

EL ACUERDO DE VOLUNTADES EN EL AMBITO TRIBUTARIO.

María Esther Sánchez López
Profesora Asociada de Derecho Financiero
y Tributario.
Universidad de Castilla-La Mancha

1.Introducción. 2.La eficacia de la voluntad de las partes a la luz del principio de reserva de ley tributaria.2.1.El posible desfase entre derecho y realidad: los supuestos de incertidumbre. 2.2.El principio constitucional de reserva de ley tributaria. 3.El acuerdo de voluntades como generador de relaciones jurídicas en el seno del procedimiento de gestión tributaria.

1.INTRODUCCIÓN.

El estudio de la eficacia de la voluntad de las partes en el ámbito tributario se presenta como una de aquellas materias en que, como afirma SÁNCHEZ MORON, *la elaboración teórica va por detrás de la realidad, incluso de los cambios normativos*¹.

Así se desprende del contenido de distintos preceptos que, en el campo de nuestra disciplina, han posibilitado hasta nuestros días la entrada en juego de la voluntad de las partes en el seno de los distintos procedimientos de gestión tributaria²

¹SÁNCHEZ MORON, M., *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Instituto Vasco de Administración Pública, Pamplona, 1995, pág. 9.

También se ha referido a esta idea DE PALMA DEL TESO, A., *Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 45, cuando declara que “la dogmática administrativa continua fiel a los esquemas clásicos; todavía no ha sido suficientemente elaborado un sistema jurídico público que de respuesta a todos los problemas planteados por esta nueva forma de actuación”.

En el ámbito de nuestra disciplina, ha señalado ZORNOZA PEREZ, J.J., “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?. Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español”, en *Arbitraje y Convención en el Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 164 y sigs., que es preciso un *esfuerzo de clarificación conceptual*, basado en el reconocimiento de lo que ocurre en nuestra realidad práctica, debiendo tratar de abrir una línea de reflexión “que permita explicar en términos jurídicos el funcionamiento de nuestro sistema tributario real, que en absoluto es ajeno a los pactos, convenios o acuerdos de voluntades”. (El subrayado es nuestro).

²A ello se ha referido la generalidad de la doctrina tributaria que se ha ocupado de estudiar este tema, indicando, de este modo, entre otros, AGULLO AGÜERO, M.A., que no solamente existen precedentes en el Derecho Público, como las fórmulas de arbitraje, los Jurados de Expropiación Forzosa, etc., sino que también encontramos precedentes en el Derecho tributario entre los que pueden mencionarse las actas de conformidad, la tasación pericial contradictoria y los convenios de recaudación, (vid. “La introducción en

sin que dicha realidad se haya visto acompañada, y hasta tiempo reciente, de un reconocimiento explícito de su existencia³. Circunstancia que, ciertamente, y a nuestro juicio, ha impedido, la construcción de la necesaria *elaboración teórica* a que más arriba aludíamos.

Elaboración teórica, pues, que, en relación con nuestra disciplina, creemos que puede y debe partir de los “avances” que en este sentido se han realizado por parte de la doctrina administrativa, dado que, sin perjuicio de las experiencias del derecho comparado⁴, la normativa española encuentra su *punto de arranque* en la Ley 30/1992⁵, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC) y, específicamente, en los artículos 88 y 107.2 de dicha Norma.

Afirmación que no es óbice, sin embargo, para tener en cuenta que la eficacia y ámbito de aplicación de las técnicas convencionales va a depender del sector concreto de actuación administrativa en que aquélla se produzca⁶, debiendo recordar, en este

el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 183).

Listado al que también cabría añadir, en nuestra opinión, el tenor del artículo 16 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, cuyo contenido recoge la vigente Ley 43/1994, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

³Habiéndose querido mantener este tipo de actuaciones de una manera más o menos soterrada.

Sin embargo, y tal como afirma MARTÍN QUERALT, J., “Algo más que una reforma: los acuerdos previos sobre precios de transferencia”, *Tribuna Fiscal*, nº 66, pág. 4, “todos hemos negociado la cuantía de la deuda tributaria con motivo de actuaciones realizadas ante y con los órganos de la Administración Tributaria”.

También en el ámbito del Derecho Administrativo general han aludido a esta idea GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNÁNDEZ. T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, I, Ed. Civitas, Madrid, 2000, pág. 669, cuando declaran que “la “Administración concertada” marca un camino que es forzoso recorrer o, por lo menos, explorar, puesto que *ya no cabe seguir ignorando por más tiempo que la Administración negocia* y que la negociación se ha convertido en un instrumento imprescindible en la tarea de administrar”. (El subrayado es nuestro).

⁴Nos referimos, en concreto, a los ordenamientos alemán e italiano que, desde hace ya algunos años, cuentan con normas que contemplan la posibilidad de llegar a acuerdos en el ámbito tributario.

⁵Vid. SÁNCHEZ MORON, M., *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, cit., pág. 13.

⁶Afirma en esta línea DELGADO PIQUERAS, F., que el *grado de predominio* de los instrumentos de intervención autoritaria en manos de la Administración y los consensuales “dependerá del ámbito sectorial o del tipo concreto de actuación administrativa”, (vid. *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 156), pronunciándose en el mismo sentido PAREJO ALFONSO, L., “El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto,

sentido, la especial aplicabilidad en el ámbito tributario del *principio de reserva de ley*, en que encuentra su fundamento el *principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias*.

Principio, pues, que junto al análisis de otras cuestiones, se erige, desde nuestra perspectiva, en *clave de arco* de cualquier elaboración teórica que pretenda minimamente responder a la cuestión del *alcance y contenido* que deba otorgarse a la voluntad de las partes en materia tributaria en el seno de lo que se ha dado en llamar por la doctrina administrativa “nuevo modo de administrar”⁷.

2.LA EFICACIA DE LA VOLUNTAD DE LAS PARTES A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY TRIBUTARIA.

Si, como más arriba se ha indicado, la intervención de la voluntad de las partes en el procedimiento de gestión tributaria *debe poder conjugarse* con el juego que el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria presenta en el ámbito tributario, creemos que es conveniente interrogarse acerca del ámbito de aplicación de dicho principio, reflejo del de reserva de ley tributaria, a fin de poder determinar el *contenido y ámbito de actuación* de las técnicas convencionales en el campo del derecho tributario.

Señalado lo anterior, no es pretensión nuestra, sin embargo, llevar a cabo un análisis exhaustivo de dicho principio, que tan sólo vendría a constituir una reproducción tosca de frases y argumentos de un importante y cualificado sector de la doctrina que con gran profundidad y brillantez se ha ocupado de estudiar este tema, sino

acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 41, autor que ha señalado que la *pertinencia, alcance y posibilidades* de las figuras convencionales debe *medirse* “por el rasero de la regulación administrativa sustantiva de la materia de que se trate”.

⁷Vid., en este sentido, DE PALMA DEL TESO, A., *Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo*, cit., pág. 26, habiendo aludido en esta línea, GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, I (2000) cit., pág. 667, a los conciertos y convenios administrativos simplemente como “técnica de administrar”.

que nuestro análisis se encamina, más bien, hacia el examen conjunto de ambas cuestiones, esto es, tanto de la reserva de ley tributaria como de la eficacia de la voluntad de las partes, *desde la perspectiva de nuestro actual procedimiento de gestión tributaria y, más aún, desde la perspectiva que nos proporciona el Texto constitucional* siendo así que, según se ha señalado ya, resulta incontestable que la realidad de la existencia de las técnicas convencionales en el ámbito de aplicación de los tributos ha terminado por imponerse convirtiéndose el ordenamiento jurídico “en receptáculo que sirve de albergue a esa realidad”⁸.

2.1. El posible desfase entre derecho y realidad: los supuestos de incertidumbre.

El sector de la doctrina administrativa que se ha ocupado de estudiar el tema de los convenios o pactos que pueden producirse entre la Administración y los ciudadanos ha situado la *causa o fundamento* de los mismos en las consecuencias del tránsito del Estado liberal al Estado social y democrático de Derecho que ha impuesto una *nueva forma de legislar* a la que ha seguido, como consecuencia, un *nuevo modo de administrar*⁹.

Doctrina, pues, que ha puesto de manifiesto cómo, en el actual modelo de Estado, la Ley no puede contemplar de forma minuciosa todos los supuestos a tener en cuenta por parte de la Administración siendo así que “la acción de la Administración tradicionalmente programada mediante normas condicionales pasa a ser programada

⁸Vid. MARTÍN QUERALT, J., “Algo más que una reforma: los acuerdos previos sobre precios de transferencia”, cit., pág. 4.

