

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN  
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Ciclo XXIII

**Settore scientifico-disciplinare di afferenza:** IUS/12 DIRITTO TRIBUTARIO

TITOLO TESI

LAS ACTAS CON ACUERDO EN LA LEY GENERAL  
TRIBUTARIA Y EN EL DERECHO COMPARADO

**Presentata da:** LUIS MARÍA ROMERO FLOR

**Coordinatore Dottorato**

**ADRIANO DI PIETRO**

**Relatore**

**ADRIANO DI PIETRO**

**Esame finale anno 2010**



*“La definición colocada en el pórtico de una disciplina tiene la virtud de guiar los pasos de quien se propone estudiarla, de marcar los límites de su recorrido y de aclarar, en suma, la índole peculiar de los temas sobre los que ha de recaer su atención”.*

**SAINZ DE BUJANDA, F.**

*Sistema de Derecho Financiero I.*

Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid.

1997. Pág. 19

*“Flexibilidad para encontrar vías para la relación con los contribuyentes que tratan sinceramente de cumplir con sus obligaciones y permanecer dentro del sistema tributario”*

**SENADO EE.UU.**

*Conf. Rep. Núm. 105-599. 1998*



# SUMARIO

---

<b>SUMARIO</b> .....	5
<b>GLOSARIO</b> .....	9
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	11
<b>CAPÍTULO I: NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ACTAS CON ACUERDO</b>	
I.- Introducción .....	15
II.- Incorporación de fórmulas de terminación convencional en el Ordenamiento Jurídico .....	22
1.- La incorporación en el ordenamiento administrativo y su aplicación supletoria en el ordenamiento tributario.....	22
2.- Límites a la terminación convencional.....	27
3.- Eficacia directa o mediata del artículo 88 LRJAP-PAC y su reflejo en el derecho tributario .....	35
4.- Efectos procedimentales que derivan de la utilización de técnicas convencionales .....	40
III.- Principales teorías en torno a la naturaleza del acuerdo: su traslación a la figura de las actas con acuerdo.....	44
1.- Teorías contractuales o iusprivatistas .....	45
1.1.- El acta con acuerdo como Transacción.....	47
1.2.- El acta con acuerdo como negocio jurídico de fijación .....	57
2.- Teoría unilateralista o iuspublicista. El acta con acuerdo como acto administrativo unilateral .....	62
3.- Teoría que se propone: las actas con acuerdo como acuerdo procedimental preparatorio.....	65
<b>CAPÍTULO II: PERSPECTIVA DOGMÁTICA Y CONSTITUCIONAL DE LAS ACTAS CON ACUERDO</b>	
I.- Introducción .....	73
II.- Compatibilidad de las actas con acuerdo con el principio de capacidad económica .....	78
III.- Incidencia del principio de igualdad en las actas con acuerdo .....	85
IV.- Interpretación del principio de legalidad: su posible flexibilización respecto a la figura de las actas con acuerdo.....	98
1.- El principio de legalidad como manifestación del principio de reserva de ley .....	99
2.- El principio de legalidad como manifestación del principio de legalidad administrativa .....	110

V.- El principio de indisponibilidad de la obligación tributaria como límite a las actas con acuerdo..... 114

VI.- El principio de tutela judicial efectiva y su posible carácter restrictivo .. 119

VII.- El principio de seguridad jurídica como principio informador del conjunto del ordenamiento jurídico ..... 126

**CAPÍTULO III: RESOLUCIÓN CONVENCIONAL DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS EN EL MARCO DE LA EXPERIENCIA DEL DERECHO COMPARADO**

I.- Introducción..... 133

II.- Procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el ordenamiento tributario Estadounidense ..... 135

    1.- Entrevista con el contribuyente..... 136

    2.- Fase de Mediación ..... 141

    3.- Fase de apelaciones..... 143

    4.- Servicio del Defensor del contribuyente..... 147

III.- Mecanismos consensuales de resolución de controversias en el ordenamiento tributario británico ..... 150

    1.- Finalización de los procedimientos tributarios mediante agreements..... 152

    2.- Agreements en materia de sanciones..... 154

IV.- Los Acuerdos sobre los Hechos como vía pactada para la resolución de conflictos en la República Federal Alemana ..... 156

V.- Transacción y Arbitraje como fórmulas alternativas de solución de controversias tributarias en la República Francesa ..... 161

    1.- La Jurisdicción graciable como método de reducción de conflictos tributarios: La transacción ..... 162

    2.- El Arbitraje a través de Comisiones mixtas como método para acercar posiciones en la reducción de conflictos tributarios ..... 167

        2.1.- La Comisión Departamental de Impuestos Directos y de Impuestos sobre la cifra de negocios ..... 167

        2.2.- La Comisión Departamental de Conciliación ..... 169

        2.3.- El Comité Consultivo para la represión del abuso de Derecho..... 170

VI.- Soluciones convencionales de resolución de conflictos tributario en la República Italiana ..... 170

    1.- Antecedentes históricos y evolución normativa ..... 172

    2.- Régimen jurídico del accertamento con adesione a efectos de los impuestos directos e IVA ..... 179

        2.1.- Ámbito de aplicación..... 179

        2.2.- Inicio del procedimiento ..... 183

            2.2.1.- Inicio del procedimiento a instancia de oficio ..... 184

            2.2.2.- Inicio del procedimiento a instancia de parte ..... 186

2.3.- Procedimiento contradictorio entre la Administración tributaria y el contribuyente: el trámite de audiencia.....	189
2.4.- Conclusión del procedimiento .....	191
3.- Efectos derivados del procedimiento del accertamento con adesione .....	194
3.1.- Obligación de pago .....	194
3.2.- Imposibilidad de impugnación del acuerdo alcanzado.....	195
3.3.- Reducción de las sanciones por ilícitos tributarios .....	196
4.- Principales teorías en torno a la naturaleza jurídica del accertamento con adesione .....	197
4.1.- El <i>accertamento con adesione</i> como transacción .....	198
4.2.- El <i>accertamento con adesione</i> como acto administrativo unilateral .....	202
4.3.- El <i>accertamento con adesione</i> como acto bilateral .....	203

## CAPÍTULO IV: RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ACTAS CON ACUERDO

I.- Introducción .....	207
II.- Ámbito de aplicación: análisis de los sujetos y supuestos en los que procede la formalización del acta con acuerdo.....	209
1.- Ámbito subjetivo: sujetos que intervienen en la formalización del acta con acuerdo .....	210
1.1.- Órgano administrativo competente para la suscripción del acta con acuerdo.....	210
1.2.- La figura subjetiva del obligado tributario .....	219
2.- Ámbito objetivo: supuestos en los que procede la formalización del acta con acuerdo .....	226
2.1.- Concretar la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.....	228
2.2.- Apreciar los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto .....	235
2.3.- Realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la determinación de la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.....	242
III.- Procedimiento para la formalización del acta con acuerdo .....	261
1.- Necesidad de actividad instructora previa a la firma del acta con acuerdo.....	262
2.- Iniciativa para llegar a un acta con acuerdo .....	263
3.- Conclusión del procedimiento: la formalización del acta con acuerdo ...	267
3.1.- Requisitos para la suscripción del acta con acuerdo.....	268
3.1.1.- Requisitos procedimentales.....	268
a).- Autorización del órgano competente para liquidar mediante solicitud .....	268

b).- Constitución de depósito, aval de carácter solidario o certificado de seguro de caución en cuantía suficiente para garantizar el cobro de la deuda tributaria .....	270
3.1.2.- Requisitos formales: extensión de las actas con acuerdo en modelos oficiales .....	275
3.2.- Contenido de las actas con acuerdo .....	276
3.3.- Acuerdo total o parcial: el carácter provisional o definitivo de la liquidación derivada del acta con acuerdo .....	289
3.4.- Firma de las actas con acuerdo .....	293
IV.- Efectos que derivan de la formalización de un acta con acuerdo .....	296
1.- La obligación de pago .....	297
2.- Imposición de sanciones en las actas con acuerdo: especial relevancia al acuerdo de imposición de sanción y reducción de la misma como consecuencia del acuerdo .....	299
3.- Carácter vinculante del acuerdo alcanzado entre las partes de la relación jurídico-tributaria.....	306
3.1.- Efectos vinculantes para la Administración: modificación administrativa posterior .....	307
3.2.- Efectos vinculantes para el contribuyente: recursos y razones que abren la vía impugnatoria .....	312
3.2.1.- En vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 LGT .....	314
3.2.2.- En vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios del consentimiento .....	325
<b>CONCLUSIONES</b> .....	331
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	351

# GLOSARIO

---

AA. VV.	Autores Varios
ADR	Alternative Dispute Resolution
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AO	Abgabenordnung
Art./Arts.	Artículo/Artículos
ATC/AATC	Auto/s del Tribunal Constitucional
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
CC	Código Civil
CE	Constitución Española de 27 de diciembre de 1978
Cfr.	Confróntese
DIF	Discriminant Inventory Function
DL	Decreto Ley
Dlgs	Decreto Legislativo
Doc.	Documento
DPR	Decreto del Presidente de la República
Etc.	Etcétera
FD	Fundamento de Derecho
FJ o FF. JJ.	Fundamento/s Jurídico/s
FTM	Fast Track Mediation
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LGT/63	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, de Ley General Tributaria
LPF	Livre des Procédures Fiscales
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LRHL	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
LRJAP-PAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
Ibidem	Igual que la referencia anterior
IRS	Internal Revenue Service
MARC	Modes Alternatifs de Règlement des Conflicts
n.	Nota
N.º/Núm./Núms.	Número/s
Op. Cit.	Obra citada ( <i>Opus Citatum</i> )
Pág./Págs.	Página/s
RAD	Règlement Alternatif des Différents o Resolution

	Amigable des Differents
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLgs	Real Decreto Legislativo
Rev.	Revista o Review
GGIT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
RGRST	Real Decreto 2063/2004, de 15 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario
RGRVA	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
SGG	Secrétariat Général du Gouvernement
ss.	Siguientes
STC/SSTC	Sentencia/s del Tribunal Constitucional
STJUE/SSTJUE	Sentencia/s del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STS/SSTS	Sentencia/s del Tribunal Supremo
TAS	Taxpayer Advocate Service
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TMA	Taxes Management Act de 1970
Trad.	Traducción
TS	Tribunal Supremo
Ult. op. et loc. cit	Anterior obra y sitio citado ( <i>Ulterior Opus et Locus Citatum</i> )
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
Vid.	Ver
Vol./Vols.	Volumen/es

## INTRODUCCIÓN

---

Es nuestra intención, por medio del presente trabajo de investigación, llevar a cabo un metódico estudio de la terminación del procedimiento inspector tributario a través de las actas con acuerdo, la cual constituye un fiel reflejo de las técnicas convencionales empleadas con la finalidad de dar más seguridad jurídica al obligado tributario y evitar la formación de litigios innecesarios, al establecer la posibilidad de llegar a un acuerdo con la Administración tributaria, ante la vaguedad y dificultad que existen en el ordenamiento tributario, en cuanto a la interpretación y aplicación de la norma se refiere.

Para la realización de esta investigación se han empleado los materiales propios del campo jurídico, esto es, la doctrina, la jurisprudencia y el Derecho positivo, tanto nacional como foráneo, pues un análisis detenido de estas fuentes, pone de relieve una serie de cuestiones relativas a las actas con acuerdo, cuya respuesta no ha sido pacífica ni unánime, como tendremos oportunidad de analizar en este trabajo que pretende contribuir en mínima medida al estudio de este tipo específico de actas y, al mismo tiempo, efectuar las consideraciones *de lege ferenda* sobre su régimen jurídico.

