto Finanziario, 1969, págs. 317 y ss.

“Concordato tributario”, *Enciclopedia giuridica*, Treccani, Roma, 1997, págs. 1 y ss.

PURI, P.:

“L’accertamento di maggior valore nell’imposizione indiretta: la partecipazione del contribuente e l’intervento dell’UTE” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 477 y ss.

RAMALLO MASSANET, J.:

“Seguridad jurídica, Jurados Tributarios y Recursos de Agravio”, HPE núm. 21, 1979, págs. 101 y ss.

Prólogo a la obra de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 17 y ss.

“La eficacia de la voluntad de las partes en la obligación tributaria” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 219 y ss.

“Capítulo II Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias” en la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999, págs. 39 y ss.

RAMALLO MASSANET, J. y PEÑUELAS REIXACH, LL.:

“Ponencia general. La determinación de la base imponible en la propiedad inmueble”, *Cahiers de Droit fiscal international* Vol. LXXVIa, Kluwer, Róterdam, 1991, págs. 19 y ss.

RAMÍREZ, J.A.:

Derecho Concursal Español. La quiebra, Bosch, Barcelona, 1998, Tomo III.

REDI, M.:

“Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario”, *Diritto e pratica tributaria*, 1995, págs. 407 y ss.

RICHER, D.:

Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1997.

RIVERO ORTEGA, R.:

Administraciones públicas y Derecho privado, Marcial Pons, Madrid, 1998.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.:

“Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución” en la obra colectiva *Estudio sobre el Proyecto de Constitución*, CEC, Madrid, 1978, págs. 345 y ss.

Introducción al estudio del Derecho Financiero, IEF, Madrid, 1979.

“El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *REDC* núm. 36, 1992, págs. 9 y ss.

“Los principios de la imposición en la jurisprudencia española”, *REDF* núm. 100, 1998, págs. 593 y ss.

RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.:

“Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España”, *Papeles de Trabajo del IEF* núm. 14, 1998, págs. 1 y ss.

RODRÍGUEZ ROBLES, A.:

“El nuevo régimen de Convenios y Estimación Global en el sistema tributario español”, *RDFHP* núm. 29, 1958, págs. 97 y ss.

ROSEMBUJ, T.:

“Inspección. Documentación (artículo 145)” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1693 y ss.

“La resolución alternativa de conflictos tributarios. Notas sobre los actos de consenso”, *Impuestos*, 2000, págs. 88 y ss.

“La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia”, *QF* núm. 4, 2000, págs. 9 y ss.

ROZAS VALDÉS, J.A.:

“Valoración y comprobación de valores en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, REDF núm. 65, 1990, págs. 17 y ss.

“La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano” en la Jornada “Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria”, celebrada en Nápoles el día 9 de septiembre de 2002 bajo la organización de la ILADT.

ROZAS VALDÉS, J.A., HERRERA MOLINA, P.M. y MAURICIO SUBIRANA, S.:

“Estatuto del contribuyente: una visión comparada (1)”, CT núm. 94, 2000, págs. 83 y ss.

RUIBAL PEREIRA, L.:

La sucesión en Derecho tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa, Lex Nova, Valladolid, 1997.

RUIZ GARCÍA, J.R.:

La liquidación en el ordenamiento tributario, Civitas, Madrid, 1987.

Secreto bancario y Hacienda Pública, Civitas, Madrid, 1988.

RUIZ HIDALGO, C.:

“La suspensión de pagos y el derecho de abstención de la Hacienda Pública”, REDF núm. 100, 1999, págs. 71 y ss.

RUSSO, P.:

“La tutela del contribuyente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 53 y ss.

SAGRERA TIZÓN, J.M.:

Comentarios a la Ley de Suspensión de Pagos, Bosch, 1989, Vol. IV.

SAINZ DE BUJANDA, F.:

“El nacimiento de la obligación tributaria”, *Hacienda y Derecho*, CEC, Madrid, 1966, Vol. IV, págs. 11 y ss.

Estudio preliminar a la obra de A. D. GIANNINI: *Instituciones de Derecho tributario*, Edersa, Madrid, 1957, págs. 5 y ss.

Sistema de Derecho financiero I, Introducción, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, Vols. I y II.

SAINZ MORENO, F.:

“Principios y ámbito de aplicación de la L.A.P. (en particular, artículos 1 a 3)” en la obra colectiva *Administraciones Públicas y Ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*, Praxis, Barcelona, 1993, págs. 105 y ss.

SALA, G.:

“Accordi sul contenuto discrezionale del provvedimento e tutela delle situazione soggettive”, *Dir. Proc. Amm.*, 1992, págs. 206 y ss.

SALA, P.:

“Legge n. 656 del 30 novembre 1994 – Accertamento con adesione; conciliazione giudiziale; chiusura delle liti pendenti; autotutela”, *Rivista di Legislazione Fiscale*, 1994, págs. 63 y ss.

SALA ARQUER, J.M.:

“Huida al Derecho privado y huida del Derecho”, *REDA* núm. 75, 1992, págs. 399 y ss.

SALA REIXACHS, A.:

“La Hacienda Pública en los procedimientos concursales”, RGD núms. 628-629, 1997, págs. 139 y ss.

La terminación de la quiebra y el convenio concursal, Bosch, Barcelona, 2000.

SALVINI, L.:

La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA), Cedam, Padua, 1990.

“La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)” en la obra colectiva *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padua, 2000, págs. 577 y ss.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A.:

“Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, REDF núm. 87, 1995, págs. 421 y ss.

SÁNCHEZ MORÓN, M.:

“Los consejos de barrio en Italia: una experiencia de participación administrativa”, REDA núm. 14, 1977, págs. 415 y ss.

La participación del ciudadano en la Administración Pública, CEC, Madrid, 1980.

“Recursos administrativos” en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 321 y ss.

“Los principios generales del procedimiento administrativo comunitario y la reforma de legislación básica española” en la obra colectiva *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantías jurisdiccionales)*, Civitas, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 505 y ss.

“La terminación convencional en los procedimientos administrativos” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 77 y ss.

SÁNCHEZ PEDROCHE, A.:

“El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, RGD núm. 615, 1995, págs. 12913 y ss.

SÁNCHEZ PINO, A.J.:

“Exigencias de seguridad jurídica en materia tributaria”, REDF núms. 109-110, 2001, págs. 163 y ss.

SÁNCHEZ SERRANO, L.:

La declaración tributaria, IEF, Madrid, 1977.

“Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I y II)”, Impuestos, 1992, págs. 236 y ss.

Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional I, Marcial Pons, Madrid, 1997.

SANCHO REBULLIDA, F.:

“Notas sobre la naturaleza jurídica de la condonación de las obligaciones”, Revista de Derecho Privado, 1955, Tomo XXXIX, págs. 130 y ss.

SANFORD, C.:

“Ponencia general. Los costos del contribuyente y del Fisco en la tributación”, *Cahiers de Droit fiscal international* Vol. LXXIVb, Kluwer, Róterdam, 1989, págs. 95 y ss.

SANTACROCE, B.:

Il ravvedimento operoso e gli altri strumenti de patteggiamento fiscale, Cedam, Padua, 1996.

SANTAMARIA, B.:

“Accordi dubbi sul decreto reiterato. Concordato tributario. Eccessivi i limiti dell’istituto che rischia di eludere le aspettative di gettito”, *Il Fisco* núm. 37, 1994, págs. 8714 y ss.

SANTI FRASCAROLI, E.:

“Concordato stragiudiziale, transazione e negozio di accertamento”, *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, 1980, págs. 458 y ss.

SCHÄFFER, H.:

“Racionalización y creación del Derecho” en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, págs. 153 y ss.

SCHIAVOLIN, R.:

“Il collegamento soggettivo” en la obra colectiva *La capacità contributiva*, Cedam, Padua, 1993, págs. 69 y ss.

SCHICK, W.:

“La obligación de las autoridades fiscales de recaudar los impuestos” en la obra colectiva *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, págs. 183 y ss.

SCHULZE-FIELITZ, H.:

“¿Informalidad o ilegalidad de la actuación administrativa?”, DA núms. 235-236, 1993, págs. 90 y ss.

SDFUM:

Notas de Derecho financiero, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1967, Tomo I, Vols. I y III.

SEER, R.:

“Contratos, transacciones y otros acuerdos en Derecho tributario alemán” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 133 y ss.

SERRANO ANTÓN, F.:

La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996.

“La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos”, CT núm. 78, 1996, págs. 89 y ss.

SERRANO GUIRADO, E.:

“El trámite de audiencia en el procedimiento administrativo”, RAP núm. 4, 1951, págs. 129 y ss.

SIMÓN ACOSTA, E.:

El Derecho financiero y la ciencia jurídica, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.

SOLER ROCH, M.T.:

“Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, REDF núm. 25, 1980, págs. 5 y ss.

Prólogo a la obra de VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos de valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Edersa, Madrid, 2002.

SORIANO GARCÍA, J.E.:

“Hacia el control de la desviación de poder por omisión”, REDA núms. 40-41, 1984, págs. 173 y ss.

STASSINOPOULOS, M.:

Le droit de la défense devant les autorités administratives, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1976.

STESURI, A.:

“Contraddittorio e diritto alla difesa del contribuente in sede di accertamento fiscale”, *Giurisprudenza Tributaria* núm. 7, 1998, págs. 674 y ss.

STIPO, M.:

“L'accertamento con adesione del contribuente ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di Diritto pubblico e il problema della natura giuridica”, *Rassegna Tributaria*, 1998, págs. 1231 y ss.

TEDESCHI GARDELLA, B.:

“Gentlemen's agreement”, *Rivista di Diritto Civile*, 1990, págs. 731 y ss.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.:

“Incidencia de la CE en las prerrogativas de la Hacienda Pública” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 585 y ss.

“Las fuentes del Derecho financiero a la luz de la Constitución” en la obra colectiva *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, Vol. III, págs. 1989 y ss.

“La reforma de la gestión tributaria”, *CT* núm. 68, 1993, págs. 81 y ss.

“El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, REDF núm. 82, 1994, págs. 265 y ss.

“Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, REDF núm. 100, 1998, págs. 691 y ss.

TESORO, G.:

“La natura giuridica del concordato fiscale”, *Diritto e pratica tributaria*, 1937, págs. 393 y ss.

TIXIER, G.:

“Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale”, *Revue de Science et de Législation Financière* núm. 50, 1958, págs. 112 y ss.

TORNOS MAS, J.:

Prólogo a la obra de DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 17 y ss.

TORREGROSA CARNÉ, M.D.:

“Nulidad y anulabilidad de actos administrativos tributarios: fuentes, conceptos y delimitación”, *RTT* núm. 56, 2002, págs. 101 y ss.

TOSI, L.:

“Il requisito di effettività” en la obra colectiva *La capacità contributiva*, Cedam, Padua, 1993, págs. 101 y ss.

“Profili di costituzionalità della parametrizzazione del reddito” en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, págs. 37 y ss.

URANGA COGOLLOS, C.:

“El principio de eficacia en la organización administrativa: hacia una Administración por sistemas” en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, DA núms. 218-219, 1989, págs. 97 y ss.

VALDÉS COSTA, R.:

“El principio de igualdad en las partes de la relación jurídica tributaria”, REDF núm. 73, 1992, págs. 5 y ss.

Curso de Derecho Tributario, Editorial Temis, Santa Fe de Bogotá, 1996.

VAN RIJN, A.:

“A comparative study of taxpayer protection in five member countries of the European Union” en la obra colectiva *Taxpayer protection in the European Union*, Kluwer, La Haya, 1998, págs. 45 y ss.

VANONI, E.:

Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias, IEF, Madrid, 1973 (Trad. JUAN MARTÍN QUERALT).