⁹Vid., entre otros, DE PALMA DEL TESO, A., *Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo*, cit., págs. 25 y sigs. y SÁNCHEZ BLANCO, A., “La Agencia Estatal de Administración Tributaria. Atipicidad jurídica y determinismo de lo residual como expresión de la crisis del modelo administrativo de las Administraciones Públicas”, en *Administración instrumental*. Libro Homenaje a M.F. CLAVERO AREVALO, I, Ed. Civitas, Madrid, 1994, págs. 756 y sigs.

también mediante normas finales o directrices (...) que establecen los fines, objetivos y resultados que en la mayor medida posible deberá alcanzar la Administración, para lo cual ésta podrá seguir diversos caminos y utilizar distintos instrumentos”¹⁰.

Paralelamente a la idea anterior, nos parece conveniente hacer alusión a otra realidad que también está aconteciendo en el ámbito del derecho administrativo, dada su conexión con nuestro objeto de estudio.

Se trata, en efecto, del “divorcio entre derecho y realidad”, a que se ha referido una parte de la doctrina, y que “paradójicamente surge en un momento (...) en que el derecho se tecnifica en un ambicioso y sutil intento por acercarse a la realidad”. Circunstancia que probablemente se encuentre en la base de los diversos supuestos de incertidumbre que circulan a lo largo de nuestro sistema jurídico¹¹.

Consideraciones acerca de las cuales creemos conveniente realizar algún comentario, en referencia concreta a nuestro tema de estudio.

De este modo, debe aludirse, en primer lugar, al carácter esencialmente *instrumental* de la Administración tributaria, siendo así que su actuación difícilmente puede calificarse como *final*.

Dicho de otro modo, la acción de la Administración en el ámbito de aplicación de los tributos *no se agota en sí misma* sino que tiene como objetivo la obtención de los recursos suficientes, con arreglo a los principios de justicia tributaria, a fin de satisfacer

¹⁰DE PALMA DEL TESO, A., op. cit., págs. 30 y 31.

En línea con lo expuesto en el texto, ha señalado 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”, cit., pág. 27, que “ni siquiera en la (programación) condicional ha sido nunca posible conseguir totalmente el doble objetivo de *una única solución justa* y un absoluto control judicial, menos lo es con el auge de la programación finalista, cuya característica consiste precisamente en la *ampliación del espacio decisional* propio de la Administración”. (El subrayado es nuestro).

¹¹Cfr. VILLAR PALASI, J.L. y VILLAR EZCURRA, J.L., “El derecho a la certidumbre jurídica y la incertidumbre de nuestro Derecho”, en *La protección jurídica del ciudadano*. Estudios en Homenaje al Profesor J. GONZALEZ PEREZ, I, Ed. Civitas, Madrid, 1993, págs. 84 y 85.

el gasto público, siendo así que podría afirmarse, en palabras de ESEVERRI y LOPEZ MARTINEZ, que “la actividad financiera realizada por las entidades públicas tendrá una función instrumental, ya que ni el ingreso ni el gasto es un fin en sí mismo, sino meros instrumentos para la consecución de los intereses colectivos que han de perseguir las diferentes Administraciones”¹².

En segundo término, y en referencia a otra de las ideas más arriba expuestas, cabe apreciar cómo el derecho tributario se caracteriza por un alto grado de tecnicismo, además de por la dificultad de regular, por unos motivos u otros, todas las circunstancias que pueden concurrir en un supuesto concreto. Situación que provoca que el legislador tenga que acudir a la utilización de conceptos que otorgan a la Administración, a la hora de proceder a la aplicación de los tributos, *un margen más o menos amplio de actuación*¹³.

Circunstancia ante la cual bien podría apreciarse, tal como ha puesto de manifiesto DE PALMA DEL TESO, que "a medida que las normas jurídico-administrativas han perdido precisión, la Administración ha ganado capacidad de decisión"¹⁴ y que conduce a interrogarnos, siguiendo la línea de pensamiento de una

¹²Vid. ESEVERRI MARTINEZ, E. y LOPEZ MARTINEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, Ed. Comares, Granada, 1999, pág. 39.

Todo ello sin perjuicio, desde nuestra perspectiva, de los objetivos de otra índole que puede perseguir la obtención de ingresos en el ámbito tributario. Nos estamos refiriendo, en concreto, a objetivos de política económica que, en nuestra opinión, no suponen obstáculo alguno para continuar calificando como instrumental la vertiente del ingreso público.

¹³Afirma, en este sentido, ZORNOZA PEREZ, J.J., “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?: Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales”, cit., pág. 167, que “la creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificulta cada vez en mayor medida que toda la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley, y que la aplicación de las leyes no puede concebirse como un proceso mecánico, pues es habitual el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y las cuestiones de calificación dan lugar a dudas que difícilmente admiten soluciones unívocas”.

¹⁴Vid. DE PALMA DEL TESO, A., *Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo*, cit., pág. 31.

parte de la doctrina administrativa más arriba señalada, acerca de si dicha situación conduce realmente a un *alejamiento entre derecho y realidad*.

Cuestión que creemos de importancia en el ámbito de nuestra disciplina debido a que la admisión, sin matices, de la idea anterior podría conducir a permitir una cierta *relajación* en la aplicación de los principios de justicia tributaria, constitucionalmente consagrados.

Punto ante el cual es necesario detenerse para un análisis del mismo a la luz de las pautas que nos proporciona nuestra Norma Fundamental, dado que, como afirma MATIAS CORTES, "un determinado equilibrio constitucional lleva consigo su correspondiente equilibrio tributario y financiero"; equilibrio constitucional que "significa que por el cuerpo viviente del derecho fluye de manera constante un "componente constitucional" que da vida a las instituciones, que *oxigena y limpia de impurezas la creación, aplicación e interpretación de las normas*, de tal modo que se adecuen a las exigencias y principios constitucionales"¹⁵.

La lejanía, en efecto, entre derecho y realidad que el contenido de determinadas normas puede provocar en el ámbito tributario podría ser causa de un cierto "desequilibrio constitucional", en el sentido de producir un *quebrantamiento en la justicia tributaria* que dicha Norma contiene. Dicho con otras palabras, cabe plantearse si la interpretación unilateral por parte de la Administración tributaria de determinados conceptos "difíciles" contenidos en las normas puede conducir a un *alejamiento* del derecho y, en consecuencia, de la realidad concreta que se pretende regular.

Situación que exige, tal como se ha adelantado ya, la necesidad de analizar dichos supuestos a la luz del Texto constitucional, debido a que la evolución constante de nuestro sistema jurídico hace necesario "integrar *con armonía* en el campo jurídico

¹⁵Vid. CORTES DOMINGUEZ, M., "El equilibrio constitucional y el equilibrio jurídico tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 109-110, 2001, págs. 13 y 14. El subrayado es nuestro.

más y más necesidades, problemas, incongruencias, imprevistos, que deben ser asimilados, digeridos, ensanchando o adecuando los límites de la interpretación de las normas constitucionales", lo que "obliga a un entendimiento de la Constitución *coherente* con las nuevas necesidades de la sociedad"¹⁶.

En efecto, respondiendo la situación descrita tanto a la estructura actual de nuestro Estado como social y democrático de Derecho como a la evolución de nuestro sistema tributario, que demanda cada vez con mayor intensidad la colaboración y, en ocasiones, participación del contribuyente en orden a lograr la realización del interés fiscal, ello nos permite afirmar que, en línea de principio, *existe espacio dentro del ámbito tributario (y, por tanto, en el seno del Texto constitucional)* en orden a lograr un *adecuado equilibrio* entre la participación del ciudadano en la concreción del contenido de la obligación tributaria y el respeto al principio de reserva de ley¹⁷. Equilibrio dirigido, precisamente, a lograr un mayor acercamiento entre derecho y realidad a partir de un *correcto ensamblaje* de la voluntad de las partes en el procedimiento de gestión tributaria.

Realidad, que, imbuida del componente constitucional a que aludía el Profesor CORTES, no significa que coincida siempre y en todos los casos con la verdadera situación tributaria del contribuyente, entendiendo, por tanto, *desde la perspectiva aludida*, que, en aquellos supuestos en que la verdad material sea de imposible determinación, *también* se ajusta a la consecución de la justicia tributaria aquella

¹⁶Vid. CORTES DOMINGUEZ, M., op. cit., pág. 14. El subrayado es nuestro.

¹⁷Han señalado, en este sentido, entre otros, ZORNOZA PEREZ, J.J., en el Prólogo al libro de GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Ed. Colex, Madrid, 1998, que "no parece que la inserción en los procedimientos tributarios de figuras de naturaleza transaccional tenga porqué plantear ningún tipo particular de problemas desde la perspectiva de la regla de la indisponibilidad y del principio de legalidad del que deriva, ni mucho menos poner en peligro otros principios constitucionales", declarando, en esta línea, MOSCHETTI, F., "Las posibilidades de acuerdo entre la Administración Financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano", en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 127, que "tampoco los principios de legalidad y capacidad contributiva me parecen incompatibles con el diálogo y el acuerdo".

solución pactada por las partes que, de acuerdo con las pautas que suministre la ley, persiga la efectividad del interés fiscal¹⁸, encontrándonos, de este modo, ante una verdad de carácter formal¹⁹.