Justificado a grandes rasgos el interés del tema objeto de estudio y los medios a utilizar, resulta oportuno exponer a continuación, el contenido básico que se ha seguido para la elaboración del trabajo, el cual consta de cuatro capítulos, a los que se pasa a hacer referencia.

Hemos considerado acertado comenzar dedicando el Capítulo I, titulado "*Naturaleza jurídica de las actas con acuerdo*", al análisis de la cuestión acerca de la inserción de los acuerdos en los procedimientos tributarios, tomándose como hipótesis de partida la redacción del artículo 88 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y

Procedimiento Administrativo Común, de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, y por el que se introduce la posibilidad de realizar acuerdos, pactos o contratos entre la Administración y los administrados que puedan tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o, introducirse en los mismos con carácter previo a su terminación, superándose con ello la unilateralidad característica de la actuación administrativa. Si bien, para su adecuada puesta en funcionamiento dentro del ordenamiento tributario, sería aconsejable la aprobación de una normativa específica que regule el correspondiente acuerdo o convenio, pues únicamente por ahora, sólo se han regulado habilitaciones específicas como las que son objeto de análisis.

Al hilo del examen de las características que conforman la terminación convencional del procedimiento, y dentro de este primer Capítulo, hemos abordado además el polémico debate doctrinal sobre uno de los aspectos decisivos de las actas con acuerdo, como es el de su naturaleza jurídica, con el objetivo de enmarcarlas en la categoría de técnica transaccional o acto administrativo, ya que del encuadre en una u otra, se harán derivar el régimen jurídico y sus consecuencias; y así, tras el examen individual de cada una de las teorías formuladas, concretar la naturaleza jurídica que consideramos la más ajustada a la realidad de esta figura.

Por otro lado, el segundo de los Capítulos versa sobre la *“Perspectiva dogmática y constitucional de las actas con acuerdo”*, en el que abordamos la compatibilidad de esta figura con los principales principios tributarios que recoge la Constitución Española con el fin de conseguir un Sistema Tributario justo; y concretados en el principio de capacidad económica, principio de igualdad, principio de legalidad, principio de tutela judicial efectiva, principio de seguridad jurídica e indisponibilidad de la obligación tributaria.

El análisis del Derecho comparado es básico en el estudio de cualquier institución jurídica, no sólo de cara a corregir las posibles insuficiencias de nuestro ordenamiento tributario, sino también para comprender la misma realidad jurídica, por ello, dedicamos el tercero de los Capítulos, denominado “*Resolución convencional de controversias tributarias en el marco del derecho comparado*”, a realizar una descripción separada del régimen jurídico de cada uno a de las figuras existentes en los diferentes ordenamientos tributarios estudiados; pero centrando nuestro estudio en la modalidad del *accertamento con adesione* italiano, pues las actas con acuerdo se basan, en gran medida, en este modelo, por lo que su examen nos permitirá detectar los principales problemas y aciertos, tanto teóricos como prácticos, que su aplicación ha provocado en Italia, y trasladarlo al ordenamiento tributario español.

El Capítulo IV, titulado “*Régimen jurídico de las actas con acuerdo*”, constituye el núcleo de nuestra investigación, al abordarse el examen de su ámbito de aplicación, tanto objetivo como subjetivo, de esta categoría específica de actas de la Inspección de los Tributos, los presupuestos que el legislador tributario estableció para que el inspector actuario pueda invitar al obligado tributario a regularizar su situación tributaria ante la existencia de conceptos jurídicos indeterminados, concreción de la norma jurídica o la realización de mediciones, estimaciones o valoraciones relevantes para la determinación de la obligación tributaria; así como el procedimiento que debe de seguirse, los requisitos exigidos para su suscripción, referidos a la autorización por el órgano competente para liquidar y, la constitución de la debida garantía para asegurar la tutela del crédito tributario, y los efectos jurídicos derivados de su formalización.

Para concluir nuestra investigación, como es tradicional en estos casos, un último apartado se dedica a recoger las principales conclusiones que derivan del estudio acontecido en las páginas precedentes, tratando de proporcionar una visión global de las cuestiones abordadas en el trabajo,

así como de los problemas suscitados y, en su caso, de las posibles soluciones que cabe dar a los mismos.

# CAPÍTULO I: NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ACTAS CON ACUERDO

---

## I.- Introducción

A la hora de analizar e insertar la naturaleza jurídica de esta figura específica de actas de la Inspección de los Tributos dentro de una de las posibles categorías jurídicas que nos brinda nuestro ordenamiento jurídico, se nos antoja imprescindible reproducir las ideas de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN<sup>1</sup>, cuando apuntaba que *“subsumir a este tipo de documentos en una categoría jurídica es, posiblemente la labor más compleja [...] y ello por la dificultad de amoldar esta realidad normada a la dogmática jurídico tributaria”*, por lo que para poder llegar a conseguirlo sería necesario seguir *“un proceso deductivo triangular consistente en ir de la norma a la Teoría General del Derecho y de ésta a los efectos, volviendo nuevamente a la norma para determinar su inclusión en alguna de las categorías jurídicas de la Teoría General del Derecho. Así, la institución que en virtud de su regulación jurídica y efectos deba subsumirse en una categoría determinada, deberá conceptuarse con arreglo a ella. Por el contrario, lo que por su regulación y efectos no permita tal inclusión, determinará reconocer que la institución goza de sustantividad propia”*.

El propósito del presente capítulo está dirigido a intentar dilucidar la naturaleza jurídica de esta nueva modalidad de actas introducidas en la

---

<sup>1</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección de los tributos*. Civitas. Madrid. 1994. Pág. 349. Además, considera este autor que *“el legislador crea la norma pensando en el ordenamiento jurídico en el que debe ser integrada y en las necesidades que la realidad social, económica, política, etc., exige. En ocasiones se crea en la norma una figura o instituto que, siendo coherente con el resto del ordenamiento, responde a razones de pura eficacia práctica o necesidades coyunturales. En estos casos corresponde al investigador, a la jurisprudencia y a la doctrina, descubrir o averiguar la categoría jurídica que corresponde a la institución regulada, esto es revelar y mostrar su naturaleza jurídica”*.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) con la finalidad manifiesta de ser “*un instrumento al servicio del objetivo de reducir la conflictividad en el ámbito tributario*”<sup>2</sup>, al preverse un posible “acuerdo” fijado de forma conjunta entre Administración y obligado tributario que se insertará en el acta de la Inspección de los Tributos, y cuyo resultado sería la regularización de la situación tributaria de este contribuyente en aquellos supuestos en los que deban “*concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, 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, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta*”<sup>3</sup>.

Tal y como lo acabamos de formular, puede llegar a pensarse que a través de este “acuerdo de fijación o concreción” conjunta de aquellos elementos inciertos que inciden en la cuantificación del hecho imponible, la LGT estaría brindado al contribuyente la oportunidad de participar de forma activa en el procedimiento de Inspección de los Tributos a través de la introducción de técnicas convencionales en el ordenamiento tributario.

Y es que las imprecisiones contenidas en las diversas normas jurídicas, originadas principalmente por el frecuente empleo por parte del legislador de conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas, tienen como consecuencia directa una cierta intensificación del margen de apreciación a favor de la Administración que sin lugar a dudas origina un aumento de la discrecionalidad<sup>4</sup> (ya sea técnica o administrativa<sup>5</sup>), lo que

---

<sup>2</sup> Exposición de Motivos de la LGT.

<sup>3</sup> Apartado primero del artículo 155 LGT.

<sup>4</sup> Vid. entre otros, RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad de las partes” en *Crónica Tributaria*. Núm. 76. 1995. Pág. 95 en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Marcial Pons – Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1996. Pág. 241; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. AEDF. Madrid. 1996. Pág. 25.

unido al gran volumen de reclamaciones y recursos que se generan tanto en la vía económico-administrativa como en la jurisdicción contencioso-administrativa por estas cuestiones<sup>6</sup>, es lo que ha impulsado al legislador a introducir nuevas modalidades de resolución de conflictos en materia tributaria distintas a las jurisdiccionales<sup>7</sup>, en virtud de las cuales “*el ciudadano cooperaría en el procedimiento procurando garantizar no sólo sus intereses, sino también su concreto desarrollo para que pueda cumplir su función: la justa determinación del tributo*”<sup>8</sup>, o lo que es lo mismo, hacer mucho más efectivo si cabe el deber de contribuir que a todos

---

<sup>5</sup> Con carácter generalizado, la discrecionalidad técnica se diferencia de la administrativa en que mientras que la primera es fruto de una incertidumbre en la norma jurídica, la segunda sería una potestad atribuida a la Administración para determinar el interés público.

En el ámbito de las técnicas convencionales, ROSEMBUJ ERUJIMOVICH opina que “*la discrecionalidad (pura o técnica) en supuesto de actos de consenso no será unilateral ejercicio de autoridad, sino autoridad compartida, consentida, concordada, convenida, pacticia o, al límite contractual*” siendo “*la combinación entre el interés administrativo y el del particular proporcionan las discrecionalidades compuesta o concurrente, ya que la decisión no puede prescindir del concurso o colaboración del interés que se adjudica el contribuyente*”, por lo que “*la discrecionalidad tributaria compuesta –pura o técnica – convoca en la atención del interés fiscal tanto el interés legítimo del ciudadano cuanto el que ostenta la Administración, frente a sí misma, cuando opera la decisión o elige la opción que estime conveniente u oportuna*”. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: “La resolución alternativas de conflictos tributarios” en la obra colectiva *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Marcial Pons. Madrid. 2003. Págs. 101 y 102.

<sup>6</sup> Firma esta idea, ROSEMBUJ ERUJIMOVICH quien opina que “*la prevención del conflicto o su resolución amistosa entre las partes, mediante soluciones no jurisdiccionales, sirve para abreviar las dificultades de la recaudación fiscal y ofrecer certidumbre al comportamiento del contribuyente de masa, liberando el alto coste que hoy por hoy supone el conflicto*”. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: “La resolución alternativas...” *Alternativas convencionales... op. cit.* Pág. 114. Opinión a la que se adhiere SERRANO ANTÓN, al enfatizar que “*estos procedimientos descansan en la consensualidad y colaboración entre el poder público y los ciudadanos y pretenden ser menos costosos, más rápidos y cualitativamente más satisfactorios en sus resultados*”. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 33.

<sup>7</sup> En este sentido, CARRASCO PARRILLA sostiene que los recargos por declaración voluntaria extemporánea del artículo 27 LGT, constituyen intentos autocompsitivos por parte de los contribuyentes de finalización del procedimiento recaudatorio. CARRASCO PARRILLA, P.J.: *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha. Cuenca. 2000. Págs. 175 a 204.

<sup>8</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2007. Pág. 70.

impone el apartado primero del artículo 31 de la Constitución Española<sup>9</sup> (en adelante CE), porque tal y como ha señalado el propio Tribunal Constitucional (en adelante TC), “*lo que unos no paguen debiendo de pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*”<sup>10</sup>.

