

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

MÁSTER UNIVERSITARIO EN ASESORÍA FISCAL



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

**LA CONFLICTIVIDAD EN EL ÁMBITO
TRIBUTARIO Y POSIBLES MEDIOS PARA
EVITARLA.**

**EN ESPECIAL, LOS MÉTODOS ALTERNATIVOS DE
RESOLUCIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**

Trabajo fin de máster

Tutora: Vicente - Arche Coloma Paula

Alumna: Soldatova Ekaterina

Curso académico: 2024 – 2025

RESUMEN

El presente Trabajo Fin de Máster examina la conflictividad tributaria en España y los métodos alternativos de resolución de conflictos (MARC) como instrumentos para mitigarla. Concretamente, se centra en el desacuerdo entre la Administración y los contribuyentes dentro del ámbito interno del país.

Sus principales causas incluyen la contraposición de intereses entre dichos sujetos y la diferencia en la apreciación de los hechos, entre otras. Después, se analizan cuatro mecanismos específicos: la mediación (tercero facilitador), la conciliación (tercero que propone soluciones no vinculantes), la transacción (concesiones recíprocas) y el arbitraje (tercero que emite laudo vinculante).

A continuación, en la comparación con Italia y Alemania, se revelan experiencias consolidadas de terminación convencional y acuerdos consensuales, respectivamente. Se prosigue con la presentación de los beneficios de los MARC, como la reducción de la carga judicial y mayor participación del contribuyente. Sin embargo, parecen enfrentar limitaciones derivadas del principio de legalidad tributaria y la indisponibilidad del crédito tributario.

La investigación concluye que la implementación efectiva de dichos instrumentos necesita de una intervención legislativa que los regule y flexibilice los requisitos administrativos, aunque realmente esto no constituye el principal obstáculo. Su adaptación progresiva es clave para modernizar la justicia tributaria española y reducir la conflictividad. Es preferible comenzar a actuar de inmediato, antes de que la problemática se agrave y resulte más difícil su resolución.

Palabras clave: métodos alternativos, tributario, MARC, resolución, conflictos, litigiosidad.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	4
INTRODUCCIÓN.....	5
1. LA CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA Y MEDIOS DE RESOLUCIÓN ATUALES EN ESPAÑA	8
1.2. Concepto y causas de la conflictividad tributaria	8
1.2. La actual resolución de conflictos fiscales	12
2. LOS POSIBLES MEDIOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS TIBUTARIOS EN ESPAÑA	18
2.1. Mediación	23
2.2. Conciliación.....	28
2.3. Transacción	31
2.4. Arbitraje.....	33
3. EXPERIENCIAS INTERNACIONALES Y COMPARACIÓN CON LA UE	36
3.1. Italia.....	38
3.2. Alemania.....	40
4. VENTAJAS Y DESAFÍOS DE LOS MARC EN ESPAÑA	42
4.1. Ventajas y limitaciones comunes de los MARC	42
4.2. Ventajas y limitaciones de la mediación	46
4.3. Ventajas y limitaciones del arbitraje	47
5. CONCLUSIONES Y ALGUNAS PROPUESTAS.....	59
BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA	52
ANEXO NORMATIVO	58
ANEXO JURISPRUDENCIAL	60

ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

CEPEJ: Comisión Europea para la Eficacia de la Justicia

LJCA: Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

LPAC y AP: Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

MARC: Métodos Alternativos de Resolución de Conflictos

MESC: Mecanismos Extrajudiciales de Solución de Conflictos

RGAT: Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

RGRVA: Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central

TEAL: Tribunal Económico-Administrativo Local

TEAR: Tribunal Económico-Administrativo Regional

TFM: Trabajo Fin de Grado

TPC: Tasación Pericial Contradictoria

UE: Unión Europea.

INTRODUCCIÓN

La conflictividad tributaria en España. Un tema que ha dado lugar a la realización de numerosos estudios y análisis sobre las causas del incremento de los niveles de la conflictividad, la ambigüedad del sistema de resolución actual y las propuestas de mejora y de nuevos métodos de resolución de controversias. Hoy en día, la solución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes está ligada a procedimientos administrativos y judiciales en materia tributaria, pero el “incremento de los litigios (...), el retraso en su resolución y, por ende, el colapso provocado en la justicia administrativa, exige la búsqueda de nuevas fórmulas”¹.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su última memoria del año 2023², indica un número medio de 210.458 reclamaciones presentadas en los últimos cinco años, siendo la mayor cifra de reclamaciones de 239.177, correspondiente al año 2023. Aunque se centra en resaltar “un importante incremento de la productividad y rendimiento de los Tribunales”³, los datos que se proporcionan y desarrollan, muestran un notable crecimiento de entrada de reclamaciones en dicho periodo. Asimismo, en un reciente proyecto promovido por la Fundación Impuestos y Competitividad⁴, se realiza un simple cálculo de la litigiosidad llegando a la conclusión de que “el gran número de controversias impide su resolución en tiempo razonable”, y, por tanto, impide “cumplir el plazo legal de un año de duración máxima del procedimiento en cualquiera de sus instancias”⁵.

¹ VICENTE-ARCHE COLOMA, P. (2005). *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: Una propuesta*. Marcial Pons., pg. 33.

² MINISTERIO DE HACIENDA. (2024). *Memoria 2023. Tribunales económico-administrativos*. <https://www.hacienda.gob.es/SGT/TEAC/Memorias%20TEAC/Memoria-TEA-2023.pdf>

³ *Ibid.*, pg. 17.

⁴ URÍA MENÉNDEZ. (2023). *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*. Fundación Impuestos y Competitividad. <https://fundacionic.com/publicaciones/2023/05/la-litigiosidad-tributaria-medios-alternativos-de-solucion-y-medidas-de-agilizacion/>

⁵ *Ibid.*, pp. 14 y 15. El cálculo consistía en dividir el número de reclamaciones anuales presentadas entre el número de funcionarios llamados a resolverlas.

Han pasado prácticamente varias décadas desde la Recomendación *Rec(2001)9* del Consejo de la Unión Europea⁶, sobre las alternativas al litigio entre autoridades administrativas y particulares, que dio lugar a la publicación de las Directrices de CEPEJ en 2007⁷, con el fin de una mejor implementación de dicha Recomendación. En el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, se reconoce la necesidad de la reducción de los niveles de conflictividad y la “adopción de medidas en los primeros estadios en que aquélla se manifiesta o exterioriza”⁸. Además, el objetivo de reducir la conflictividad, entre otros, aparece definido en el Componente 27 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia⁹.

Entonces, surge la impresión de que la implementación, o por lo menos el planteamiento, de los métodos alternativos de resolución de conflictos (MARC) en el sistema tributario español se encuentra ralentizado, o incluso, paralizado.

El aumento de la litigiosidad tributaria en España y la saturación de los órganos revisores, tanto en vía administrativa y jurisdiccional, han generado la necesidad de explorar mecanismos alternativos que permitan una resolución más ágil y efectiva de los conflictos fiscales. Sobre todo, la doctrina jurídica contemporánea, ante la exigencia de dar respuesta a este problema, promueve el desarrollo de nuevas medidas para tal fin. Por ello, analizar el estado actual de los MARC en este país y su potencial desarrollo, resulta un tema de gran relevancia tanto para la comunidad académica como para los profesionales del ámbito tributario.

⁶ CONSEJO DE EUROPA. *Recomendación Rec(2001)9 del Comité de Ministros a los Estados Miembros sobre las alternativas al litigio entre autoridades administrativas y particulares*. <https://rm.coe.int/16805e2b59>

⁷ CONSEJO DE EUROPA (2007). *Comisión Europea para la Eficacia de la Justicia (CEPEJ). Guía para una mejor implementación de la Recomendación sobre las alternativas a la litigiosidad entre las autoridades administrativas y particulares*. <https://rm.coe.int/1680747683>

⁸ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. (2001). *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/lb/2001_ReformaLGT.pdf, pg. 148.

⁹ PRESIDENCIA DEL GOBIERNO. (2021). *Componente 27: Medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planimificacion/Plan_Recuperacion/Componente27.pdf, pg. 4.

Por lo tanto, dado este contexto, se ha planteado el objetivo principal de este Trabajo Fin de Máster en examinar la situación actual de los métodos alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario español interno, con una revisión breve de algunos de los métodos (mediación, conciliación, transacción y arbitraje). A su vez, se ha desagregado en los siguientes objetivos más específicos:

- Comparar el uso de estos mecanismos en España con otros países de la UE, concretamente Italia y Alemania, identificando prácticas consolidadas y efectivas que puedan servir de referencia.

- Analizar las ventajas y limitaciones de los MARC frente a la resolución judicial tradicional en términos de eficiencia, costes y garantías para los contribuyentes.

Entonces, para alcanzar los objetivos propuestos, se parte del análisis de la conflictividad en el ámbito tributario y las causas que la originan, continuando con el sistema de resolución actual en España. Con ello, se entra en materia explicando ciertos Medios Alternativos de Resolución de Conflictos y se lleva a cabo una comparación con dos países de la UE. Por último, se incluye un estudio crítico de las ventajas y limitaciones de los MARC en este país, finalizando con el apartado de conclusiones. A tal efecto, se ha realizado una búsqueda, análisis y lectura de la bibliografía y legislación pertinentes.

Finalmente, resulta indispensable definir el alcance del estudio. Los conflictos no solo surgen entre la Administración (española, en nuestro caso) y el contribuyente, ni son los únicos a nivel nacional; sino también existen entre las propias administraciones de las Comunidades Autónomas, o incluso entre los Estados. Por tanto, aquí se centra en las contingencias entre la Administración y el obligado tributario, a nivel interno de España, tomando en cuenta únicamente algunos de los MARC. Asimismo, se ha de considerar las limitaciones tanto temporales como de recursos, con las que se ha elaborado el presente TFM, con lo que la información proporcionada no ahonda en la multiplicidad de criterios, dimensiones y procedimientos del tema abarcado.

1. LA CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA Y MEDIOS DE RESOLUCIÓN ACTUALES EN ESPAÑA

Previamente a sumergirse en materia, se ha de determinar qué se entiende, en primer lugar, por la *conflictividad* tributaria, mencionar sus causas y, también, determinar el actual sistema de resolución de conflictos en España.

1.1. Concepto y causas de la conflictividad tributaria

Primeramente, se da por hecho que sí es posible la aparición del conflicto entre la Administración y el contribuyente, como lo justifica GARCÍA NOVOA, a pesar de otras posturas discordantes, ya que estos sujetos poseen intereses contradictorios: por un lado, el interés recaudatorio de la Administración y por otro, el interés del particular en el mantenimiento de su patrimonio¹⁰. Así pues, la *conflictividad tributaria*, como es de suponer, es un desacuerdo, disputa o controversia que surge entre los sujetos ya mencionados acerca del “tratamiento de diferentes aspectos, los hechos (la situación fáctica) o el derecho (aplicación e interpretación de las normas tributarias)” en la determinación del tributo¹¹.

Según los datos proporcionados en la ya indicada memoria 2023 del TEAC, los asuntos mayoritarios sobre los que versan las correspondientes reclamaciones económico-administrativas son los siguientes: Actos del Procedimiento Recaudatorio (36.55% sobre el total de las entradas), Impuesto de Renta Personas Físicas (25.16%) e Impuesto sobre el Valor Añadido (10.40%). “Esto significa que un 78,21% de las reclamaciones interpuestas se refieren a tan solo esos cuatro conceptos, mientras que el

¹⁰ GARCÍA NOVOA, C. (2002). *Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español*. Revista Técnica Tributaria, (59), pg. 72 y 73. Este pensamiento también se encuentra en la obra de CHICO DE LA CÁMARA, P. (Coord.). (2015). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Fundación Impuestos y Competitividad. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=568074>, desde la pg. 16.

¹¹ MARTINOLI, C. (2017). *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf, pg. 8.

21,79% restante se distribuye entre el resto de las materias sobre las que son competentes los Tribunales Económico-Administrativos”¹².

A partir de este punto, es conveniente comentar brevemente el porqué de estas disputas, es decir, sus causas. Por su parte, se sostiene que es un asunto analizado y estudiado en considerable literatura, por lo que aquí simplemente se realiza una concisa síntesis de los motivos de la conflictividad, basándose en las obras consultadas¹³.

Efectivamente, como bien dice LAGO MONTERO, el primer y principal fundamento consiste “en la tensión intrínseca entre el deber de contribuir y el derecho a hacerlo de la manera más ventajosa”¹⁴, es decir, el contribuyente puede verse incentivado a reducir su carga tributaria, lo que en ciertos casos se traduce en conductas como la omisión de ingresos, la declaración incompleta o inexacta, o la utilización de mecanismos que dificultan la detección de la verdadera capacidad económica por parte de la Administración.

Asimismo, por un lado, en 2012, la investigación realizada por la Universidad Pontificia Comillas acerca de, entre otros aspectos, la percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español¹⁵ muestra que el 94% de los responsables de los departamentos fiscales de las grandes empresas consideran que es necesaria la

¹² MINISTERIO DE HACIENDA. *Memoria 2023. Tribunales económico-administrativos.*, ob. cit., pp. 22 y 23.

¹³ MARTINOLI, C. (2017). *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pp. 8 y 9; CASTRO DE LUNA, M. J. (2020). *Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: De la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa* [Tesis doctoral, Universidad Pontificia Comillas]. Repositorio Institucional Comillas. <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/50785/TD00412.pdf>, desde pg. 41; LAGO MONTERO, J. M. (2007). De la litigiosidad y la justicia tributaria. En Albiñana García-Quintana, C. (Coord.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Dykinson, pp. 511-517.

¹⁴ LAGO MONTERO, J. M. De la litigiosidad y la justicia tributaria., ob. cit., pg. 513.