Cuestión distinta será la determinación de los límites de dicha participación, a los que se irá haciendo referencia a lo largo de este trabajo, y que, en buena medida, vienen condicionados, a nuestro juicio, por el análisis del principio de reserva de ley tributaria.

b. El contenido del principio de reserva de ley tributaria.

El principio constitucional de reserva de ley tributaria, recogido en el artículo 31.3 CE, ha sido objeto de interpretación tanto por parte de la doctrina como por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en el sentido de señalar, en relación con el contenido del mismo, que dicho principio debe cubrir no solamente la creación *ex novo* del tributo sino también la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo.

Nos encontramos, por tanto, y tal como unánimemente se ha señalado también, ante una reserva de ley de carácter *relativo*²⁰.

¹⁸Estamos pensando, en concreto, en el supuesto que contempla el artículo 16 de la Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que remite la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas al valor normal de mercado.

¹⁹Afirma GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, cit., pág. 90, que mediante la transacción “no se busca la verdad, pues ésta se desconoce y es imposible de alcanzar”, añadiendo que “la causa de la transacción reside en la evitación de un pleito, no en el descubrimiento de la verdad que, en realidad, se desconoce”.

Opinión con la que no nos mostramos plenamente de acuerdo debido a que no pensamos que la finalidad de la figura convencional sea evitar, siempre y en todo caso, una situación de litigio sino la consecución, más bien, de manera consensuada, de un interés general que, de otro modo, sería imposible de realizar.

²⁰Relatividad a que ha aludido, entre otras, la STC 6/1983, declarando que “el alcance del principio de legalidad está en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de la misma”.

También, y en conexión con lo anterior, ha señalado CUBERO TRUYO, A.M., que “la descripción de las materias reservadas a la ley, por su carácter relativo-variable, está esencialmente “condenada” a la sede jurisprudencial y ello no resulta impropio o irregular (no puede considerarse una suplantación del legislador por el Tribunal Constitucional) en la medida en que el principio de legalidad

Y es, precisamente, en este aspecto de la reserva de ley en el que queremos centrar en este momento nuestra atención pero no sin antes dejar de poner de manifiesto cómo la propia definición, extraída fundamentalmente de la doctrina del Tribunal Constitucional, tanto de los aspectos cubiertos por la reserva de ley como del alcance de dicho principio, dejan en el aire, *por la propia naturaleza de los conceptos utilizados*, cuestiones que podrían conducir a plantearnos *qué es lo básico o en referencia a qué elementos o circunstancias* adopta dicha reserva de ley el mencionado *carácter relativo*, dado que, según afirma CUBERO TRUYO, la naturaleza relativa es "la cualidad de una cosa que no está solamente en ella sino que resulta de su relación con otras"²¹.

Cuestiones a las que, con más o menos intensidad, nos acercaremos a lo largo de las páginas que siguen al estudiar el alcance de la voluntad de las partes a la luz del contenido del principio de reserva de ley tributaria.

Sin embargo, y como *premisa* del análisis mencionado, queremos dejar apuntado el fundamento que justifica, según la doctrina del Tribunal Constitucional, el sometimiento de las "prestaciones patrimoniales de carácter público" al principio de reserva de ley tributaria, contenida en el artículo 31.3 CE, afirmando, de este modo, el Alto Tribunal, en su Sentencia 185/1995, que "la *imposición coactiva* de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, *el elemento determinante de la exigencia de la reserva de ley*", añadiendo más adelante que, *al mismo tiempo* que concurre la circunstancia anterior y según se desprende de la propia expresión constitucional (prestaciones de carácter público, dice

es un instituto constitucional", (vid. "La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional", cit. pág. 244).

²¹Vid. CUBERO TRUYO, A.M., op. cit., pág. 251.

el artículo 31.3 CE), la prestación debe tener una *inequívoca finalidad de interés público*²².

-La coactividad como fundamento de la reserva de ley tributaria: posible graduación.

En relación con la nota de la coactividad, más arriba mencionada, creemos interesante comenzar haciendo referencia al contenido de otro pronunciamiento del Tribunal Constitucional. Se trata de la Sentencia 233/1999, en la que dicho Organo afirma que si la finalidad última de la reserva de ley es garantizar la autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, proteger la libertad patrimonial y personal del ciudadano, "es evidente que cuanto menor sea la intensidad de la afectación sobre dicho patrimonio o *mayor sea la capacidad de libre decisión que se otorgue al particular*, menos precisa será la intervención de los representantes de los ciudadanos, esto es, más participación en la determinación de la prestación de carácter público cabe relegar a normas secundarias". Doctrina que el Alto Tribunal sostiene en relación con las tasas señalando a continuación que "desde estas premisas, resulta admisible una mayor intervención de la potestad de ordenanza en aquellos ingresos, como las tasas que se recurren, en los que se evidencia, de modo directo e inmediato un *carácter sinalagmático* que no se aprecia en otras figuras impositivas"²³.

Pronunciamiento en relación con el cual ha señalado CUBERO TRUYO que "el grado de coactividad debe influir a la hora de calibrar el alcance de dicho principio (de

²²El subrayado es nuestro.

²³El subrayado es nuestro.

legalidad). Y parece claro que la *bilateralidad* (el sinalagma al que alude el Tribunal Constitucional) implica una rebaja -que no una eliminación- del carácter coactivo²⁴.

Palabras que, por otra parte, y aunque vertidas en relación con las tasas, creemos que pueden encontrar *alguna repercusión* en nuestro ámbito de estudio si tenemos en cuenta otra observación del autor que se acaba de citar con la que se refiere a que "de la misma manera que (...) existen "*grados de coactividad*" que influyen en la reserva de ley, siendo esenciales todos los elementos del tributo que están cubiertos por el principio de legalidad, también hay "*grados de esencialidad*" mayores o menores que llevarán consigo un mayor o menor apego a dicho principio"²⁵.

Ideas, pues, que, puestas en relación con nuestro tema de estudio, nos parece que podrían llevarnos a realizar algunas consideraciones.

De este modo, y partiendo del contenido *ex lege* de la obligación tributaria, que supone, como es sabido, que una vez producido el hecho desencadenante del tributo, éste tendrá la extensión prevista por la ley, y no la que el sujeto realizador del hecho desencadenante quiera darle, cabe plantear, en primer lugar, cuál es el ámbito propicio para la actuación de la voluntad de las partes en el ámbito tributario.

Cuestión a la que mayoritariamente ha respondido la doctrina que se ha ocupado de estudiar este tema, en el sentido de situar el ámbito de eficacia de la voluntad de las partes en la determinación o concreción de los *elementos cuantitativos* del tributo, siendo éste el *campo más idóneo* para ubicar las técnicas convencionales²⁶.

²⁴Vid. CUBERO TRUYO, A.M., "La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional", cit., pág. 255.

²⁵Vid. CUBERO TRUYO, A.M., op. cit., pág. 258.

²⁶Vid., en este sentido, entre otros, RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias", cit., pág. 242, GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, cit., pág. 37, quien entiende que "la transacción, en cuanto convenio de fijación, tiene su causa en la eliminación de una incertidumbre", MARTINEZ HORNERO, J., "La terminación convencional en el procedimiento de Inspección de los tributos", en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 214

Posición a la que nos sumamos dado que es, precisamente, en el ámbito de la valoración del hecho imponible donde es posible encontrar, en el seno de la normativa tributaria, un mayor número de supuestos que den lugar a *incertidumbre*²⁷, esto es, supuestos ante los cuales la Administración tributaria goce de un margen de apreciación²⁸ “ante el hecho de concretar y cuantificar elementos susceptibles de concreciones y cuantificaciones *no unívocas*”²⁹.

y BOTELLA GARCIA-LASTRA, C., “La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 202, quien afirma que “tanto en el procedimiento de determinación de la base imponible, como en el de la comprobación de valores por la Administración, se utilizan con frecuencia los conceptos indeterminados, no definidos con absoluta precisión en las leyes, y que encierran un cierto grado de relatividad (...) y que pueden ser objeto de criterios diversos”.

También se ha pronunciado en este sentido buena parte de la doctrina italiana, como FANTOZZI, POTITO o D’AMATI, según pone de relieve, NAVARRO EGEEA, “La audiencia del contribuyente (contraddittorio) como forma de participación en el sistema italiano de gestión tributaria, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 257, 2000, pág. 714.