Punto, en relación con lo cual, ha señalado BOTELLA GARCÍA LASTRA que “*es lo que se ha dado en denominar <<Administración concertada>> que con la finalidad de aumentar la seguridad jurídica, reduciendo la discrecionalidad decisoria de los poderes públicos, permite superar las resistencias y conseguir el mayor número posible de adhesiones*”, lo que lleva a la conclusión de que “*si el contribuyente puede conocer con toda certeza y precisión la posición de la Administración Tributaria sobre un concreto asunto, tenderá, en la medida de lo posible, a ajustar su comportamiento a dicha posición, ya que de no hacerlo así no podría invocar el desconocimiento de la opinión administrativa como justificación de un eventual incumplimiento*”<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> Al indicar que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

<sup>10</sup> Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional (en adelante STC) de 26 de noviembre 1984 (Fundamento Jurídico 3º [en adelante FJ]); de 26 de abril de 1990; de 17 de febrero de 2000; de 7 de julio de 2005 y Auto del Tribunal Constitucional (en adelante ATC) de 19 de junio de 2001.

<sup>11</sup> BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.: “La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos” en la obra colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 200.

De manera casi similar, ZORNOZA PÉREZ ha advertido con acierto al respecto que “*la realización de un gravamen acorde a la verdadera capacidad económica de los individuos ha conducido al establecimiento de figuras impositivas que, sobre todo en la imposición directa, exigen el conocimiento de un sinnúmero de datos y circunstancias que la Administración difícilmente puede obtener por sus propios medios, lo que a su vez ha motivado la exigencia de una colaboración reciente por parte de los obligados tributarios. Y esa colaboración, que constituye una característica esencial de los procedimientos de gestión propios de un Derecho tributario de masas, no puede concebirse en exclusiva desde la perspectiva de los deberes de declaración, información, etc., que incumben a los obligados tributarios, sino que legitima igualmente su participación activa en dichos procedimientos*”. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español” en la obra

Por tanto, siguiendo a SÁNCHEZ MORÓN, la terminación convencional es “*una forma de ejercicio de la discrecionalidad, en la que se sustituye la valoración unilateral de las exigencias del interés público que corresponde a la Administración por una estimación conjunta y una composición razonable con los intereses particulares implicados, en el marco de la regulación legal aplicable*”<sup>12</sup>.

No obstante, la aparición de la figura de las actas con acuerdo dentro del ordenamiento tributario ha reabierto el debate y las teorías doctrinales existentes que giran en torno a la naturaleza jurídica del acuerdo al que puede llegar la Administración con el obligado tributario; tesis que aunque serán objeto de estudio detallado en las líneas que a continuación siguen, conviene ser enumeradas muy genéricamente para ir situándonos en la problemática planteada.

Así, en un primer momento, surgieron las teorías contractuales o *iusprivatistas*, caracterizadas por apreciar un cierto matiz negociador entre ambas partes en la determinación de la obligación tributaria, viéndose plasmado el acuerdo en la respectiva acta preparatoria del posterior y resolutivo acto de liquidación, mediante la conformidad del contribuyente. Por consiguiente, la justificación a esta teoría “*puede relacionarse con una tendencia más general a la renuncia por parte de la Administración a hacer valer sus poderes de forma imperativa y unilateral, para avenirse a convenir con los particulares la aplicación concreta de los mismos y obtener así su colaboración activa en la consecución de los fines de interés general que le son propios*”<sup>13</sup>.

---

colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 168 y en *Crónica Tributaria*. Núm. 77. 1996. Págs. 126 y 127

<sup>12</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional de los procedimientos administrativos” en la obra colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 81.

<sup>13</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “*Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el derecho comparado*” en la obra colectiva *Alternativas convencionales... op. cit.* Pág. 361.

Dentro de esta teoría, y a tenor de la configuración que la norma ha atribuido a la figura de las actas con acuerdo, dos son los posibles negocios jurídicos bilaterales que podrían encajar si consideramos que posee naturaleza contractual: por un lado, existe entre los defensores de esta teoría una tendencia mayoritaria a defender una naturaleza transaccional<sup>14</sup>; y por otro, podría considerarse como un negocio jurídico de “fijación”<sup>15</sup>.

No obstante, estas teorías contractuales generaron el rechazo por parte de aquellos que defendían el carácter unilateral del acto administrativo de liquidación como expresión de la voluntad única y exclusiva de la Administración dirigida hacia el obligado tributario, quien únicamente prestará su conformidad; acto unilateral que de esta manera será dictado siguiendo los límites establecidos por el Derecho positivo, y en el que se rechaza por tanto cualquier referencia al Derecho privado, por lo que *“de este modo, la concepción privatista cedería el puesto a una visión iuspublicista, consagrando el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y el principio de legalidad con los dos grandes pilares del Derecho tributario”*<sup>16</sup>.

Aunque si bien es cierto que atendiendo a la configuración del instituto a las actas con acuerdo, el final del procedimiento de Inspección constituye una imposición unilateral de la voluntad administrativa, ello no es obstáculo para rehuir de la participación del contribuyente<sup>17</sup> en la

---

<sup>14</sup> *Ibidem*. Págs. 369 y ss.

<sup>15</sup> Por todos, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Colex. Madrid. 1998. Págs. 81 y ss.

<sup>16</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Págs. 307 y 315.

<sup>17</sup> ZORNOZA PÉREZ ha advertido con acierto que *“el hecho de que su aprobación final tenga lugar a través de un acto unilateral de la Administración, de un auténtico acto administrativo tributario, no debe hacer perder de vista la existencia de un convenio preparatorio que termina por determinar el posterior contenido del correspondiente acto”*. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *“¿Qué podemos aprender...” Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 171 y en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 129. Igual criterio siguen: DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo*.

concreción de conceptos jurídicos indeterminados, en la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto o en la cuantificación del tributo, o lo que es lo mismo, fijar consensualmente junto a la Administración los supuestos tasados que impone el apartado primero del artículo 155 LGT que se incorporarán al acta preparatoria del definitivo acto de liquidación.

Esta última matización nos obliga por una parte, a tener presente el acuerdo existente entre ambas partes, y por otro a salvaguardar la actuación unilateral encomendada a la Administración, lo que daría como resultado el combinar ambas teorías en una única figura: *“un acuerdo procedimental preparatorio de la postrera acta, a la que, eventualmente podría añadirse la conformidad del contribuyente”*<sup>18</sup>.

Realizada esta introducción, consideramos que nos encontramos en condiciones de abordar el estudio de la naturaleza jurídica de esta técnica convencional específica que contiene el ordenamiento tributario, análisis que como hemos señalado anteriormente, lo haremos a través de la agrupación de las distintas y diversas teorías que han ido surgiendo en torno a la naturaleza jurídica del “acuerdo” al que pueden llegar el contribuyente con la Administración, señalándose al respecto tanto los aciertos o desaciertos de las mismas cuando les anexionamos las características propias del instituto de las actas con acuerdo.

---

Tirant lo Blanch. Valencia. 2000. Pág. 212. De igual manera, aunque referido a las propuestas previas de valoración, pero perfectamente trasladable al tema que nos ocupa, GARCÍA-HERRERA y HERRERA MOLINA expresan que *“cierto es que la resolución que pone fin al procedimiento en un acto administrativo, pero en realidad esta resolución no es un clásico acto administrativo e imperativo. Dicho acto es el ropaje externo de la manifestación de voluntad de la Administración que, en su caso, acepta o rechaza la propuesta del contribuyente”*. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)”. *Quincena Fiscal*. Núm. 14. 2002. Pág. 20.

<sup>18</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* op. cit. Pág. 307; DE PALMA DE TESO, A.: “Las técnicas convencionales en los procedimientos alternativos” en la obra colectiva *Alternativas convencionales...* op. cit. Págs. 21 y ss.; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Técnicas convencionales...”. op. cit. Págs. 19 y 20.

## II.- Incorporación de fórmulas de terminación convencional en el Ordenamiento Jurídico

### 1.- La incorporación en el ordenamiento administrativo y su aplicación supletoria en el ordenamiento tributario

El sector doctrinal que se ha ocupado de estudiar este tema ha situado el punto de arranque del fundamento de la inclusión de los acuerdos que pueden producirse entre la Administración y los administrados en el paso de un Estado Liberal a un Estado social y democrático de Derecho, creándose de tal guisa un nuevo modelo de administrar, en donde *“la acción de la Administración tradicionalmente programada mediante normas condicionales pasa a ser programada también mediante normas finales o directrices [...] que establecen los fines, objetivos y resultados que en la mayor medida posible deberá alcanzar la Administración, para lo cual ésta podrá seguir diversos caminos y utilizar distintos instrumentos”*<sup>19</sup>.

No obstante, la introducción de las técnicas convenciones sigue siendo desde sus orígenes una materia en la que la realidad no se ha visto acompañada de un reconocimiento expreso de su existencia, o dicho de otro modo, *“la elaboración teórica va por detrás de la realidad, incluso de los cambios normativos”*<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Págs. 30 y 31. En línea con lo expuesto, entre otros, PAREJO ALONSO, L.: “El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo” en la obra colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 27; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Págs. 21 y ss.

<sup>20</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M., TRAYTER, J. M. y SÁNCHEZ BLANCO, A.: *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.* Instituto Vasco de Administración Pública. Pamplona. 1995. Pág. 9. En línea con lo expuesto en el texto, entre otros, ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 164 y en *Crónica Tributaria. op. cit.* Págs. 123 y 124; DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 45.

Y es que la participación de los ciudadanos “*en la vida política, económica, cultural y social*”, junto al mandato dirigido a los poderes públicos para conseguir que la libertad y la igualdad sean, no sólo reales y efectivas, sino además plenas<sup>21</sup>, resulta esencial en el modelo de Estado social y democrático de Derecho que nuestra Constitución dibuja en el primer apartado de su artículo primero<sup>22</sup>. Y así lo ha entendido nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia de 7 de febrero de 1984 (FJ 3º), al afirmar que “*la configuración del Estado como social de Derecho, viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-Sociedad, que difumina la dicotomía Derecho público-privado, y agudiza la dificultad, tanto de calificar determinados entes cuando no existe una calificación legal, como de valorar la incidencia de una nueva regulación sobre su naturaleza jurídica*”.

Como podemos apreciar, son las previsiones constitucionales<sup>23</sup> las que van a abrir la puerta a la aparición de nuevas fórmulas de colaboración y diálogo que permitan una participación de los ciudadanos en aquellas situaciones concretas que precisen su actuación. Reflejo de lo señalado, lo encontramos en que esta participación de los particulares se ha visto reforzada en la Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJAP-PAC), por la introducción de una modernización en las relaciones institucionales entre la distintas Administraciones Públicas con el objetivo demandado de “*propiciar un acercamiento eficaz de los*

---

<sup>21</sup> Artículo 9.2 CE

<sup>22</sup> En este sentido SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Págs. 72 y 73.

<sup>23</sup> La participación del ciudadano aparece reconocida en diversos artículos de nuestro texto constitucional. De este modo nos encontramos, entre otros, con una participación política (art. 6 CE), en la vida política, económica, cultural y social (art. 9 CE), en los asuntos públicos (art. 23.1 CE), en la Administración de Justicia (art. 125) y en la Seguridad Social (art. 129 CE).

*servicios administrativos a los ciudadanos*”<sup>24</sup>, superándose con ello la unilateralidad característica de la actuación administrativa, “*precisamente porque no cabe participación allí donde hay secreto o penumbra*”<sup>25</sup>.