¹⁵ FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD. (2012). *La percepción de las grandes empresas del sistema fiscal español. Informe de resultados.* <https://static.fundacionic.com/2012/07/22115325/la-percepcion-de-las-grandes-empresas-del-sistema-fiscal-espanol.pdf>, pg. 114.

simplificación y la clarificación de las normas. Dicho de otra forma, la complejidad y fragmentación de la normativa¹⁶ como determinante de la divergencia.

Y, por otro lado, está el sistema de autoliquidaciones, entendiendo por autoliquidación el modelo en el que el contribuyente calcula y declara por sí mismo su deuda tributaria. Además, existe la excesiva rigidez o formalismo de los procedimientos tributarios. La LGT establece en el art. 29.1 como obligaciones tributarias formales “*las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestos por la normativa tributaria*” añadiendo en el punto 2 las de “*presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones*”, entre muchas más, indicadas en dicho artículo. El hecho de que la AEAT contemple más de 200 modelos distintos refleja de manera evidente la complejidad y especificidad del entramado fiscal vigente¹⁷.

Entonces, el otorgamiento por parte de la Administración, de numerosas responsabilidades sobre los propios contribuyentes, junto con la dificultad de la ley y la interpretación que estos tengan de ella, complica la situación trayendo consigo el aumento de errores y diferencias en la apreciación entre ellos, dando lugar a conflictos¹⁸.

Cabe señalar los conceptos jurídicos indeterminados¹⁹, como el “valor de mercado” o la “residencia habitual”, “que producen, en algunas ocasiones, más

¹⁶ Este tema está claramente argumentado y redactado en FERREIRO LAPATZA, J. J. (2005). *La justicia tributaria en España: informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Marcial Pons., pp. 41-69.

¹⁷ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/presentar-consultar-declaraciones-modelo.html>. Consultado el 20 de abril de 2025.

¹⁸ MARTINOLI, C. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pp. 8 y 9; CASTRO DE LUNA, M. J. *Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: De la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa*, ob. cit., desde pg. 41; LAGO MONTERO, J. M. De la litigiosidad y la justicia tributaria., ob. cit., pp. 511-517.

¹⁹ Respecto a los términos indeterminados es interesante destacar el pensamiento de GARCÍA NOVOA, C. *Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español.*, ob. cit., pp. 82 y 83: “ni siquiera el más escrupuloso respeto a las exigencias de la tipicidad tributaria impide la indeterminación de los conceptos utilizados por las normas tributarias inherentes al proceso de abstracción que toda labor legislativa abarca”.

inseguridad jurídica que la que tratan de atajar”²⁰. Basándose en MARTÍNEZ ESTAY, dichos términos consisten en expresiones utilizadas en el ámbito jurídico que carecen de una definición precisa y cerrada, permitiendo su interpretación flexible según el contexto y las circunstancias²¹. De esta forma, esta indeterminación obliga, tanto a los contribuyentes como a la Administración, a realizar interpretaciones que no siempre coinciden, multiplicando el conflicto.

Y también, sin que resulte inesperado, otra causa es la carencia y la insuficiencia de los recursos, tanto humanos como materiales, dentro de las administraciones tributarias. Particularmente, hoy en día, cabe destacar las futuras jubilaciones de los empleados en la AEAT, cuya magnitud preocupa tanto a la propia Administración como a los representantes sindicales, dado que una parte sustancial de la plantilla alcanzará la edad de retiro en los próximos años²².

Finalmente, se concluye este apartado con varias consecuencias producidas por las divergencias tributarias. La “demora en la recolección de cuantiosas sumas para el erario público, lo que representa un costo e incertidumbre no sólo para la Administración Pública sino también, para el sector privado”. Así como, la “afectación del relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente”, es decir, “la decisión unilateral por parte de la administración tributaria, para la resolución de las controversias” puede erosionar la confianza mutua entre ellos²³. Cuando los ciudadanos perciben que dicha entidad actúa de manera arbitraria o excesivamente punitiva, su disposición a cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales disminuye.

²⁰ LAGO MONTERO, J. M. De la litigiosidad y la justicia tributaria., ob. cit., pg. 515.

²¹ MARTÍNEZ ESTAY, J. I. (2019). *Los conceptos jurídicos indeterminados en el lenguaje constitucional*. Revista de Derecho Político, (105), 161–196. <https://doi.org/10.5944/rdp.105.2019.25272>, pp. 163-167.

²² MONTERO, P. (2025). *Funcionarios: en 15 años se jubilarán 138.000 empleados de la Administración del Estado*. GESTHA. <https://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=1733>

²³ MARTINOLI, C. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pg. 10

Tampoco es sorpresa alguna que el principal impacto es el “alto índice de litigiosidad en materia tributaria”²⁴, sin olvidar la vulneración del derecho de la seguridad jurídica. El primero, el índice de litigiosidad tributaria, hace referencia al nivel de la conflictividad medido a través del número de reclamaciones y recursos judiciales que se presentan en relación con los que se resuelven²⁵. Y el derecho de la seguridad jurídica, aunque se explica en el apartado 4.3., ahora conviene indicar que su vulneración es una consecuencia inminente de los conflictos tributarios, al mismo tiempo que surge de la complejidad y fragmentación de la normativa ya señalada²⁶.

1.2. La actual resolución de conflictos fiscales

Resumidamente²⁷, en España, la revisión de los actos administrativos tiene lugar a través de dos medios: la vía administrativa y la jurisdiccional. El aspecto clave es que es obligatorio e imprescindible agotar la primera vía con el fin, si cabe, de acceder a la segunda²⁸.

Por su parte, la vía administrativa, en materia tributaria se divide, a su vez, en procedimientos de revisión ordinarios y en especiales (revocación²⁹, revisión de Actos

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J. *La justicia tributaria en España: informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos.*, ob. cit., pp. 41-69; LAGO MONTERO, J. M. *De la litigiosidad y la justicia tributaria.*, ob. cit., pp. 511-517.

²⁶ CHECA GONZÁLEZ, C. J. (2020). *La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera.* Anuario de la Facultad de Derecho, (36), 165-218. <https://doi.org/10.17398/2695-7728.36.165>, pp. 196-203.

²⁷ En ROZAS VALDÉS, J. A. (2020). *La administración de la justicia tributaria en España.* Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, (452), 35–74. <https://www.cograsova.es/adjuntosmail/2022/20221214/2020%20La%20administraci%C3%B3n%20de%20la%20Justicia%20tributaria%20CEF.pdf> se desarrolla detenidamente el origen y la evolución de la administración de la justicia tributaria, llegando al análisis de su estado actual y finalmente, en base a todo ello, se vislumbra y planifica su eventual transformación.

²⁸ ROZAS VALDÉS, J. A. *La administración de la justicia tributaria en España.*, ob. cit., pg. 48.

²⁹ Arts. 219 LGT y 10 a 12 RGRVA.

Nulos de Pleno Derecho³⁰, etc.). Mientras que la vía jurisdiccional es el recurso contencioso-administrativo³¹.

Centrándose en la revisión ordinaria de impugnación de los actos administrativos, la vía que es necesaria agotar para acudir a la jurisdiccional, consiste en el recurso de reposición³² y el procedimiento económico-administrativo. El primero ostenta el carácter potestativo, por lo que es precisamente el segundo que se exige con el fin de acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa³³.

En cuanto a quiénes son los encargados de resolver las reclamaciones, son los propios órganos de la Administración (para la vía administrativa) y, los tribunales de justicia, distinguiéndolos a nivel estatal, autonómico y local (para la vía jurisdiccional). Concretamente en la tramitación y resolución de la mencionada reclamación económico-administrativa, son competentes los TEAR o TEAL, por un lado, y los TEAC por otro³⁴.

En los tribunales regionales y locales, tiene lugar la única instancia (contra actos de los órganos periféricos de la Administración tributaria del Estado, análogos de la Administración, o contra actos tributarios entre particulares; siempre que la cuantía sea inferior o igual a 150.000 euros o, 1.800.000 euros si se impugnan bases o valoraciones) que no es recurrible en alzada ante el TEAC, y una 1ª instancia (en asuntos recurribles en

³⁰ Arts. 217 LGT y 4 a 6 RGRVA.

³¹ PÉREZ RODRÍGUEZ, M. D. (Coord.). (2012). *Recursos administrativos y revisión de actos*. (2 ed.). Editorial ICB., pg. 63-64; DELGADO GARCÍA, A. M., & CUELLO, R. O. (2018). *Procedimientos de revisión tributaria*. FUOC. Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya. <https://openaccess.uoc.edu/server/api/core/bitstreams/c2d6dd30-c04f-4eef-9216-3cbee9a50617/content>, pg. 9

³² Regulado en los arts. 222 a 225 de LGT y los art. 21 a 27 de RGRVA.

³³ PÉREZ RODRÍGUEZ, M. D. (Coord.). *Recursos administrativos y revisión de actos*., ob. cit., pg. 63-64; DELGADO GARCÍA, A. M., & CUELLO, R. O. (2018). *Procedimientos de revisión tributaria*., ob. cit., pp. 32 y 39.

³⁴ GUAITA MARTORELL, A. (1977). *Naturaleza del recurso de reposición previo al contencioso*. *Revista de Administración Pública*, (82): (ed.). CEPC-Centro de Estudios Políticos y Constitucionales., pg. 28; DELGADO GARCÍA, A. M., & CUELLO, R. O. (2018). *Procedimientos de revisión tributaria*., ob. cit., pg. 42.

alzada ante el TEAC, cuando se supera la cuantía indicada y el recurrente no renuncia a la doble instancia)³⁵.

Por ende, en cuanto al tribunal central, en él se produce la 2ª instancia (en caso de recursos de alzada ordinario contra las resoluciones en 1ª instancia de los TEAR o TEAL) y también una única instancia (en caso de actos dictados por órganos centrales de la Administración tributaria estatal, o por los órganos superiores de la Administración de las CCAA; actos recurribles en alzada ante el TEAC cuando el recurrente renuncie a la doble instancia)³⁶.

Corresponde ahora dirigir la atención hacia las medidas asimiladas, de una u otra manera, a las técnicas convencionales³⁷ que son incorporadas en la LGT.

Sin embargo, conviene señalar preliminarmente, que hay dos momentos en los que las técnicas o procedimientos intervienen o tienen lugar, con el objetivo de solucionar un conflicto: antes de la aparición de este, o, después de que este haya emergido. Así, en España, la mayoría de los mecanismos se desarrolla en la primera delimitación, esta es, cuando todavía no ha ocurrido el desacuerdo³⁸. Por otro lado, dentro de la segunda clasificación, predomina el arbitraje, el cual se pasará a analizar en el siguiente punto.

Con ello explicado, en la LGT, dichos mecanismos se encuentran integrados en las diversas etapas de algunos procedimientos, orientados a evitar las controversias antes de su aparición. A modo ilustrativo, se puede señalar las actas con acuerdo, la tasación

³⁵ DELGADO GARCÍA, A. M., & CUELLO, R. O. (2018). *Procedimientos de revisión tributaria.*, ob. cit., pp. 42-46.

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ Es interesante el trabajo de ANDRÉS AUCEJO, E. (2016). *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España*. Revista Derecho del Estado, (37), 3-68, pg. 9., donde se presenta una tabla de los mecanismos alternativos de prevención y/o resolución de litigios de naturaleza tributaria en España.

³⁸ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2007). Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias. En I. Heredia Cervantes (Coord.), *Medios alternativos de solución de controversias* (pp. 169-202). Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, nº 11. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, pg. 178.

pericial contradictoria o los acuerdos previos de valoración. A continuación, se procede a aclarar algunos de ellos en términos generales:

- **Las actas³⁹ con acuerdo (dentro del procedimiento de inspección)⁴⁰**: están reguladas en el art. 155 de la LGT. En el primer punto de este artículo, se enumeran las circunstancias y situaciones que darán lugar a un acuerdo con el obligado tributario: “...cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos...”. Los puntos siguientes explican el contenido, los requisitos y otros aspectos formales de estas actas.

Aunque la propia normativa permite la posibilidad de establecer un consenso entre la inspección y el contribuyente (mediante el acta con acuerdo), está limitado en cuanto a cuándo y sobre qué puede tener lugar dicho compromiso. Precisamente, FERREIRO LAPATZA insiste en que “es la ley la que marca los límites del acuerdo”⁴¹.

- **Tasación Pericial Contradictoria⁴²**: este procedimiento consiste en fijación de valores, regulado en el art. 135 de la LGT, que tendrá lugar en la “corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57⁴³”, o, “cuando la normativa tributaria así lo prevea”, descritas

³⁹ Las actas vienen definidas en el artículo 143.2 de la LGT: “Las actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma”.

⁴⁰ Se puede ampliar información en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias., ob. cit., pp. 186-198 y URÍA MENÉNDEZ. *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización.*, ob. cit., pg. 83.

⁴¹ FERREIRO LAPATZA, J. J. *La justicia tributaria en España: informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos.*, pg. 246.

⁴² ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias., ob. cit., pp. 182 y 183.

⁴³ El art. 57.1 de la LGT enumera medios mediante los cuales el “valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria” y, el punto 2, explica que “la tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar

en el primer apartado del artículo. Tiene lugar de la siguiente forma (art. 135.2 y 3): un perito de la Administración y uno del obligado tributario, realizan cada uno por su parte una valoración sobre un mismo bien, por ejemplo. Si la diferencia entre las valoraciones resultantes de estos peritos es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de la tasación del perito del contribuyente, esta última prevalecerá. En caso contrario, si la diferencia es superior al importe de 120.000 euros, deberá designarse un perito tercero.

Existen posturas contrarias entre sí sobre este proceso. Desde una perspectiva, se defiende que es un procedimiento más bien arbitral⁴⁴, puesto que “existe una contienda sobre dos pretensiones enfrentadas, existe un tercero independiente que resuelve la controversia, y, además, existe la tutela jurídica de un tercero la cual es solicitada por las partes en orden a resolver el conflicto”⁴⁵. De esta forma, la tasación pericial contradictoria correspondería al momento posterior al suceder la controversia.