²⁷Ha señalado, en este sentido, 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”, que “un campo especialmente idóneo para los acuerdos administrativos consensuales es el generado por un grado apreciable de incertidumbre en la aplicación de la normativa pertinente en punto a cuestiones tanto de hecho como de derecho”, añadiendo que “es aquí donde la técnica convencional puede más claramente servir a la agilización y eficacia de la actuación administrativa, con simultánea generación de seguridad y estabilidad jurídicas en la relación Administración-ciudadano”. (El subrayado es nuestro), indicando, en esta misma línea, SÁNCHEZ MORON, M., *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, cit., pág. 14, que “es en el ámbito de la discrecionalidad donde la habitual decisión unilateral de la Administración puede ser sustituida por un procedimiento negociado y, en su caso, por una decisión unilateral”.

²⁸En este estudio, más que de discrecionalidad, preferimos hablar de margen de apreciación.

En efecto, y siguiendo a parte de la doctrina administrativa, cabe entender la discrecionalidad como “libertad de elección entre alternativas igualmente justas, o, si se prefiere, entre indiferentes jurídicos, porque la decisión de la Administración se fundamenta en criterios extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.) no incluidos en la Ley y remitidos al juicio subjetivo de la Administración” (vid., en este sentido, GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, I, Ed. Civitas, Madrid, 1991, pág. 456), siendo más adecuado aludir, a nuestro juicio, y en nuestro ámbito de estudio, a la existencia de un *margen de apreciación o margen de confianza* que se otorga a la Administración “para que resuelva la aplicación de nociones jurídicas más o menos difíciles”, presentándose como “algo distinto de una potestad discrecional, pues tiene como único fundamento la necesidad de superar la dificultad de aplicar la norma en ciertos casos, fundamento distinto del de la discrecionalidad, que consiste en atribuir a una autoridad la facultad de decidir según su criterio” (vid. SAINZ MORENO, F., *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Ed. Civitas, Madrid, 1976, págs. 307 y sigs.).

Posición que se ha expresado sin perjuicio de la existencia de otras opiniones que parecen identificar, a nuestro juicio, discrecionalidad con la existencia de un cierto margen de apreciación en el sentido expresado en el texto. Así se deduciría de las palabras de DE PALMA DEL TESO cuando declara que la discrecionalidad, entendida en un sentido amplio, alcanzaría asimismo “a los conceptos jurídicos indeterminados cuando se reconoce a la Administración cierto margen de apreciación”, añadiendo que “en realidad, la discrecionalidad resultaría de la existencia de normas que regulan de forma incompleta o imperfecta la actuación administrativa. La ausencia de programación o regulación plena obliga a la Administración a completar el supuesto de hecho imperfecto en el momento de aplicar la norma, en ello consistiría, precisamente, la discrecionalidad. En ciertos casos, esta operación puede ser realizada por la

Situación, pues, en que nos parece que la *distancia entre derecho y realidad* puede hacerse más patente, afectando, sobre todo, al *principio de capacidad económica*, sin perjuicio de la repercusión que la ausencia de efectividad del mismo tenga en la realización del resto de los principios de justicia tributaria³⁰.

Ideas que, por otra parte, nos conducen a señalar, en primer lugar, la imposibilidad de introducir las técnicas convencionales como sustitutivas de los aspectos estructurales del tributo, siendo, sin embargo, viable dicha opción en aquellos ámbitos que sea posible abrir a la actuación discrecional de la Administración, según ha señalado ARRIETA MARTINEZ DE PISON³¹. Y, en segundo término, que, en las situaciones en que la Administración goza de cierto margen de apreciación, el legislador puede *decidir* entre abrir el procedimiento a la voluntad de las partes u otorgar la facultad de decisión únicamente a la Administración tributaria, que deberá ejercerla de manera unilateral, dado que el recurso a las técnicas convencionales sólo opera allí donde la Administración actúa o puede actuar mediante acto jurídico unilateral, “en términos coadyuvantes o de alternativa a la decisión unilateral”³². Idea a la que aludiremos más adelante cuando nos ocupemos de la necesaria satisfacción del interés público en el ámbito de la convención.

Administración de forma unilateral o de común acuerdo con el interesado/s”, (vid. *Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo*, cit., pág. 25).

²⁹Vid. RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 223.

³⁰Vid. RAMALLO MASSANET, J., op. cit., pág. 224, autor que señala que “posiblemente sea la evolución en el perfeccionamiento de los criterios o parámetros que utiliza el legislador en relación a principios constitucionales como el de capacidad económica lo que les haya hecho perder rotundidad y fijeza en aras de una mayor “justicia”.

³¹Cfr. ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., “Finalización convencional del procedimiento tributario”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 192.

³² Cfr. 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”, cit., págs. 35 y 36.

Pues bien, retomando la idea de la *posible graduación de la coactividad*, pensamos que en los casos en que concurre una cierta incertidumbre, que conlleva el reconocimiento a la Administración de un margen de actuación, y el legislador opta por abrir la concreción de la misma al juego de la voluntad de las partes, podría plantearse la posibilidad de detectar en ello una *bilateralidad* que, dirigida a concretar o a *influir* sobre el alcance y contenido de la obligación tributaria, podría *rebajar el alcance de la coactividad* respecto a ese elemento concreto de la prestación tributaria.

Ello es así, a nuestro juicio, porque en estas actuaciones consensuales tiene lugar una *intervención directa* de la voluntad de los ciudadanos-contribuyentes en la concreción de los términos de la obligación tributaria, “supliendo” en cierta manera la “falta de plenitud de la Ley”³³, en expresión del Profesor RAMALLO.

Planteamiento que creemos interesante, en la medida en que permite otorgar un *fundamento al alcance de la relatividad de la reserva de ley* en relación con nuestro concreto objeto de estudio, proporcionando, por otra parte, elementos de apoyo a la legitimidad de las técnicas consensuales en el ámbito tributario.

En efecto, las ideas señaladas permiten, por un lado, poner de relieve, cómo únicamente en ausencia de predeterminación normativa suficiente es posible, debido al margen de apreciación que de dicha indeterminación se deduce, acudir a las técnicas convencionales.

Afirmación que debe inmediatamente *complementarse* con la consideración del “menor grado de coactividad” de esta clase de normas, que permiten, *por ello*, la entrada en juego de la voluntad de las partes, y que, en este sentido, ponen de manifiesto

³³Vid. RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, cit., pág. 234.

A ello se ha referido, también, LUCIANO PAREJO, A., en el ámbito del derecho administrativo común, al señalar que “el *quid novum* de esta forma alternativa de actividad administrativa radica justamente en que la voluntad de los ciudadanos contribuye directamente, como tal, a establecer los

un “menor grado de esencialidad”, al no tener que someterse en su *plenitud* al principio de reserva de ley tributaria.

Planteamiento que no implica, en absoluto, restar importancia a dichos elementos en el seno del procedimiento de gestión tributaria sino que aporta, más bien, a nuestro juicio, una visión *coherente* con las exigencias que, en materia tributaria, se derivan del Texto constitucional, en relación con el ámbito de actuación de la voluntad de las partes en el seno del procedimiento de gestión, según se deduce de lo expuesto más arriba. Posición que, en cierta medida, también viene a apoyar RAMALLO al afirmar dicho Profesor que puede mantenerse “sin forzar los esquemas dogmáticos” la idea de que “no sólo es compatible la eficacia de la voluntad de las partes de la obligación tributaria con el principio constitucional de legalidad, sino que, además, aquella eficacia colabora en el perfeccionamiento de dicho principio”³⁴.

Opinión que, por otra parte, también parece encontrar eco en el seno de la doctrina administrativa, con motivo de la interpretación del artículo 88.1 de la Ley 30/1992, que prohíbe todo acto contrario al ordenamiento jurídico, afirmando en este sentido SÁNCHEZ MORON que “la terminación convencional no puede constituir un medio para relajar la legalidad”, siendo así que “la negociación y el pacto consiguiente sólo pueden versar sobre los elementos discrecionales de la decisión administrativa”³⁵.

términos y condiciones de las relaciones jurídico-administrativas concretas, haciendo emerger éstas al primer plano del Derecho administrativo” (vid. op. cit., pág. 37).

³⁴Vid. RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, cit., págs. 224 y 226 y sigs.

Señala, en esta misma línea, DELGADO PIQUERAS que “el consenso y el acuerdo surgen como *complemento legitimador idóneo* de la menor legitimación aportada por la norma, en términos de venir respaldada derechamente por la voluntad democrática-representativa del legislador”, (vid. *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, cit., pág. 152). (El subrayado es nuestro).

³⁵Vid. SÁNCHEZ MORON, M., “La terminación convencional de los procedimientos administrativos”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 81.

-Interés público: su satisfacción a través de la utilización de las técnicas convencionales.