Nos estamos refiriendo, como no puede ser de otra manera, a la participación de los ciudadanos en la terminación de los procedimientos administrativos<sup>26</sup> a través de la regulación de técnicas convencionales<sup>27</sup> en el artículo 88 LRJAP-PAC, por el se le va a conceder la posibilidad a las Administraciones Públicas de “*celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en todo caso prevea la disposición que lo regule,*

---

<sup>24</sup> Título IV de la Exposición de Motivos de la LRJAP-PAC.

<sup>25</sup> Sentencia del Tribunal Supremo (en lo sucesivo STS) de 1 de septiembre de 1987, Fundamento de Derecho (en adelante FD) 2º.

<sup>26</sup> A juicio de SERRANO ANTÓN “*la participación procedimental es una forma participada básica, consustancial con una concepción moderna del procedimiento, pues es la que favorece el mejor conocimiento y valoración por la autoridad decisoria de los intereses individuales y colectivos, ya que son los propios interesados los que introducen sus opiniones en el proceso de formación de la decisión. En este sentido [...] el artículo 88 LRJ-PAC [...] supone el principio constitucional de participación ciudadana da un paso muy importante en el procedimiento [...] ya que convierte a los ciudadanos y a los contribuyentes en cogestores y coautores de la decisión pública*”. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 73. Asimismo, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.ª L.: *Los procedimientos tributarios...* op. cit. Pág. 100.

<sup>27</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ han advertido con acierto que “*el caso de los llamados conciertos entre Administración y administrados es completamente diferente: se trata de figuras que no pueden encontrar paralelo en el Derecho contractual privado, porque no suponen ningún ejemplo de colaboración patrimonial entre partes, un fenómeno de intercambio, sino, por el contrario un simple acuerdo sobre la medida de una obligación, o de una ventaja, típicas de una relación de sumisión jurídico-pública previamente establecida entre la Administración y la persona con quien ella conviene*”. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T-R.: *Curso de derecho administrativo*. Thomson Aranzadi. Navarra. Vol. I. 2008. Pág.682. De esta opinión es FERNÁNDEZ MONTALVO, R.: “La jurisdicción Contencioso-Administrativa ante la revisión de los actos frutos de la transacción entre las partes: alcance de la actuación revisora. Análisis del artículo 76 del proyecto de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa” en la obra colectiva *Convención y arbitraje...* op. cit. Pág. 100.

*pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin”.*

Pero no ha sido sólo el ordenamiento administrativo el único sector donde la introducción de técnicas convencionales ha tenido repercusión, puesto que en nuestra propia disciplina se planteó el interrogante de si era trasladable al procedimiento tributario la aplicación de este precepto legal que regula la terminación convencional del procedimiento administrativo, lo que posibilitaría la entrada en juego de las mismas en el interior de los distintos procedimientos tributarios<sup>28</sup>.

El debate tenía como punto referencial la Disposición Adicional Quinta, punto primero, de la LRJAP-PAC en referencia al procedimiento tributario al expresar que éstos *“y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las leyes propias de los tributos y la demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación”* pero que *“en defecto de norma tributaria aplicable regirán supletoriamente las disposiciones de la presente ley”*.

Cierto es que, aunque en principio, dentro de nuestro ordenamiento tributario no encontramos, o no existe, ninguna previsión legal que habilite de forma genérica la terminación convencional de los procedimientos tributarios, la supletoriedad de estos últimos a las normas de derecho público se nos antoja reiterativa, puesto que ya existía una prelación de fuentes en nuestra materia en el apartado segundo del artículo 9 de la anterior Ley General Tributaria<sup>29</sup>, y recogido ahora en el apartado segundo del artículo 7 LGT, al declarar que *“tendrán carácter supletorio las*

---

<sup>28</sup> AGULLÓ AGÜERO, A.: “La introducción en el Derecho tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992” en la obra colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 183.

<sup>29</sup> Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT/63).

*disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común”.*

Por tanto, compartimos con las posiciones doctrinales<sup>30</sup> y jurisprudenciales<sup>31</sup> dominantes que, en defecto de una norma tributaria análoga o específica, será de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios la terminación convencional de los procedimientos administrativos recogida en la previsión normativa del artículo 88 LRJAP-PAC, “*todo ello, naturalmente, siempre que no constatemos la vigencia de principios específicos del Derecho Tributario que dificulten o impidan dicha aplicación*”<sup>32</sup> o exista una previsión legal tributaria que habilite de forma genérica la terminación convencional de los procedimientos tributarios.

Al hilo de las consideraciones formuladas, conviene hacer referencia a una serie de observaciones sobre la redacción de este precepto administrativo y su vinculación en los procedimientos tributarios. Así, en primer lugar veremos los límites que contiene en la norma. La segunda de las observaciones que es preciso realizar tiene que ver con la eficacia

---

<sup>30</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J: “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”. *Tribuna Fiscal*. Núm. 32. 1993. Págs. 38 y 39; AGULLÓ AGÜERO, A.: “La introducción en el Derecho...” y “Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una función quasiarbitral” ambos en la obra colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 184 y 277 a 278 respectivamente; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 59; BUSTILLO BOLADO, R. O.: *Convenios y contratos administrativos: transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento*. Aranzadi. Navarra. 2001. Pág. 282; entre otros.

<sup>31</sup> Criterio que ha seguido la STS de 4 de diciembre de 1998 (FD 3º) al expresar que “*ha sido siempre designio del legislador y doctrina reiterada en esta Sala atribuir carácter supletorio a las normas del procedimiento administrativo común respecto de las del procedimiento tributario, sin duda en razón a que, aunque administrativos, ambos, el ámbito del Derecho tributario tiene unas particularidades propias que, en ciertos aspectos, le separan del sistema administrativo general*”. Respecto a la supletoriedad Cfr., entre otras, las SSTS de 17 de diciembre de 1993; de 11 de mayo y 5 de julio de 1994; de 20 de enero de 1995; de 22 de marzo de 1997; de 17 de septiembre de 1998; de 27 de mayo de 2002; de 17 de marzo y de 17 de septiembre de 2003; de 23 abril de 2004; de 25 enero de 2005; de 4 de abril de 2006; de 28 de marzo de 2007 y de 4 de diciembre de 2008.

<sup>32</sup> AGULLÓ AGÜERO, A.: “La introducción en...”. *ult. op. et loc. cit.*

directa o mediata del citado precepto. Y la última observación que, a nuestro juicio, cabe realizar respecto del artículo 88 LRJAP-PAC consiste en determinar los diferentes efectos que producen estas fórmulas convencionales hacia la Administración, ya que dependerá si se trata de fórmulas dirigidas a insertarse en el procedimiento o de fórmulas finalizadoras del mismo.

Desde el principio, queremos indicar que no es nuestra intención llevar a cabo un examen exhaustivo del artículo 88 LRJAP-PAC, que tan sólo vendría a reproducir de una manera tosca aquellos argumentos que con gran brillantez ha dedicado su labor investigadora un importante sector de la doctrina científica de nuestro país, sino que más bien, nuestro objetivo se encamina hacia un análisis sucinto de los problemas que puede entrañar este tema.

## 2.- Límites a la terminación convencional

A tenor de la configuración normativa del artículo 88 LRJAP-PAC, constatamos cómo el legislador se ha decantado por establecer en la propia norma una serie de límites dirigidos a la facultad que posee la Administración para celebrar este tipo de institutos convencionales.

El primero de los requisitos exige que estos acuerdos procedimentales *no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico*, lo que implica “*que han de estar sometidos al principio de legalidad, que, a su vez, enlaza rígidamente con el de reserva de ley*”<sup>33</sup>.

En este contexto, el principio de legalidad pretende resaltar dos aspectos concretos: el sometimiento pleno de la Administración al ordenamiento jurídico y el principio de reserva de ley.

---

<sup>33</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios” en la obra colectiva *Manuel Fraga. Homenaje Académico*. Vol. I. Fundación Cánovas del Castillo. Madrid. 1997. Pág. 273.

Respecto al sometimiento de la Administración a la totalidad del sistema normativo, el artículo 103.1 CE<sup>34</sup> matiza la forma específica de vinculación en que la Administración se encuentra sometida a las normas, al ordenar que la misma debe actuar “*con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho*”, lo que representa una concreción del principio general del art. 9.1 CE; pero esa vinculación ofrece dos posibilidades:

Por un lado, nos encontraríamos con una *vinculación positiva* (expresada mediante el aforismo *quae non sunt permisae, prohibita intelliguntur*), mediante la cual la Administración sólo podrá llevar a cabo una determinada actuación si existe una norma que le habilite para ello, y en el supuesto de no existir la misma deberá considerarse como una actuación prohibida.

Pero por el lado contrario, cabe la posibilidad de una *vinculación negativa* (manifestada por la máxima latina *quae non sunt prohibita, permissae intelliguntur*), en donde todo aquello que no está prohibido por la norma se entiende, en principio, permitido sin necesidad de previa habilitación, con la única condición de que no contradiga los mandatos o prohibiciones contenidas en las propias normas.

Y en segundo lugar, como decíamos, el principio de legalidad también tiene su reflejo en la reserva de ley, principio que consiste básicamente en una garantía constitucional destinada a asegurar que determinadas materias de especial importancia sean directamente reguladas por ley, por lo que se trata de una prohibición constitucional de regular aquellas materias reservadas a la ley si previamente no lo ha hecho la propia ley (reflejo de la vinculación positiva a la que anteriormente aludíamos). Por tanto, todas aquellas materias que no precisan de una

---

<sup>34</sup> Y en sentido similar el art. 3.1 LRJAP-PAC expresa que “*Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho*”.

regulación mediante ley previa, podrán ser reguladas por el poder ejecutivo (ejemplo de vinculación negativa).

A tenor de lo expuesto, podemos considerar que el propio artículo 88 LRJAP-PAC se configura como una norma que permite y atribuye a la Administración la facultad de realizar institutos concretos de terminación convencional tanto en los procedimientos administrativos como tributarios, cumpliendo de esta manera las exigencias que el propio principio de legalidad impone a la actuación administrativa<sup>35</sup>. Pero esta habilitación únicamente la podrá ejercitar sobre aquéllos elementos no reglados, es decir, en aquellos elementos en los que exista una mayor discrecionalidad en la acción administrativa.

El segundo requisito al que aludíamos al principio de este apartado, consiste en que las técnicas convencionales *no versen sobre materias no susceptibles de transacción*.

La primera matización que cabe realzar es que en virtud de esta precisión terminológica, la mayor parte de la doctrina ha encuadrado a estos acuerdos consensuales que ponen fin al procedimiento administrativo

---

<sup>35</sup> Participan de esta idea, entre otros, DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional del procedimiento administrativo*. Aranzadi. Pamplona. Págs. 193 y 194; RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria*. *op. cit.* Págs. 97 y 98 y *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 245; GARDE ROCA, J. A.: “Presentación” en la obra colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 11; PAREJO ALONSO, L.: “El artículo 88...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 46 y 47; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas...” *op. cit.* Pág. 274; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 112; NAVARRO EGEA, M.: “El acuerdo como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos”. *Impuestos*. Núm. 21. 2002. Págs. 23 y 24; BUSTILLO BOLADO, R. O.: *Convenios y contratos... op. cit.* Pág. 209; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2004. Págs. 30 y 31, entre otros.