VASTA, A.:

“L’Agreement tributario in Gran Bretagna”, *Rivista di Diritto Tributario*, 1995, págs. 873 y ss.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P.:

Los acuerdos previos de valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Edersa, Madrid, 2002.

“Los acuerdos previos de valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista de contabilidad y tributación* núm. 230, 2002, págs. 41 y ss.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.:

“Configuración jurídica de la obligación tributaria”, *RDFHP* núm. 25, 1957, págs. 7 y ss.

“Consideraciones sobre el hecho imponible”, *RDFHP* núm. 39, 1960, págs. 563 y ss.

“Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”, *RDFHP* núm. 60, 1965, págs. 923 y ss.

“Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, *REDF* núm. 7, 1975, págs. 443 y ss.

VILLAR PALASÍ, J.L. y SUÑE LLINAS, E.:

“Artículo 9º. El Estado de Derecho y la Constitución” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo I, págs. 467 y ss.

VILLATA, R.:

“Riflessioni in tema di partecipazione al procedimento e legittimazione processuale”, *Dir. Proc. Amm.*, 1992, págs. 171 y ss.

VILLAVERDE GÓMEZ, B.:

“Propuestas para una reforma del régimen jurídico de las consultas tributarias”, RDFHP núm. 261, 2001, págs. 691 y ss.

WALINE, M.:

“Le principe “audi alteram partem”” en la obra colectiva *Livre jubilaire du Conseil d’État du Grand-Duché de Luxembourg*, Impr. Bourg-Bouger, Luxemburgo, 1957.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.:

“Sobre la revocación de los actos tributarios”, TF núm. 138, 2002, págs. 71 y ss.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I.:

Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al Real Decreto 1684/1990, Ed. Ciss, Valencia, 1993.

ZEGHBIB, H.:

“Principe du contradictoire et procédure administrative non contentieuse”, *Revue de Droit Public* núm. 2, 1998, págs. 467 y ss.

ZORNOZA PÉREZ, J.J.:

“Interpretación administrativa y consulta tributaria”, REDF núms. 47-48, 1985, págs. 463 y ss.

“Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1385 y ss.

“Determinación de los precios de transferencia en ausencia de precios de mercado comparables”, CT núm. 67, 1993, págs. 123 y ss.

“¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 161 y ss.

Prólogo a la obra de GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998, págs. 19 y ss.

“La Ley de derechos y garantías del contribuyente y la aplicación de los tributos”, *Justicia Administrativa* núm. 2, 1999, págs. 23 y ss.

ÍNDICE DE JURISPRUDENCIA

ESPAÑA

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

| | |
|---|---------------------------------------|
| ATC 1110/1986, de 22 de diciembre | 398 |
| ATC 1983/274, de 8 de junio..... | 359, 413 |
| ATC 225/1988, de 15 de febrero | 170 |
| ATC 25/1998, de 26 de enero | 425 |
| ATC 275/1988, de 29 de febrero | 170 |
| ATC 28/1984, de 18 de enero | 412 |
| ATC 45/1987, de 14 de enero | 401 |
| ATC 6/1987, de 9 de enero | 401 |
| ATC 604/1987, de 20 de mayo..... | 67, 91, 170 |
| ATC 74/1996, de 25 de marzo..... | 375 |
| ATC 942/1985, de 18 de diciembre | 425 |
| STC 1/1983, de 13 de enero..... | 399, 400 |
| STC 1/2000, de 17 de enero..... | 98 |
| STC 1/2001, de 15 de enero..... | 153, 375, 384, 388 |
| STC 10/1985, de 28 de enero..... | 384 |
| STC 100/1994, de 11 de abril | 167, 173 |
| STC 102/1998, de 18 de mayo..... | 99 |
| STC 104/1984, de 4 de noviembre..... | 399 |
| STC 104/2000, de 13 de abril | 390, 408 |
| STC 104/2002, de 6 de mayo..... | 104, 153 |
| STC 105/1994, de 11 de abril | 398 |
| STC 106/1993, de 22 de mayo..... | 173 |
| STC 108/1986, de 29 de julio..... | 408 |
| STC 108/1996, de 29 de julio | 408 |
| STC 108/2000, de 5 de mayo..... | 399, 400 |
| STC 108/2001, de 23 de abril | 104, 377 |
| STC 11/1981, de 8 de abril | 340 |
| STC 11/1982, de 29 de marzo..... | 399, 400 |
| STC 11/1988, de 2 de febrero | 400 |
| STC 11/1993, de 18 de enero..... | 102 |
| STC 110/1984, de 26 de noviembre..... | 80, 218, 262, 301, 328, 337, 340, 518 |
| STC 111/2002, de 6 de mayo..... | 377 |
| STC 112/1996, de 24 de junio | 105 |
| STC 112/1997, de 3 de junio..... | 399 |
| STC 112/2002, de 6 de mayo..... | 400 |
| STC 114/1983, de 6 de diciembre..... | 381 |
| STC 114/2000, de 5 de mayo..... | 90, 99, 162 |
| STC 119/1988, de 20 de junio | 384 |
| STC 119/1995, de 17 de julio | 35, 409, 425, 426, 427, 428, 429 |

STC 119/1998, de 4 de junio..... 105

STC 119/1999, de 28 de junio..... 99

STC 119/2002, de 20 de mayo de 2002 374

STC 12/1987, de 4 de febrero 76

STC 120/1993, de 19 de abril..... 399, 400, 405

STC 120/2000, de 10 de mayo..... 90, 162, 408

STC 122/1987, de 14 de julio..... 384

STC 122/1991, de 3 de junio..... 105

STC 122/2001, de 4 de junio..... 377

STC 124/1987, de 15 de julio 399

STC 124/2000, de 16 de mayo..... 384

STC 126/1987, de 16 de julio..... 337

STC 127/2002, de 23 de mayo..... 147

STC 131/2000, de 16 de mayo..... 377

STC 133/2002, de 3 de junio..... 377

STC 134/1996, de 22 de julio..... 336, 337

STC 134/2002, de 3 de junio..... 104, 153

STC 135/2000, de 29 de mayo..... 377

STC 137/1998, de 29 de junio..... 384

STC 139/2000, de 29 de mayo..... 106

STC 139/2002, de 3 de junio..... 103, 104, 143

STC 14/1984, de 3 de febrero 104

STC 14/1998, de 22 de enero..... 365

STC 145/1990, de 1 de abril..... 173

STC 145/1990, de 1 de octubre 167

STC 145/1992, de 13 de octubre 76

STC 145/1998, de 30 de junio 399

STC 148/1993, de 29 de abril..... 298

STC 15/1990, de 1 de febrero 76

STC 15/1995, de 24 de enero 173

STC 15/1999, de 22 de febrero 76, 104

STC 150/1990, de 4 de octubre 365, 386, 387, 388, 390

STC 150/2001, de 2 de julio 377

STC 152/1999, de 14 de septiembre 98

STC 152/2000, de 12 de junio..... 101

STC 154/2000, de 12 de junio..... 99

STC 155/2001, de 2 de julio 104, 106

STC 157/1997, de 2 de octubre 374

STC 159/1997, de 2 de octubre 379, 382, 384

STC 160/1998, de 14 de julio..... 399

STC 160/2000, de 12 de junio..... 399

STC 161/1985, de 29 de noviembre 100

STC 161/2000, de 12 de junio..... 400

STC 162/1993, de 18 de mayo..... 101

STC 162/2000, de 12 de junio..... 377

STC 162/2001, de 5 de julio..... 377

| | |
|---|--|
| STC 164/1985, de 13 de noviembre..... | 340 |
| STC 164/1995, de 13 de noviembre..... | 375 |
| STC 166/1998, de 15 de julio | 415 |
| STC 167/1995, de 28 de diciembre..... | 379 |
| STC 173/1996, de 31 de octubre..... | 336, 337, 385, 387, 388 |
| STC 174/1995, de 23 de noviembre..... | 399, 400 |
| STC 175/1897, de 4 de noviembre..... | 172 |
| STC 175/1987, de 4 de noviembre..... | 172 |
| STC 175/1994, de 7 de junio | 101 |
| STC 175/1997, de 21 de mayo..... | 399 |
| STC 176/2000, de 26 de junio | 377 |
| STC 178/1989, de 2 de noviembre..... | 415 |
| STC 178/1991, de 19 de septiembre | 101 |
| STC 178/2001, de 17 de septiembre | 90, 99 |
| STC 18/1981, de 8 de junio..... | 46, 109, 146, 147, 173 |
| STC 18/1988, de 16 de febrero | 384 |
| STC 181/2000, de 29 de junio | 375, 408 |
| STC 182/1996, de 28 de octubre..... | 341 |
| STC 182/1997, de 28 de octubre..... | 336, 337, 338, 345, 346, 351, 352, 357, 385, 388, 411 |
| STC 183/1997, de 28 de octubre..... | 374, 384 |
| STC 185/1990, de 15 de noviembre..... | 171 |
| STC 185/1995, de 14 de diciembre..... | 352, 354, 356 |
| STC 186/1993, de 7 de junio..... | 365 |
| STC 188/2000, de 10 de julio | 100 |
| STC 189/2000, de 10 de julio | 400 |
| STC 19/1987, de 17 de febrero | 337, 344, 346, 350, 351, 352, 356, 373 |
| STC 19/1988, de 16 de febrero | 381 |
| STC 19/1992, de 14 de febrero | 76 |
| STC 191/1995, de 18 de diciembre..... | 104 |
| STC 191/2001, de 1 de octubre..... | 99 |
| STC 193/2001, de 1 de octubre..... | 377 |
| STC 194/1987, de 9 de diciembre..... | 173 |
| STC 194/2000, de 19 de julio | 146, 276, 281, 340, 341, 365, 367, 368, 370, 394, 501, 509, 527, 528 |
| STC 196/2001, de 4 de octubre..... | 377 |
| STC 197/1987, de 11 de diciembre..... | 373 |
| STC 197/1992, de 19 de noviembre..... | 337, 387, 388 |
| STC 197/2001, de 4 de octubre..... | 98 |
| STC 199/1991, de 28 de octubre..... | 76 |
| STC 199/1998, de 13 de octubre..... | 415 |
| STC 2/1982, de 29 de enero..... | 340 |
| STC 2/2000, de 17 de enero..... | 174 |
| STC 20/1986, de 12 de febrero..... | 375 |
| STC 200/2001, de 4 de octubre..... | 374 |
| STC 201/1987, de 16 de diciembre..... | 99, 399, 400 |
| STC 202/1987, de 17 de diciembre..... | 373 |
| STC 204/1999, de 29 de noviembre..... | 106 |