Mientras que, desde la otra perspectiva, se presentan quienes⁴⁶ le niegan dicho carácter arbitral justificándolo con que “no deriva de ninguna controversia en torno a cuál de las pretensiones merece la tutela jurídica, sino de la discrepancia sobre el valor de algún elemento de la base imponible”⁴⁷. Así, la tasación pericial contradictoria correspondería al momento anterior de suceder la controversia.

o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo”.

⁴⁴ CALVO ORTEGA, R. (2001). *Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, (2), 251–263; RAMALLO MASSANET, J. (1996). *La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias*. En AA. VV., *Convención y arbitraje en Derecho Tributario*. Marcial Pons., pg. 239.

⁴⁵ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias*, ob. cit., pg. 183.

⁴⁶ VICENTE-ARCHE COLOMA, P. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: Una propuesta*, ob. cit., pp. 132 y 133; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (1997). *El arbitraje en el Derecho Tributario*. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, (167), 11–44, pg. 24.

⁴⁷ *Ibidem*.

Mencionando que la tasación pericial contradictoria se encuentra dentro del grupo de los métodos que tienen lugar antes de suceder la controversia, se debe a la primera fase del proceso, descrito arriba; cuando la Administración y el obligado tributario, mediante la valoración de cada uno de sus peritos, pretenden llegar a un acuerdo, sin un tercero que dictamine la resolución⁴⁸. No obstante, de ningún modo se busca negar que la tasación tiene una inclinación más al arbitraje.

Básicamente, los métodos tradicionales “implican la decisión unilateral de la administración tributaria, órgano especial de decisión o poder judicial y apelan a la confrontación con el contribuyente”, como así lo presenta MARTINOLI en su monografía⁴⁹.

Al igual que todo, el sistema judicial español, posee tanto beneficios como limitaciones. Sin más detalles, LAGO MONTERO dedica uno de los capítulos de su obra a “La escasa operatividad de otros remedios ya incorporados a la L.G.T. por las reformas 2015 y 2003”, tratando aspectos como la “simplificación de los plazos en el procedimiento inspector y de prescripción” y, el “desdoble de las liquidaciones, provisionales y cautelares, en presencia de delitos contra la Hacienda Pública”⁵⁰.

A pesar de las críticas que soporta el sistema judicial, COLAO MARÍN, expone algunas de las razones que recomiendan valorar la vía de los recursos administrativos, puesto que, su diseño adecuado puede ser un medio significativo para disminuir la conflictividad tributaria en los Tribunales de Justicia⁵¹.

⁴⁸ Así lo reconoce RAMALLO MASSANET, J. (1996). *La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias.*, ob. cit., pg. 239.

⁴⁹ MARTINOLI, C. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pg.13.

⁵⁰ LAGO MONTERO, J. M., ALFONSO GALÁN, R. M., GUERVÓS MAÍLLO, M. DE LOS Á., & AGUIAR, N. T. S. S. (2017). *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios.* Thomson Reuters Aranzadi., pp. 219-252.

⁵¹ COLAO MARÍN, P. A. “Los recursos y reclamaciones y su capacidad como instrumento de reducción de la conflictividad ante los tribunales de justicia”, en VV. AA. *Una estrategia global al servicio de la*

No obstante, se formulan y elaboran propuestas de mejora y alternativas a los procedimientos generalizados con el fin de combatir la conflictividad, con su debida justificación, que tratan aspectos diversos: la modificación y simplificación de la normativa, incluyendo ejemplos de su redacción; la introducción de nuevas técnicas y mecanismos o la supresión o actualización de los ya existentes; incorporación de la educación fiscal para la ciudadanía; etc.⁵².

Por consiguiente, en adelante se procede a desarrollar una de las ideas, los medios alternativos de resolución de conflictos tributarios, “que promueven la solución consensuada del conflicto, con la participación activa del contribuyente”⁵³.

2. LOS POSIBLES MEDIOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS EN ESPAÑA

El desarrollo del presente apartado se estructura de la siguiente manera: en primer lugar, se procede al establecimiento de una definición conceptual de los MARC, que constituye un requisito fundamental; seguidamente, se abordará su posible tipología; se desarrollará el ordenamiento jurídico actual, identificando las disposiciones legales que favorecen, regulan o facilitan la implementación de estos mecanismos alternativos de resolución de conflictos; y finalmente, se examinará cada uno de los métodos de manera individual (mediación, conciliación, transacción y arbitraje), profundizando en las características específicas, particularidades y matices distintivos de cada uno.

reducción de la conflictividad en materia tributaria, coordinado por GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., pp. 91-100.

⁵² URÍA MENÉNDEZ. *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*, ob. cit., pp. 89-97; FERREIRO LAPATZA, J. J. *La justicia tributaria en España: informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, ob. cit., pp. 229-258; LAGO MONTERO, J. M., ALFONSO GALÁN, R. M., GUERVÓS MAÍLLO, M. DE LOS A., & AGUIAR, N. T. S. S. (2017). *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*. Thomson Reuters Aranzadi., pp. 141-218; CHICO DE LA CÁMARA, P. (Coord.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje.*, ob. cit., pp. 27-44.

⁵³ MARTINOLI, C. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pg. 13.

Son conocidos mayoritariamente como Métodos Alternativos de Resolución de Conflictos, del término anglosajón, ADR, *Alternative Dispute Resolution*. Asimismo, se pueden encontrar otras acepciones en la literatura académica, por ejemplo, los MESC, Mecanismos Extrajudiciales de Solución de Conflictos, descritos como “cualquier proceso diseñado para resolver una disputa sin el concurso de los tribunales de justicia”⁵⁴.

A su vez, el Ministerio de Justicia emplea el término “Medios Adecuados de Solución de Controversias” en su portal oficial, refiriéndose a ellos en calidad de “cualquier tipo de actividad negociadora a la que las partes en conflicto acuden de buena fe con el objeto de encontrar una solución extrajudicial al mismo, ya sea por sí mismas o con la intervención de una tercera persona imparcial y neutral”⁵⁵.

Entonces, se referirá a ellos como procedimientos de resolución de conflictos tributarios distintos de los judiciales, “que permiten prevenir estos conflictos a través de fórmulas transaccionales o negociadas o bien poner fin al conflicto ya surgido a través de fórmulas arbitrales”⁵⁶.

En cuanto a su clasificación, esta varía significativamente según los criterios de sistematización empleados por los autores. En el “Libro Blanco sobre Mecanismos Extrajudiciales de Solución de Conflictos en España”, se propone una clasificación basada en la antigüedad, la implicación del tercero neutral y los efectos de la decisión final, resultando una distinción entre procedimientos básicos o clásicos y procedimientos híbridos⁵⁷. También, hay autores que los han agrupado según “aquellos que aseguran una

⁵⁴ PAZ LLOVERAS, E. Y ASOCIACIÓN ESPAÑOLA PARA EL DERECHO Y LA ECONOMÍA DIGITAL (Coord. científico). (2002). *Libro Blanco sobre Mecanismos Extrajudiciales de Solución de Conflictos en España: Proyecto i+Confianza*. AENOR., pg. 10.

⁵⁵ <https://www.administraciondejusticia.gob.es/medios-solucion-controversias-masc>. Consultado el 25 de abril de 2025.

⁵⁶ GARCÍA NOVOA, C. *Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español*, ob. cit., pg. 75.

⁵⁷ PAZ LLOVERAS, E. Y ASOCIACIÓN ESPAÑOLA PARA EL DERECHO Y LA ECONOMÍA DIGITAL (Coord. científico). *Libro Blanco sobre Mecanismos Extrajudiciales de Solución de Conflictos en España: Proyecto i+Confianza*., ob. cit., pg. 13.

solución al conflicto y aquellos que simplemente intentan alcanzar el acuerdo sin asegurar un resultado”, como HUERGO LORA⁵⁸.

No obstante, se ha decidido apoyarse en la clasificación establecida en la obra dirigida por CHICO DE LA CÁMARA⁵⁹, donde se clasifican entre “fórmulas heterocompositivas, conforme a las cuales el conflicto se resuelve por un tercero, y produce efectos jurídicos (cosa juzgada) para las partes; y autocompositivas, en el que puede participar un tercero, lego o no en la materia, pero que ha de ser imparcial e independiente del conflicto, pero sin facultades resolutorias, con el único fin de facilitar la solución del conflicto”⁶⁰. De esta forma, en el primer grupo se integra el arbitraje, y en el segundo, el resto de las metodologías a tratar en los sucesivos subapartados, es decir, la mediación, la conciliación y la transacción.

El autor afirma que los métodos o fórmulas heterónomas de composición o heterocomposición del conflicto son las formas más evolucionadas e institucionales de solucionar el conflicto. Explica más detalladamente que son “casos en que las partes acuden a un tercero, imparcial y ajeno al conflicto, quien se compromete o está obligado debido a su oficio, luego de la tramitación de un procedimiento o proceso, a emitir una resolución para la solución del conflicto, cuyo cumplimiento deberán acatar las partes”⁶¹.

En definitiva, “todos ellos tienen en común que son vías alternativas a la judicial, aunque existen notables diferencias en cuanto a la participación de las partes y de un

⁵⁸ HUERGO LORA, A. J. (2000). *La resolución extrajudicial de conflictos en el derecho administrativo*. Publicaciones del Real Colegio de España., pg. 15 citado en BLANCO CARRASCO, M. (2009). *Mediación y sistemas alternativos de resolución de conflictos: Una visión jurídica*. Editorial Reus., pg.15.

⁵⁹ CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). (2017). *Una propuesta para la introducción en nuestro administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. Instituto Nacional de Administración Pública.

⁶⁰ *Ibid.*, pg. 16.

⁶¹ *Ibidem*.

tercero en el procedimiento, el grado de obligatoriedad del mismo y los efectos del documento que cierra, o no, el conflicto”⁶².

Dentro del ordenamiento jurídico español, resulta crucial considerar la normativa que favorece o regula la implementación de los MARC en el ámbito tributario. A este respecto, se encuentran los artículos 112.2 y 114 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas:

El artículo 112.2 señala que tanto el recurso de alzada como el recurso de reposición podrán ser sustituidos por las leyes “*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 respeto a los principios, garantías y plazos que la presente Ley reconoce a las personas y a los interesados en todo procedimiento administrativo.*” Y en conjunto con el artículo 114, se facilita la finalización de la vía administrativa de dicho modo. Por lo tanto, es posible observar que, según lo anterior, existe un marco normativo que respalda la adopción de tales medidas.

Asimismo, el artículo 77⁶³ de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ofrece una base jurídica para la aplicación de estas técnicas. Dado que este artículo, en sus apartados 1 a 3, será citado y analizado de manera recurrente a lo largo del presente trabajo, se considera conveniente su incorporación casi íntegra en este momento:

“1. En los procedimientos en primera o única instancia, el Juez o Tribunal, de oficio o a solicitud de parte, una vez formuladas la demanda y la contestación, podrá someter a la consideración de las partes el reconocimiento de hechos o documentos, así

⁶² URÍA MENÉNDEZ. *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*, ob. cit., pg. 196.

⁶³ VALLEJO PÉREZ, G. (2018). *Métodos alternativos de resolución de conflictos en derecho romano: especial referencia a la mediación*. Dykinson., pg. 140.

como la posibilidad de alcanzar un acuerdo que ponga fin a la controversia, cuando el juicio se promueva sobre materias susceptibles de transacción y, en particular, cuando verse sobre estimación de cantidad.

Los representantes de las Administraciones públicas demandadas necesitarán la autorización oportuna para llevar a efecto la transacción, con arreglo a las normas que regulan la disposición de la acción por parte de los mismos.

2. El intento de conciliación no suspenderá el curso de las actuaciones salvo que todas las partes personadas lo soliciten y podrá producirse en cualquier momento anterior al día en que el pleito haya sido declarado concluso para sentencia.

3. Si las partes llegaran a un acuerdo que implique la desaparición de la controversia, el Juez o Tribunal dictará auto declarando terminado el procedimiento, siempre que lo acordado no fuera manifiestamente contrario al ordenamiento jurídico ni lesivo del interés público o de terceros.”

De este modo, con esta inclusión anticipada se pretende facilitar la comprensión del contenido normativo de referencia, así como de garantizar la precisión y claridad en las remisiones que se realizarán en las secciones posteriores.

A partir de lo expuesto, se puede concluir que tanto la LPAC y AP como la LJCA, otorgan al legislador la facultad de prever la implementación de medidas alternativas de resolución de conflictos en materia tributaria. La normativa vigente no establece impedimentos para ello, lo que sugiere un espacio normativo propicio para la adopción de tales mecanismos⁶⁴.

Además, recientemente, ha entrado en vigor la Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia.

Por un lado, acomete la reforma organizativa de la Administración de Justicia en todos sus ámbitos, mediante la creación y constitución de los Tribunales de Instancia y la

⁶⁴ CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.). *Una propuesta para la introducción en nuestro administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*., ob. cit., pg. 15.

evolución de los Juzgados de Paz a modernas Oficinas de Justicia en los municipios. Pretende dar respuesta a las necesidades surgidas por el incremento de la litigiosidad y la consiguiente carga de los juzgados y tribunales. Y, por otro lado, tiene como fin recuperar la capacidad negociadora de las partes, con la introducción de otros medios adecuados de solución de controversias en vía no jurisdiccional, como es la mediación en todas sus formas⁶⁵.

Sin embargo, el ámbito de aplicación, desarrollado en el artículo 3, está constituido por los asuntos civiles y mercantiles, “*excluyendo las materias laboral, penal y concursal, así como los asuntos de cualquier naturaleza, con independencia del orden jurisdiccional ante el que deban ventilarse, en los que una de las partes sea una entidad perteneciente al sector público*”, es decir, excluyendo la materia tributaria.