Una posición divergente sobre este tema la ofrece SERRANO ANTÓN a cuyo juicio “*el principio de legalidad posee dos vertientes: por un lado, la reserva de Ley impide el uso de reglamentos en las materias que tienen que ser reguladas mediante Ley; por otro lado, el principio citado dirige a la Administración sobre la forma de actuar de ésta. A tenor del doble contenido expuesto se podría concluir manteniendo la imposibilidad de llegar a acuerdos*”. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 60.

dentro de la categoría general de los contratos privados, y más concretamente, dentro de la categoría contractual de las transacciones<sup>36</sup>, al impedirse que versen sobre materias referidas a la misma.

Por su especial enfoque, merece citarse a PAREJO ALONSO, a cuyo juicio, *“El empleo de diversos conceptos para la determinación del objeto de la autorización legal plantea, por de pronto, la cuestión de si responde o no a su consciente utilización como sinónimos. Teniendo en cuenta que la finalidad del precepto se reduce a legitimar, con carácter general, la terminación convencional, es decir, mediante un acuerdo de voluntades, de los procedimientos administrativos (en tanto que cauce de la actividad administrativa) y que semejante supuesto legal es reconducible a la categoría general de contrato del Derecho privado común (art. 1254 Cc), que comprende el consentimiento de una o más personas en obligarse respecto de otra u otras a dar una cosa o a prestar algún servicio, debe concluirse que aquí el legislador ha recurrido sin duda a la sinonimia para reforzar la expresividad de su determinación e indicar claramente la amplitud de ésta”*<sup>37</sup>.

<sup>36</sup> Al respecto, opina ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA que *“la propia salvedad que contiene el artículo 88.1 de la Ley 30/1992 (“...ni versen sobre materias no susceptibles de transacción...”)*, invita a exponer las líneas básicas del contrato de transacción”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los pactos con la Hacienda Pública Española”. *Tapia*. Núm. 84. 1995. Pág. 4. Participa de esta tesis AGULLÓ AGÜERO cuando señala que *“incluso admitiendo que la materia del art. 88 fuera sólo susceptible de transacción, como literalmente manifiesta este precepto partiendo de una asimilación dudosa entre los conceptos de pacto o acuerdo y transacción, o de una restricción de los pactos o acuerdos a los de naturaleza transaccional”*. AGULLÓ AGÜERO, A.: “Recursos no formales...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 282.

En cambio, para NAVARRO EGEEA, *“esta interpretación ha de ser rechazada porque el ámbito de la consensualidad se configura en un sentido más amplio que comprende todos los supuestos en los que se produce un acuerdo de dos voluntades y que, por tanto, nos hace pensar en una categoría más genérica que la transacción, más próxima a la construcción dogmática del negocio jurídico, concretamente <<negocio jurídico bilateral>>”*. NAVARRO EGEEA, M.: “El acuerdo como...”. *op. cit.* Pág. 25.

<sup>37</sup> PAREJO ALONSO, L.: “El artículo 88...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 34. También se ha referido a esta idea, DELGADO PIQUERAS cuando declara que *“las figuras convencionales creadas por la Ley 30/1992 en su art. 88 pertenecen, por tanto, a un mismo género institucional: el contrato [...]. En resumidas cuentas, los contratos y acuerdos del art. 88 LRJ-PAC no transgreden <<a priori>>, los presupuestos que exige la institución contractual y pueden definirse como un negocio jurídico bi o multilateral consistente en un acuerdo de voluntades celebrado en el seno de un procedimiento administrativo entre la Administración que los instruye y los participantes en el mismo,*

Por el contrario, SÁNCHEZ MORÓN considera que “*en los supuestos típicos de terminación convencional [...] no puede aplicarse siempre en puridad la calificación de contrato, aunque encierran siempre un negocio bilateral o un compromiso entre partes. Pero su finalidad, como se ha visto, es distinta. Su razón de ser también, pues lo que se persigue con ello es satisfacer el interés público de una manera más rápida y eficaz que mediante la adopción de una decisión imperativa que pudiera ser cuestionada o difícil de ejecutar o simplemente adoptada a espaldas de la opinión de los afectados*”<sup>38</sup>.

Nosotros consideramos oportunos situarnos en una posición intermedia, al igual que lo hace BUSTILLO BOLADO<sup>39</sup>, ya que del acuerdo de voluntades entre la Administración y los particulares puede considerarse, o bien “*como un contrato que resuelve la cuestión de fondo cuya eficacia queda demorada hasta la efectiva notificación de la posterior resolución administrativa*”, o bien “*entender que el convenio no despliega efectos sobre la relación jurídico-sustantiva, sino que lo que de ella se deriva es la obligación de dictar un acto con el contenido previamente pactado*”.

No menos interesante nos parece el sentido literal del propio límite impuesto a las técnicas convencionales, puesto que mientras por una parte

---

*por el que se regula jurídicamente bien un aspecto de la resolución administrativa – acuerdos preparatorios, instructorios o de trámite – o bien se sustituye a aquella – terminación convencional –*. DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Págs. 171 y 177.

En el ámbito de nuestra disciplina, ha señalado SERRANO ANTÓN que “*del artículo 88 LRJ-PAC no se deduce cuál es la naturaleza de las técnicas convencionales. Ahora bien, parece que en estas técnicas se encierra siempre un compromiso entre partes, un negocio bilateral, y por ello se puede mantener que se está en presencia de contratos. Contratos que no tienen que ver con los de la contratación pública ya que la terminación convencional en ningún caso concurre el principio de licitación*”. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 73.

<sup>38</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 81.

<sup>39</sup> BUSTILLO BOLADO, R. O.: *Convenios y contratos... op. cit.* Pág. 247 y 248.

limita o prohíbe las mismas sobre aquellas materias que no sean susceptibles de transacción, por otra parte no define qué materias pueden ser o no objeto de transacción, por lo que se “*permite a sensu contrario afirmar que no existe una prohibición radical de transacción*”<sup>40</sup>.

Así pues, partiendo de esta afirmación inicial, importa destacar en relación con este extremo, que dos son las normas prohibitivas de transacción que conocemos: la primera de ellas<sup>41</sup> la encontramos en el ámbito del Derecho Privado<sup>42</sup>, en donde a través del artículo 1.814 del Código Civil (en adelante CC) no se permitirá “*transigir sobre el estado civil de las personas, ni sobre las cuestiones matrimoniales, ni sobre los alimentos futuros*”.

La segunda la encontramos en nuestro propio ordenamiento financiero, y más concretamente en el apartado tercero del artículo séptimo de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP), precepto que dispone 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*”.

---

<sup>40</sup> SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 60. De esta opinión es MARTÍNEZ MUÑOZ, para quien “*es posible afirmar que en este sector del ordenamiento tiene cabida la figura contractual siempre que exista una relación jurídica indirecta a la que las partes pretendan dar una solución mediante concesiones recíprocas y se respeten los demás límites establecidos*”. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 31.

<sup>41</sup> De escasa utilidad para este trabajo de investigación, por lo que razones de espacio y de materia no entraremos a comentar.

<sup>42</sup> DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 207.

Coincidimos con la doctrina mayoritaria<sup>43</sup> al señalar que la dicción del precepto transcrito realmente no prohíbe la transacción en sentido estricto, sino que más bien, siempre y cuando se cumplan los requisitos procedimentales establecidos en la misma norma, se permitirá, a través de una interpretación *a sensu contrario*, transigir sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, porque como acertadamente pone de relieve BUSTILLO BOLADO<sup>44</sup>, “*cuando la Administración del Estado pretenda celebrar una válida transacción sobre bienes o derechos de la Hacienda Pública o sobre el patrimonio, una vez acordados con el interesado los términos obligacionales del negocio jurídico, deberá el Gobierno solicitar el dictamen del Consejo de Estado al respecto*”. A partir de aquí se abren dos posibles opciones: o que el dictamen sea favorable, o que por el contrario sea desfavorable. En el supuesto de que sea favorable, “*el Gobierno podrá sin mas formalizar la transacción mediante Real Decreto*”; pero en el supuesto de que sea desfavorable, una doble opción se le vuelve a abrir al Gobierno, a saber: o bien, asumir la decisión desfavorable del Consejo de Estado, o bien no asumirla. En el supuesto de asumirla, el Gobierno “*deberá bien descartar la transacción (si el problema es la inoportunidad), bien tratar de renegociar sus contenidos con el interesado (si las objeciones radican en la falta de conveniencia o en otros motivos de legalidad)*”, por lo que establecido el “*nuevo posible vínculo obligacional, nuevamente habrá que acudir al Consejo de Estado para que se manifieste*”. Pero en el supuesto de no asumir el informe desfavorable del Consejo de Estado, si “*el Gobierno decide mantener inalterados los contenidos de la transacción pactada, podrá asimismo formalizarla mediante Real Decreto*”, pero

<sup>43</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 83; GARDE ROCA, J. A.: “Presentación” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 11; AGULLÓ AGÜERO, A.: “La introducción en el Derecho...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 278; DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 179; NAVARRO EGEA, M.: “El acuerdo como...” *op. cit.* Págs. 27 y 28; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Págs. 31 y 32.

En contra NIÑO VILLAMAR se inclina por considerar que “*no estaría posibilitando una elevación de competencias para transaccionar, o sea para realizar un contrato, y no que esa competencia excluida del Consejo de Ministros estaría confirmando la indisponibilidad de los derechos de la Hacienda Pública por vía convencional*”. NIÑO VILLAMAR, C.: “La finalización convencional de los procedimientos administrativos desde la perspectiva del ciudadano” en la obra colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 94.

<sup>44</sup> BUSTILLO BOLADO, R. O.: *Convenios y contratos... op. cit.* Pág. 226.

en este caso “*deberá motivar adecuadamente su apartamiento del resultado de la consulta, puesto que de lo contrario debilitaría notablemente su defensa procesal en caso de que la impugnación de un tercero legitimado llevara el asunto a los Tribunales*”.

Por lo que se refiere al tercer y último requisito, consistente en *satisfacer el interés público que tienen encomendado*, nos encontramos ante un postulado constitucional de actuación de los poderes públicos, ya que a diferencia de los administrados, que pueden actuar libremente dentro del amplio margen que les fija el ordenamiento jurídico, la Administración sólo puede actuar en beneficio del interés público, y así lo prescribe el apartado primero del artículo 103 CE al señalar que “*la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*”.

Formulado de esta manera, el precepto constitucional constituye una directriz dirigida a la Administración para que la potestad que ejerce persiga y cumpla únicamente los fines que la norma le atribuye, y no otros, porque de ser así, estaríamos ante una desviación de poder<sup>45</sup>. Y para ello deberá, o bien emplear los criterios que la propia norma establezca, o bien, a través de aquellos medios que sean los más adecuados al fin perseguido.

La STS de 24 de junio de 1986 pone de relieve en su FD 1º que, “*cualquier actividad administrativa para que resulte conforme al ordenamiento jurídico no sólo tiene que ajustarse externamente a la normativa que la disciplina, sino que debe dirigirse al logro de un fin de interés general normalmente determinado, expresa o implícitamente, por*

---

<sup>45</sup> GARDE ROCA, J. A.: “Presentación” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 11; SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 83; PAREJO ALONSO, L.: “El artículo 88...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 56; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 60; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 166.