Siguiendo el tenor del artículo 88 de la Ley 30/1992, "Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como de derecho privado, siempre 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 efecto, y si de alguna manera ya se han analizado los límites recogidos en primer lugar por la norma transcrita, nos interesa en este momento adentrarnos en el análisis de la última de las condiciones que el ordenamiento administrativo común contempla para dar entrada a las técnicas de carácter convencional, esto es, la necesidad de que el juego de estas técnicas persiga como objetivo *la satisfacción del interés público*.

Punto que supone una continuación de lo estudiado hasta este momento, y cuyo análisis requiere, desde nuestra perspectiva, llevar a cabo el examen de distintas cuestiones:

En primer lugar, pensamos que debe ser la *Ley*, según ha manifestado una parte mayoritaria de la doctrina que se ha ocupado de estudiar este tema, la que determine los supuestos en que es posible otorgar eficacia a la voluntad de las partes en relación con el contenido de la obligación tributaria³⁶.

³⁶Vid., en este sentido, entre otros, ZORNOZA PEREZ, J.J., ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?. Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español", cit., pág. 175, BOTELLA GARCIA-LASTRA, C., "La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos", en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 201 y GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, cit., pág. 33, quien declara que "cuando el ordenamiento así lo prevea (en cumplimiento de la reserva de ley del artículo 105c) CE) la autoridad financiera competente podrá determinar el contenido de la obligación tributaria de forma contractual".

En el ámbito del derecho administrativo común no existe unanimidad acerca de esta idea. Así, GARDE ROCA, J.A., en la Presentación que realiza a la obra *Convención y arbitraje en el Derecho*

Aspecto que creemos fundamental, no solamente por razones de seguridad jurídica sino porque, además, permite proyectar sobre dicha previsión legislativa las exigencias del principio de proporcionalidad. Y todo ello sin perjuicio de las exigencias que se derivan del contenido el artículo 105c) CE, que ordena la regulación por ley "del procedimiento a través del cual deban producirse los actos administrativos".

Ideas que, por tanto, vienen a poner de relieve, a nuestro juicio, la *dimensión material* del principio de reserva de ley tributaria, también en relación con nuestro objeto de estudio, y a partir de la cual no acabamos de entender la opinión vertida por GONZALEZ-CUELLAR SERRANO cuando afirma que "la diversa influencia del principio de legalidad en el enjuiciamiento de la forma y del contenido de las transacciones llega a tal grado que ni siquiera actúa como límite respecto del segundo campo (...) *quedando su vigencia restringida al ámbito de la forma*". Opinión que dicha autora fundamenta en "la propia incertidumbre que es la causa de la transacción y que provoca que no pueda oponerse como límite una regulación jurídica cuyo sentido se desconoce y que se intenta consensuar a través del acuerdo"³⁷.

Tributario, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 10, entiende que, en función del tipo de acuerdo, vinculante o no vinculante, o sustitutorio de la decisión unilateral, cabría admitir la aplicación directa o no del artículo 88 de la Ley 30/1992, concluyendo que únicamente en el supuesto de la última clase de acuerdos mencionada el artículo 88 LRJPAC no es de aplicación directa sino que necesita habilitación específica, afirmando, por otra parte, DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, cit., pág. 187, que "la alusión a "la disposición que lo regule" (contenida en el artículo 88 de la Ley 30/1992) no implica necesariamente diferir su eficacia, sino más bien dejar abierta a esa disposición especial la posibilidad de adecuar de manera variable en cada ámbito sectorial el carácter vinculante, alcance, efectos y régimen jurídico"; posición a la que parece sumarse 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", cit., pág. 52. En la posición opuesta a la adoptada por estos últimos autores se encuentra SÁNCHEZ MORON, M., *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, cit., pág. 14, quien alude al artículo 88 LRJPAC como "una norma abierta", que carece de eficacia inmediata y directa, pues se remite a lo que disponga en cada caso "la disposición que lo regule" y PARADA VAZQUEZ, R., *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 314.

³⁷Vid. GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, cit., pág. 96. El subrayado es nuestro.

Sin embargo, y aún estando conformes con esta última afirmación, nos parece que la misma no supone ningún obstáculo para entender que el límite de la reserva de ley se extiende también al *contenido* de las actuaciones consensuales, dado que si esto no fuera así dicha reserva actuaría, en relación con la institución convencional, como una mera *habilitación en blanco*. Dicho con otras palabras, nos parece que en éste, como en otros ámbitos del ordenamiento jurídico, el sometimiento a la Ley de una determinada materia o de determinados elementos de la misma persigue como finalidad la consecución de concretos objetivos de *justicia material*.

Pues bien, en nuestro ordenamiento tributario, y dada la inexistencia de norma alguna que, *con carácter general*, regule este tipo de acuerdos, entendemos necesaria la presencia de una ley específica que contemple cada supuesto concreto, debiendo señalar, además, que, a nuestro juicio, ésta parece ser la "línea adoptada" por nuestro legislador, según se desprende del contenido del artículo 9 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Precepto que, regulando los "Acuerdos previos de valoración", remite su solicitud por parte del contribuyente a "cuando las leyes o reglamentos propios de cada tributo así lo prevean".

Punto, en relación con el cual, ha señalado GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, que "el legislador español ha optado por establecer habilitaciones singulares para cada transacción, rechazando la posibilidad de admitir, con carácter general, la celebración de transacciones en Derecho Tributario, mediante el establecimiento de unos criterios mínimos y un régimen jurídico básico"³⁸.

Opinión ante la cual cabría plantearse si dicha situación no podría ser fruto, precisamente, de la *falta de claridad* acerca del mencionado régimen jurídico básico, lo que también podría situarse en la ausencia de acuerdo, en el seno de la doctrina

³⁸Vid. GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., op cit., pág. 282.

administrativa, acerca de la posibilidad de aplicación directa del contenido del artículo 88 de la Ley 30/1992 LRJPAC³⁹. Precepto que, por otra parte, no creemos aplicable en el ámbito tributario, ni siquiera con carácter subsidiario, según se desprendería del tenor de la D.A. 5ª de la Ley 30/1992⁴⁰, debido, entre otras razones, a las *peculiaridades* que presenta el ordenamiento tributario en relación con el tema objeto de estudio⁴¹ y a la circunstancia, además, de que, aun cuando nos encontremos ante una *institución procedimental*, nos parece que cabe detectar en el modo de actuación de esta figura también una dimensión de carácter material, en cuanto viene a otorgar al contribuyente el *derecho* a influir en el contenido de la obligación tributaria, *confundiéndose*, en consecuencia, ambos aspectos, en el seno de dicho instituto.

En segundo término, y en conexión con lo anterior, se hace preciso resaltar la importancia del *principio de proporcionalidad* en relación con la actuación de las técnicas convencionales. Principio, pues, que, desde nuestra perspectiva, opera en este ámbito en un doble plano. Así, de una parte, en el *nivel normativo*, al permitir la introducción de las figuras de carácter convencional únicamente en aquellos casos en que, de acuerdo con todo lo que se ha expuesto hasta el momento, sea *razonable* convenir por las partes acerca del alcance de la obligación tributaria y, de otro lado, en

³⁹Vid. nota núm. 37.

⁴⁰Disposición que dispone lo siguiente: "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".

⁴¹El tema de la aplicación del contenido del artículo 88 LRJPAC al ámbito tributario, en virtud de lo dispuesto en la D.A. 5ª, ha sido abordado por una parte de nuestra doctrina llegando, por diversos caminos, a la conclusión de que la respuesta a dicha cuestión pasa por el análisis previo de si las propuestas contenidas en el mencionado precepto son aplicables en el campo de los procedimientos tributarios (vid. RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias", cit., pág. 220). Esto es, cabría la aplicación subsidiaria del referido precepto "siempre que no constatemos la vigencia de principios específicos del Derecho tributario que impidan o dificulten dicha aplicación" (vid. AGULLO AGÜERO, M.A., "La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992", cit., pág. 182).

el *plano aplicativo*, a fin de evitar un resultado “desproporcionado”, que vaya más allá de lo *razonablemente previsible*⁴².

Planteamiento que, por otra parte, y a nuestro juicio, apoyaría la necesidad de que una ley regule específicamente cada supuesto de intervención de las partes en la determinación del alcance de la obligación tributaria.

En tercer lugar, y en línea con lo anteriormente expuesto, cabe referirse al hecho de que, al *no haberse establecido con carácter general criterio sustantivo alguno para la opción* entre una u otra variedad de la forma de actuación administrativa, según declara PAREJO ALFONSO⁴³, creemos que, en el ámbito tributario, la *satisfacción del interés público* cumple la función de actuar como *criterio sustantivo* que orienta la opción legislativa a favor de la intervención de las partes en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, siendo así que la elección de la forma consensual debe suponer una *mejor satisfacción* de los principios de justicia tributaria y, en particular, el de capacidad económica, que lo que se conseguiría a través de la actuación unilateral de la Administración.