Cabe anticiparse, aunque la exposición de esta noción se realizará en el punto 4, que, en un principio, la no promulgación de una ley que regule de manera específica la introducción de los procedimientos alternativos en el ámbito tributario, área que es un elemento de singular importancia, limita la implementación efectiva de estos mecanismos.

2.1. Mediación

Los fundamentos de la mediación hunden sus raíces en las tradiciones jurídicas más remotas del ordenamiento español. Tanto en el Derecho Romano como en el Derecho Medieval Español, entre otros, pueden identificarse precedentes de la intervención de terceros neutrales destinada a facilitar la solución de las diferencias entre las partes⁶⁶.

En el contexto contemporáneo, la mediación puede conceptualizarse como un procedimiento mediante el cual una tercera persona, imparcial, acompaña a las partes enfrentadas en una serie de reuniones, orientándolas hacia la identificación y análisis del

⁶⁵ Preámbulo de la Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia.

⁶⁶ VALLEJO PÉREZ, G. *Métodos alternativos de resolución de conflictos en derecho romano: especial referencia a la mediación.*, ob. cit., pg. 21.

problema real que origina la controversia, con el propósito de alcanzar una resolución mutuamente satisfactoria⁶⁷.

Una de las características definitorias de este mecanismo, que lo distingue del de la conciliación como se verá más adelante, reside en que el tercero interviniente desempeña exclusivamente una función facilitadora; absteniéndose de emitir valoraciones definitivas sobre las posiciones expuestas por los contendientes o de recomendar la adopción de soluciones específicas. Es importante que “la composición del acuerdo dependa de la voluntad de las partes”⁶⁸ contando con la asistencia de un tercero que las acompaña y orienta en la consecución de un entendimiento, como ya se ha explicado.

Este mediador debe poseer una formación interdisciplinaria que comprenda conocimientos en áreas como la psicología, el derecho y la sociología, siendo designado directamente por las partes y caracterizándose fundamentalmente por la ausencia total de facultades resolutorias respecto del asunto controvertido⁶⁹.

Otra característica fundamental consiste en que el acuerdo resultante del proceso, no adquiere el carácter ejecutivo. No obstante, para dotarlo de tal naturaleza, se requiere una manifestación expresa de la voluntad de las partes, ya sea mediante su elevación a escritura pública o solicitando la correspondiente homologación por el juez⁷⁰.

La incorporación de la mediación como instrumento para la resolución de disputas de naturaleza administrativa, categoría dentro de la cual podrían insertarse las controversias de carácter tributario, ha sido objeto de recomendación expresa por parte

⁶⁷ MARTINOLI, C. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pg. 30.

⁶⁸ ROZAS VALDÉS, J. A. “Conciliación y mediación judicial tributaria”, en VV.AA. *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, coordinado por GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., pg. 41.

⁶⁹ VALLEJO PÉREZ, G. *Métodos alternativos de resolución de conflictos en derecho romano: especial referencia a la mediación.*, ob. cit., pg. 150.

⁷⁰ *Ibidem.*

de diversas instituciones comunitarias europeas⁷¹, que han identificado en estos mecanismos una herramienta valiosa para la optimización de la administración de justicia en el ámbito público.

Como se ha referido previamente en la introducción de este trabajo, la Recomendación del Consejo de Europa *Rec(2001)9*, de 5 de septiembre de 2001, sobre alternativas de litigación entre autoridades administrativas y los ciudadanos, constituyó el antecedente para que la CEPEJ desarrollara posteriormente las Directrices orientadas a optimizar la implementación de las recomendaciones existentes sobre las alternativas a la litigación entre las autoridades administrativas y los particulares.

Estas Directrices establecen que los Estados Miembros deben proceder a la adopción de nueva legislación, con el objeto de “incentivar el uso del acuerdo, la conciliación o de la mediación como un requisito previo al inicio de un proceso judicial”⁷². En el ámbito nacional, el Consejo General del Poder Judicial, en su propuesta sobre las “Medidas organizativas y procesales del plan de choque para la Administración de Justicia tras el estado de alarma”, ha incorporado “la efectiva aplicación en la jurisdicción contencioso-administrativa (y en las previas vías administrativa y económico-administrativa) y, en particular, en el ámbito tributario, de las fórmulas de autocomposición –soluciones acordadas– mediante la conciliación intrajudicial y la mediación”⁷³.

Centrando el análisis en la mediación intrajudicial dentro del proceso contencioso-administrativo, esto es, aquella que se integra en dicho proceso, ROZAS VALDÉS advierte que las particularidades inherentes a esta modalidad conllevan una notable

⁷¹ URÍA MENÉNDEZ. *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*, ob. cit., pg. 66.

⁷² CONSEJO DE EUROPA (2007). *Comisión Europea para la Eficacia de la Justicia (CEPEJ). Guía para una mejor implementación de la Recomendación sobre las alternativas a la litigiosidad entre las autoridades administrativas y particulares*. <https://rm.coe.int/1680747683>

⁷³ CONSEJO GENERAL DE LA ABOGACÍA ESPAÑOLA. (2020). *Medidas organizativas y procesales. Plan de choque para la Administración de Justicia tras el estado de alarma*. <https://shre.ink/efnE>, pg. 384.

complejidad en su articulación cuando la controversia verse sobre materias de naturaleza tributaria⁷⁴.

Para que resulte viable la derivación del asunto a la intervención de un mediador, resulta imprescindible, en primer lugar, “que en el seno del órgano judicial se haya constituido una oficina específica responsable de la tramitación de estos procedimientos de mediación”. Adicionalmente, se requiere la disponibilidad “en el partido judicial de mediadores con la formación requerida para realizar tales funciones y de un convenio con el Colegio de Abogados del mismo, a través del que articular el funcionamiento del incidente de mediación”⁷⁵.

ROZAS prosigue desarrollando el procedimiento, enfatizando el ámbito de su aplicación y el momento procesal en el cual puede implementarse esta técnica. Subraya que el mediador debe ser un profesional adecuadamente capacitado, establece la duración del proceso de mediación en noventa días, destaca la necesidad de plasmar lo acordado en un acta formal y, finalmente, identifica las diversas modalidades mediante las cuales podría concluir el proceso: sentencia, desistimiento del recurrente, satisfacción extraprocesal por falta de objeto o, con menor frecuencia, por allanamiento⁷⁶.

En consonancia con lo expuesto arriba, una propuesta de implementación de la mediación semejante se distingue en la GUÍA PARA LA PRÁCTICA DE LA MEDIACIÓN INTRAJUDICIAL elaborada por el CGPJ⁷⁷. Documento, en el cual se instaba al legislador a la aprobación de una normativa específica de mediación administrativa y contenciosa, que pudiera atender a las singularidades que se derivan de la propia dinámica en la que se desenvuelve el Derecho Administrativo y con las

⁷⁴ ROZAS VALDÉS, J. A. “Conciliación y mediación judicial tributaria”, en VV.AA. *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, coordinado por GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., ob. cit., pg. 54.

⁷⁵ *Ibid.*, pp. 54 y 55.

⁷⁶ *Ibidem.*

⁷⁷ CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL. (2024). *Guía para la práctica de la mediación intrajudicial*. <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/Mediacion/Guia-para-la-practica-de-la-Mediacion-Intrajudicial/>

directrices necesarias para resolver las dificultades que conlleva utilizar la mediación en un escenario de Derecho Público⁷⁸.

Tras la exposición de los objetivos de la mediación intrajudicial contencioso-administrativa y la identificación de los principios rectores que deben orientar su funcionamiento y diferenciación respecto de otros mecanismos en dicho documento, se plantean dos alternativas para la implementación de los servicios de mediación vinculados al Tribunal:

Describiendo, por un lado, una unidad judicial que será la responsable de gestionar el panel de mediadores, con funciones que incluyen informar a litigantes y profesionales, derivar casos a mediación y, controlar la calidad del servicio, entre otras tareas. Otra opción es contar con un listado o panel de mediadores en la Secretaría del Decanato o la Secretaría de la Presidencia del Tribunal provincial o autonómico. Esta propuesta desarrolla la relación entre el Tribunal y el mediador, las modalidades de implementación de la mediación en los Tribunales y el procedimiento a seguir.

Además, proporciona unas bases de actuación muy detalladas para llevar a cabo este método en el proceso contencioso-administrativo⁷⁹.

Por otra parte, en un reciente proyecto del año 2023 se sostiene que la mediación constituye “un instrumento útil en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos”⁸⁰. En el apartado denominado “Los concretos espacios de la mediación en los procedimientos de aplicación de los tributos”, se sugiere que “podría tener sentido su regulación dentro del Título III de la LGT, en concreto en el Capítulo II de normas comunes y como una fase más del desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios”. Específicamente, dentro de “las medidas cautelares a que se refiere el artículo 81 de la LGT, para asegurar el cobro de las deudas tributarias”, identificando “al menos,

⁷⁸ *Ibid.*, pg. 168.

⁷⁹ *Ibid.*, pp. 175-182.

⁸⁰ URÍA MENÉNDEZ. *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*, ob. cit., pg. 71.

dos tipos de incertidumbres que podrían resolverse mediante un acuerdo facilitado por un mediador”⁸¹.

Asimismo, se desarrolla la posible introducción de la mediación en los procedimientos de comprobación limitada, inspección y recaudación. El estudio concluye con propuestas concretas de modificaciones normativas para la incorporación de la mediación tanto en la LGT y como en el RGAT⁸².

2.2. Conciliación

La conciliación, entendida como un instrumento jurídico orientado a la resolución de controversias entre las partes, encuentra sus primeros antecedentes normativos en el constitucionalismo histórico español, específicamente en la Constitución de 1812, cuyo artículo 282 establecía que “El alcalde de cada pueblo ejercerá en él el oficio de conciliador, y el que tenga que demandar por negocios civiles o por injurias, deberá presentarse a él con este objeto”⁸³. No obstante, a los efectos del presente trabajo, resulta de particular relevancia examinar la aplicación de este método en el contexto específico de las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente.

Presenta similitudes con la mediación, diferenciándose fundamentalmente en que implica una participación más activa del tercero interviniente, denominado conciliador, quien se encuentra facultado para proponer soluciones de carácter no vinculante⁸⁴. En este sentido, el conciliador puede desempeñar una función asesora respecto del contenido de

⁸¹ *Ibid.*, pg. 72.

⁸² *Ibid.*, pp. 73-79.

⁸³ VALLEJO PÉREZ, G. *Métodos alternativos de resolución de conflictos en derecho romano: especial referencia a la mediación.*, ob. cit., pg. 148.

⁸⁴ URÍA MENÉNDEZ. *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*, ob. cit., pg. 195.

la controversia y proporcionar orientación técnica “sobre los posibles términos de una transacción a la vista de los aspectos materiales y procedimentales”⁸⁵.

Otra distinción relevante entre la conciliación y la mediación, radica en que la primera se configura como un acto de jurisdicción voluntaria, que se formaliza mediante auto o decreto con valor de título ejecutivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 de la Ley 15/2015^{86,87}. Asimismo, no constituye un proceso de naturaleza espontánea, sino que se trata de un procedimiento institucionalizado destinado a aproximar las posiciones de las partes que han dado lugar a un litigio en sede jurisdiccional⁸⁸.

En el marco de la evolución normativa tributaria, el informe para la reforma de la Ley General Tributaria, elaborado en 2001 por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de dicha Ley, puso de manifiesto la necesidad de regular la conciliación judicial o, en su caso, su implementación ante los Tribunales Económico-Administrativos. Esta recomendación cobra particular relevancia al constatar que, según se evidenciará en el análisis de derecho comparado, constituye una de las vías más frecuentemente utilizadas en ordenamientos jurídicos de nuestro entorno⁸⁹.

Abordando específicamente la conciliación judicial, VICENTE-ARCHE COLOMA⁹⁰, profundiza en el análisis de la técnica de conciliación judicial en el ámbito

⁸⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P. (Coord.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje.*, ob. cit., pg. 53.

⁸⁶ VALLEJO PÉREZ, G. *Métodos alternativos de resolución de conflictos en derecho romano: especial referencia a la mediación.*, ob. cit., pg. 150.

⁸⁷ El art. 147. 1. dice “A los efectos previstos en el artículo 517.2. 9.º de la Ley de Enjuiciamiento Civil, el testimonio del acta junto con el del decreto del Secretario judicial o del auto del Juez de Paz haciendo constar la avenencia de las partes en el acto de conciliación, llevará aparejada ejecución. A otros efectos, lo convenido tendrá el valor y eficacia de un convenio consignado en documento público y solemne.”

⁸⁸ VALLEJO PÉREZ, G. *Métodos alternativos de resolución de conflictos en derecho romano: especial referencia a la mediación.*, ob. cit., pg. 148.

⁸⁹ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria.*, ob. cit., pg. 234.

⁹⁰ VICENTE-ARCHE COLOMA, P. “La resolución de controversias en materia tributaria en España: la posible utilización de la conciliación en la vía económico-administrativa y jurisdiccional”, en VV. AA. *Una*

contencioso-administrativo, examinando su régimen jurídico y las causas que han podido obstaculizar su aplicación práctica. En él, tomando como referencia el artículo 77 de la LJCA, se deduce que, bajo determinadas condiciones, las partes pueden alcanzar un acuerdo que ponga término a la controversia, siempre que el litigio verse sobre materias susceptibles de transacción y, específicamente, cuando se trate de estimación de cantidad.

De dicho artículo se infiere que este método se caracteriza por su carácter voluntario; su naturaleza intraprocesal o intrajudicial, “ya que sólo puede plantearse una vez iniciado el proceso”⁹¹; y la exigencia de que los representantes de la Administración demandada cuenten con la autorización pertinente para llevar a cabo la transacción. En relación con esta última característica, debe considerarse lo dispuesto en el artículo 7.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y en el artículo 31 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, que establece que “*no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno*”.