*el precepto o preceptos legales que atribuyen la potestad para actuar. Por ello, si un órgano de la Administración, en el ejercicio de su competencia, se aparta de este fin incurre en desviación de poder, tanto si persigue con su actuación un fin privado, ajeno por completo a los intereses generales, como si la finalidad que pretende obtener, aunque de naturaleza pública, es distinta de la prevista en la norma habilitante, por estimable que sea aquella”<sup>46</sup>.*

Si trasladamos las ideas señaladas al específico campo del derecho tributario, podemos concluir señalando, siempre bajo nuestro juicio, que en aquellos supuestos en donde se prevea que concurren determinadas situaciones de incertidumbre, el grado de efectividad del interés público puede ser menor si se adopta una actuación unilateral e imperativa de la Administración “*que pudiera ser cuestionada o difícil de ejecutar o simplemente adoptada a espaldas de la opinión de los afectados*”<sup>47</sup>, que si por el contrario se introducen institutos convencionales o consensuales, porque a través del diálogo, creemos que se cumplirá de una manera mucho más eficaz y rápida, no sólo la efectividad del interés público perseguido por la ley, sino además los principios de justicia tributaria.

### **3.- Eficacia directa o mediata del artículo 88 LRJAP-PAC y su reflejo en el derecho tributario**

Siguiendo con el análisis del artículo 88 LRJAP-PAC, nos encontramos con un punto esencialmente controvertido, al precisar el precepto objeto de estudio que esos acuerdos, pactos o convenios que se

---

<sup>46</sup> En el mismo sentido STS de 12 de abril de 1993 (FD 8º)

<sup>47</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional...” *Convención y arbitraje...* op. cit. Pág. 81. Ilustran con claridad estas ideas las palabras de ZORNOZA PÉREZ, con las que señala que “*la vinculación de la Administración a la ley y el derecho, en todos los ámbitos de su actuación y también en los procedimientos tributarios, opera de igual modo cuando el resultado de dicha actuación se plasma en un acto administrativo unilateral que cuando se concreta en una transacción*”. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: Prólogo al libro GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios...* op. cit. Pág. 21.

celebren por parte de la Administración con los administrados, deberán llevarse a cabo “*con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en todo caso prevea la disposición que lo regule*”, aspecto sobre el cual las opiniones doctrinales acerca de su eficacia directa o mediata están encontradas al respecto.

Por una parte encontramos a quienes entienden que constituye una autorización directa del propio precepto a la Administración para que lleve a cabo técnicas convencionales, o dicho de otra manera, es la propia norma la que va a habilitar a la Administración para que actúe de forma convencional dentro de los propios procedimientos sin necesidad de desarrollo normativo posterior, opinión que no es obstáculo, para mantener al mismo tiempo, la posibilidad de que las normas posteriores regulen el alcance, efectos y régimen de este tipo de acuerdos<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Para DE PALMA DE TESO, el artículo 88 LRJAP-PAC “*viene a atribuir a la Administración discrecionalidad instrumental o medios, en aras a la cual podrá decidir, en cada caso, si para el logro de la finalidad pública encomendada es más conveniente actuar a través del tradicional acto administrativo unilateral o mediante acuerdo con el interesado/s en el procedimiento. El uso del instrumento negocial sólo deberá entenderse excluido, además de en aquellos ámbitos en los que la Administración no goza de ningún margen de decisión, cuando las normas reguladoras del concreto sector de actividad así lo dispongan, o cuando prescriban de, forma expresa o implícita, como única vía la actuación unilateral [...] En consecuencia, el art. 88 establecería un régimen general y, en su caso, la disposición sectorial podrá completar aquél o precisar un régimen específico*”. DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 60.

De la misma manera, NAVARRO EGEA, opina que “*no hay que olvidar que no se persigue una regulación ex novo de un modelo convencional en el ámbito del Derecho administrativo, sino que se ha tratado de crear un marco legal que aglutine todos los comportamientos convencionales, tanto los ya existentes en nuestro Derecho positivo, como los acuerdos informales que se han desarrollado al margen de la legalidad en la práctica administrativa. En este sentido, la negociación de la eficacia directa del artículo, y por tanto, la supeditación del consenso a un desarrollo normativo supondría un desconocimiento de la función misma que cumple el precepto [...]. Otra cosa es que debido a la amplitud de la formulación legal, su proyección en la realidad administrativa precise en otros casos bien la integración mediante la legislación de contratos de las Administraciones Públicas y de las normas del Derecho privado, bien su especificación a través de posteriores desarrollos normativos*”. NAVARRO EGEA, M.: “El acuerdo como...”. *op. cit.* Pág. 22.

Además, entre otros, CALVO VERGEZ indica que “*cabe entender que lo que el precepto pretende es arbitrar la posibilidad de que se establezcan especialidades que permitan adecuar las fórmulas convencionales a los distintos ámbitos de la actuación administrativa [...]. Pero ello no parece que deba suponer el diferimiento de la eficacia del precepto a una norma posterior ni tampoco la negociación de su eficacia directa*”. CALVO VERGEZ, J: “Los acuerdos fiscales en el Derecho Tributario. Especial

Ilustran con claridad estas ideas las palabras de DELGADO PIQUERAS, quien partiendo de la idea de que aquellos acuerdos que de forma informal lleva a cabo la Administración en su práctica habitual son más susceptibles de vulnerar el principio de igualdad, que si por el contrario siguen el régimen jurídico que ha establecido la ley, va a considerar que la mención a la que se refiere el artículo 88 LRJAP-PAC supone *“dejar abierta a esta disposición especial la posibilidad de efectuar de manera variable en cada ámbito sectorial el carácter vinculante, alcance, efectos y régimen jurídico”*, en consecuencia *“la operatividad inmediata y general de lo dispuesto en el art. 88 lo que produce realmente no es desbocar la actividad convencional sino, por el contrario, someterla a regulación siquiera elemental, y sobre todo encauzarla, formalizarla y ganar el control jurídico de la misma”*<sup>49</sup>.

Posición a la que parece sumarse PAREJO ALONSO, quien partiendo de la base de que es la propia norma la que va a reconocer capacidad de obrar a la Administración para que ejerza sus potestades mediante acuerdos, como instrumento alternativo a la acción unilateral, va a considerar que *“el art. 88.1 LRJAPC es una norma completa, que formula un apoderamiento general, de directa aplicación, para la actuación por la Administración Pública de forma convencional”*, por lo que la remisión que la norma efectúa a las disposiciones sectoriales tiene la concreta finalidad *“de modular y precisar las condiciones de dicho juego, es decir, concretar la compatibilidad de éste con el tipo de acción administrativa de que se trate y, si así procede, determinar el contenido lícito del acuerdo por relación a su objeto, límite y, por tanto, alcance, efectos y, en general régimen jurídico; y ello, de suerte que, en otro caso, es decir, no declarando ni la incompatibilidad de la materia, ni*

---

referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios en el Proyecto de Ley para la Reforma de la Ley General Tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales”. *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*. Núm. 249. 2003. Pág. 142.

<sup>49</sup> DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Págs. 186 a 188.

*procediendo a modulación alguna del régimen jurídico, debe entenderse aplicable el general que determina el propio art. 88.1 LRJPAC”<sup>50</sup>.*

En posición opuesta a la adoptada por estos últimos autores se encuentra aquella parte de la doctrina<sup>51</sup> que sostiene la necesaria aparición de una norma adicional que regule de manera específica y detallada cada tipo de acuerdos entre las partes, por lo que este precepto objeto de análisis carecería hasta entonces de virtualidad.

Avalan esta postura GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, para quienes este precepto “*quiere ser sólo un marco general, susceptible de dar una cobertura legal genérica a este tipo de fórmulas, hasta ahora aislada, y de estimular su toma en consideración por las normas especiales llamadas a regular procedimientos concretos, normas éstas que serán, por lo tanto, las que decidirán sobre su efectiva implantación y sobre su alcance, efectos y régimen jurídico*”<sup>52</sup>.

<sup>50</sup> PAREJO ALONSO, L.: “El artículo 88...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 49 y 55.

<sup>51</sup> Entre otros, para SÁNCHEZ MORÓN, el art. 88 LRJAP-PAC “*aunque añada alguna precisión más, vuelve a reenviar a normas más específicas la aplicación efectiva de sus previsiones de finalización convencional, en lo que parece una regulación en cascada a la que no se acaba de poner término mediante previsiones efectivamente operantes*”. SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional de los procedimientos administrativos” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 81.

En este sentido, AGULLÓ AGÜERO manifiesta “*que la vigencia de estas normas no implica aplicación directa, dado que se trata de normas programáticas que se remiten a un desarrollo normativo posterior*”, señalando además que “*la vigencia de estos preceptos en el ámbito tributario, al igual que ocurre en el ámbito administrativo, no significa su aplicabilidad a todos los sectores y a todos los procedimientos*”. AGULLÓ AGÜERO, A.: “Recursos no formales...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 278.

Por su parte, SERRANO ANTÓN manifiesta que “*existen dos tipos de acuerdos: previos a la resolución del procedimiento y no sustantivos de la misma y aquellos que ponen fin a un procedimiento sustituyendo la decisión unilateral. Quizás sea a este último tipo de acuerdo al que se refiere el artículo 88 LRJ-PAC cuando se remite a una disposición posterior*”. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 60; De la misma manera a la manifestada por este autor, Vid. GARDE ROCA, J. A.: “Presentación” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 10.

<sup>52</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T-R.: *Curso de derecho... op. cit.* Vol. II. Pág.521.

De manera similar, MARTÍNEZ MUÑOZ apunta que “*la remisión efectuada por el art. 88 de la Ley a la regulación específica afecta a los diferentes tipos de acuerdos previstos en la norma administrativa y nos permite apuntar que la terminación convencional del procedimiento a que se refiere el precepto citado no posee una eficacia directa, sino que debe adecuarse en su aplicación a lo establecido en la disposición reguladora del correspondiente acuerdo necesario, en todo caso, para dar virtualidad a la figura del contrato como finalizador del procedimiento*”<sup>53</sup>.

Frente a esta discrepancia doctrinal, lo cierto es que el legislador tributario ha optado por incorporar “*habilitaciones singulares*”<sup>54</sup> y específicas para cada una de las técnicas convencionales en nuestra campo<sup>55</sup>, constituyendo una prueba de esta predilección legislativa la inserción de figuras tales como las actas con acuerdo (art. 155 LGT), los acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT), los acuerdos concursales (art. 164.4 LGT), etc., que van a permitir la participación activa del contribuyente en los diferentes procedimientos tributarios<sup>56</sup>.

Por todo lo expuesto hasta el momento, así como teniendo en cuenta el apartado c) del artículo 105 CE que decreta la regulación mediante ley

---

<sup>53</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 29.

<sup>54</sup> Cuestión en relación con la cual GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO ha señalado que “*el legislador español ha optado por establecer habilitaciones singulares para cada transacción, rechazando la posibilidad de admitir, con carácter general, la celebración de transacciones en Derecho tributario, mediante el establecimiento de unos criterios mínimos y un régimen jurídico básico*”. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 282.

<sup>55</sup> En su momento ya advirtió ZORZONA PÉREZ al matizar que “*pactos que, con diferente alcance y contenido, parecen estar presentes, además en una realidad práctica a la que no está bien visto aludir y que sólo se deja entrever de forma velada*” por lo que “*el reconocimiento de lo que ocurre en nuestra realidad práctica debería constituir el primer motivo para iniciar una reflexión sobre la admisibilidad del ejemplo de técnicas convencionales o transaccionales en nuestro Derecho Tributario*”. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “*¿Qué podemos aprender...*” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 165 y en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 124.