| | |
|---|--|
| STC 205/1992, de 26 de noviembre | 385, 387, 388 |
| STC 209/1988, de 10 de noviembre | 379, 382 |
| STC 209/1993, de 28 de junio | 105, 106 |
| STC 21/2002, de 28 de enero | 374, 375 |
| STC 210/2000, de 18 de septiembre | 105 |
| STC 211/2001, de 29 octubre | 162 |
| STC 212/1993, de 28 de junio | 35 |
| STC 212/1994, de 13 de julio | 173 |
| STC 212/2000, de 18 de septiembre | 105 |
| STC 212/2001, de 29 de octubre | 375 |
| STC 213/1990, de 20 de diciembre | 399 |
| STC 213/2000, de 18 de septiembre | 105 |
| STC 214/1999, de 29 de noviembre | 106 |
| STC 215/1999, de 29 de noviembre | 104 |
| STC 217/1991, de 14 de noviembre | 406 |
| STC 22/1984, de 17 de febrero | 298, 415, 420 |
| STC 220/1997, de 4 de diciembre | 104 |
| STC 221/1992, de 11 de diciembre | 250, 336, 352, 354, 355, 356, 358, 363, 365 |
| STC 221/2001, de 31 de octubre | 106 |
| STC 227/1988, de 29 de noviembre | 383, 408, 413 |
| STC 227/2000, de 2 de octubre | 104 |
| STC 228/2000, de 2 de octubre | 98 |
| STC 229/2000, de 2 de octubre | 99 |
| STC 229/2001, de 26 de noviembre | 377, 407 |
| STC 23/1986, de 13 de abril | 398 |
| STC 23/1987, de 23 de febrero | 105 |
| STC 23/2001, de 29 de enero | 146 |
| STC 230/2000, de 2 de octubre | 400 |
| STC 233/1999, de 16 de diciembre | 296 |
| STC 237/1991, de 12 de diciembre | 298 |
| STC 238/1992, de 17 de diciembre | 298 |
| STC 239/2000, de 16 de octubre | 377 |
| STC 246/1991, de 19 de diciembre | 46, 109, 146 |
| STC 25/2000, de 31 de enero | 105 |
| STC 25/2001, de 29 de enero | 146 |
| STC 250/2000, de 30 de octubre | 373 |
| STC 253/2000, de 30 de octubre | 153 |
| STC 256/2000, de 30 de octubre | 399 |
| STC 26/1983, de 13 de abril | 398 |
| STC 26/2001, de 29 de enero | 146, 163, 384 |
| STC 261/2000, de 30 de octubre | 105 |
| STC 27/1981, de 20 de julio | 336, 338, 343, 363, 365, 381, 384, 385, 395, 407, 410, 411 |
| STC 27/1987, de 27 de febrero | 415 |
| STC 27/2002, de 11 de febrero | 104 |
| STC 273/2000, de 15 de noviembre | 388 |
| STC 276/2000, de 16 de noviembre | 163, 172, 239 |

| | |
|---------------------------------------|--------------------|
| STC 277/2000, de 27 de noviembre..... | 96, 110 |
| STC 279/1994, de 17 de octubre..... | 76 |
| STC 3/2000, de 17 de enero..... | 174 |
| STC 3/2001, de 15 de enero..... | 99 |
| STC 300/2000, de 11 de diciembre..... | 98 |
| STC 302/2000, de 11 de diciembre..... | 100 |
| STC 303/2000, de 11 de diciembre..... | 406 |
| STC 307/2000, de 18 de diciembre..... | 163 |
| STC 309/2000, de 18 de diciembre..... | 104 |
| STC 31/2001, de 12 de febrero..... | 153 |
| STC 312/2000, de 18 de diciembre..... | 163 |
| STC 32/1986, de 21 de febrero..... | 398 |
| STC 32/1987, de 10 de marzo..... | 384 |
| STC 325/1994, de 12 de diciembre..... | 384 |
| STC 35/2002, de 11 de febrero..... | 104, 105, 153 |
| STC 37/1981, de 16 de noviembre..... | 352, 382 |
| STC 37/1987, de 26 de marzo..... | 336, 340, 365 |
| STC 37/2001, de 12 febrero..... | 377 |
| STC 38/1997, de 27 de febrero..... | 345 |
| STC 39/1983, de 17 de mayo..... | 359, 413 |
| STC 40/1982, de 11 de octubre..... | 48 |
| STC 40/1996, de 12 de marzo..... | 399 |
| STC 45/1989, de 20 de febrero..... | 339, 373 |
| STC 46/1990, de 15 de marzo..... | 390 |
| STC 46/1996, de 25 de marzo..... | 377, 410 |
| STC 47/1987, de 22 de abril..... | 101 |
| STC 47/1989, de 21 de febrero..... | 378, 379 |
| STC 47/2001, de 15 de febrero..... | 106, 375 |
| STC 48/1986, de 23 de abril..... | 167, 173 |
| STC 5/1995, de 10 de enero..... | 105 |
| STC 5/2001, de 15 de enero..... | 104 |
| STC 50/1995, de 23 de febrero..... | 46, 80, 218, 301 |
| STC 51/1996, de 26 de marzo..... | 101 |
| STC 52/1987, de 7 de mayo..... | 375 |
| STC 54/1993, de 15 de febrero..... | 363, 379, 382 |
| STC 55/1997, de 17 de marzo..... | 399 |
| STC 55/1998, de 16 de marzo..... | 374 |
| STC 56/1996, de 15 de abril..... | 104 |
| STC 56/2001, de 26 de febrero..... | 100 |
| STC 58/1996, de 15 de abril..... | 104 |
| STC 58/1997, de 18 de marzo..... | 105 |
| STC 6/1983, de 4 de febrero..... | 250, 352, 353, 354 |
| STC 6/2002, de 14 de enero..... | 105 |
| STC 60/1982, de 11 de octubre..... | 49 |
| STC 60/1993, de 18 de febrero..... | 408 |
| STC 60/2002, de 11 de marzo..... | 583 |

| | |
|---|---|
| STC 62/1982, de 15 de octubre..... | 413 |
| STC 62/1983, de 11 de julio..... | 31, 48, 49, 338 |
| STC 62/2002, de 11 de marzo..... | 400 |
| STC 63/1984, de 21 de mayo..... | 377, 394, 410 |
| STC 642/1986, de 23 de julio..... | 341 |
| STC 65/1983, de 21 de julio..... | 399, 400 |
| STC 65/1993, de 1 de marzo..... | 400 |
| STC 66/1984, de 6 de junio..... | 298 |
| STC 66/1985, de 23 de mayo..... | 383, 408, 413 |
| STC 67/1987, de 21 de mayo..... | 170 |
| STC 67/1990, de 5 de abril..... | 414 |
| STC 67/2000, de 13 de marzo..... | 104 |
| STC 68/1982, de 22 de noviembre..... | 384 |
| STC 68/1983, de 26 de julio..... | 399 |
| STC 68/1985, de 27 de mayo..... | 91, 170, 171, 172 |
| STC 68/1987, de 21 de mayo..... | 170 |
| STC 68/1988, de 30 de marzo..... | 173 |
| STC 70/1988, de 19 de abril..... | 383, 413 |
| STC 70/1996, de 26 de abril..... | 383 |
| STC 71/1982, de 30 de noviembre..... | 386, 395, 407 |
| STC 71/1998, de 30 de marzo..... | 374, 384 |
| STC 73/1988, de 21 de abril..... | 379 |
| STC 73/2000, de 14 de marzo..... | 408 |
| STC 74/2002, de 8 de abril de 2002..... | 377 |
| STC 75/1983, de 3 de agosto..... | 420 |
| STC 76/1990, de 26 de abril..... | 46, 58, 80, 109, 146, 218, 246, 247, 276, 301, 328, 340, 341, 374, 375, 394, 397, 571 |
| STC 76/1994, de 14 de marzo..... | 426 |
| STC 78/1996, de 20 de mayo..... | 401 |
| STC 8/1986, de 21 de enero..... | 373, 375, 376, 382 |
| STC 80/1994, de 14 de marzo..... | 35, 425 |
| STC 80/1996, de 20 de mayo..... | 398 |
| STC 81/1995, de 5 de junio..... | 407 |
| STC 82/1999, de 10 de mayo..... | 106, 157 |
| STC 82/2001, de 26 de marzo..... | 377 |
| STC 83/1984, de 24 de julio..... | 376 |
| STC 84/1999, de 10 de mayo..... | 384 |
| STC 86/1985, de 10 de julio..... | 375 |
| STC 86/2000, de 27 de marzo..... | 104, 105 |
| STC 90/1994, de 17 de marzo..... | 418 |
| STC 91/1990, de 23 de mayo..... | 407 |
| STC 91/2000, de 30 de marzo..... | 173 |
| STC 92/1996, de 27 de mayo..... | 101 |
| STC 92/2001, de 2 de abril..... | 104 |
| STC 93/1992, de 11 de junio..... | 102 |
| STC 93/2000, de 10 de abril..... | 103 |

| | |
|--|--------------------|
| STC 93/2001, de 2 de abril | 146, 172 |
| STC 96/2002, de 25 de abril | 374, 386, 390, 408 |
| STC 97/1992, de 19 de noviembre..... | 385 |
| STC 98/1985, de 29 de julio | 381 |
| STC 98/1996, de 10 de junio | 104 |
| STC 99/1985, de 30 de septiembre | 399, 400 |

TRIBUNAL SUPREMO

| | |
|--|--------------------|
| STS 12 de julio de 1989 (ref. Aranzadi 5754) | 173 |
| STS 14 de diciembre de 1993 (ref. Aranzadi 9514) | 156 |
| STS 26 de noviembre de 1992 (ref. Aranzadi 9333) | 178 |
| STS 9 de julio de 1984 (ref. Aranzadi 4226) | 561 |
| STS de 1 de julio de 1991 (ref. Aranzadi 5578) | 225, 426 |
| STS de 10 de diciembre de 1992 (ref. Aranzadi 9726)..... | 447 |
| STS de 10 de febrero de 1997 (ref. Aranzadi 1087) | 176 |
| STS de 10 de junio de 1968 (ref. Aranzadi 3179) | 235 |
| STS de 10 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 5112) | 106, 169 |
| STS de 10 de junio de 1994 (ref. Aranzadi 4657) | 101 |
| STS de 10 de marzo de 1989 (ref. Aranzadi 2007) | 164 |
| STS de 10 de octubre de 1991 (ref. Aranzadi 7852)..... | 155 |
| STS de 10 mayo de 1984 (ref. Aranzadi 2878)..... | 252 |
| STS de 11 de junio de 1984 (ref. Aranzadi 3460) | 43, 89, 161 |
| STS de 11 de noviembre de 1993 (ref. Aranzadi 8856)..... | 156 |
| STS de 11 de noviembre de 1996 (ref. Aranzadi 8446)..... | 176 |
| STS de 11 de octubre de 1993 (ref. Aranzadi 7233)..... | 156 |
| STS de 12 de diciembre de 2001 (ref. Aranzadi 99)..... | 153 |
| STS de 12 de enero de 1995 (ref. Aranzadi 485)..... | 156 |
| STS de 12 de enero de 1998 (ref. Aranzadi 232)..... | 176 |
| STS de 12 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 541) | 174 |
| STS de 12 de febrero de 1996 (ref. Aranzadi 1430)..... | 542 |
| STS de 12 de julio de 1989 (ref. Aranzadi 5754) | 169 |
| STS de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966) | 156, 169, 174, 175 |
| STS de 12 de mayo de 1986 (ref. Aranzadi 2909)..... | 104 |
| STS de 12 de noviembre de 1900 | 93 |
| STS de 13 de enero de 1961 (ref. Aranzadi 138)..... | 92 |
| STS de 13 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 2929) | 106 |
| STS de 13 de febrero de 1995 (ref. Aranzadi 1012) | 172, 173, 176 |
| STS de 13 de noviembre de 1973 (ref. Aranzadi 4329)..... | 103, 167, 174 |
| STS de 13 de octubre de 2000 (ref. Aranzadi 7915)..... | 102, 158 |
| STS de 14 de febrero de 1981 (ref. Aranzadi 625) | 117 |
| STS de 14 de marzo de 1984 (ref. Aranzadi 1735)..... | 185 |
| STS de 14 de mayo de 1990 (ref. Aranzadi 4381)..... | 169 |
| STS de 14 de mayo de 1998 (ref. Aranzadi 4148)..... | 402, 447, 570 |
| STS de 14 de noviembre de 1967 (ref. Aranzadi 4656)..... | 103, 167, 174 |