De esta manera, VICENTE-ARCHE COLOMA en consonancia con otros autores, considera que puede transcurrir un tiempo excesivo en la obtención de dicha autorización, por lo que “sería necesaria una flexibilización en dichos requisitos y procedimiento, ya que parece que las condiciones impuestas son demasiado rígidas para que dicho instituto pueda desplegar sus efectos con plenitud”⁸⁷.

Continuando con el trabajo precedentemente citado, se alcanza la conclusión de que “el ámbito transaccionable para la aplicación de la conciliación en materia tributaria podría ser aquél donde exista una incertidumbre o una indeterminación sobre algún elemento de la obligación tributaria”⁹². En este contexto, resulta pertinente recordar lo

estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria, coordinado por GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., ob. cit., pg. 377.

⁹¹ *Ibid.*, pg. 380.

⁹² *Ibid.*, pg. 383.

expuesto sobre las actas de acuerdo en el subapartado número 1.2, toda vez que constituyen precisamente el ejemplo propuesto de aplicación de la conciliación. Esto es, implementar la conciliación judicial en el mismo ámbito en el que se adoptan las actas de acuerdo, reguladas en el artículo 155 de la LGT.

Además, la autora desarrolla la propuesta de implementación de acuerdos conciliatorios en el seno de las reclamaciones económico-administrativas. “A través del escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, el recurrente pueda solicitar, como alternativa al procedimiento económico-administrativo, la celebración de un acto de conciliación que, en caso de desacuerdo entre las partes, dé lugar a un arbitraje ante un órgano unipersonal del Tribunal Económico-Administrativo correspondiente”⁹³, según el Informe de la Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria de 2003. Siguiendo esta línea argumentativa, “si el artículo 77 LJCA ya lo prevé para la vía contencioso-administrativa, podríamos preguntarnos por qué no admitir su posible traslado en similares términos, a la vía económico-administrativa”⁹⁴.

2.3. Transacción⁹⁵

La transacción comparte elementos básicos con otros sistemas de solución de disputas, tales como la presencia de una situación jurídica incierta o controvertida y la voluntad expresa de las partes involucradas de resolver dicha controversia⁹⁶. Su regulación se encuentra establecida en los artículos 1809 a 1819 del Código Civil.

⁹³ Cita del Informe de la Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria de 2003 en *Ibid.*, pg. 386.

⁹⁴ VICENTE-ARCHE COLOMA, P. “La resolución de controversias en materia tributaria en España: la posible utilización de la conciliación en la vía económico-administrativa y jurisdiccional”, en VV. AA. *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, coordinado por GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., ob. cit., pg. 387.

⁹⁵ Al tratar de la transacción, se seguirá el criterio de ROSEMBUJ, considerándola como un método distinto de la mediación, la conciliación y el arbitraje; puesto que, normalmente, la transacción está implícita en aquéllos otros mecanismos. *Vid.* ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. R. (2001). *La transacción tributaria: discrecionalidad y actos de consenso*. Atelier., pp. 41 y ss.

⁹⁶ MARTINOLI, C. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pg. 32.

En este contexto, la particularidad distintiva de la transacción se encuentra claramente definida en el artículo 1809 del CC, el cual establece que se trata de “*un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que había comenzado.*” Siendo un contrato, se debe cumplir con los elementos de “consentimiento, capacidad, objeto y causa lícita”⁹⁷.

Profundizando en su naturaleza, según los planteamientos de ROSEMBUJ, la resolución de la incertidumbre a través de concesiones mutuas no tiene como objetivo principal la determinación precisa de la realidad jurídica que origina el conflicto. Por el contrario, este mecanismo busca evitarlo, “tanto si conserva como si modifica el efecto jurídico vigente o anterior”⁹⁸.

Precisamente, el fundamento del acuerdo transaccional radica en estas concesiones recíprocas, donde resulta que cada una de las partes obtenga una ventaja menor que la que inicialmente pretendía conseguir. Esta renuncia parcial constituye el precio que ambas partes pagan por la finalización del conflicto.

Acerca del alcance y los límites de aplicación de este mecanismo en el ámbito tributario⁹⁹, estos se encuentran delimitados por el artículo 7.3 de la Ley General Presupuestaria, que establece una restricción al disponer que no será posible transigir, ya sea judicial o extrajudicialmente, sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni tampoco someter a arbitraje las controversias que surjan en relación con los mismos, salvo que medie la aprobación mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno.

⁹⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P. (Coord.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje.*, ob. cit., pg. 195.

⁹⁸ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. R. (2001). *La transacción tributaria: discrecionalidad y actos de consenso.* Atelier., pg. 47. En MARTINOLI, C. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pg. 32.

⁹⁹ URÍA MENÉNDEZ. *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*, ob. cit., pg. 111.

A pesar de estas limitaciones normativas, la doctrina del Consejo de Estado, en sus diversos dictámenes demuestra que este mecanismo ha encontrado aplicación principalmente en la resolución de controversias de naturaleza singular, similares en complejidad a muchas de las disputas tributarias que saturan el sistema judicial español¹⁰⁰.

Adicionalmente, en el dictamen de 18 de diciembre de 2003 (referencia 3239/2003)¹⁰¹, se precisaron los requisitos fundamentales que deben concurrir para poder recurrir a la transacción: la existencia de una relación jurídica caracterizada por la incertidumbre, la voluntad de las partes de eliminar la controversia existente, y la realización de concesiones recíprocas que pongan fin al conflicto.

Finalmente, cumpliéndose los citados requisitos, “y además la materia sobre la que recae el convenio es disponible para las partes, (...) la transacción puede recaer sobre cualquier cosa, derecho -real o de crédito- o relación jurídica susceptible de disposición”¹⁰², expone el mismo dictamen.

2.4. Arbitraje

A partir de diversas definiciones consultadas¹⁰³, el arbitraje puede conceptualizarse como un mecanismo de resolución de controversias en el cual interviene un tercero imparcial que, investido de facultades por imperio de la ley y mediante acuerdo de las partes, se encuentra habilitado para poner término a la controversia a través de la emisión de una decisión, denominada laudo arbitral, comprometiéndose ambas partes a acatar su decisión.

¹⁰⁰ Los ejemplos desarrollados se pueden encontrar en *Ibid.*, pp. 108-111.

¹⁰¹ Dictamen de 18 de diciembre de 2003 (referencia 3239/2003) <https://www.ccrioja.es/index.php?eID=dumpFile&t=f&f=5602&token=eb57e3dc20a20799cb924a9b435850985dfaa9db>

¹⁰² *Ibid.*, pg. 1.

¹⁰³ MARTINOLI, C. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pg. 34; CHICO DE LA CÁMARA, P. (Coord.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje.*, ob. cit., pp. 59 y 193.

Como acertadamente explica SOLER ROCH¹⁰⁴, “en el supuesto del arbitraje, el contenido de la obligación ya ha sido determinado en vía administrativa pero es, precisamente esa determinación la que provoca la controversia entre las partes, por lo que el acuerdo de voluntades versa, en este caso, sobre el sometimiento del conflicto a su resolución por el órgano arbitral”.

En el ordenamiento jurídico español, el arbitraje se encuentra regulado por la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje. La propia norma, en su Exposición de Motivos, evidencia que “*el arbitraje es una institución que, sobre todo en su vertiente comercial internacional, ha de evolucionar al mismo ritmo que el tráfico jurídico, so pena de quedarse desfasada. (...) Por consiguiente, tanto las necesidades de mejora y seguimiento de la evolución del arbitraje como la acomodación a la Ley Modelo hacen necesaria la promulgación de esta ley*”.

Según dicha ley, existen diferentes modalidades del arbitraje¹⁰⁵, por ejemplo: el arbitraje legal (artículo 34.1), el arbitraje institucional y el arbitraje independiente (artículo 14), así como, atendiendo al ámbito territorial, el arbitraje nacional e internacional (artículo 3.1).

CHICO DE LA CÁMARA¹⁰⁶, plantea la cuestión fundamental acerca de quién debería desempeñar la función de árbitro. Se considera que “un funcionario de la Administración tributaria en una unidad de solución de problemas, o en una unidad de recursos independiente de la unidad”, constituye una modalidad de árbitro. Alternativamente, se contempla la posibilidad de árbitros privados, aunque se reconoce la dificultad de imaginar su funcionamiento en el ámbito tributario. Una tercera opción la

¹⁰⁴ SOLER ROCH, M. T., Prólogo a la obra de VICENTE-ARCHE COLOMA, P. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: Una propuesta.*, ob. cit., pg. 11.

¹⁰⁵ En el siguiente libro, se presenta una clasificación del arbitraje muy variada y explicada, según numerosos criterios de clasificación: PAZ LLOVERAS, E. Y ASOCIACIÓN ESPAÑOLA PARA EL DERECHO Y LA ECONOMÍA DIGITAL (Coord. científico). *Libro Blanco sobre Mecanismos Extrajudiciales de Solución de Conflictos en España: Proyecto i+Confianza.*, ob. cit., pg. 19.

¹⁰⁶ CHICO DE LA CÁMARA, P. (Coord.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje.*, ob. cit., pp. 60 y 61.

constituyen las comisiones administrativas, que pueden desempeñar un “papel fundamental en este terreno si se dan las condiciones adecuadas de independencia y prestigio”. Con ello, pueden prevenir un número considerable de conflictos, pues en determinados casos este tipo de órganos puede resolver las controversias de manera más adecuada que los tribunales.

En relación con sus características, los autores de la citada obra se centran en explicar los caracteres singulares del arbitraje, fundamentándose en la Ley 60/2003: que el arbitraje constituye un medio de resolución de conflictos, que es una vía consensual de resolución de controversias y que es un medio de resolver conflictos sobre situaciones jurídicas disponibles.

Respecto al procedimiento del arbitraje, este consiste en tres etapas descritas por GUASP¹⁰⁷:

1) La concertación del compromiso, que implica la formalización de un contrato entre las partes, quienes se comprometen a aceptar la resolución emitida por un tercero.

2) El contrato de dación y recepción del arbitraje, fase en la cual los árbitros aceptan el encargo y establecen su vinculación con las partes para llevar a cabo la resolución del conflicto.

3) El procedimiento arbitral, donde se desarrolla el análisis y la decisión respecto a la controversia planteada.

Al igual que en el análisis de la mediación y la conciliación, tampoco puede prescindirse de la remisión al informe de 2001¹⁰⁸, donde “se ha pronunciado, de forma casi unánime, a favor de la introducción de un arbitraje tributario.” Dado que no se ha alcanzado un “consenso en cuanto al modelo que deba implantarse”, se han identificado

¹⁰⁷ GUASP DELGADO, J. (1953). *El arbitraje en Derecho español. Su nueva regulación conforme a la Ley de 22 de diciembre de 1953*. Bosch., pg. 77 citado por CHICO DE LA CÁMARA, P. (Coord.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje.*, ob. cit., pg. 193.

¹⁰⁸ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria.*, ob. cit., pp. 226 y ss.

hasta tres propuestas, “ninguna con mayor aceptación que las demás: Arbitraje en derecho, encomendado a órganos administrativos especializados y de carácter obligatorio para determinadas cuestiones, algunas limitadas cuantitativamente; arbitraje en equidad, encomendado a órganos colegiados ajenos a la Administración, de carácter voluntario y limitado a asuntos de pequeña cuantía; arbitraje no limitado por razón de la cuantía.”

Finalizando con las propuestas de implementación del arbitraje, se expone “la propuesta de *lege ferenda* aquellas modificaciones que serían necesarias para introducir en la Ley General Tributaria, y en su caso, en el Reglamento General de revisión, la institución del arbitraje”. En consecuencia, se desarrolla “la cualificación que resultaría necesaria obtener para formar parte de un órgano arbitral”¹⁰⁹.

3. EXPERIENCIAS INTERNACIONALES Y COMPARACIÓN CON LA UE

Como punto de partida, resulta fundamental considerar la observación de MARTINOLI, quien señala que los mecanismos consensuales empleados en el derecho comparado no adoptan generalmente fórmulas en estado puro, sino que combinan diversos elementos adaptándolos conforme a las necesidades específicas y las características inherentes a los regímenes tributarios en los cuales se implementan. Con ello, se busca preservar la coherencia del marco legal tributario y, efectivamente, la resolución convencional de las diferencias que emergen en dicha materia¹¹⁰.

¹⁰⁹ CHICO DE LA CÁMARA, P. (Coord.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje.*, ob. cit., pp. 223-273.

¹¹⁰ MARTINOLI, C. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pg. 30.

En esta línea, ROZAS VALDÉS¹¹¹, identifica “puntos de encuentro” en los sistemas comparados de resolución de conflictos tributarios donde se han establecido modelos de conciliación, independientemente de su estructura particular o de la fase específica en la que intervienen durante la gestación del conflicto.

El primer elemento común consiste en la organización de la resolución de controversias en “una primera fase administrativa y una segunda –normalmente con dos instancias– judicial”. Esto es, hay dos instancias de naturaleza diferenciada, donde una es administrativa, y presenta mayoritariamente carácter conciliatorio; y otra judicial, generalmente especializada en materia tributaria, articulándose en una fase de instancia seguida de otra de apelación.

Paralelamente, el autor evidencia las disfuncionalidades del sistema español de la superposición de “dos modelos de naturaleza jurisdiccional, uno administrativo y otro estrictamente judicial, en una sucesión de recursos replicados”, enfatizando reiteradamente que este sistema “no demuestra eficiencia en su funcionamiento.”

Otro punto de convergencia se encuentra en la fase previa administrativa, donde habitualmente se incorporan las fórmulas de mediación, arbitraje o conciliación. Y, por último, el autor observa la existencia constante de técnicas organizativas y procedimentales¹¹² en los sistemas comparados.