<sup>56</sup> *Cfr.* AGULLÓ AGÜERO, A.: “*La introducción en el Derecho...*” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 183; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Págs. 34 y ss; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Págs. 335 y ss.

del “*procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos*”<sup>57</sup>, consideramos fundamental el hecho de que deba ser una ley de carácter específico la que contemple o determine de manera detallada y ajustada en cada momento, todos aquellos supuestos concretos en los que se les va a otorgar cierta eficacia jurídica a la voluntad de las partes cuando deba de determinarse el contenido de la respectiva obligación tributaria o alguno de sus elementos de cuantificación<sup>58</sup>.

#### **4.- Efectos procedimentales que derivan de la utilización de técnicas convencionales**

El tercer y último de los aspectos que podemos desasir de la lectura del artículo 88 LRJAP-PAC, es la existencia de dos clases de efectos totalmente divergentes a los que los instrumentos convencionales pueden derivar en un determinado procedimiento administrativo, al indicar textualmente dicho precepto normativo que estos actos pueden tener “*la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin*”<sup>59</sup>.

En base a la clasificación que acabamos de aludir, encontramos, en primer lugar, que la celebración por parte de la Administración de este tipo

---

<sup>57</sup> Declara al respecto GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO que “*cuando el ordenamiento así lo prevea (en cumplimiento de la reserva de ley del artículo 105 c) CE) la autoridad financiera competente podrá determinar el contenido de la obligación tributaria de forma contractual*”. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 33.

<sup>58</sup> Vid. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 175 y en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 132. En este sentido BILBAO ESTRADA, matiza que “*dado su carácter incompleto, consideramos necesaria una autorización específica en el ordenamiento tributario que introduzca las técnicas convencionales y regule su alcance, efectos y régimen jurídico específico*”. BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 89.

<sup>59</sup> En relación con la clasificación expuesta, Vid. entre otros, PAREJO ALONSO, L.: “El artículo 88...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 43 y ss.; DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Págs. 177 y 178; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 60.

de acuerdos, pactos, convenios o contratos con los administrados, puede dar como resultado la finalización de manera convencional del procedimiento administrativo en cuestión, por lo que el acuerdo alcanzado entre las partes, al ser vinculante para ambas, determinará con ello el respectivo acto unilateral resolutorio, ya que al no poder apartarse de lo convenido, será sustitutivo del mismo.

Pero por otra parte, estos acuerdos, pactos, convenios o contratos a los que puede llegar la Administración con los particulares, puede que tengan por finalidad, entre otras, la determinación de aspectos cuantitativos derivados de supuestos de incertidumbre o discrecionalidad técnica, por lo que en estos supuestos, la confluencia de voluntades alcanzada se insertará con carácter previo, y por tanto preparatorio y no sustitutivo, del posterior acto resolutorio que ponga fin al procedimiento administrativo que se sigue.

Partiendo de estas consideraciones que acabamos de formular, es importante destacar los efectos que el artículo 88.1 LRJAP-PAC *in fine* puede producir en materia tributaria si lo aplicamos, ante la ausencia de una norma específica en este ámbito, de manera subsidiaria a los procedimientos tributarios, ya que habrá que determinar si “*el grado de participación directa de los ciudadanos en la determinación del acto en que se ha de plasmar el ejercicio de la correspondiente potestad administrativa está directamente relacionada con el dogma del carácter “negociable” o no de las potestades administrativas*”<sup>60</sup>.

Aunque nuestra intención es dejar para un momento posterior las reflexiones y consideraciones que surgen en relación a esta específica situación, conviene no obstante dar unas brevísimas pinceladas a esta idea con el objetivo de ir perfilando ya la base sobre la que se sustentará la figura específica de las actas con acuerdo.

---

<sup>60</sup> PAREJO ALONSO, L.: “El artículo 88...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 50.

Si nos fijamos brevemente en la forma de terminación de los procedimientos tributarios<sup>61</sup> contenida en la propia LGT, y más concretamente en el artículo 101, apartado primero de esta misma Ley, que matiza que *“la liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración<sup>62</sup> realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria”*, junto a lo establecido en el artículo 189, apartado primero del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria<sup>63</sup> (en adelante RGGIT) cuya previsión normativa matiza que *“el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo”*, lo que unido a la configuración *ex lege* de la indisponibilidad de la obligación tributaria<sup>64</sup>, es lo que parece impedir o dificultar la admisibilidad del hecho de que en nuestra materia, un determinado procedimiento tributario finalice mediante la manifestación conjunta de voluntades con carácter sustitutivo del acto final, en la medida en que *“el llegar a un pacto no comporta que la Administración deje de lado el poder-deber en que consiste la potestad de imposición”<sup>65</sup>*, lo que deja al

---

<sup>61</sup> En este contexto, el apartado primero del artículo 100 LGT, señala que *“pondrán fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario”* (el subrayado es nuestro).

<sup>62</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>63</sup> Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

<sup>64</sup> Tal y como indica el artículo 18 LGT, *“el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa”*.

<sup>65</sup> SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 61. Asimismo, en este sentido, Vid. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Finalización convencional del procedimiento tributario” en la obra colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 192; RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Págs. 96 y 97 y *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 243 y 244; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: Prólogo... *op. cit.* Pág. 23; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 189; FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La*

descubierto el carácter no negociable del acto liquidatorio que pone fin al procedimiento, afirmando ZORNOZA PÉREZ que, “*no es concebible cuando se trata de procedimientos tributarios que hayan de finalizar con la práctica de liquidaciones tributarias, debido a que la potestad liquidatoria se ejerce siempre mediante un acto administrativo unilateral, de modo que el contribuyente no puede participar en el acto de liquidación propiamente dicho*”<sup>66</sup>.

Planteamiento, sin embargo, que no es óbice para encajar dentro del ámbito del procedimiento de aplicación de los tributos, a aquellas actuaciones conjuntas entre la Administración tributaria y el contribuyente, consistentes en establecer de manera consensuada algunos de los elementos controvertidos del hecho imponible, con la intención de determinar de manera más efectiva la deuda tributaria; por lo que se tratará de actos preparatorios o de trámite, que podrán o no vincular al órgano competente para liquidar, pero que en ningún caso sustituirán la posterior liquidación<sup>67</sup>, provisional o definitiva, encajando perfectamente de esta

---

*comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos.* Marcial Pons. Madrid. 1998. Pág. 320; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 189. Además, por su especial enfoque, merece citar a NAVARRO EGEA, quien señala que “*desde este punto de vista, los razonamientos seguidos hasta el momento conducen a pensar que no se puede admitir una terminación pactada del procedimiento mediante sustitución del acto de liquidación por un acuerdo fijado por las partes. Las normas tributarias atribuyen la potestad de liquidación a la Administración Tributaria (tanto a los órganos gestores como a los inspectores), por lo que cualquier tipo de acuerdo encaminado a sustituir el acto de liquidación supondría una vulneración del ordenamiento jurídico y, en todo caso, esta dejación de la potestad de liquidación quedaría integrada en uno de los presupuestos expresamente excluidos de la negociación por el artículo 88 de la citada Ley 30/1992, cuyo apartado 4 dispone que <<los acuerdos que se suscriban no supondrán alteración de las competencias atribuidas a los órganos administrativos>>*”. NAVARRO EGEA, M.: “El acuerdo como...”. *op. cit.* Págs. 33 y 34.

<sup>66</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “*Convenios, acuerdos...*”. *Alternativas convencionales... op. cit.* Pág. 369.

<sup>67</sup> *Vid.* entre otros, ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 169 y 171 y en *Crónica Tributaria. op. cit.* Págs. 127 y 129.; RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 97 y *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 244; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 61; FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La comprobación de... op. cit.* Pág. 320; DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 212; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Técnicas convencionales...”. *op. cit.* Pág. 20.

manera dentro de la segunda de las clasificaciones que imponía el artículo 88.1 *in fine* LRJAP-PAC, y entre estas, quizás el supuesto más claro se aprecie en la figura de las actas con acuerdo, en donde, como posteriormente tendremos ocasión de comprobar, son actos de trámite que se originan en el procedimiento tributario de inspección que finaliza con un acto administrativo resolutorio de liquidación, en el que se permite la participación del contribuyente para despejar las incertidumbres existentes en la obligación tributaria, pero en el que se requerirá una autorización previa o simultánea del órgano competente para liquidar como fórmula de control de este tipo de acuerdos<sup>68</sup>.

### **III.- Principales teorías en torno a la naturaleza del acuerdo: su traslación a la figura de las actas con acuerdo**

En el desarrollo del presente apartado, reflexionaremos acerca de las diversas, y a la vez dispares, tesis que se han formulado acerca de la naturaleza jurídica que posee el posible acuerdo que puede alcanzar el sujeto pasivo con la Administración con el objetivo o finalidad de regularizar la situación tributaria de aquel; cuestión que en absoluto es baladí, al implicar esta confluencia de voluntades una participación activa del contribuyente en un acto de mero trámite, como son las actas con acuerdo, que no ponen fin al procedimiento de Inspección, pero que abre la puerta para que se dicte el respectivo acto administrativo resolutorio de liquidación.

Y es que la aparición de la figura de las actas con acuerdo ha reabierto el debate sobre las teorías doctrinales existentes, las cuales procedemos a examinar, encuadrándolas a su vez en dos grandes grupos:

---

<sup>68</sup> Cfr. SOLER ROCH, M. T.: Prólogo al libro de MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 13.

por un lado las teorías contractuales o *iusprivatistas*, y dentro de las mismas se distinguirían entre aquellas teorías que aprecian en el acta con acuerdo una transacción o un negocio jurídico de “fijación”; y por otro, la teoría del acta como acto administrativo o *iuspublicista*.

## 1.- Teorías contractuales o iusprivatistas

El amplio elenco de categorías negociales que contiene el artículo 81.1 LRJAP-PAC, abrió la puerta, en un primer momento, al surgimiento de las teorías contractuales, sustentadas en la idea de que esos “*acuerdos, pactos, convenios o contratos*” se caracterizaban, en un sentido muy general, por constituir negocios jurídicos<sup>69</sup>, considerándose como tales aquel acto o pluralidad de actos jurídicos relacionados entre sí, de una o varias personas (acuerdo de voluntades), cuya finalidad específica se concreta en la producción de un efecto jurídico, es decir la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas (obligaciones) entre los sujetos de derecho, o en palabras de DÍEZ-PICAZO, “*el negocio jurídico es un acto de autonomía privada que reglamenta para sus autores una determinada relación o una determinada situación jurídica*”, por lo que “*el efecto inmediato de todo negocio jurídico consiste en constituir, modificar o extinguir entre las partes una relación o una situación jurídica*”

<sup>69</sup> Opina SÁNCHEZ MORÓN que “*en los supuestos típicos de terminación convencional [...] no puede aplicarse siempre en puridad la calificación de contrato, aunque encierran siempre un negocio bilateral o un compromiso entre partes*”. SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 81.