| | |
|--|----------------------------|
| STS de 14 de octubre de 1966 (ref. Aranzadi 4190) | 103, 167, 174 |
| STS de 15 de diciembre de 1987 (ref. Aranzadi 9503) | 92 |
| STS de 15 de marzo de 1988 (ref. Aranzadi 2229) | 174 |
| STS de 15 de noviembre de 1996 (ref. Aranzadi 9583) | 447, 570 |
| STS de 16 abril de 1984 (ref. Aranzadi 2143) | 252 |
| STS de 16 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8001) | 92, 149, 172, 178, 185 |
| STS de 16 de diciembre de 1993 (ref. Aranzadi 9332) | 175 |
| STS de 16 de junio de 1993 (ref. Aranzadi 4347) | 92 |
| STS de 16 de junio de 1997 (ref. Aranzadi 5263) | 173 |
| STS de 16 de mayo de 1989 (ref. Aranzadi 3974) | 174 |
| STS de 16 de mayo de 1989 (ref. Aranzadi 4608) | 561 |
| STS de 17 de enero de 1992 (referencia Aranzadi 605) | 176 |
| STS de 17 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 77) | 156 |
| STS de 17 de marzo de 1964 (ref. Aranzadi 1131) | 92 |
| STS de 17 de mayo de 1993 (referencia Aranzadi 3889) | 176 |
| STS de 17 de octubre de 1989 (ref. Aranzadi 7192) | 44, 92, 93, 175 |
| STS de 17 enero de 1992 (ref. Aranzadi 605) | 147, 347 |
| STS de 18 de abril de 1979 (ref. Aranzadi 2122) | 169 |
| STS de 18 de octubre de 1995 (ref. Aranzadi 7301) | 542 |
| STS de 19 de abril de 1992 (ref. El Derecho 4998) | 68, 175 |
| STS de 19 de diciembre de 1975 (ref. Aranzadi 5067) | 155 |
| STS de 19 de diciembre de 1997 (ref. Aranzadi 5524) | 73 |
| STS de 19 de octubre de 1889 | 161 |
| STS de 19 de septiembre de 1989 (ref. Aranzadi 7229) | 174 |
| STS de 2 de febrero de 1988 (referencia el Derecho 1988/807) | 295 |
| STS de 2 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2502) | 46, 147 |
| STS de 2 de octubre de 1986 (ref. Aranzadi 5376) | 105 |
| STS de 20 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 204) | 68,102, 154, 158, 170, 175 |
| STS de 20 de enero de 1990 (ref. Aranzadi 398) | 561 |
| STS de 20 de enero de 1995 (ref. Aranzadi 433) | 418 |
| STS de 20 de febrero de 1976 (ref. Aranzadi 1416) | 173 |
| STS de 20 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3296) | 105 |
| STS de 20 de julio de 2000 (ref. Aranzadi 6167), | 153, 176 |
| STS de 20 de septiembre de 1980 (ref. Aranzadi 3758) | 90, 95 |
| STS de 21 de diciembre de 1951 (ref. Aranzadi 2709) | 173 |
| STS de 21 de diciembre de 1983 (ref. Aranzadi 6404) | 92, 93 |
| STS de 21 de febrero (ref. Aranzadi 795) | 169, 171, 174 |
| STS de 21 de marzo de 1997 (ref. Aranzadi 2359) | 176 |
| STS de 21 de octubre de 1977 (ref. Aranzadi 3904) | 500 |
| STS de 21 de octubre de 1980 (ref. Aranzadi 3927) | 117, 155 |
| STS de 22 de abril de 1998 (ref. Aranzadi 2652) | 252 |
| STS de 22 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8082) | 156 |
| STS de 22 de enero de 1993 (ref. Aranzadi 1114) | 447 |
| STS de 22 de mayo de 1993 (ref. Aranzadi 4880) | 156, 175 |
| STS de 22 de septiembre de 1990 (ref. Aranzadi 1505) | 99, 117 |
| STS de 23 de abril de 1984 (ref. Aranzadi 2871) | 156 |

| | |
|--|-------------------------|
| STS de 23 de mayo de 1995 (ref. Aranzadi 4027)..... | 174 |
| STS de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489)..... | 156, 169, 174, 175, 176 |
| STS de 24 de abril de 2000 (ref. Aranzadi 4901)..... | 95, 99, 108, 149, 190 |
| STS de 24 de enero de 1989 (ref. Aranzadi 434)..... | 151, 178 |
| STS de 24 de febrero de 1992 (ref. El Derecho 3012)..... | 68, 175 |
| STS de 24 de mayo de 1995 (ref. Aranzadi 4178)..... | 173, 174 |
| STS de 25 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3374)..... | 92, 106, 174 |
| STS de 25 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2948)..... | 92, 176, 177 |
| STS de 25 de mayo de 1999 (ref. Aranzadi 5620)..... | 172, 379, 413, 573 |
| STS de 25 de octubre de 1991 (referencia Aranzadi 8106)..... | 176 |
| STS de 25 de septiembre de 1997 (ref. Aranzadi 7737)..... | 253 |
| STS de 26 de abril de 1982 (ref. Aranzadi 2465)..... | 67, 169 |
| STS de 26 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 1991)..... | 327 |
| STS de 26 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 2795)..... | 174 |
| STS de 26 de marzo de 1999 (ref Aranzadi 3027)..... | 174, 176 |
| STS de 26 de mayo de 1989 (ref. Aranzadi 4607)..... | 561 |
| STS de 26 de noviembre de 1992 (ref. Aranzadi 9333)..... | 68, 172, 175 |
| STS de 27 de febrero de 1991 (ref. Aranzadi 1706)..... | 68, 154, 170, 175 |
| STS de 27 de noviembre de 1987 (ref. Aranzadi 8701)..... | 500 |
| STS de 27 de octubre de 1996 (ref. Aranzadi 7713)..... | 176 |
| STS de 28 de diciembre de 1994 (ref. Aranzadi 624)..... | 176 |
| STS de 28 de enero 1984 (ref. Aranzadi 217)..... | 252 |
| STS de 28 de enero de 1985 (ref. Aranzadi 886)..... | 102, 158 |
| STS de 28 de febrero de 1974..... | 190 |
| STS de 28 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 2162)..... | 105, 106 |
| STS de 28 de junio de 1993 (ref. Aranzadi 1590)..... | 145 |
| STS de 28 de junio de 1996 (ref. Aranzadi 5338)..... | 108, 156, 174, 179 |
| STS de 28 de septiembre de 1990 (ref. Aranzadi 9030)..... | 171 |
| STS de 29 de abril de 1970 (ref. Aranzadi 1970)..... | 103, 167, 174 |
| STS de 29 de abril de 1988 (ref. Aranzadi 3157)..... | 500 |
| STS de 29 de enero de 1992 (ref. Aranzadi 1242)..... | 169 |
| STS de 29 de octubre de 1962 (ref. Aranzadi 4161)..... | 92 |
| STS de 3 de diciembre de 1987 (ref. Aranzadi 8916)..... | 447 |
| STS de 3 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4984)..... | 177 |
| STS de 3 de mayo de 1980 (ref. Aranzadi 2772)..... | 154, 170, 174 |
| STS de 30 de abril de 1979 (ref. Aranzadi 1592)..... | 326 |
| STS de 30 de abril de 1984 (ref. Aranzadi 2177)..... | 92 |
| STS de 30 de abril de 1992 (ref. Aranzadi 4207)..... | 225 |
| STS de 30 de abril de 1999 (ref. Aranzadi 5196)..... | 156, 159 |
| STS de 30 de diciembre de 1992 (ref. Aranzadi 10531)..... | 156 |
| STS de 30 de enero de 1997 (ref. Aranzadi 1340)..... | 99 |
| STS de 30 de junio de 1982 (ref. Aranzadi 4861)..... | 106 |
| STS de 30 de marzo de 1981 (ref. Aranzadi 1428)..... | 155, 173 |
| STS de 30 de marzo de 1992 (ref. Aranzadi 1196)..... | 169 |
| STS de 30 de marzo de 1992 (ref. Aranzadi 2351)..... | 561 |
| STS de 30 de marzo de 1992 (ref. Aranzadi 2353)..... | 585 |

| | |
|--|------------------------|
| STS de 30 de noviembre de 1995 (ref. Aranzadi 8582) | 175 |
| STS de 30 de octubre de 1989 (ref. Aranzadi 6972) | 235 |
| STS de 31 de diciembre de 1932 | 93 |
| STS de 31 de enero de 1989 (ref. Aranzadi 584) | 176 |
| STS de 31 de marzo de 1950 | 169 |
| STS de 4 de febrero de 1986 (ref. Aranzadi 1225) | 156, 581 |
| STS de 4 de febrero de 1999 (ref. Aranzadi 1382) | 76, 104, 176, 178, 576 |
| STS de 5 de diciembre de 1990 (ref. Aranzadi 9732) | 105 |
| STS de 5 de diciembre de 2000 (ref. Aranzadi 10087) | 92, 167, 175, 177 |
| STS de 5 de mayo de 1989 (ref. Aranzadi 3654) | 561 |
| STS de 5 septiembre de 1991 (ref. Aranzadi 7130) | 447 |
| STS de 6 de abril de 1995 (ref. Aranzadi 3004) | 157, 173 |
| STS de 6 de abril de 2000 | 147 |
| STS de 6 de diciembre de 1979 (ref. Aranzadi 4715) | 156 |
| STS de 6 de diciembre de 1996 (ref. Aranzadi 562) | 366 |
| STS de 6 de mayo de 1994 (ref. Aranzadi 4364) | 156 |
| STS de 6 de noviembre de 1990 (ref. Aranzadi 8742) | 175 |
| STS de 6 de noviembre de 1993 (ref. Aranzadi 8618) | 235 |
| STS de 6 de octubre de 1993 (ref. Aranzadi 7444) | 68, 154, 170, 175, 432 |
| STS de 7 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 1484) | 177 |
| STS de 7 de febrero de 1992 (referencia Aranzadi 4193) | 176 |
| STS de 7 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 1590) | 106 |
| STS de 7 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 1484) | 171, 172, 176 |
| STS de 7 de julio de 1930 | 169 |
| STS de 7 de julio de 1982 (ref. Aranzadi 5336) | 155, 173 |
| STS de 7 de junio de 1983 (ref. Aranzadi 3277) | 252 |
| STS de 7 de mayo de 1993 (ref. Aranzadi 3397) | 177 |
| STS de 8 de febrero de 1988 (ref. Aranzadi 793) | 149, 190 |
| STS de 8 de junio de 1988 (ref. Aranzadi 5070) | 173 |
| STS de 9 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 2916) | 105 |
| STS de 16 de junio de 1993 (ref. Aranzadi 4347) | 172 |

AUDIENCIA NACIONAL, TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

| | |
|---|---------------|
| SAN de 18 de noviembre de 1997 (ref. Aranzadi 1365) | 585 |
| SAN de 25 de marzo de 1997 | 352, 354, 355 |
| SAN de 28 de noviembre de 1995 | 561 |
| SAN de 29 de septiembre de 1999 (ref. Aranzadi 1839) | 147, 148 |
| SAN de 6 de octubre de 1999 (ref. Aranzadi 1741) | 147, 148 |
| SAN de 6 julio de 2000 (ref. Aranzadi 1084) | 533 |
| STSJ de Asturias de 17 de enero de 1997 (ref. Aranzadi 213) | 585 |
| STSJ de Asturias de 6 de noviembre de 1995 (ref. Aranzadi 1547) | 172 |
| STSJ de Baleares de 7 de marzo de 1990 | 147 |
| STSJ de Canarias de 20 de junio de 1995 (ref. Aranzadi 734) | 172 |

| | |
|---|-------------------------|
| STSJ de Canarias de 22 de mayo de 1995 (ref. Aranzadi 590) | 172 |
| STSJ de Castilla y León de 10 de marzo de 1999 (ref. Aranzadi 761) | 172 |
| STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de noviembre de 1997 (ref. Aranzadi 1576)..... | 144, 145 |
| STSJ de la Rioja de 13 de noviembre de 1998 (ref. Aranzadi 1704)..... | 147 |
| STSJ de la Rioja de 2 de octubre de 1998 (ref. Aranzadi 1521)..... | 147 |
| STSJ de Murcia de 18 de marzo de 1998 (ref. Aranzadi 346)..... | 405, 447, 520, 561, 570 |

TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

| | |
|---|--------------------|
| RTEAC de 10 de enero de 1996 (ref. Aranzadi 219)..... | 148 |
| RTEAC de 10 de noviembre de 1993 (ref. Aranzadi 1638) | 148 |
| RTEAC de 10 de octubre de 1997 (ref. Aranzadi 1528) | 148 |
| RTEAC de 13 de mayo de 1998 (ref. Aranzadi 1586)..... | 148 |
| RTEAC de 23 de febrero de 1994..... | 148 |
| RTEAC de 27 de enero del 2000 (ref. Aranzadi 657) | 447, 570 |
| RTEAC de 3 de noviembre de 1992 | 573 |
| RTEAC de 3 diciembre de 1998 (ref. Aranzadi 132) | 260, 288, 590, 591 |
| RTEAC de 31 de enero de 1994 (ref. Aranzadi 260)..... | 147 |
| RTEAC de 8 de junio de 2000 (ref. Aranzadi 1397) | 447, 570 |
| RTEAC de 9 de marzo de 2000 (ref. Aranzadi 928) | 447, 570 |
| RTEAC de 9 de septiembre de 1999 (ref. Aranzadi 1763) | 253, 276, 492, 570 |
| RTEAR de Cataluña de 30 de junio de 1992 | 148 |

FRANCIA

“CONSEIL D’ÉTAT”

| | |
|--|----------|
| SCE de 10 de enero de 2001, núm. 211967 (en Bulletin des Conclusions Fiscales núm. 4, 2001, comentario 47). | 122 |
| SCE de 10 de noviembre de 1993, núm. 62445 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 1, 1994, pág. 51) | 125 |
| SCE de 11 de enero de 1978, núm. 87894 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 3, 1978, pág. 82) | 126 |
| SCE de 11 de enero de 1993, núms. 78985 y 78986 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 3, 1993, pág. 252)..... | 124 |
| SCE de 12 de abril de 1996, núm. 126337 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 6, 1996, págs. 446 y 447)..... | 124 |
| SCE de 13 de mayo de 1987, núm. 45609 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 7, 1987, pág. 395) | 127 |
| SCE de 13 de noviembre de 1996, núm. 148578 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 3, 1997, págs. 191 y ss.)..... | 123 |
| SCE de 14 de octubre de 1979, <i>Rassemblement des nouveaux avocats de France et autres</i> , JCP, 1980.II.19288. Concl. M. Franc..... | 162, 163 |
| SCE de 15 de mayo de 1992, núm. 61816 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núms. 8 y 9, 1992, pág. 733)..... | 127 |
| SCE de 17 de diciembre de 1956, núm. 2931, citada (en <i>Juris-Classeur Procédures Fiscales</i> , Ediciones Francis Lefebvre, París, 1994, fasc. núm. 230, pág. 10)..... | 128, 530 |
| SCE de 17 de febrero de 1992, núm. 76988 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 4, 1992, pág. 335) | 124 |
| SCE de 17 de junio de 1996, núm. 140510 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núms. 8 y 9, 1996, pág. 555) | 126 |
| SCE de 17 de octubre de 1984, núm. 40377 | 125 |
| SCE de 19 de marzo de 1986, núm. 46948 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 5, 1986, pág. 328) | 127 |

| | |
|--|----------|
| SCE de 20 de noviembre de 1981, núm. 12086 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm.1, 1982, pág. 41). | 127 |
| SCE de 20 de octubre de 1982, núm. 31759 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm.12, 1982, pág. 567). | 127 |
| SCE de 21 de junio de 1985, núm. 41313 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núms. 8 y 9, 1985, pág. 644) | 126 |
| SCE de 21 de mayo de 1976 núm. 94052 (en Droit Fiscal, 1976, comentario1497, págs. 2702 y 2703) | 122 |
| SCE de 25 de junio de 1969, núm. 74112, citada (en <i>Juris-Classeur Procédures Fiscales</i> , Ediciones Francis Lefebvre, París, 1994, fasc. núm. 230, pág. 10) | 128, 530 |
| SCE de 25 de noviembre de 1966, núm. 66681, citada (en <i>Juris-Classeur Procédures Fiscales</i> , Ediciones Francis Lefebvre, París, 1994, fasc. núm. 230, pág. 10) | 128, 530 |
| SCE de 27 de noviembre de 1991, núm. 81091 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 1, 1992, pág. 44.....) | 127 |
| SCE de 28 de enero de 1987, núm. 48571 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 3, 1987, págs. 189 y ss.)..... | 123 |
| SCE de 28 de junio de 1961, núm. 33758 (en Droit Fiscal, 1961, comentario 42)..... | 129, 319 |
| SCE de 28 de noviembre de 1986, núm. 47147 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm.12, 1987, pág. 140) .. | 127, 245 |
| SCE de 28 de octubre de 1964, núm. 56845, (en Droit Fiscal, 1968, comentario 17 <i>bis</i>). | 129, 319 |
| SCE de 31 de enero de 1990, núm. 66688 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 3, 1990, pág. 209) | 126 |
| SCE de 31 de octubre de 1990, núm. 103101 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 2, 1991, pág. 121) | 123 |
| SCE de 4 de julio de 1969, <i>Ordre des Avocats à la cour d'appel de Paris et autres</i> , Rec. 358 | 163 |
| SCE de 4 de julio de 1969, <i>Ordre des Avocats à la cour d'appel de París et autres</i> , Rec. 358 | 162 |
| SCE de 4 de julio de 1980, núm. 14912 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 10, 1980, pág. 426 | 128, 530 |
| SCE de 5 de julio de 1996, núm. 150356 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núms. 8 y 9, 1996, pág. 604) | 126 |
| SCE de 6 de marzo de 1959, <i>Syndicat des grandes pharmacies de la région de Paris</i> , Rec. 165 | 162, 163 |
| SCE de 7 de enero de 1985, núm. 34936 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm.1, 1985, pág. 69). | 126 |
| SCE de 7 de mayo de 1980, núm. 8255 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 6, 1980, pág. 273) | 123 |
| SCE de 8 de febrero de 1991, núm. 69712 (en Revue de Jurisprudence Fiscale núm. 3, 1991, pág. 221)..... | 126 |

OTROS TRIBUNALES FRANCESES

| | |
|---|-----|
| Sentencia de la Cour d'Appel Administratif de Lyon de 22 de junio de 1995, núm. 93LY01452 (en Revue de Jursiprudence Fiscale núm. 11, de 1995, pág. 754.....) | 125 |
| Sentencia de la Cour de Cassation civ., 13 de marzo de 1895, Dreyfus Frères contre Enregistremen) | 319 |
| Sentencias de la “Commissione Tributaria centrale”, de 13 de noviembre de 1986 núm. 8636, de 23 de octubre de 1987 núm. 7606 y de 27 de abril de 1990 núm. 8313. | 179 |
| SCCF en sentencia de 29 de diciembre de 1983 | 340 |

ITALIA

“CORTE COSTITUZIONALE”

| | |
|---|----------|
| SCCI de 10 de julio de 1968, núm. 97 | 365 |
| SCCI de 10 de julio de 1975, núm. 201 | 365 |
| SCCI de 2 de marzo de 1968 (núm. 13) | 110, 132 |

| | |
|--|----------|
| SCCI de 20 de marzo de 1978 (núm. 23)..... | 110, 132 |
| SCCI de 22 de abril de 1980, núm. 54..... | 365 |
| SCCI de 23 de julio de 1987, núm. 283..... | 365 |
| SCCI de 26 de junio de 1965 (núm. 50)..... | 368 |
| SCCI de 5 de mayo de 1988, núm. 507..... | 352 |
| SCCI de 6 de julio de 1972, núm. 120..... | 365 |
| SCCI núm. 48 de 1961..... | 355 |

OTROS TRIBUNALES ITALIANOS

| | |
|--|-----|
| RComisión Tributaria Central, de 14 de marzo de 1951 núm. 21755..... | 529 |
| RComisión Tributaria Central, de 14 de marzo de 1951 núm. 21765..... | 529 |
| Sentencia de la “Corte di Cassazione” de 7 de agosto de 1979, núm. 5294..... | 514 |

OTROS TRIBUNALES EUROPEOS

| | |
|--|----------|
| STEDH de 15 de junio de 1992, caso <i>Lüdi</i> , § 47..... | 105, 110 |
| STEDH de 20 de noviembre de 1989, caso <i>Kostovski</i> , § 41..... | 105, 110 |
| STEDH de 23 de abril de 1997, caso <i>Van Mechelen y otros</i> , § 51..... | 105, 110 |
| STEDH de 25 de abril de 1983 (caso <i>Pakelli</i>)..... | 101 |
| STEDH de 27 de febrero de 2001, caso <i>Lucà</i> , § 40..... | 105, 110 |
| STEDH de 9 de octubre de 1979 (caso <i>Airey</i>)..... | 101 |
| STJUE 17/74, de 23 de octubre de 1974 <i>Transocean Marine Paint versus Comisión</i> (Celex 674J0017). ... | 96 |
| STC alemán (BverfGE 28, pág. 216 (228))..... | 454 |
| Sentencia de 11 de diciembre de 1984 del “Bundesfinanzhof” (Tribunal Federal de Finanzas)..... | 454 |

ÍNDICE DE AUTORES

A

ACOSTA ESPAÑA250, 611
 ADAME MARTÍNEZ 392, 449, 450, 567, 569, 583, 611
 AGUALLO AVILÉS31, 49, 144, 145, 338, 339, 340,
 342, 376, 381, 382, 611, 630, 639
 AGUIAR LUQUE424, 611
 AGULLÓ AGÜERO ..215, 216, 229, 279, 319, 397, 611
 AICARDI62, 82, 84, 160, 181, 205, 612
 ALBERDI387
 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA36, 47, 49, 53, 166,
 181, 251, 280, 282, 296, 300, 311, 315, 328, 335,
 336, 337, 360, 368, 401, 405, 421, 446, 448, 509,
 529, 575, 576, 587, 612
 ALESSI264, 307, 324, 327, 612
 ALGUACIL MARÍ49, 250, 306, 309, 310, 311, 312,
 335, 343, 344, 347, 351, 352, 354, 357, 358, 360,
 361, 363, 364, 365, 374, 395, 612
 ALLORIO458, 460, 497, 522, 529, 583, 588, 612
 ALONSO GONZÁLEZ146, 612
 ALTALIBA387, 612
 ALVARADO ESQUIVEL250, 612
 ANDREANI39, 46, 48, 50, 51, 55, 79, 427, 612
 ANGELS ..70, 71, 72, 80, 86, 203, 218, 301, 372, 612
 ANÍBARRO PÉREZ73, 612
 ANTONINI49, 341, 613
 ARAGONÉS BELTRÁN405, 613
 ARENA33, 36, 102, 106, 107, 187, 189, 387, 613
 ARIAS ABELLÁN42, 222, 251, 319, 330, 445, 613
 ARIAS VELASCO528, 534, 613
 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN238, 240, 245, 275,
 283, 359, 447, 492, 570, 613
 ARSUAGA NAVASQUÉS395, 407, 613
 ASOREY 228, 368, 384, 385, 386, 387, 388, 391, 613,
 636
 AUSTRY122, 123, 613