Precisamente, la elección de Italia y Alemania se fundamenta en que “nuestro ordenamiento financiero y tributario se ha construido utilizando las categorías dogmáticas propias de ambas tradiciones jurídicas”¹¹³. Esta fundamentación se ve reforzada por las

¹¹¹ ROZAS VALDÉS, J. A. “Conciliación y mediación judicial tributaria”, en VV.AA. *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, coordinado por GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., ob. cit., pp. 58-63.

¹¹² *Ibid.*, pg. 60: Gestión por dependencias o jurisdicciones estructuralmente orientadas al objetivo de solucionar el conflicto convencionalmente, en términos organizativos, de recursos humanos y funcionales. Procedimientos caracterizados por la flexibilidad, la oralidad y la confidencialidad. Una estrategia institucional que atiende a las características específicas de cada caso, como en el modelo británico, donde tras una cuidadosa selección, los asuntos se segmentan en *default, paper, basic, standard* y *complex*.

¹¹³ *Ibid.*, pg. 61.

autoridades oficiales, como el CGPJ, señalando que la conciliación intrajudicial y la mediación “están funcionando en el derecho comparado con resultados que aquí sorprenden en términos de éxito porcentual, como acontece en Alemania —'Einspruch'— y con la obligatoriedad del intento de conciliación en Italia”¹¹⁴.

Cabe mencionar que, si bien existe abundante bibliografía sobre el Derecho Comparado, en este trabajo se hace referencia únicamente a algunos de ellos a efectos de ilustración¹¹⁵.

3.1. Italia

Comenzando por Italia, según GIL SORIANO¹¹⁶, la terminación convencional en este país cuenta con décadas de desarrollo y dispone de numerosos instrumentos destinados a tal fin. “Algunas medidas son similares a nuestras actas de conformidad o a las actas con acuerdo y otras van un paso más allá en la posibilidad de negociar con la Administración”. Entre los instrumentos específicos se encuentran: la regularización voluntaria (*ravvedimento operoso*), la conformidad con la liquidación (*acquiescenza*), la reclamación y mediación (*reclamo e mediazione*) y la conciliación judicial (*conciliazione giudiziale*).

Presenta las medidas introducidas en el *Decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria*¹¹⁷ en tres categorías principales: las

¹¹⁴ CONSEJO GENERAL DE LA ABOGACÍA ESPAÑOLA. *Medidas organizativas y procesales. Plan de choque para la Administración de Justicia tras el estado de alarma.*, ob. cit., pp. 384 y 385.

¹¹⁵ Aquí se mencionan algunas obras, tanto consultadas como referenciadas, por otros autores: FERREIRO LAPATZA, J. J. *La justicia tributaria en España: informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos.*, ob. cit., pp. 153-228; LAGO MONTERO, J. M., ALFONSO GALÁN, R. M., GUERVÓS MAÍLLO, M. DE LOS Á., & AGUIAR, N. T. S. *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios.*, ob. cit., pp. 411-422 y 447-458; SERRANO ANTON, F. (1996), *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Monografías de la AEDAF, núm. 9, AEDAF, pp. 32-55.

¹¹⁶ GIL SORIANO, A. “Mecanismos extraordinarios de reducción de la conflictividad tributaria en vía económico-administrativa y judicial: la *pace fiscale italiana*”, en VV. AA *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, coordinado por GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., ob. cit., pp. 168-173.

¹¹⁷ *Ibid.*, pp. 169-173: El autor explica que el art.1 de dicho Decreto legislativo “consiste en prestar conformidad al contenido de las actas de inspección *cuando se cumplan ciertos requisitos*. La consecuencia jurídica es la no exigibilidad de sanciones e intereses de demora.” Así como el procedimiento que tiene

medidas recaudatorias, tributarias y procesales. El denominador común de estas medidas es su carácter de condonación.

Si bien Italia se presenta inicialmente como un buen candidato a seguir, se advierte que “no constituye precisamente el mejor ejemplo en lo referente a procesos de regularización tributaria, ya que suele aprobar algún tipo de medida de condonación fiscal cada año o incluso con mayor frecuencia”¹¹⁸. No obstante, este conjunto de medidas podría interpretarse como una estrategia de beneficio mutuo, donde el contribuyente obtiene certidumbre mediante el pago de una parte de la deuda tributaria sin sanciones ni intereses de demora y, la Administración, por su parte, reduce su sobrecarga al tiempo que obtiene un mínimo de ingresos que, posiblemente no lograría obtener debido a la desestimación de sus pretensiones.

Consiguientemente, la conclusión alcanzada es que Italia “no representa la mejor solución en términos de justicia tributaria, pero sí constituye una medida que, desde la perspectiva del análisis coste-beneficio, puede resultar interesante para todas las partes involucradas”¹¹⁹.

En cuanto a la conciliación judicial italiana, y considerando los *puntos comunes* previamente analizados, ROZAS VALDÉS explica que la estructura del proceso contencioso incorpora “un trámite preliminar de *conciliazione giudiziale* mediante cual el órgano judicial insta a las partes a alcanzar un acuerdo y adopta un papel de mediador y facilitador del mismo”. Este trámite se integra con numerosas medidas como “la

que tomar el contribuyente para optar a ello. El art. 2 “permite a los contribuyentes prestar conformidad a las liquidaciones tributarias, entre otros actos administrativos. (...) La consecuencia jurídica es la no exigibilidad de sanciones, intereses de demora y elementos accesorios”. También, el art. 4, “condonación de todas aquellas deudas por importe inferior a 1.000 euros, incluidos deuda tributaria, intereses de demora y sanciones”. Esta “medida que responde a una lógica de coste-beneficio en exclusiva: la recaudación de créditos de escaso valor para los que las actividades recaudatorias se han iniciado hace tiempo (de 8 a 18 años) resulta poco justificable en términos económicos, en tanto que el coste de la gestión y supervisión de dichas deudas excede la cuantía de las deudas en sí.” Por último, presta un especial análisis al art. 6, que “contiene la novedad más importante de la llamada *pace fiscale*, en tanto que permite poner fin a los contenciosos tributarios en sede judicial mediante el abono parcial de la deuda litigiosa”.

¹¹⁸ Para más detalle, *Ibid.* pg. 173.

¹¹⁹ *Ibid.* pg. 174.

autotutela (revocación), la aquiescencia (acta de conformidad), *l'accertamento con adesione* (acta con acuerdo)”¹²⁰.

En otro estudio del mismo autor¹²¹, se concluye que una reforma del sistema de administración de justicia tributaria española podría tomar como referencia el modelo italiano en dos direcciones. En primer lugar, la conversión de los tribunales económico-administrativos en tribunales contencioso-tributarios integrados en el Poder Judicial, configurados como una jurisdicción especializada con doble instancia (inicial y de apelación). Y, en segundo lugar, la creación de oficinas de apelación dentro de la AEAT, ante las cuales se interpondría un único recurso contencioso. Estas oficinas actuarían en una fase previa de carácter conciliador, con un plazo máximo de seis meses, orientada a alcanzar un acuerdo o, en su defecto, a preparar adecuadamente el proceso judicial.

3.2. Alemania

Trasladándose hacia la experiencia alemana, no debe pasarse por alto que este país viene aplicando los acuerdos consensuales en materia tributaria desde hace años, a pesar de que su ordenamiento jurídico carece de una disposición legal expresa al respecto. En otras palabras, la ausencia del respaldo normativo específico no ha constituido obstáculo alguno para que estos acuerdos sean reconocidos como figura autónoma con capacidad para conferir eficacia vinculante al pacto celebrado entre las partes¹²².

En el sistema jurídico alemán, los mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria se reconocen al finalizar el procedimiento administrativo y en la etapa judicial. Sin embargo, en dicho país únicamente se admiten acuerdos tributarios relacionados con los hechos, mientras que las cuestiones de derecho no pueden constituir objeto de pacto alguno.

¹²⁰ *Ibid.* pp. 58-63.

¹²¹ ROZAS VALDÉS, J. A. *La administración de la justicia tributaria en España.*, ob. cit., pg. 37.

¹²² MARTINOLI, C. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pp. 39-42.

En el caso de la mediación, cumplimiento con la Directiva de la Unión Europea de 2008, esta fue incorporada en Alemania respecto de las cuestiones tributarias únicamente después de haberse extendido a las civiles y comerciales. Este método no es obligatorio, sino que es el órgano jurisdiccional quien determina, en cada caso concreto, si resulta viable recurrir al procedimiento de mediación y, si es así, qué mediadores intervendrán.

Tampoco es público. Las partes se reúnen con el mediador, siendo este un juez cualificado, que actuará como una figura imparcial y calificada que facilita la búsqueda de una solución sin proponer alternativas ni tomar decisiones. Al llegar a un consenso, el acuerdo se documenta ante el Tribunal, convirtiéndose en obligatorio para las partes involucradas.

Complementando con la conciliación judicial¹²³ *alemana*, en ella, al inicio del proceso, el juez convoca a las partes a una entrevista informal denominada *Erörterungstermin*, con el objetivo de que concilien sus posturas y se logre una resolución consensuada del caso. El autor proporciona datos estadísticos que demuestran la notable eficiencia del sistema descrito¹²⁴.

Finalmente, como propuesta para España, el modelo alemán “sería perfectamente aplicable utilizando el artículo 77 de la LJCA”. Aunque este artículo no contempla expresamente que el juez pueda ejercer una función de mediador, surge la reflexión sobre por qué el conciliador no podría ser el propio juez del proceso, “otro juez de la misma demarcación, o, quizás, incluso el letrado de la Administración de Justicia de la oficina judicial, como ocurre en la jurisdicción de lo social (Ley 36/2011)”¹²⁵.

¹²³ ROZAS VALDÉS, J. A. “Conciliación y mediación judicial tributaria”, en VV.AA. *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, coordinado por GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., ob. cit., pg. 61.

¹²⁴ *Ibidem*: Según la información correspondiente al año 2002, del tribunal tributario de Münster: de 1.434 entrevistas celebradas, el 57% concluyeron con acuerdo; el contenido de lo acordado requirió ser reflejado en sentencia únicamente en un 18,4% de los casos, puesto que en el 50,6% el recurrente desistió y en el 22,7% la Administración se allanó.

¹²⁵ *Ibidem*.

Por lo tanto, se evidencia la viabilidad de implementar mecanismos similares en el ordenamiento español, aprovechando las estructuras procesales existentes y adaptándolas a las necesidades específicas de los métodos de resolución alternativa de conflictos tributarios.

4. VENTAJAS Y DESAFÍOS DE LOS MARC EN ESPAÑA

El presente apartado se estructura en dos bloques principales: en primer lugar, se analizan los beneficios y limitaciones comunes a todos los métodos alternativos de solución de controversias. Posteriormente, se profundizará en las ventajas y dificultades más específicas de la mediación y el arbitraje.

4.1. Ventajas y limitaciones comunes de los MARC

Ya en la investigación de FERREIRO LAPATZA¹²⁶, a la que se ha hecho referencia a lo largo de este trabajo, se afirma con notable claridad que “en el ámbito tributario, una aplicación conjunta de tales normas por Administración y administrados (...), minimizaría al máximo posible los conflictos entre ambos a resolver por los tribunales reduciéndolos a actos claramente ilegales o a diferencias de criterios aplicativos insalvables.”

Partiendo de este precedente, MARTINOLI¹²⁷, desarrolla las fortalezas comunes de los MARC a partir del estudio de la experiencia comparada¹²⁸ según los distintos sujetos involucrados: la administración tributaria (Poder Judicial o Estado, en general), el obligado tributario y ambos sujetos conjuntamente.

¹²⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J. *La justicia tributaria en España: informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, ob. cit., pg. 33.

¹²⁷ MARTINOLI, C. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pg. 63.

¹²⁸ *Ibidem*: Los países que ha estudiado, incluidos Alemania e Italia: [EE.UU](#), Gran Bretaña, México, Portugal y Venezuela. Asimismo, la autora ha elaborado un “Cuadro comparativo de los países estudiados” que resume de manera excelente su trabajo.

Respecto a los beneficios para la administración tributaria, el uso de mecanismos alternativos permite reducir la carga de trabajo al evitar la intervención judicial en numerosos casos, lo que, a su vez, facilita una recaudación tributaria más ágil y eficiente.

En cuanto a las ventajas para el obligado tributario, prima la reducción de la incertidumbre que se vincula directamente con el principio de seguridad jurídica, es decir, prever con claridad su situación legal y conocer sus derechos y obligaciones.

Y a que se refiere a los beneficios para ambos sujetos¹²⁹, permiten una resolución más rápida de las disputas en comparación con los procedimientos tradicionales; promueven una mayor participación del contribuyente; destacan por su menor coste económico; contribuyen a una mayor percepción de equidad y justicia; y proporcionan confidencial a partes implicadas, entre otros.

En esta línea, resulta especialmente destacable que el propio Consejo General del Poder Judicial reconoce las ventajas, señalando “la minoración de los asuntos que se judicializarían, también la reducción de los que estuvieran pendientes en sede judicial, el acortamiento del tiempo de respuesta judicial y además se conseguiría la satisfacción de todas las partes sin vencimiento”¹³⁰.

No obstante, existen también perspectivas críticas respecto de la implementación de estos mecanismos, que presentan argumentos como los siguientes: la supuesta afectación del principio de legalidad; la vulneración del principio de indisponibilidad del crédito tributario; la recaudación de los impuestos constituye una obligación de las autoridades fiscales que no debe estar sujeta a negociación con el contribuyente; y la vulneración del principio de igualdad¹³¹.

¹²⁹ Se mencionan ventajas idénticas y/o similares a las mencionadas en CRUZ PADIAL, I. (1999). *¿Es posible el arbitraje tributario?*, Impuestos, n.º 11, pp. 19 y 20 citado en VV.AA., GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Coord.). *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria.*, ob. cit., pp. 339 y 340.