Opción que, por tanto, no es discrecional, sino que viene impuesta por “la *lógica misma de la relación entre regulación procedimental y sustantiva*”, siendo esta última la que pensamos que condiciona, en nuestro ámbito de estudio, la opción por la forma consensual⁴⁴.

⁴²Se ha referido SEER, en el seno de la doctrina alemana, al principio de razonabilidad “como principio utilizado a menudo por la Administración y el obligado tributario para llegar a acuerdos”, haciendo referencia también a una Sentencia del BFH en la que dicho Tribunal afirmó el interés legítimo de las partes en convenir respecto de una cuestión dudosa mediante un tratamiento proporcionado de los hechos, (vid. “Contratos, transacciones y otros acuerdos en Derecho Tributario alemán”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 145 y 150).

⁴³Cfr. LUCIANO PAREJO, A., “El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo”, cit., pág. 55.

⁴⁴Se ha referido PAREJO ALFONSO, L., op. cit., pág. 55, en el ámbito del derecho administrativo común, al hecho de que la elección entre una u otra variedad de actuación administrativa es, en principio, *discrecional*, “sin perjuicio de que (por la lógica misma de la relación entre regulación procedimental y

Ilustran con claridad estas ideas las palabras de PAREJO ALFONSO, con las que este autor se refiere a que “la causa del acuerdo administrativo es (...) el interés público que en el caso deba ser realizado y la definición de ese interés depende de la *lógica del desarrollo constitucional* y, por tanto, del ordenamiento jurídico, lo que remite nuevamente a la regulación (de densidad variable) de que cada materia sea objeto y, por tanto, a los valores y bienes que el derecho proteja en ella; *valores y bienes que pueden motivar la exclusión de la técnica convencional como forma de actividad inidónea para su realización*”⁴⁵.

Opinión que no es obstáculo para poder mantener, al mismo tiempo, tal como ha apuntado la doctrina administrativa, que la razón de ser de las técnicas convencionales pueda situarse también en la satisfacción del interés público, de una manera más *rápida y eficaz* que mediante la adopción de una decisión imperativa “que pudiera ser cuestionada o difícil de ejecutar o simplemente adoptada a espaldas de la opinión de los afectados”⁴⁶, si bien, a nuestro juicio, y cuando de la aplicación del derecho tributario se trata, las razones de eficacia deben ponderarse con las de consecución del interés fiscal constitucionalmente consagrado⁴⁷.

En definitiva, partiendo de la *especial* presencia del principio de reserva de ley en el ámbito tributario, y de la consiguiente existencia de un gran número de elementos reglados, queremos hacer hincapié en la circunstancia de que es, precisamente, la Ley la

regulación sustantiva) esta última pueda desde luego limitar e, incluso, suprimir dicha discrecionalidad con ocasión de la modulación en la materia del régimen de la terminación convencional”. (El subrayado es nuestro).

⁴⁵PAREJO ALFONSO, L., op. cit., pág. 62. El subrayado es nuestro.

⁴⁶Cfr. SÁNCHEZ MORON, M., “La terminación convencional de los procedimientos tributarios”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 81.

⁴⁷Declara, en esta línea RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, cit., pág. 224, que “no creo que los principios constitucionales sobre agilidad, eficacia y eficiencia en la actuación administrativa (artículo 103 CE) o el de la participación de los ciudadanos en las disposiciones administrativas (artículo 105c) CE)” o incluso algunos no recogidos expresamente en la Constitución, como el de una Administración abierta y dialogante “puedan constituir el fundamento único y esencial de las técnicas convencionales”.

que debe determinar los supuestos en que, concurriendo las mencionadas situaciones de incertidumbre, el interés fiscal se satisface mejor a través de las técnicas convencionales que mediante la actuación unilateral de la Administración. Esto es, y en palabras de PAREJO ALFONSO, el acuerdo de voluntades aparece “como *el medio más idóneo* para la ejecución administrativa” y, en definitiva para la determinación acordada o consensuada *de lo que sea de derecho* en el caso concreto⁴⁸.

Perspectiva que, a nuestro juicio, armoniza con las exigencias derivadas del Texto constitucional debido a que no se pretende imponer de forma autoritaria, y en todo caso, una decisión de la Administración al contribuyente sino que se abre el diálogo al mismo en aquellos supuestos en que *razonablemente* se considera que esta opción *satisface mejor la efectividad del interés público* constitucionalmente protegido en el artículo 31.1 CE⁴⁹, siendo, en este sentido, suscribibles las palabras de ZORNOZA PEREZ cuando afirma que “la vinculación de la Administración a la ley y el 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 transacción”,⁵⁰.

3.EL ACUERDO DE VOLUNTADES COMO GENERADOR DE RELACIONES JURÍDICAS EN EL SENO DEL PROCEDIMIENTO DE GESTION TRIBUTARIA.

⁴⁸PAREJO ALFONSO, L., “El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo”, cit., págs. 29 y 36 y sigs. El subrayado es nuestro.

⁴⁹Se ha referido, en esta línea, PAREJO ALFONSO, L., op. cit., pág. 26, a la Administración como “Constitución en acción”, defendiendo la existencia de los llamados “espacios libres” que son “los que generan las condiciones necesarias para “logros” en el plano de la “ejecución” orientados fundamentalmente por los problemas reales; “logros” que se consiguen precisamente gracias a la actuación cooperativa e informal y la posibilidad de la celebración de “contratos” de derecho público”.

⁵⁰Vid. ZORNOZA PEREZ, J.J., Prólogo al libro de GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, cit., pág. 21.

Las técnicas convencionales se enmarcan, según se ha encargado de exponer SÁNCHEZ MORON, en un “proceso de modernización de la organización, los métodos de actuación y las formas jurídicas de realización de las funciones administrativas que tienen lugar en nuestro país desde hace algunos años”, apareciendo dichas técnicas como uno de los instrumentos jurídicos “aunque no el único que permite llevar a la práctica esta nueva forma de administrar sin merma de su conformidad con el Estado de Derecho (...) porque introduce una *dosis de flexibilidad* en el ordenamiento jurídico que no es incompatible con sus principios generales, pero que es imprescindible en muchos casos para que la Administración pueda cumplir sus fines institucionales”⁵¹.

Palabras que, sin embargo, y tal como se ha indicado al comienzo de este trabajo, encuentran una proyección distinta en los diferentes ámbitos de acción administrativa, debido a que la pertinencia, alcance y posibilidades de las figuras convencionales debe *medirse* "por el rasero de la regulación administrativa sustantiva de la materia de que se trate"⁵².

Posición que se ha dejado traslucir a lo largo de todo nuestro estudio y que también *condiciona* el modo de analizar la inserción del acuerdo de voluntades en el seno del procedimiento de gestión tributaria, siendo así que va a ser, precisamente, la *regulación sustantiva de la materia tributaria* la que nos va a permitir ir marcando los senderos por los que debe transcurrir la puesta en práctica de las técnicas convencionales en el marco del procedimiento de aplicación de los tributos.

Análisis que emprendemos no sin antes alertar, además, sumándonos a PAREJO ALFONSO, acerca de la dificultad que plantea la figura de la convención "en

⁵¹Vid. SÁNCHEZ MORON, M., “La terminación convencional de los procedimientos administrativos”, cit., págs. 77 y 78.

⁵²Vid. 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”, cit., pág. 41.

ordenamientos de derecho administrativo para su plena integración en el esquema jurídico-administrativo establecido"⁵³.

Pues bien, vamos a comenzar haciendo referencia, siguiendo a la doctrina administrativa, a la clasificación de los acuerdos administrativos consensuales que, básicamente, se pueden dividir en acuerdos finalizadores del procedimiento o sustitutivos de las resoluciones y en acuerdos no sustitutivos de dichas resoluciones que, a su vez, pueden ser vinculantes o no vinculantes en relación con estas últimas⁵⁴.

Clasificación, pues, que conduce a interrogarnos acerca del *alcance de los efectos* de los acuerdos en el marco del procedimiento tributario.

En efecto, y si “el *grado de participación directa* de los ciudadanos en la determinación del acto en que se ha de plasmar el ejercicio de la correspondiente potestad administrativa” está *directamente relacionada* con el “dogma del carácter *“negociable”* o no de las potestades administrativas”, según afirma PAREJO⁵⁵, pensamos que, en el ámbito tributario, cabe inclinarse hacia la inadmisión de los acuerdos finalizadores del procedimiento⁵⁶.

Afirmación que, a nuestro juicio, *matiza* la realizada por ZORNOZA PEREZ, J.J., Enen el Prólogo al libro de GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, cit., pág. 21, cuando declara que “la finalización convencional de los procedimientos tributarios no tiene porqué presentar en nuestra materia singularidad alguna respecto a otros ámbitos del ordenamiento jurídico-administrativo en los que también rige el principio de legalidad”.