B

BACIGALUPO SAGGESE48, 225, 638
 BAENA DEL ALCÁZAR416, 613
 BALTUS91, 613

BANACLOCHE PÉREZ 221, 385, 438, 442, 613
 BARONA VILAR212, 213, 614, 636
 BASCIU 65, 69, 70, 315, 319, 325, 332, 614
 BATISTONI FERRARA 46, 57, 115, 138, 179, 188, 614
 BAYONA DE PEROGORDO 248, 258, 271, 293, 315,
 316, 317, 318, 319, 326, 332, 374, 412, 574, 614
 BELADIEZ ROJO 581, 614
 BELTRAME 72, 82, 182, 339, 349, 355, 614
 BENVENUTI 104, 614
 BERLIRI . 56, 257, 263, 264, 294, 296, 307, 315, 316,
 318, 322, 324, 325, 327, 328, 329, 457, 480, 481,
 482, 483, 489, 499, 502, 504, 522, 529, 530, 614,
 637
 BETTI 498, 513, 614
 BETTINELLI 297, 614
 BIANCHI 465, 468, 614
 BICHON 123, 614
 BIENVENU 120, 121, 122, 126, 128, 129, 319, 615
 BLASCO DELGADO 405, 406, 615
 BOQUERA OLIVER 200, 615
 BOTELLA GARCÍA-LASTRA 73, 223, 329, 405, 615
 BOUVIER 40, 41, 70, 71, 78, 82, 84, 107, 217, 615
 BRAIBANT . 43, 94, 98, 102, 165, 185, 187, 204, 560,
 615
 BREWER-CARIAS 94, 98, 99, 103, 116, 152, 169, 615
 BROSETA PONT 243, 284, 285, 615
 BRURON 92, 122, 123, 125, 126, 128, 176, 244, 245,
 301, 431, 615
 BUQUICCHIO-DE BOER 146, 615
 BUSCEMA 99, 190, 615
 BUSTILLO BOLADO 495, 498, 500, 615

C

CADALBERT. 334, 488, 499, 503, 504, 509, 514, 571,
 583, 615
 CALAMANDREI 165, 616
 CALATRAVA ESCOBAR 283, 616
 CALSAMIGLIA 387, 420, 421, 616
 CALVO ORTEGA 60, 71, 211, 227, 228, 242, 249,
 254, 258, 260, 261, 280, 282, 286, 288, 290, 307,
 309, 317, 318, 323, 347, 349, 354, 400, 431, 521,
 570, 616

CAPOLUPO. 38, 57, 75, 102, 103, 112, 113, 116, 137, 142, 150, 178, 182, 189, 210, 300, 357, 395, 417, 462, 616

CARNELUTTI..... 494, 507, 511, 616

CARRASQUER CLARÍ..... 317, 616

CARROBÉ GENÉ..... 393, 526, 527, 528, 531, 532, 616

CASADO OLLERO... 48, 56, 62, 63, 64, 65, 74, 80, 83, 84, 85, 146, 201, 224, 237, 251, 256, 257, 262, 264, 265, 271, 272, 274, 279, 285, 315, 317, 318, 319, 324, 325, 327, 332, 342, 364, 366, 367, 368, 369, 371, 379, 380, 382, 402, 404, 478, 519, 537, 542, 574, 577, 584, 616, 634

CASÁS 220, 221, 617

CASERO BARRÓN 395, 554, 572, 617

CASTAN TOBEÑAS 242, 617

CASTELLÓ SAEZ 320, 333, 617

CASTIELLO 32, 33, 42, 43, 44, 50, 52, 53, 54, 55, 71, 75, 208, 428, 617

CASTILLO BLANCO..... 387, 617

CAVALLARI 103, 152, 162, 189, 617

CAYÓN GALIARDO..... 43, 49, 69, 70, 72, 74, 81, 206, 211, 264, 307, 309, 310, 312, 313, 332, 357, 389, 393, 410, 417, 420, 422, 519, 560, 591, 617

CAZORLA PRIETO..... 145, 617

CENCERRADO MILLÁN... 86, 376, 448, 535, 538, 543, 552, 555, 561, 572, 590, 617

CERIONI..... 453, 454, 456, 538, 618

CERVERA TORREJÓN 78, 143, 412, 520, 618

Ch

CHECA GONZÁLEZ... 31, 79, 311, 312, 344, 350, 352, 355, 356, 576, 577, 618

CHEVALLIER... 32, 34, 36, 38, 40, 41, 42, 43, 44, 71, 83, 107, 210, 618

C

CIESLA..... 91, 94, 97, 98, 99, 108, 129, 187, 629

COCIVERA ... 255, 310, 325, 329, 412, 460, 480, 481, 482, 484, 485, 486, 488, 491, 494, 497, 501, 503, 505, 506, 508, 510, 511, 512, 513, 514, 515, 516, 518, 522, 523, 530, 531, 532, 533, 566, 574, 576, 579, 580, 581, 586, 588, 618

COGNETTI .. 33, 36, 38, 39, 40, 44, 46, 47, 50, 54, 55, 76, 142, 401, 428, 432, 618

COLOMER FERRÁNDIZ..... 370, 389, 618

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA..... 41, 43, 44, 57, 66, 73, 108, 109, 113, 130, 228, 271, 404, 406, 422, 433, 455, 477, 521, 526, 547, 551, 557, 564, 566, 571, 577, 584, 587, 618

COMOGLIO... 67, 76, 90, 91, 104, 106, 109, 112, 161, 162, 164, 165, 166, 169, 185, 618

CONSEIL D'ÉTAT.. 119, 123, 129, 188, 191, 194, 205, 431, 522, 618

CONSOLAZIO.... 46, 47, 50, 84, 90, 95, 108, 114, 131, 134, 138, 167, 169, 182, 184, 380, 529, 619

CONSOLO..... 179, 619

CORBAL FERNÁNDEZ..... 499, 502, 504, 505, 619

CORCUERA TORRES..... 145, 617

CORDERO GARCÍA 232, 239, 244, 245, 246, 247, 254, 257, 258, 282, 619

CORDÓN 43, 161, 619

CORTÉS DOMÍNGUEZ.. 43, 45, 65, 211, 222, 256, 257, 264, 290, 314, 315, 319, 321, 323, 331, 336, 369, 370, 439, 442, 443, 444, 574, 619

COSIMO DE BRACO. 34, 39, 43, 45, 46, 49, 54, 57, 59, 67, 72, 76, 81, 82, 434, 457, 458, 460, 463, 470, 472, 473, 476, 480, 485, 627

COSTA..... 92, 619

CRUZ AMORÓS 528, 619

CRUZ PADIAL..... 235, 330, 347, 547, 619

CUBERO TRUYO.... 259, 346, 347, 348, 350, 351, 353, 355, 619

CUVA 89, 90, 619

CYRILLE..... 122, 619

D

DAGO ELORZA 238, 245, 261, 288, 289, 290, 291, 292, 293, 295, 298, 299, 647

DAMBROSIO.. 494, 499, 500, 504, 506, 508, 509, 510, 511, 513, 515, 583, 591, 619

DE DONNO.... 482, 485, 501, 508, 513, 515, 571, 586, 620

DE L'ESTOILE-CAMPI..... 129, 620

DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO .. 575, 576, 577, 620

DE LA OLIVA SANTOS..... 212, 620

DE LUCAS..... 372, 374, 620

DE MITA136, 184, 310, 311, 312, 337, 338, 358,
365, 367, 385, 479, 528, 620

DE PALMA DEL TESO ..43, 44, 53, 276, 277, 279, 280,
299, 329, 381, 483, 495, 496, 504, 506, 508, 509,
513, 515, 575, 578, 585, 589, 590, 591, 620

DEL SAZ CORDERO40, 201, 417, 620

DELAHAYE.....84, 620

DELGADO GARCÍA.....147, 148, 158, 620

DELGADO MARTÍN.....43, 45, 65, 222, 256, 257, 315,
319, 331, 336, 574, 619

DELGADO PIQUERAS205, 207, 216, 225, 226, 227,
267, 573, 587, 591, 620

DELMAS-MARSALET118, 119, 620

DELORME.....33, 80, 84, 111, 135, 340, 422, 544, 620

DI GIACOMO476, 621

DI PIETRO .57, 96, 113, 133, 134, 135, 136, 138, 166,
184, 186, 187, 434, 463, 470, 472, 621

DI TILLIO.....492, 493, 500, 507, 509, 511, 513, 514,
515, 621

DÍAZ.....43, 90, 161, 621

DÍEZ-PICAZO 242, 320, 333, 398, 496, 498, 499, 500,
504, 505, 507, 578, 579, 580, 621

DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ398, 399, 400, 401, 621

DUBERGÉ.....273, 621

DUE.....97, 164, 166, 167, 621

E

EGIDIA CERVINO75, 621

ESCLASSAN 40, 41, 70, 71, 78, 82, 84, 107, 217, 244,
246, 283, 381, 615, 621

ESCRIBANO LÓPEZ .76, 104, 105, 116, 143, 149, 151,
152, 153, 154, 155, 159, 272, 335, 336, 337, 340,
343, 345, 389, 526, 527, 528, 535, 537, 561, 569,
622

ESEVERRI MARTÍNEZ56, 65, 249, 262, 263, 324, 332,
367, 386, 389, 430, 520, 622

ESPEJO POYATO.....527, 622

F

FABRA VALLS298, 299, 622

FALCÓN Y TELLA..227, 228, 229, 253, 258, 321, 322,
326, 348, 352, 353, 354, 355, 361, 362, 365, 366,
394, 622

FALSITTA272, 310, 325, 457, 458, 459, 461, 622

FANELLI..... 467, 633

FANLO LORAS..... 159, 186, 623

FANTOZZI 133, 264, 307, 319, 324, 325, 327, 328,
481, 623

FEDELE.. 81, 103, 110, 114, 116, 132, 137, 178, 250,
254, 309, 342, 346, 348, 349, 350, 351, 352, 353,
354, 355, 356, 359, 368, 369, 401, 623

FERLAZZO NATOLI..... 58, 76, 89, 110, 113, 133, 137,
138, 141, 142, 191, 194, 195, 457, 460, 462, 470,
474, 623

FERNÁNDEZ36, 37, 42, 46, 63, 66, 67, 74, 76, 89, 92,
95, 99, 104, 106, 150, 157, 158, 159, 161, 164, 173,
185, 199, 200, 202, 209, 210, 255, 262, 263, 264,
265, 267, 273, 305, 306, 325, 327, 346, 347, 408,
425, 426, 427, 428, 429, 430, 588, 624, 626

FERNÁNDEZ CUEVAS 575, 576, 577, 620

FERNÁNDEZ JUNQUERA . 32, 142, 157, 158, 273, 276,
623

FERNÁNDEZ LÓPEZ 71, 231, 232, 259, 277, 289, 394,
448, 450, 493, 504, 521, 543, 623

FERNÁNDEZ MONTALVO 206, 623

FERNÁNDEZ PAVÉS 262, 305, 306, 337, 348, 389, 624

FERREIRO LAPATZA.. 43, 44, 65, 69, 71, 73, 218, 222,
235, 249, 257, 259, 315, 317, 319, 324, 331, 332,
346, 351, 355, 356, 359, 363, 364, 368, 385, 386,
387, 391, 405, 406, 407, 422, 423, 496, 513, 519,
624

FIANDACA 212, 624

FONT I LLOVET..... 203, 425, 426, 429, 624

FREDA 134, 624

FUSCONI 457, 460, 462, 623

G

GAFFURI 459, 460, 501, 577, 579, 583, 586, 624

GALÁN RUIZ..... 542, 625

GALEOTTI FLORI 137, 625

GALLEGO ANABITARTE 582, 587, 588, 625

GALLO..... 60, 70, 112, 113, 114, 135, 136, 143, 192,
193, 195, 380, 462, 481, 489, 502, 504, 530, 535,
536, 550, 551, 625