¹³⁰ CONSEJO GENERAL DE LA ABOGACÍA ESPAÑOLA. *Medidas organizativas y procesales. Plan de choque para la Administración de Justicia tras el estado de alarma.*, ob. cit., pg. 384.

¹³¹ Entre otros, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias.*, ob. cit., pp. 173-177; GARCÍA NOVOA, C. *Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español.*, ob. cit., pp. 80-86; MARTINOLI,

Sin pretender detenerse exhaustivamente en estas críticas, dado que existe literatura suficiente al respecto, conviene ofrecer algunas breves consideraciones sobre un par de ellas.

En cuanto al principio de legalidad o reserva de ley¹³², este exige que los elementos esenciales del tributo estén determinados por ley, sin margen para la discrecionalidad administrativa. Se sostiene que, dado el carácter reglado del sistema tributario, no hay espacio para la discrecionalidad ni para acuerdos entre la Administración y los contribuyentes¹³³.

Respecto de la indisponibilidad del crédito tributario¹³⁴, este principio sostiene que la Administración tributaria no puede disponer libremente de los créditos tributarios, es decir, no puede renunciar, modificar o extinguir la deuda tributaria sin una base legal expresa. Por tanto, la creación, alteración o extinción de impuestos en cualquier forma debe estar siempre respaldada por una norma con rango de ley. A pesar de ello, como bien señala VICENTE-ARCHE COLOMA: “las posturas se han flexibilizado, mostrándose proclives a interpretar” que “dicha indisponibilidad no alcanzaría a la posibilidad de que la voluntad del acreedor y deudor de la relación puedan intervenir en algunos aspectos del mismo”¹³⁵.

C. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado.*, ob. cit., pp. 64-66; y, URÍA MENÉNDEZ. *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización.*, ob. cit., pp. 27-60.

¹³² Tiene rango constitucional (art. 31.3 CE) y se desarrolla en la Ley General Tributaria (art. 8 LGT).

¹³³ BERLIRI, A. (1964) *Principios de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero., pg. 432., citad en URÍA MENÉNDEZ. *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*, ob. cit., pp. 40.

¹³⁴ En la normativa española, dicho carácter se recoge en los artículos 17.5, 18 y 75 de la LGT y 7.3 de la Ley General Presupuestaria. Además, en URÍA MENÉNDEZ. *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*, ob. cit., pp. 25-62, se dedica un capítulo entero a esta cuestión de la indisponibilidad.

¹³⁵ VICENTE-ARCHE COLOMA, P. “La resolución de controversias en materia tributaria en España: la posible utilización de la conciliación en la vía económico-administrativa y jurisdiccional”, en VV. AA. *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, coordinado por GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., ob. cit., pg. 382.

Continuando con las limitaciones, HUERGO LORA reconoce claramente que una de las razones por las que no se implementan los medios de solución extrajudicial es que “las imperfecciones de la jurisdicción suponen a menudo una ventaja para la Administración a la que ésta no tiene interés alguno en renunciar.” Se evidencia que dicho autor no se muestra favorable a la implementación de estos sistemas, ya que considera que colapsarían “si se pretendiera desviar a través de ellos una porción significativa de asuntos”. Por consiguiente, concluye que “los problemas como la demora en la resolución de los asuntos sólo se solucionan con una mayor inversión en medios personales y materiales, con una mejor regulación del proceso y, tal vez, con una mayor predecibilidad de la jurisprudencia y con medidas que disuadan (no sólo a los particulares, sino también a la administración) de la iniciación de pleitos innecesarios”¹³⁶.

Finalmente, GIL SORIANO propone al legislador considerar la implementación de acciones que fortalezcan los mecanismos de cooperación entre la Administración y los administrados en el ámbito administrativo. Además, junto con el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria coinciden en que sería especialmente relevante explorar las oportunidades brindadas por la conciliación judicial estipulada en el artículo 77 de la LJCA y evaluar su relevancia dentro del procedimiento económico-administrativo¹³⁷.

Dicho todo esto, las consideraciones anteriores se aplican tanto a la mediación como al arbitraje y a continuación, se comentarán las ventajas y dificultades más específicas para estos dos métodos en particular.

¹³⁶ HUERGO LORA, A. (2009). *Los medios de resolución extrajudicial de conflictos en el Derecho Administrativo*. Revista De Derecho Administrativo, (7), 94–113. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/14015>, pg. 95.

¹³⁷ GIL SORIANO, A. “Mecanismos extraordinarios de reducción de la conflictividad tributaria en vía económico-administrativa y judicial: la *pace fiscale* italiana”, en VV. AA *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, coordinado por GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., ob. cit., pg. 173.

4.2. Ventajas y limitaciones de la mediación

Comenzando por la mediación, entre sus impactos positivos destacan dos aspectos fundamentales. Por un lado, “favorece la autogestión del conflicto por las partes, lo que puede redundar en una mejora de la relación colaborativa”. Y, sobre todo, “al equilibrar la posición de superioridad que ostenta la Administración tributaria, reduce los recelos de los obligados tributarios” que piensan que otras técnicas transaccionales conducen a la imposición del criterio de aquélla¹³⁸.

Complementariamente, a diferencia de los procedimientos judiciales, donde no se puede seleccionar al juez, la confidencialidad es inexistente y el proceso es prácticamente rígido, además de que las resoluciones son obligatorias incluso si no hay costes asociados al tribunal; a la mediación estas restricciones no aplican. En este contexto, son los participantes quienes asumen un papel principal en la creación y aprobación de una solución que se ajuste mejor a sus expectativas e intereses, sin verse limitados por decisiones previas¹³⁹.

En contrapartida, la mediación presenta ciertas dificultades o limitaciones. Se reconoce que para la mediación “se hace necesaria una intervención legislativa que regule y potencie estas soluciones de composición (*también la conciliación intrajudicial*), al tiempo que flexibilice los requisitos para que la Administración y sus representantes puedan llegar a fórmulas acordadas”¹⁴⁰.

¹³⁸ En URÍA MENÉNDEZ. *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*, ob. cit., pg. 66., citado a GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M. L. (2010) *La posibilidad de incorporar la mediación como forma de terminación convencional de los procedimientos tributarios*, en AAVV. Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo II, Aranzadi-Thomson Reuters, pg. 264.

¹³⁹ PAZ LLOVERAS, E. Y ASOCIACIÓN ESPAÑOLA PARA EL DERECHO Y LA ECONOMÍA DIGITAL (Coord. científico). *Libro Blanco sobre Mecanismos Extrajudiciales de Solución de Conflictos en España: Proyecto i+Confianza.*, ob. cit., pp. 37 y 38.

¹⁴⁰ CONSEJO GENERAL DE LA ABOGACÍA ESPAÑOLA. *Medidas organizativas y procesales. Plan de choque para la Administración de Justicia tras el estado de alarma.*, ob. cit., pg. 384. Además, CGPJ añade que “La efectividad de esta propuesta hace necesaria la modificación conjunta y concordada del art. 77.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; de los arts. 18, 155, 236 y 238 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; del art. 7 de la Ley 47/2003, de 16 de noviembre, General Presupuestaria; y adición de un art. 7 bis a la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica del Estado en materia de mediación en procedimientos tributarios.”

Último aspecto por recalcar es que, cualquiera de las partes puede retirarse de la mediación en cualquier momento ya que es un proceso voluntario. Además, en comparación con el arbitraje, el acuerdo alcanzado no tiene carácter vinculante como sí lo posee un laudo arbitral, lo que dificulta su ejecución¹⁴¹.

4.3. Ventajas y limitaciones del arbitraje

Trasladando este mismo enfoque al arbitraje, sus ventajas se fundamentan en una serie de principios y criterios que justifican su establecimiento: el principio de eficacia, el principio de seguridad jurídica, el principio de proporcionalidad, el criterio de simplificación y el criterio de practicabilidad¹⁴². Se procede a comentar cada uno brevemente:

El principio de eficacia, establecido en el artículo 103.1 de la Constitución Española, debe guiar la actuación administrativa sin afectar las garantías legales ni el sometimiento a la ley. Este principio legitima, siempre que la ley lo permita, el uso de métodos alternativos de resolución de conflictos para lograr una justicia más ágil y eficiente. Aunque la función jurisdiccional corresponde a jueces y tribunales (art. 117.3 CE), la eficacia justifica el uso de técnicas arbitrales en disputas tributarias, aliviando la carga judicial y acelerando la resolución sin comprometer la legalidad¹⁴³.

Por su parte, el principio de seguridad jurídica establece que, en Derecho Público tributario, la ley determina el comportamiento del contribuyente, aunque persiste cierta incertidumbre en su aplicación. Y es en este contexto, donde cobran relevancia los métodos alternativos de resolución de conflictos, que permiten fijar consensuadamente las obligaciones, aportando certidumbre y reduciendo litigios. Son especialmente útiles para resolver controversias sobre hechos, como valoraciones o estimaciones fiscales,

¹⁴¹ PAZ LLOVERAS, E. Y ASOCIACIÓN ESPAÑOLA PARA EL DERECHO Y LA ECONOMÍA DIGITAL (Coord. científico). *Libro Blanco sobre Mecanismos Extrajudiciales de Solución de Conflictos en España: Proyecto i+Confianza.*, ob. cit., pg. 38.

¹⁴² CHICO DE LA CÁMARA, P. (Coord.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje.*, ob. cit., pp. 212-216.

¹⁴³ *Ibid.*, pp. 212-214.

aunque no deben aplicarse a elementos reglados de la obligación tributaria. Estos mecanismos no suponen renuncia al descubrimiento de la verdad, sino una vía para alcanzarla cuando los métodos tradicionales resultan insuficientes¹⁴⁴.

Asimismo, el arbitraje tributario se justifica en el principio de proporcionalidad, que limita la dilación excesiva de los procesos sin sacrificar derechos constitucionales. Este principio exige equilibrar la eficacia administrativa con otros bienes jurídicos, validando el arbitraje como una medida adecuada, necesaria y proporcionada para resolver conflictos de forma rápida y con mínima afectación a los intereses públicos¹⁴⁵.

En relación con el criterio de simplificación¹⁴⁶, la actividad arbitral contribuye significativamente a la simplificación del sistema tributario, no solo afectando al contenido normativo, sino también a la gestión administrativa, alineándose con principios como la limitación de costes indirectos y la economía procesal.

Finalmente, el criterio de practicabilidad establece que un sistema ágil de resolución de controversias mejora la capacidad de aplicar efectivamente las medidas fiscales diseñadas. La practicabilidad abarca tanto técnicas legislativas como la ejecución normativa, donde los MARC juegan un papel crucial al reducir la incertidumbre causada por recursos pendientes que suspenden la recaudación. Así, facilitan una justicia más rápida y aseguran la efectividad recaudatoria, esencial para la financiación pública, evitando que la prolongación de litigios comprometa la sostenibilidad del gasto público¹⁴⁷.

Sin perjuicio de sus beneficios, el arbitraje también presenta ciertas limitaciones, además de las ya explicadas en el punto 4.1., de las que es destacable la siguiente:

¹⁴⁴ *Ibid.*, pg. 214.

¹⁴⁵ *Ibid.*, pg. 215.

¹⁴⁶ *Ibid.*, pg. 216.

¹⁴⁷ *Ibid.*, pg. 216-217.

La tutela judicial efectiva¹⁴⁸. Un derecho fundamental reconocido en el artículo 24.1 de la Constitución Española, con la finalidad de garantizar que toda persona pueda acceder a la justicia para la defensa de sus derechos e intereses legítimos, sin que pueda sufrir indefensión. Por su parte, la vía arbitral se caracteriza por la exclusión de la intervención judicial, tal como establece el artículo 11.1 de la Ley 60/2003¹⁴⁹.

Por ello, podrían plantearse dudas sobre una posible vulneración de dicho derecho. Aun así, el Tribunal Constitucional¹⁵⁰ ha aclarado que dicha exclusión, mediante la búsqueda de soluciones extrajudiciales, no afecta a la primacía del poder judicial ni impide el acceso a la justicia.

5. CONCLUSIONES Y ALGUNAS PROPUESTAS

A través del presente estudio, dentro de sus posibilidades, se ha examinado la situación actual de los métodos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario español, constatándose que, a pesar del consenso doctrinal sobre su conveniencia y de las recomendaciones institucionales que datan de más de dos décadas, su implementación efectiva se encuentra significativamente ralentizada.

La conflictividad tributaria constituye un problema estructural en España que ha alcanzado dimensiones preocupantes, como evidencian los números de reclamaciones interpuestas según la memoria del TEAC, lo que refleja una posible saturación del sistema de justicia administrativa y jurisdiccional, confirmando la necesidad urgente de explorar nuevos métodos y mecanismos alternativos.

¹⁴⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P. (Coord.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje.*, ob. cit., pp. 208-211.

¹⁴⁹ Art. 11.1 de la Ley 60/2003: *“El convenio arbitral obliga a las partes a cumplir lo estipulado e impide a los tribunales conocer de las controversias sometidas a arbitraje, siempre que la parte a quien interese lo invoque mediante declinatoria.”*

¹⁵⁰ Sentencias 4/1988, de 21 de enero, 60 y 162/1989, de 16 de marzo y 16 de octubre, y 217/1991, de 14 de noviembre.

La afirmación de que “la justicia administrativa tributaria es todavía lenta en España, aunque haya mejorado en estos últimos años”¹⁵¹ constituye, por sí sola, una justificación suficiente de la necesidad de los MARC.

Entre las causas de la litigiosidad identificadas, se desea resaltar la complejidad normativa y la burocracia del sistema, considerándolas como los principales motivos; que requieren un abordaje integral que trasciende las soluciones meramente procesales. Aun así, “sólo diagnosticando con precisión la enfermedad se podrá luego dispensarle el tratamiento adecuado”¹⁵².