⁵³Cfr. PAREJO ALFONSO, L., op. cit., pág. 23.

En este mismo sentido, ha indicado, ZORNOZA PEREZ, J.J., op. cit., pág. 22, que “es obligado reconocer (...) que la terminación convencional de los procedimientos resulta de difícil integración en los sistemas tradicionales de derecho administrativo en los que su admisión produce una cierta desorientación en la dogmática, que considera que la actuación unilateral de la Administración, bajo formas predeterminadas, es garantía de su vinculación a la ley y al derecho”.

⁵⁴Vid., en relación con la clasificación expuesta, entre otros, PAREJO ALFONSO, L., op. cit., págs. 43 y sigs. y DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, cit., págs. 177 y 178.

⁵⁵PAREJO ALFONSO, L., op. cit., pág. 50. El subrayado es nuestro.

⁵⁶Firma, en este sentido, RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, cit., pág. 244, que el acuerdo de voluntades difícilmente podrá ser sustitutivo del acto final “ya que la sustitución del acto administrativo de liquidación parece incompatible con aquella posición de derecho-obligación que (...) predicamos de la Administración”. Posición a la que se

De este modo, y recordando en este momento la circunscripción de las técnicas convencionales a los supuestos de incertidumbre que, generalmente, se ciñen a la determinación de aspectos cuantitativos del tributo, parece que resulta muy difícil admitir la clase de acuerdos mencionada, dado que, según lo anterior, parece claro el *carácter no negociable* del acto administrativo que resuelve el procedimiento. Más aún, no creemos que el interés general al que sirven este tipo de acuerdos pueda compaginarse adecuadamente con la sustitución del acto administrativo final por la voluntad de las partes.

Planteamiento que, no solamente no es obstáculo sino que encaja perfectamente, más bien, con la afirmación de la existencia de *convenios preparatorios* que, en el ámbito del procedimiento de aplicación de los tributos, *determinan o condicionan* el contenido del acto administrativo final⁵⁷.

Ideas, pues, que nos introducen en el examen de una segunda cuestión. Se trata, en concreto, del concepto de *participación* sobre el que se edifica el acuerdo de voluntades⁵⁸.

Participación que, sin perjuicio de otras notas caracterizadoras⁵⁹, convierte al ciudadano-contribuyente en “parte activa de la definición y realización del interés

adscribe ZORNOZA PEREZ, J.J., Prólogo al libro de GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, cit., pág. 23, afirmando, de este modo, que las transacciones “difícilmente tendrán el carácter de finalizadoras de los procedimientos en que se integran”.

⁵⁷Cfr. ZORNOZA PEREZ, J.J., “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?. Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español”, cit., pág. 171, habiendo señalado RAMALLO MASSANET, op. cit., oág. 244, en este sentido, que los acuerdos no sustitutivos de la resolución administrativa y vinculantes “podrían tener cabida en la estructura de la relación tributaria, máxime si entendemos que esa vinculación puede referirse a alguno o algunos de los elementos necesarios para dictar la resolución; es decir, *que la vinculación sea parcial, precisamente respecto de aquellos elementos que produjeron la incertidumbre*”. (El subrayado es nuestro).

⁵⁸Afirma, en este sentido, DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, cit., pág. 159, que “la terminación convencional del procedimiento administrativo tiene una conexión directa con el principio constitucional de participación ciudadana en la Administración”. Posición en la que también se sitúa TOSEMBUJ, J., *La transacción tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona,

general y trae a primer plano verdaderas relaciones jurídicas⁶⁰, lo que produce como consecuencia que "hay un *segmento del poder administrativo* que aparece compartido por el ciudadano"⁶¹.

Característica, pues, que *define*, al mismo tiempo que *diferencia*, la participación de la colaboración, en el sentido de que, el desarrollo de esta última en el procedimiento de gestión tributaria, *en ningún caso* supone la *intervención del contribuyente en la determinación del contenido de la prestación tributaria*, tal como acontece en el supuesto de la participación.

Pues bien, señalado lo anterior, interesa hacer alusión a la idea de que el acuerdo de voluntades *genera o supone el nacimiento*, también en el ámbito tributario, *de relaciones jurídicas*.

Situación que, siguiendo a SÁNCHEZ MORON, bien podría suponer un *desplazamiento* del "interés dogmático desde el acto administrativo al procedimiento como sede para la búsqueda de la solución no ya más correcta en derecho, no sólo más favorable para el interés general, sino también más viable y aceptable para sus destinatarios"⁶².

2000, pág. 11, autor que se refiere a un "derecho fundamental a la participación", fundamentada en los artículos 23.1, 29.1 y 105 CE.

⁵⁹En el seno de la doctrina tributaria, LOPEZ MARTINEZ, J., "Nuevas relaciones entre la Administración tributaria y los administrados, repercusiones jurídico-dogmáticas", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, núm.17-20, 1989-1992, págs. 52 y sigs., se ha referido a la necesidad de ofrecer un concepto suficientemente delimitado de participación apuntando como características del mismo las siguientes: en primer lugar, "la participación del administrado se ha de plasmar en la toma de decisiones administrativas", en segundo lugar, "la participación ha de ser siempre voluntaria" y, en último término, "la participación como la colaboración puede desarrollarse de forma colectiva a través de las asociaciones reconocidas por nuestro ordenamiento".

⁶⁰Vid. 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", cit., pág. 23.

⁶¹Vid. ROSEMBUJ, T. , *La transacción tributaria*, cit., pág. 12.

⁶²Cfr. SÁNCHEZ MORON, M., *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, cit., pág. 12.

Palabras que, a nuestro juicio, requieren de algún comentario.

Así, en primer lugar, creemos que, al menos en lo que concierne al ámbito tributario, no se trata de “desplazar” el interés dogmático desde el acto al procedimiento administrativo, sino de *integrar*, más bien, ambas realidades. Afirmación que impone, tal como se exponía al comienzo de este trabajo, la necesidad de llevar a cabo una elaboración teórica que explique suficientemente la actuación consensuada en el seno del procedimiento tributario, dada la insuficiencia de una elaboración de este tipo en el ámbito del Derecho público.

En otros términos, y siendo la transacción una *institución procedimental* (lo que no excluye, según hemos expuesto ya, su *dimensión material*) que tiene lugar en aquellos casos en que la Administración renuncia al ejercicio de sus potestades, creemos que es necesario construir el entendimiento de esta figura *desde su inserción* en el procedimiento de gestión tributaria. En efecto, y compartiendo la opinión de ROSEMBUJ, quien alude a que el derecho-deber de participación del ciudadano "establece un *ámbito definitivamente nuevo en la relación jurídica* entre el particular y la Administración tanto sobre la forma de la función tributaria cuanto en las decisiones o resoluciones⁶³", pensamos que la admisión de las técnicas convencionales en el ámbito tributario debe conducir a una *cierta reinterpretación* en el modo de entender el procedimiento de aplicación de los tributos (lo que supone la adopción de un método de análisis no solamente formal sino también de carácter material) y que no significa dejar de lado la existencia de actos administrativos sino intentar *armonizar*, más bien, la *convivencia* de ambos institutos.

En esta misma línea, ha hecho referencia GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, cit., pág. 50, a la incapacidad del acto administrativo para dar respuesta al derecho tributario actual.

⁶³Vid. ROSEMBUJ, T., *La transacción tributaria*, cit., pág. 12.

En segundo lugar, es preciso señalar que el reconocimiento normativo de las figuras convencionales ha supuesto su inserción en el procedimiento, significando ello un paso adelante, no solamente por el carácter garantista del procedimiento, lo que redundaría en beneficio del administrado, sino porque, con anterioridad, las negociaciones se producían al margen del mismo.

En último término, debe destacarse que la participación procedimental debe tener lugar en aquellos casos en que con dicha actuación se favorezca mejor el conocimiento o valoración por parte de la autoridad decisoria de todos los intereses en juego “ya que son los propios interesados los que introducen sus opiniones y manifestaciones de voluntad en el proceso de formación de la decisión”, convirtiendo a “los ciudadanos en cogestores y coautores de la decisión pública”⁶⁴.

En efecto, y si una de las reservas que tradicionalmente se han opuesto a la admisión de las técnicas convencionales en derecho tributario ha sido el respeto a la *vinculación de la Administración a la ley y al derecho*, creemos que dicha objeción debe entenderse superada desde el momento en que se entienda que la opción por el procedimiento dialogado *garantiza mejor* que el acto unilateral la realización de la justicia tributaria en el caso concreto⁶⁵.

Afirmación que debe ser completada, a nuestro juicio, además de por buena parte de las consideraciones más arriba señaladas, por la circunstancia de que debe ser la ley la que, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 105c) CE⁶⁶, determine el procedimiento al que deben sujetarse las partes, dada la función de garantía que cumple

⁶⁴Vid. DELGADO PIQUERAS, F., *Terminación convencional del procedimiento administrativo*, cit., págs. 160 y 161.