GAMERO CASADO..... 68, 89, 91, 103, 147, 154, 155,
161, 163, 171, 172, 173, 177, 178, 180, 625

GARCÍA AÑOVIOS74, 265, 308, 309, 327, 366, 367,
394, 401, 625

GARCÍA BERRO 342, 568, 625

GARCÍA DE ENTERRÍA.. 36, 37, 42, 46, 63, 66, 67, 74,
76, 89, 92, 95, 99, 104, 106, 150, 159, 161, 164,
173, 185, 199, 200, 202, 209, 210, 262, 263, 264,
265, 305, 325, 327, 346, 347, 408, 410, 413, 424,
426, 427, 428, 429, 430, 588, 625, 626
GARCÍA MARTÍN..... 338, 626
GARCÍA NOVOA... 211, 384, 385, 386, 387, 388, 389,
390, 391, 392, 393, 394, 395, 396, 626
GARCÍA TORRES..... 279, 280, 626
GARCÍA-HERRERA BLANCO. 242, 255, 256, 260, 274,
275, 279, 290, 300, 311, 349, 376, 380, 381, 393,
415, 448, 449, 478, 490, 506, 550, 558, 560, 561,
567, 568, 589, 625
GARDE ROCA..... 405, 626
GARGIULO..... 62, 201, 210, 309, 317, 318, 333, 472,
479, 480, 481, 482, 483, 488, 491, 496, 500, 501,
502, 503, 504, 505, 508, 509, 514, 515, 521, 523,
527, 528, 530, 531, 534, 535, 548, 571, 574, 579,
581, 626
GARRIDO FALLA..... 67, 587, 626
GARRIGUES..... 242, 243, 284, 285
GATTO 465, 626
GAUDEMMENT..... 92, 162, 630
GÉRARD..... 111, 146, 630
GERNER..... 129, 620
GIANNINI..... 307, 319, 464, 626
GIORGIANNI. 492, 493, 494, 499, 500, 507, 508, 509,
510, 512, 513, 515, 532, 626
GIOSTRA 89, 101, 158, 163, 165, 168, 626
GOBEAUT..... 34, 41, 57, 216, 342, 567, 626
GOMES QUEIROZ..... 220, 626
GÓMEZ CABRERA 236, 249, 255, 265, 266, 277, 282,
293, 306, 307, 308, 327, 390, 391, 627
GÓMEZ COLOMER..... 212, 399, 627, 636
GONZÁLEZ AYALA 424, 611
GONZÁLEZ CAMPOS..... 213, 627
GONZÁLEZ GARCÍA 250, 253, 262, 305, 306, 308,
311, 312, 324, 325, 326, 348, 350, 351, 352, 354,
364, 366, 367, 368, 386, 390, 393, 407, 411, 437,
438, 439, 440, 441, 443, 627, 639
GONZÁLEZ MÉNDEZ..... 294, 627
GONZÁLEZ NAVARRO 37, 38, 47, 48, 51, 68, 100,
115, 141, 151, 152, 153, 154, 156, 157, 158, 175,
178, 180, 183, 186, 627
GONZÁLEZ PÉREZ.... 37, 38, 47, 48, 51, 68, 100, 115,
153, 156, 157, 158, 175, 178, 180, 183, 627

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO... 215, 217, 223, 225,
227, 229, 230, 232, 235, 243, 245, 273, 278, 279,
280, 281, 299, 330, 378, 404, 405, 423, 447, 449,
495, 496, 498, 500, 505, 507, 513, 537, 541, 552,
554, 557, 565, 568, 570, 572, 573, 574, 575, 576,
580, 581, 585, 586, 589, 591, 627
GOROSPE OVIEDO..... 73, 276, 413, 513, 627
GRASSI. 34, 39, 43, 45, 46, 49, 54, 57, 59, 67, 72, 76,
81, 82, 115, 141, 182, 187, 368, 434, 457, 458, 460,
462, 463, 465, 467, 468, 469, 470, 471, 472, 473,
474, 476, 480, 485, 486, 488, 489, 560, 561, 587,
627
GRECO 434, 460, 480, 506, 531, 628
GRIPPA SALVETTI 268, 524, 525, 526, 628
GRIZIOTTI 394, 460, 571, 628
GROSCLAUDE..... 120, 121, 123, 125, 128, 628
GUERRA REGUERA..... 246, 281, 628
GUILLENCHMIDT..... 245, 628
GULLÓN..... 320, 333, 499, 500, 504, 505, 621

H

HEILBRONNER..... 90, 128, 357, 628
HEIM..... 97, 628
HERNÁNDEZ G. 584, 628
HERNÁNDEZ GONZÁLEZ..... 262, 264, 628
HERNÁNDEZ LAVADO 58, 191, 252, 390, 423, 449,
450, 568, 569, 572, 573, 585, 587, 628
HERRERA MOLINA... 49, 73, 109, 129, 130, 192, 242,
255, 256, 260, 274, 275, 276, 279, 290, 293, 300,
311, 335, 349, 363, 372, 376, 380, 381, 383, 393,
413, 415, 448, 449, 478, 490, 506, 513, 550, 560,
561, 567, 568, 589, 625, 627, 628, 642
HIERRO SÁNCHEZ-PESCADOR 384, 416, 419, 628
HILF..... 91, 94, 97, 98, 99, 108, 129, 187, 629
HINOJOSA TORRALVO 251, 330, 629
HORTALÀ I VALLVÉ..... 228, 554, 555, 590, 629
HUERGO LORA 53, 262, 325, 329, 403, 481, 586, 629

I

IBÁÑEZ GARCÍA 226, 629
IGARTUA SALAVERRÍA..... 309, 629
INGROSSO..... 193, 531, 545, 629
ISAAC..... 91, 94, 95, 98, 99, 101, 115, 119, 156, 162,
163, 164, 168, 182, 183, 192, 568, 629

J

JUAN LOZANO....38, 39, 59, 100, 140, 144, 145, 146,
148, 537, 560, 570, 629

K

KEMPER...97, 98, 129, 130, 131, 164, 168, 179, 180,
629

KESSEDIAN.....162, 629

KREBS..49, 51, 52, 75, 206, 207, 210, 238, 541, 550,
589

L

LA ROSA ..47, 57, 59, 61, 69, 75, 116, 118, 131, 132,
133, 135, 136, 137, 138, 156, 176, 183, 203, 247,
284, 307, 340, 380, 381, 423, 461, 462, 478, 484,
531, 533, 539, 629

LAMARQUE ..121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128,
245, 630

LAMBERT120, 121, 122, 125, 126, 128, 129, 244,
245, 246, 283, 319, 378, 413, 505, 579, 615, 630

LAMO RUBIO.....212, 630

LANGROD.....89, 93, 94, 95, 98, 116, 147, 161, 169,
182, 183, 187, 630

LASARTE ÁLVAREZ348, 362, 376, 381, 382, 630

LAUBADERE40, 42, 92, 162, 202, 429, 566, 630

LAVIGNE52, 107, 111, 203, 630

LE CLAINCHE.....567, 630

LE GALL.....111, 146, 630

LEITE DE CAMPOS131, 631

LEJEUNE VALCÁRCEL ...283, 351, 372, 379, 381, 382,
631

LIÉBERT-CHAMPAGNE.....117, 127, 631

LINDE PANIAGUA.....97, 204, 234, 631

LITAGO LLEDÓ298, 405, 631

LI

LLOPIS GINER.....238, 245, 261, 288, 289, 290, 291,
292, 293, 295, 298, 299, 647

L

LOOTEN.....124, 126, 127, 128, 631

LOPES DE SOUSA..... 131, 631

LOPEZ..... 111, 123, 124, 631

LÓPEZ DÍAZ 293, 631

LÓPEZ GONZÁLEZ..... 418, 420, 631

LÓPEZ MARTÍNEZ..... 84, 216, 285, 373, 631

LÓPEZ RODRÍGUEZ 309, 311, 352, 448, 449, 502,
529, 535, 536, 545, 631

LOUIT..... 34, 69, 216, 358, 370, 395, 632

LOVECCHIO..... 461, 632

LOZANO..... 245, 281, 632

LOZANO SERRANO. 31, 46, 48, 49, 51, 56, 64, 71, 74,
81, 146, 150, 181, 187, 201, 224, 237, 251, 255,
264, 265, 271, 272, 274, 279, 305, 315, 317, 318,
319, 324, 325, 327, 333, 335, 336, 337, 338, 339,
340, 341, 342, 344, 351, 353, 354, 355, 356, 363,
366, 380, 382, 386, 402, 404, 410, 416, 417, 478,
537, 542, 574, 577, 583, 584, 632, 634

LUCAS DURÁN 567, 632

LUCAS VERDÚ..... 336, 384, 632

LUCHENA MOZO..... 251, 632

LUNELLI 465, 467, 469, 473, 574, 632

LUPL..... 211, 461, 462, 531, 534, 560, 561, 632

M

MAFFEZZONI 329, 331, 334, 497, 499, 509, 516, 526,
527, 534, 571, 632

MAGISTRO 467, 633

MAGNANI..... 57, 131, 132, 134, 136, 138, 142, 633

MAGRANER MORENO.... 79, 144, 271, 412, 478, 520,
618, 633

MAÑA..... 122, 633

MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ..... 33, 37, 55, 76, 102,
107, 189, 204, 633

MALARET I GARCÍA..... 51, 63, 67, 93, 100, 152, 186,
209, 434, 633

MALHERBE..... 567, 569, 633

MANTERO SÁENZ..... 139, 507, 570, 633

MANZINI..... 507, 508, 510, 511, 512, 514, 633

MARCHESSOU..... 120, 121, 123, 125, 128, 628

MARINI 459, 463, 465, 466, 467, 468, 470, 471, 473,
474, 476, 486, 590, 638

MARONGIU 58, 69, 72, 115, 133, 182, 337, 349, 350,
353, 355, 364, 365, 391, 422, 519, 567, 633

MÁRQUEZ MÁRQUEZ 33, 56, 60, 70, 80, 84, 215, 301,
634

MÁRQUEZ SILLERO..... 202, 419, 633
 MARTÍN DELGADO..... 256, 257, 363, 364, 365, 369, 379, 633
 MARTÍN JÍMENEZ..... 147, 634
 MARTÍN QUERALT..... 33, 56, 64, 111, 146, 188, 201, 215, 216, 218, 224, 226, 237, 251, 264, 265, 267, 268, 271, 272, 274, 276, 278, 279, 299, 315, 317, 318, 319, 324, 325, 327, 342, 343, 349, 351, 354, 362, 366, 380, 381, 402, 404, 478, 537, 542, 574, 577, 584, 634, 646
 MARTINETTO 90, 91, 103, 634
 MARTÍNEZ HORNERO 277, 543, 634
 MARTÍNEZ LAFUENTE 265, 528, 536, 634
 MARTÍNEZ LAGO 363, 634
 MARTÍNEZ MÚÑOZ..... 145, 154, 155, 156, 271, 273, 538, 561, 634
 MATA RODRÍGUEZ..... 69, 635
 MATA SIERRA 232, 237, 242, 243, 244, 255, 258, 259, 260, 261, 269, 285, 286, 288, 289, 290, 314, 320, 321, 323, 635
 MAURICIO SUBIRANA ... 109, 129, 130, 192, 293, 642
 MAZZ 221, 635
 MEHL... 41, 70, 72, 82, 182, 299, 339, 349, 355, 635
 MENDIZABAL ALLENDE..... 297, 298, 635
 MENEGUZZO..... 494, 507, 508, 510, 513, 635
 MENÉNDEZ REXACH 207, 211, 216, 226, 267, 582, 587, 588, 625, 635
 MERCURIO..... 131, 184, 185, 189, 635
 MERINO JARA..... 356, 618
 MICHELI..... 264, 307, 319, 324, 325, 327, 481, 635
 MIGLIORINI..... 90
 MILHAC..... 129, 620
 MIR DE LA FUENTE 343, 384, 385, 635
 MONTALVO SANTAMARÍA 529, 559, 635
 MONTERO AROCA..... 212, 399, 636
 MONTÓN REDONDO..... 212, 636
 MORELL OCAÑA... 115, 183, 184, 407, 412, 581, 636
 MORENO FERNÁNDEZ.. 241, 260, 274, 293, 446, 449, 451, 532, 538, 539, 540, 545, 552, 554, 560, 568, 572, 584, 585, 636
 MORILLO MÉNDEZ.... 89, 94, 95, 101, 102, 103, 104, 106, 108, 141, 142, 150, 156, 157, 636
 MOSCHETTI ... 81, 131, 132, 133, 134, 136, 138, 219, 335, 363, 364, 365, 636
 MUÑOZ MACHADO..... 35, 36, 37, 49, 200, 425, 427, 428, 430, 636