El Derecho Comparado demuestra que la implementación de los MARC en materia tributaria es viable y efectiva, sobre todo, es destacable la experiencia alemana, al evidenciar que la ausencia de regulación específica no constituye obstáculo insuperable cuando existe voluntad institucional para desarrollar estos mecanismos.

Por tanto, en España no resulta válido alegar la ausencia de un desarrollo legislativo concreto que regule la aplicación de los MARC, como limitación esencial de su implementación. Especialmente cuando Alemania evidencia que sí es posible, además de las ventajas significativas frente al sistema tradicional español que poseen estas técnicas: mayor celeridad, menores costes, incremento de la participación del contribuyente y reducción de la carga judicial.

Salvo que subyazcan intereses contrarios a estas fórmulas, cuya naturaleza o motivaciones permanecen desconocidas, no parece existir una razón justificada para no avanzar en su adopción.

Estas medidas han de intentar aplicarse en “todas las fases de la controversia: Desde su génesis, en los procedimientos de aprobación de la normativa, hasta su gestación en los de aplicación de los tributos, para intentarlo, también, en su fase final de resolución,

¹⁵¹ LAGO MONTERO, J. M., ALFONSO GALÁN, R. M., GUERVÓS MAÍLLO, M. DE LOS Á., & AGUIAR, N. T. S. S. *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios.*, pp. 32 y 33.

¹⁵² LAGO MONTERO, J. M. De la litigiosidad y la justicia tributaria., ob. cit., pg. 586.

en los procesos jurisdiccionales”¹⁵³. Y sin lugar a duda, respetando los principios fundamentales del Derecho Tributario, particularmente el principio de legalidad y la indisponibilidad del crédito tributario.

Se propone la modificación de la LGT para incorporar expresamente la mediación en los procedimientos de aplicación de los tributos, particularmente en las actuaciones de comprobación limitada e inspección. Asimismo, resulta conveniente aprovechar las potencialidades del artículo 77 de la LJCA, objeto de reiterado análisis doctrinal, mediante el desarrollo de protocolos específicos de conciliación intrajudicial, estableciendo criterios claros sobre su ámbito de aplicación y procedimiento.

Cabe añadir que, constituye una postura lógica, que ha sido respaldada por diversos profesionales, la creación de unidades especializadas en resolución alternativa de conflictos dentro de la AEAT, dotadas de la independencia y capacitación necesarias para facilitar acuerdos entre la Administración y los contribuyentes.

A fin de concluir, la implementación gradual y experimentada de estos mecanismos, comenzando por supuestos de menor complejidad y cuantía limitada, permitiría evaluar su efectividad práctica y realizar los ajustes necesarios antes de su extensión generalizada. Solo mediante esta aproximación prudente, pero decidida, será posible materializar las potencialidades que ofrecen los MARC para la modernización del sistema de justicia tributaria español y la reducción significativa de la conflictividad que actualmente lo caracteriza.

¹⁵³ ROZAS VALDÉS, J. A. “Conciliación y mediación judicial tributaria”, en VV.AA. *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, coordinado por GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., ob. cit., pg. 36.

BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA

- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.** (2014). *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*. Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. <https://s01.s3c.es/imag/doc/2014-04-23/06.informe.pdf>
- AGENCIA TRIBUTARIA.** (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024–2027*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf
- ANDRÉS AUCEJO, E.** (2020). *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España*. *Revista Derecho del Estado*, (37), julio-diciembre de 2016, 3–68.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.** (2007). Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias. En I. Heredia Cervantes (Coord.), *Medios alternativos de solución de controversias* (pp. 169–202). Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, nº 11. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.
- BLANCO CARRASCO, M.** (2009). *Mediación y sistemas alternativos de resolución de conflictos: Una visión jurídica*. Editorial Reus.
- CALVO ORTEGA, R.** (2001). *Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario*. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, (2), 251–263.
- CASTRO DE LUNA, M. J.** (2020). *Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: De la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa* [Tesis doctoral, Universidad Pontificia Comillas]. Repositorio Institucional Comillas. <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/50785/TD00412.pdf>
- CHECA GONZÁLEZ, C. J.** (2020). *La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera*. *Anuario de la Facultad de Derecho*, (36), 165-218. <https://doi.org/10.17398/2695-7728.36.165>
- CHICO DE LA CÁMARA, P.** (Coord.). (2015). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Fundación Impuestos y Competitividad. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=568074>

- CHICO DE LA CÁMARA, P.** (Dir.). (2017). *Una propuesta para la introducción en nuestro administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. Instituto Nacional de Administración Pública.
- COLAO MARÍN, P. A.** (2019). Los recursos y reclamaciones y su capacidad como instrumento de reducción de la conflictividad ante los tribunales de justicia. En GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Coord.), *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales., pp. 91-101.
- COMISIÓN EUROPEA PARA LA EFICIENCIA DE LA JUSTICIA.** (2021). *Directrices sobre videoconferencias en procedimientos judiciales*. <https://lc.cx/fCL4i7>
- COMUNICACIÓN PODER JUDICIAL.** (2024, diciembre). *El número de nuevos asuntos mantiene la tendencia al alza al registrarse en los órganos judiciales de toda España un total de 1.734.977*. <https://shre.ink/eI6Y>
- CONSEJO DE EUROPA.** *Recomendación Rec(2001)9 del Comité de Ministros a los Estados Miembros sobre las alternativas al litigio entre autoridades administrativas y particulares*. <https://rm.coe.int/16805e2b59>
- CONSEJO DE EUROPA.** (2007). *Comisión Europea para la Eficacia de la Justicia (CEPEJ). Guía para una mejor implementación de la Recomendación sobre las alternativas a la litigiosidad entre las autoridades administrativas y particulares*. <https://rm.coe.int/1680747683>
- CONSEJO GENERAL DE LA ABOGACÍA ESPAÑOLA.** (2020). *Medidas organizativas y procesales. Plan de choque para la Administración de Justicia tras el estado de alarma*. <https://shre.ink/efnF>
- CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL.** (2024). *Guía para la práctica de la mediación intrajudicial*. <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/Mediacion/Guia-para-la-practica-de-la-Mediacion-Intrajudicial/>
- COTIZALIA.** (2024, 8 de julio). *El Confidencial y Deloitte Legal lanzan el Observatorio de la Asesoría Fiscal de la Gran Empresa*. El Confidencial. https://www.elconfidencial.com/economia/2024-07-08/informe-fiscal-deloitte_3918533/
- DELGADO GARCÍA, A. M., & CUELLO, R. O.** (2018). *Procedimientos de revisión tributaria*. FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya.

<https://openaccess.uoc.edu/server/api/core/bitstreams/c2d6dd30-c04f-4eef-9216-3cbee9a50617/content>

- FERREIRO LAPATZA, J. J.** (2005). *La justicia tributaria en España: informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Marcial Pons.
- FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD.** (2012). *La percepción de las grandes empresas del sistema fiscal español. Informe de resultados*. <https://static.fundacionic.com/2012/07/22115325/la-percepcion-de-las-grandes-empresas-del-sistema-fiscal-espanol.pdf>
- GARCÍA NOVOA, C.** (2002). *Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español*. Revista Técnica Tributaria, (59), 71–98.
- GIL SORIANO, A.** (2019). Mecanismos extraordinarios de reducción de la conflictividad tributaria en vía económico-administrativa y judicial: la *pace fiscale* italiana. En GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Coord.), *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales., pp. 163-174.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.** (1997). *El arbitraje en el Derecho Tributario*. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, (167), 11–44.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.** (2012). *Los medios de resolución extrajudicial de conflictos en el Derecho Administrativo*. Revista de Derecho Administrativo, (12), 1–24. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/14015/14637>
- GUAITA GIMENO, J. J., & PELÁEZ MARTOS, J. M.** (2022). *Guía práctica para presentar recursos y reclamaciones tributarias* (1a ed.). CISS, Wolters Kluwer.
- GUAITA MARTORELL, A.** (1977). *Naturaleza del recurso de reposición previo al contencioso*. Revista de Administración Pública, (82): (ed.). CEPC-Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- HUERGO LORA, A.** (2009). *Los medios de resolución extrajudicial de conflictos en el Derecho Administrativo*. Revista de Derecho Administrativo, (7), 94–113. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/14015>

- INSTITUT D'ECONOMIA DE BARCELONA.** (2013). *Informe IEB sobre Federalismo Fiscal y Finanzas Públicas 2013*. <https://ieb.ub.edu/wp-content/uploads/2018/04/2013-IEB-Annual-Report-ES-EN.pdf>
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES.** (2001). *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/lb/2001_ReformaLGT.pdf
- LAGO MONTERO, J. M.** (2007). De la litigiosidad y la justicia tributaria. En Albiñana García-Quintana, C. (Coord.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Dykinson.
- LAGO MONTERO, J. M., ALFONSO GALÁN, R. M., GUERVÓS MAÍLLO, M. DE LOS Á., & AGUIAR, N. T. S. S.** (2017). *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.
- MARTINOLI, C.** (2017). *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de derecho comparado*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf
- MARTÍNEZ ESTAY, J. I.** (2019). *Los conceptos jurídicos indeterminados en el lenguaje constitucional*. *Revista de Derecho Político*, (105), 161–196. <https://doi.org/10.5944/rdp.105.2019.25272>
- MINISTERIO DE HACIENDA.** (2024). *Memoria 2023. Tribunales económico-administrativos*. <https://www.hacienda.gob.es/SGT/TEAC/Memorias%20TEAC/Memoria-TEA-2023.pdf>
- MONTERO, P.** (2025). *Funcionarios: en 15 años se jubilarán 138.000 empleados de la Administración del Estado*. GESTHA. <https://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=1733>
- PASTOR PRIETO, S., MARÍN-BARNUEVO FABO, D., & ROBLEDO MONASTERIO, J.** (2005). *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- PAZ LLOVERAS, E. Y ASOCIACIÓN ESPAÑOLA PARA EL DERECHO Y LA ECONOMÍA DIGITAL** (Coord. científico). (2002). *Libro Blanco sobre Mecanismos Extrajudiciales de Solución de Conflictos en España: Proyecto i+Confianza*. AENOR.

- PÉREZ RODRÍGUEZ, M. D.** (Coord.). (2012). *Recursos administrativos y revisión de actos*: (2 ed.). Editorial ICB.
- PRESIDENCIA DEL GOBIERNO.** (2021). *Componente 27: Medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_Recuperacion/Componente27.pdf
- RAMALLO MASSANET, J.** (1996). *La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias*. En AA. VV., *Convención y arbitraje en Derecho Tributario*. Marcial Pons.
- REDACCIÓN THE DIGITAL LAW.** (2023, abril). *El incremento de la litigiosidad tributaria y la vulneración del principio de seguridad jurídica*. TheDigitalLaw. <https://thedigitallaw.com/articulos-juridicos/el-incremento-de-la-litigiosidad-tributaria-y-la-vulneracion-del-principio-de-seguridad-juridica/>
- ROZAS VALDÉS, J. A.** (2019). Conciliación y mediación judicial tributaria. En GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Coord.), *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales., pp. 36-67.
- ROZAS VALDÉS, J. A.** (2020). *La administración de la justicia tributaria en España*. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, (452), 35–74. <https://www.cograsova.es/adjuntosmail/2022/20221214/2020%20La%20administraci%C3%B3n%20de%20la%20Justicia%20tributaria%20CEF.pdf>
- URÍA MENÉNDEZ.** (2023). *La litigiosidad tributaria: Medios alternativos de solución y medidas de agilización*. Fundación Impuestos y Competitividad. <https://fundacionic.com/publicaciones/2023/05/la-litigiosidad-tributaria-medios-alternativos-de-solucion-y-medidas-de-agilizacion/>
- VALLEJO PÉREZ, G.** (2018). *Métodos alternativos de resolución de conflictos en derecho romano: especial referencia a la mediación*. Dykinson.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, P.** (2005). *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: Una propuesta*. Marcial Pons.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, P.** (2019). La resolución de controversias en materia tributaria en España: la posible utilización de la conciliación en la vía económico-administrativa y jurisdiccional. En GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Coord.), *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales., pp. 377-389.

VV.AA., GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Coord.). (2019). *Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.

https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_11.pdf

MINISTERIO DE JUSTICIA. (2025). *Medios adecuados de solución de controversias (MASC)*.

<https://www.administraciondejusticia.gob.es/medios-solucion-controversias-masc>



ANEXO NORMATIVO

España. Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia. *Boletín Oficial del Estado*, 26 de diciembre de 2003, núm. 309.

España. Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje. *Boletín Oficial del Estado*, 26 de diciembre de 2003, núm. 309.

España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 18 de diciembre de 2003, núm. 302.

España. Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. *Boletín Oficial del Estado*, 27 de noviembre de 2003, núm. 284.

España. Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. *Boletín Oficial del Estado*, 04 de noviembre de 2003, núm. 264.

España. Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa *Boletín Oficial del Estado*, 14 de julio de 1998, núm. 167.

España. Constitución Española. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1978, núm. 311.

España. Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. *Boletín Oficial del Estado*, 27 de mayo de 2005, núm. 126.

España. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. *Boletín Oficial del Estado*, 09 de marzo de 2004, núm. 59.

Unión Europea. Dictamen 252/1999/CE del Consejo, de 18 de febrero de 1999.

Unión Europea. Dictamen 3239/2003/CE del Consejo, de 18 de diciembre de 2003.

No vigente. Constitución política de la Monarquía española, promulgada en Cádiz a 19 de marzo de 1812. *Congreso de los Diputados*
https://www.congreso.es/constitucion/ficheros/historicas/cons_1812.pdf



ANEXO JURISPRUDENCIAL

Tribunal Supremo, Sentencia núm. 4/1988, de 21 de enero.

Tribunal Supremo, Sentencia núm. 60/1989, de 16 de marzo.

Tribunal Supremo, Sentencia núm. 162/1989, de 16 de octubre.

Tribunal Supremo, Sentencia núm. 217/1991, de 14 de noviembre.