⁶⁵Señala, en esta línea, GONZALEZ-CUELLAR, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, cit., pág. 33, que “la Administración puede decidir ejercer su potestad tributaria de una forma consensuada, dejando al margen sus poderes unilaterales, cuando considere que el pacto satisface en mayor medida el interés general que le encomienda el ordenamiento”.

⁶⁶Cfr. GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., op. cit., pág. 33.

el procedimiento, debiendo, por otra parte, estar presidido el proceso de negociación, además de por el principio de proporcionalidad, ya señalado, por los principios de buena fe y de objetividad en la actuación administrativa.

En último lugar, es preciso hacer referencia a la *posición* en que se encuentran las partes en el seno del procedimiento.

En efecto, y si como se ha señalado más arriba, la opción por la forma consensual se presenta como *alternativa* a la forma de actuación unilateral, ello implica que por ambos caminos debe llegarse a la determinación de lo que sea de *derecho* en un supuesto concreto. *Conformidad a derecho* que, por lo demás, y a juicio de PAREJO ALFONSO, debe entenderse como "mandato constitucional implícito"⁶⁷.

Pues bien, nos parece que es, precisamente, la idea de que el sometimiento de la voluntad de las partes lo es a la *ley y al derecho*, la que nos proporciona el fundamento que justifica la *posición de igualdad* en que se encuentran tanto la Administración tributaria como el contribuyente a la hora de concordar sus voluntades. Idea que, por tanto, nos permite afirmar que ambas partes, no solamente se encuentran sujetas al procedimiento establecido por la ley sino, además, a la consecución, a través de éste, del interés público que, en nuestro ámbito, se traduce en la satisfacción del interés fiscal⁶⁸. Marco, pues, que condiciona la actuación de la *autonomía de la voluntad* por parte de los sujetos intervinientes en orden a llegar a un acuerdo que vincule a ambas partes⁶⁹,

⁶⁷Vid. 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", cit., págs. 27 y 28.

⁶⁸Señala, en esta línea PAREJO ALFONSO, L., op. cit., págs. 36 y 56, que la actuación convencional tiene "el mismo contenido y objeto" que el acto jurídico unilateral "en tanto que jurídica (y no técnica o real): el cumplimiento (en el plano administrativo) de la función constitucional ejecutiva, es decir, el ejercicio mismo de las potestades o competencias y, por tanto, la *determinación para cada caso de lo que sea de derecho*", añadiendo más delante, que "el *propósito común* perseguido por las partes no puede ser otro que el legalmente prefijado a la actividad administrativa de que se trate (...) y, por tanto, y en último término, el interés general". (El subrayado es nuestro).

⁶⁹Indica GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, cit., pág. 55, que "No basta con que exista un acuerdo de voluntades, es necesario que éste

siendo esta la nota que, a nuestro juicio, caracteriza esencialmente el contenido de la relación jurídica objeto de estudio; voluntades que, como declara, GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, se encaminan hacia un mismo fin, esto es, la eliminación de una incertidumbre⁷⁰ que afecta a ambas partes de la relación jurídica.

Principio de igualdad a cuya defensa no obsta, por otro lado, la toma en consideración de la posición de superioridad ocupada por parte de la Administración en cuanto garante del bien común que le otorga el ordenamiento⁷¹.

La existencia o no de contraprestaciones no significa, por lo demás, la concurrencia de intereses contrapuestos, pues, como se ha indicado, ambas voluntades se encuentran orientadas hacia la satisfacción de un mismo interés, siendo así que, a nuestro juicio, la posibilidad de contraprestación podría estar relacionada con el mayor grado de incertidumbre existente en un supuesto concreto, sin que ello pueda conducir a perder de vista que la actuación de las partes debe reconducirse en todo momento a la construcción de la verdad, aunque ésta tenga carácter formal.

En definitiva, y a modo de conclusión, quisiéramos indicar que la figura de la convención, no solamente es fruto de *la evolución del sistema tributario*, sino que su inserción en dicho sistema supone, además, una cierta *reinterpretación* del mismo. Nuevo entendimiento, pues, en cuya base se encuentra, a nuestro juicio, la necesidad de *equilibrar*, de una parte, las garantías del contribuyente y las nuevas vías de

sea generador de una situación jurídica vinculante para ambos contratantes, de forma que los derechos y obligaciones que se establecen entre las partes se basen en la voluntad concordada de éstas”, siendo esta la nota que “diferencia el contrato tributario de actuaciones unilaterales, como los actos administrativos necesitados de colaboración, en los que a pesar de intervenir el ciudadano en su contenido no existe un acuerdo creador de obligaciones”.

Opinión esta última que, a nuestro juicio, es necesario matizar en el sentido de que cuando el ordenamiento contempla la *colaboración* del contribuyente, ésta no supone en ningún caso, *intervención* en el contenido de la obligación, en el sentido expuesto a lo largo de esta páginas.

⁷⁰Vid. GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L, op. cit., pág. 53.

entendimiento entre Administración tributaria y contribuyente y, de otra, el papel de la Administración en cuanto garante, en último término, del cumplimiento de los principios materiales de justicia tributaria, no siendo posible olvidar, en este sentido, que la introducción misma de la figura convencional supone, en palabras de PAREJO ALFONSO, "la admisión de la negociación sobre el objeto de las potestades administrativas: la definición en el caso del interés público concreto"⁷².

⁷¹Vid., en este sentido, GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., op. cit., pág. 51 y DE PALMA DEL TESO

⁷²Vid. 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", cit., pág. 62.

P.50. “La necesidad de diálogo entre ambos se corresponde con la concepción que la propia Constitución contiene respecto a la posición del ciudadano en el Estado”

¿Cabe deducir de estas palabras que es la Administración la que decide?. Parece que esta decisión debería corresponder al legislador.

P.33. Incapacidad del acto administrativo para dar respuesta al derecho tributario actual. “No se trata de plantear una **alternativa** al procedimiento tributario tal y como se encuentra configurado en la actualidad, sino de **completarlo y, sobre todo,** de incorporar a aquél actuaciones que se están produciendo al margen de todo control. Ell supondría una mayor garantía de la legalidad”.

PAREJO

P.23. *El acuerdo de voluntades como generador de reglas jurídico-administrativas*, que hace al ciudadano “parte activa de la definición y realización del interés general y trae a primer plano verdaderas relaciones jurídicas (...) basadas en aquellas reglas; con la consecuencia todo ello del trastocamiento de los elementos basales de la arquitectura establecida del Derecho Administrativo y la necesidad, por tanto, de un verdadero cambio en la construcción dogmática de éste.

P.42. Cuando la legislación sectorial contempla expresamente la operatividad de la técnica convencional ello es indicio (según la doctrina alemana) “de la apreciación por el legislador de una especial o reforzada protección del ciudadano como parte más débil, teóricamente al menos, en la negociación que entiende pertinente al caso.

P.44. “El acuerdo no sustituye a la resolución unilateral por lo que es ésta y no aquél la que determina la relación jurídico-administrativa correspondiente.

P.56. “El propósito común perseguido por las partes no puede ser otro que el **legalmente prefijado a la actividad administrativa de que se trate** (...) y, por tanto, y en último término, el **interés general**.

P.62. “La introducción misma de la figura de la terminación convencional supone la admisión de la negociación sobre el **objeto de las potestades administrativas: la definición en el caso del interés público concreto**”.

P.63. “El derecho administrativo debe respetar en el contrato jurídico-administrativo (y en ello radica su especificidad) la vinculación de la Administración a la ley y al derecho, garantizando la conexión finalista del contrato con el cumplimiento por aquélla de sus cometidos propios”.

P. 74. VID.

Op. ¿En qué medida repercute en el entendimiento del procedimiento de aplicación de los tributos la introducción de este tipo de relaciones?

¿En qué medida es posible demandar en el ámbito de nuestra disciplina avances dogmáticos significativos?.

Nos encontramos en un momento de **nuevas relaciones Fisco-contribuyente.**

MOSCHETTI. P. 126. Ambito de aplicación del concordato. “NO se precisan los criterios que la Administración financiera deberá seguir en la comprobación con adhesión (...) pero está implícito que la Administración financiera deberá considerarse vinculada a los principios de legalidad y capacidad contributiva: se trata, pues, de **una búsqueda común de la verdad, no de una “transacción” que altere la verdad de los hechos y la corrección de la interpretación jurídica**”.

P.127. Si las dos partes contribuyen a reconstruir la verdad, los principios constitucionales saldrán beneficiados. Si quieren regatear, tales principios saldrán vulnerados.

¿Introduce la admisión de la voluntad de las partes mayores garantías en el procedimiento de aplicación de los tributos?.