N

NASI90, 636
 NAVARRINE 228, 368, 636
 NAVARRO EGEA.....38, 44, 57, 58, 94, 103, 112, 114, 118, 136, 137, 150, 151, 154, 157, 159, 161, 162, 166, 167, 168, 178, 182, 187, 189, 192, 194, 312, 330, 381, 428, 432, 464, 486, 487, 636
 NAVAS MÜLLER...437, 438, 439, 442, 443, 444, 637
 NAWIASKY.....63, 637
 NEBOT FUREST 69, 635
 NICOLINI CANIATO507, 508, 509, 512, 514, 637
 NIETO MONTERO 364, 637
 NUNZIANTE CESÀRO57, 637

O

OCDE...45, 49, 72, 73, 74, 80, 81, 84, 169, 184, 245, 301, 570, 637
 OGEA MARTÍNEZ-OROZCO.....575, 576, 577, 620
 ORÓN MORATAL.....251, 295, 335, 637
 ORTELLS RAMOS.....399, 636

P

PACHE.....91, 94, 97, 98, 99, 108, 129, 187, 629
 PAGLIARO458, 460, 497, 522, 529, 583, 588, 612
 PALACIO43, 90, 161, 637
 PALAO TABOADA...56, 61, 70, 71, 84, 130, 230, 256, 257, 265, 266, 273, 275, 309, 325, 327, 329, 340, 343, 344, 362, 363, 379, 394, 403, 518, 586, 637
 PALEÓLOGO.....226, 638
 PALMA FERNÁNDEZ.....385, 387, 388, 396, 638
 PARADA 149, 154, 186, 199, 200, 207, 226, 429, 638
 PARADA VÁZQUEZ.....48, 225, 638
 PAREJO ALFONSO.199, 200, 201, 202, 206, 207, 210, 413, 414, 415, 416, 417, 418, 420, 638
 PATRIZI 459, 463, 465, 466, 467, 468, 470, 471, 473, 474, 476, 486, 590, 638
 PATRONI GRIFFI50, 223, 638
 PEDRAZA BOCHONS.31, 49, 60, 69, 70, 93, 152, 298, 326, 333, 337, 339, 340, 366, 382, 384, 638
 PELÁEZ.....235, 639
 PEÑA ALONSO.....145, 617
 PEÑUELAS REIXACH.....280, 641
 PÉREZ ARRAIZ 144, 145, 639

PÉREZ DE AYALA ...59, 60, 62, 63, 64, 262, 324, 325, 326, 366, 367, 437, 438, 439, 440, 441, 443, 639
 PÉREZ DE AYALA PELAYO.....315, 319, 322, 639
 PÉREZ LUÑO385, 388, 639
 PÉREZ ROYO 144, 145, 254, 315, 335, 344, 346, 349, 350, 351, 353, 355, 361, 362, 639
 PERIS GARCÍA279, 526, 527, 528, 639
 PERRUCCI.....380, 640
 PERUGGIA.....502, 513, 640
 POLLARI.....61, 640
 PONT MESTRES62, 63, 70, 71, 85, 107, 141, 143, 144, 203, 427, 640
 PREZIOSI.....225, 640
 PUGLIESE482, 488, 503, 505, 506, 532, 640
 PUIG BRUTAU.....242, 289, 640
 PUISOYE.....147, 163, 640
 PUOTI ...457, 459, 460, 464, 472, 488, 489, 516, 517, 522, 529, 530, 533, 547, 549, 559, 561, 565, 572, 574, 576, 577, 578, 579, 586, 640
 PURI.....42, 131, 132, 142, 640

R

RAMALLO MASSANET33, 217, 223, 225, 233, 234, 236, 238, 240, 243, 249, 251, 252, 253, 260, 270, 271, 277, 280, 292, 300, 334, 357, 358, 359, 360, 385, 386, 388, 391, 396, 397, 407, 409, 411, 542, 543, 544, 640, 641
 RAMÍREZ.....243, 244, 284, 285, 376, 381, 382, 630, 641
 REDL.....252, 641
 RICHER.....95, 96, 101, 102, 103, 104, 106, 110, 111, 119, 146, 177, 185, 641
 RIVERO ORTEGA40, 200, 201, 641
 RODRÍGUEZ BEREJO60, 62, 63, 64, 65, 338, 356, 372, 373, 379, 382, 385, 386, 407, 641
 RODRÍGUEZ ONDARZA376, 569, 641
 RODRÍGUEZ ROBLES.....440, 442, 641
 ROSEMBUJ.....78, 139, 141, 187, 223, 227, 233, 235, 236, 239, 240, 245, 260, 268, 270, 272, 281, 283, 300, 464, 641
 ROZAS VALDÉS109, 129, 130, 192, 219, 293, 327, 456, 547, 548, 561, 585, 641, 642
 RUIBAL PEREIRA ...250, 321, 322, 323, 358, 382, 642
 RUIZ GARCÍA45, 264, 339, 642

RUIZ HIDALGO..... 71, 232, 256, 259, 286, 288, 289, 394, 448, 450, 493, 504, 521, 543, 623, 642
 RUSSO 136, 642

S

SÁENZ DE SANTA MARÍA..... 213, 627
 SAGRERA TIZÓN 242, 642
 SAINZ DE BUJANDA.. 64, 65, 271, 307, 314, 315, 316, 317, 319, 324, 325, 328, 331, 341, 437, 443, 542, 642
 SAINZ MORENO 92, 152, 209, 642
 SALA ... 32, 34, 36, 39, 42, 50, 52, 75, 208, 209, 210, 461, 642
 SALA ARQUER..... 40, 201, 417, 642
 SALA REIXACHS 242, 243, 284, 285, 288, 642
 SALVINI 38, 39, 52, 54, 57, 58, 59, 60, 61, 63, 74, 76, 77, 78, 82, 84, 142, 434, 463, 469, 470, 550, 643
 SÁNCHEZ GALIANA.. 31, 49, 211, 265, 309, 312, 327, 328, 335, 336, 339, 361, 376, 378, 381, 385, 386, 390, 401, 407, 411, 413, 414, 419, 420, 643
 SÁNCHEZ MORÓN .. 31, 32, 35, 36, 37, 38, 47, 48, 49, 50, 96, 150, 199, 207, 209, 225, 233, 236, 238, 271, 276, 277, 299, 426, 427, 430, 643
 SÁNCHEZ PEDROCHE55, 76, 265, 308, 309, 327, 341, 377, 392, 394, 407, 410, 643
 SÁNCHEZ PINO..... 387, 390, 391, 643
 SÁNCHEZ RODRÍGUEZ..... 213, 627
 SÁNCHEZ SERRANO ... 60, 64, 80, 199, 200, 201, 262, 263, 264, 307, 318, 326, 338, 340, 341, 419, 421, 643
 SANCHO REBULLIDA..... 289, 643
 SANFORD 247, 643
 SANTACROCE 137, 462, 643
 SANTAMARIA 461, 462, 644
 SANTI FRASCAROLI..... 494, 511, 512, 644
 SARTORIO ALBALAT..... 528, 534, 613
 SAUZEY 129, 620
 SCHÄFFER..... 421, 644
 SCHIAVOLIN 363, 644
 SCHICK 332, 644
 SCHULZE-FIELITZ 52, 276, 311, 359, 644
 SDFUM..... 282, 316, 438, 439, 442, 443, 444, 644
 SEER.... 130, 141, 160, 192, 219, 229, 252, 278, 454, 455, 456, 644
 SERRANÒ..... 76, 474, 623

SERRANO ANTÓN ... 31, 217, 219, 223, 227, 232, 233, 260, 295, 317, 344, 347, 352, 405, 427, 454, 455, 456, 496, 529, 533, 535, 543, 570, 587, 644

SERRANO GUIRADO. 43, 67, 89, 92, 93, 95, 102, 106, 108, 156, 158, 159, 161, 168, 173, 175, 178, 181, 185, 190, 194, 587, 644

SILVA RODRIGUES 131, 631

SIMÓN ACOSTA 60, 251, 254, 307, 308, 318, 382, 644

SIMÓN ESTEVE..... 144, 145, 146, 148, 629

SOLER ROCH.. 83, 248, 258, 263, 264, 268, 271, 274, 293, 309, 315, 316, 317, 318, 319, 326, 332, 374, 412, 574, 614, 644

SORIANO GARCÍA 408, 409, 645

STAMMATI 264, 307, 324, 327, 612

STASSINOPOULOS..... 98, 645

STESURI 58, 645

STIPO 40, 329, 430, 462, 465, 466, 470, 480, 645

SUÑE LLINAS..... 305, 346, 384, 407, 413, 646

T

TEDESCHI GARDELLA..... 276, 645

TEJERIZO LÓPEZ.... 56, 64, 66, 69, 70, 146, 201, 202, 224, 237, 242, 250, 251, 253, 264, 265, 271, 272, 274, 279, 298, 315, 317, 318, 319, 324, 325, 327, 333, 336, 340, 341, 343, 357, 366, 367, 374, 378, 380, 382, 383, 389, 391, 392, 394, 398, 399, 401, 402, 403, 404, 405, 406, 419, 421, 443, 478, 520, 537, 542, 562, 574, 577, 584, 586, 634, 645

TESORO 458, 494, 499, 501, 505, 506, 645

THILL..... 129, 620

TIXIER 264, 318, 645

TORNOS MAS..... 44, 45, 51, 52, 53, 278, 645

TORREGROSA CARNÉ..... 576, 645

TOSL..... 49, 135, 645

U

URANGA COGOLLOS..... 415, 419, 421, 646

V

VALDÉS COSTA 84, 85, 646

VAN RIJN 109, 263, 353, 406, 646

VANONI..... 318, 646

VASTA 220, 278, 453, 646

VENEZIA 92, 162, 630

VICENTE-ARCHE COLOMA .52, 75, 86, 268, 269, 274, 275, 276, 291, 321, 323, 334, 362, 370, 396, 397, 446, 449, 483, 501, 502, 511, 521, 527, 528, 531, 532, 535, 536, 537, 539, 540, 541, 543, 545, 552, 554, 556, 557, 558, 563, 570, 572, 583, 585, 589, 646

VICENTE-ARCHE DOMINGO .251, 315, 318, 357, 364, 369, 646

VILLAR PALASÍ..... 305, 346, 384, 407, 413, 646

VILLATA 42, 44, 48, 50, 51, 401, 646

VILLAVERDE GÓMEZ ... 100, 208, 225, 273, 274, 422, 572, 573, 584, 585, 646

W

WALINE..... 68, 89, 94, 96, 99, 108, 114, 646

Z

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS..... 238, 245, 261, 288, 289, 290, 291, 292, 293, 295, 298, 299, 587, 646, 647

ZEGHBIB.... 34, 36, 43, 47, 48, 50, 52, 89, 90, 94, 95, 107, 119, 161, 162, 163, 165, 168, 182, 183, 185, 186, 191, 192, 647

ZORNOZA PÉREZ..182, 215, 217, 218, 234, 238, 240, 253, 266, 268, 271, 273, 277, 278, 280, 305, 314, 334, 348, 397, 403, 405, 412, 422, 424, 429, 431, 447, 450, 518, 520, 525, 528, 535, 543, 558, 647

ZOZAYA MIGUÉLIZ..... 542, 625