Participa de esta tesis DE PALMA DE TESO, quien además de señalar que “*en realidad, todas estas categorías tienen un denominador común, todas ellas son reconducibles a la categoría del negocio jurídico bilateral o plurilateral*”. Diferencia en nota a pie de página el negocio jurídico del acto jurídico, distinción que formula de la manera que sigue: “*los efectos jurídicos del negocio jurídico se producen ex voluntate. Sin embargo, en los actos jurídicos en sentido estricto los efectos se atribuyen ex lege. En ambos casos se requiere una declaración de voluntad, pero los efectos del acto jurídico en sentido estricto no se determinan por el contenido de la voluntad, sino únicamente y con carácter forzoso por la Ley. En cambio, en el negocio jurídico la declaración de voluntad se dirige directamente a producir determinados efectos jurídicos, efectos para los cuales es decisivo el contenido de esa voluntad, puesto que es la que los regula*”. DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Págs. 242 y 243.

*y establecer la regla de conducta o el precepto por el cual deben regirse los recíprocos derechos y obligaciones que en virtud de esta relación recaen sobre las partes*”<sup>70</sup>.

Esta abstracción de términos variados establecidos por el legislador en el Ordenamiento Jurídico a través del artículo 81.1 LRJAP-PAC bajo la denominación doctrinal de negocios jurídicos, que para DE PALMA DE TESO, “pone de manifiesto que el legislador precisamente trataba de evitar que pudiera limitarse o encorsetarse la libre voluntad de las partes a la hora de celebrar un negocio bilateral en el marco del procedimiento administrativo mediante el que se actúa una potestad”<sup>71</sup>, nos lleva a considerar a estos convenios, pactos, contratos o acuerdos, como bien ha indicado parte de la doctrina<sup>72</sup>, no como figuras jurídicas unitarias sino como sinónimos, lo que a su vez derivaría en la opinión de que el artículo 81.1 LRJAP-PAC contiene arquetipos de negocios jurídicos, en la medida en que al no surgir únicamente de la Ley, sino también de la voluntad de las partes, sería posible, a través del establecimiento de esta enumeración o *ad exemplum*, una ampliación de los mismos sin que la legislación tenga que estar constantemente ocupándose de ello.

<sup>70</sup> DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial I. Introducción y Teoría del Contrato*. Sexta edición. Thomson-Civitas. Cizur Menor (Navarra). 2007. Pág. 93. En este sentido, ALBALADEJO definía el negocio jurídico como “acto jurídico lícito, constituido al menos por una declaración de voluntad privada –pero que puede estar compuesto por más declaraciones de voluntad y por otros elementos –, acto que el Derecho tutela, reconociéndolo como base (fundamento) para la producción de los efectos que dicho Derecho ordena tengan lugar en congruencia con lo que, a tenor de la declaración, se puede calificar de querido (efectos ex voluntate)”. ALBALADEJO, M.: *El negocio jurídico*. Librería Bosch. Barcelona. 1958. Pág. 53.

<sup>71</sup> Añade además la autora que “el legislador debió considerar que si se limitaba a hacer referencia a una sola de las figuras, existía el peligro de que se interpretara que quedaba excluida la celebración de alguno de los otros tipos negociales. Probablemente por ello ha preferido aludir a todo un elenco de categorías negociales, con el deseo de dejar abiertas las puertas a toda clase de acuerdo de voluntades entre las partes, en definitiva a todo posible negocio jurídico bilateral”. DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 243 y 245.

<sup>72</sup> Cfr. entre otros, PAREJO ALONSO, L.: “El artículo 88...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 34; DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Págs. 171 y 177; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 73; DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 245; NAVARRO EGEA, M.: “El acuerdo como...” *op. cit.* Pág. 25; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 326.

Llegados a este punto, consideramos necesario dirimir el asunto referente a la naturaleza jurídica de las actas con acuerdo, que como puede ir deduciéndose de las referencias hasta ahora realizadas, se caracterizan por apreciar un cierto matiz negociador en la declaración conjunta de voluntades de ambas partes en la determinación de la obligación tributaria del contribuyente; acuerdo que se verá plasmado en la respectiva acta preparatoria del posterior y resolutivo acto de liquidación, mediante la conformidad del contribuyente. Por consiguiente, dentro de esta teoría, y a tenor de la configuración que la norma ha atribuido a esta figura específica de actas, dos serían los posibles contratos o negocios jurídicos que podrían encajar dentro de esta clasificación: así, por un lado, nos encontraríamos con una tendencia mayoritaria que defiende una naturaleza transaccional de este tipo de actas; y, del otro lado, estarían aquellos que consideran que las actas con acuerdo podrían ser un negocio jurídico bilateral<sup>73</sup>, y más concretamente, de “fijación”<sup>74</sup>.

### 1.1.- El acta con acuerdo como Transacción

El artículo 1.809 CC califica expresamente a la transacción como “*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 habían comenzado*”.

De la definición de transacción contenida en el precepto normativo transcrito, se evidencia que, además del *in idem placitum consensus* de todo contrato, concurren en ella dos presupuestos necesarios para que un negocio jurídico pueda calificarse de transacción; a saber: recíprocas

---

<sup>73</sup> Por todos, ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 369 y ss.

<sup>74</sup> Merece la pena citar al respecto, por todos, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional.* Colex. Madrid. 1998. Págs. 81 y ss.

concesiones entre las partes, por un lado, y una situación de controversia entre ellas, por el otro.

Procedamos, por tanto, a analizar los elementos esenciales que integran este postulado normativo, para posteriormente intentar inserirlos en la figura específica de las actas con acuerdo.

En primer lugar, y según resulta del último inciso de este artículo 1.809 del CC, se encuentra el presupuesto de existencia de una controversia, un conflicto o una oposición de voluntades o disparidad de criterios entre las partes sobre una diferente apreciación de una relación o situación jurídica, el significado de una norma o sobre cuestiones de hecho que afecten a las consecuencias jurídicas, sin que sea necesario que exista litigio o pleito pendiente, sino que bastaría únicamente con la posibilidad de que pueda existir, porque, en palabras de CORBAL FERNÁNDEZ, “*si no hay controversia o disputa, no hay pleito en trámite o en perspectiva al que poner término o evitar, que es precisamente la finalidad pretendida por la transacción*”<sup>75</sup>.

Lo que no parece tan claro es si sobre esa situación o relación jurídica que da, o puede dar, lugar a la controversia, tenga que ir acompañada de una situación dudosa (*res dubia*) o incierta (*res incerta*).

---

<sup>75</sup> CORBAL FERNÁNDEZ, J.: “Capítulo Primero. De las Transacciones. Artículo 1.809”. *Comentarios al Código Civil*. Bosch. Barcelona. 2000. Pág. 85. En este sentido, DÍEZ-PICAZO y GULLÓN BALLESTEROS definen la controversia como “*un conflicto de pretensiones de las partes, que cada uno apoya en preceptos legales, sobre una determinada situación*”. DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistemas de Derecho Civil*. Vol. II. Tecnos. Madrid. 2005. Pág. 437. OGAYAR AYLLON añade a lo ya indicado que “*lo esencial es que exista controversia, discorde valoración de la situación jurídica por parte de los sujetos interesados, pues si tales diferencias no existen, tampoco puede existir la transacción, la que tiene como misión poner fin a esa controversia nacida del conflicto de pretensiones de las partes sobre la regulación jurídica de la situación existente entre ellos*”. OGAYAR AYLLON, T.: “Artículos 1.809 a 1.821 del Código Civil y Ley de arbitrajes de Derecho Privado”. *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*. Editoriales de Derecho Reunidas (EDERSA). Madrid. 1978. Págs. 3 y 4.

Al respecto, BILBAO ESTRADA hace la diferenciación entre ambas al matizar que *“mientras que la incertidumbre es un concreto estado de la relación jurídica, la controversia es una situación jurídica referida a una relación. Así, la primera se erige en estado patológico de la situación jurídica, si bien excepcional y transitorio, dado que el ordenamiento debe prever diversos instrumentos para eliminarla y que, eventualmente, puede ser fuente de una controversia actual o potencial”*<sup>76</sup>.

Aunque se trata de una *vexata quaestio*, en la que falta un criterio doctrinal y jurisprudencial<sup>77</sup> firme que contribuya a aclarar el problema, existe un sector doctrinal<sup>78</sup> que mantiene que en realidad la incertidumbre, en al menos una de las partes, es la que dará lugar a la posterior controversia sobre las respectivas pretensiones de los contratantes, incertidumbre que desaparecerá en el mismo momento que desaparezca la controversia.

---

<sup>76</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* op. cit. Pág. 319. Al respecto, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, diferencia entre *“la <<res dubia>> –es decir, la situación de inseguridad de las partes respecto de la certeza de sus alegaciones respecto a las circunstancias fácticas o a la regulación jurídica – y la <<res litigiosa>> – en que es el litigio o controversia lo que provoca la incertidumbre sobre el resultado de unas pretensiones sin perjuicio de que las partes tengan certeza, incluso absoluta, sobre dichas pretensiones respectivas –*. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: *“Las actas de la inspección tributaria: las actas con acuerdo”* en la obra colectiva *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2004. Pág. 623.

<sup>77</sup> Véase la relación jurisprudencial que realiza CORBAL FERNÁNDEZ, J.: *“Capítulo Primero...”* op. cit. Págs. 85 a 87.

<sup>78</sup> En este sentido, DÍEZ-PICAZO y GULLÓN BALLESTEROS señalan que *“la duda se origina por la controversia, de ella nace, o si se quiere, de las contradictorias pretensiones de las partes”*. DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistemas de Derecho...* op. cit. Pág. 437. Por su especial enfoque conviene también citar a OGAYAR AYLLON, quien matiza que *“para que exista transacción han de existir pretensiones contrarias, motivadas por una incertidumbre jurídica, bien porque de verdad el posible derecho de las partes sea incierto o dudoso objetivamente, o porque aquellos estiman que a su juicio hay incertidumbre, aunque en realidad no la haya. Basta que las partes tengan diferentes criterios sobre una determinada relación jurídica, para que ésta se presente como dudosa, y sin tales diferencias no es posible que exista transacción”*. OGAYAR AYLLON, T.: *“Artículos 1.809 a...”*. op. cit. Pág. 17.

Tesis que parece avalar la STS de 21 de octubre de 1977 (Considerando segundo), al señalar como uno de los requisitos para constatar la existencia de la transacción la “*realidad de relaciones jurídicas subsistentes entre las partes (S. 18 junio 1968), sobre las que aparezcan incertidumbres, desacuerdo, dudas –SS. 20 octubre 1954 y 23 noviembre 1965 – o disputas (art. 1.815, par. 2º) acerca de los derechos, posiciones o pretensiones que cada una de ellas crea ostentar –SS. 26 abril 1963 –, efecto que por su carácter subjetivo ha de interpretarse no por su valor racional, sino por el real, cualquiera que sea el fundamento de la contradicción o disidencia que le sirva de origen –S. 3 mayo 1958 –*”<sup>79</sup>.

Además de la incertidumbre, es posible incluir dentro de la controversia el *animus transigendi* o, voluntad o intención de las partes de evitar o resolver aquellas desavenencias o incertidumbres que existen sobre la situación o relación jurídica controvertida<sup>80</sup>, sustituyendo de esta manera las obligaciones o derechos modificados o extinguidos por unos nuevos que sean indiscutibles y ciertos que despejen la litigiosidad<sup>81</sup>.

<sup>79</sup> Cfr. entre otras, las STS de 27 de noviembre de 1987, así como la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) del País Vasco de 31 de mayo de 1995, STSJ de las Islas Canarias núm. 138/2000 de 4 de febrero, STSJ de Galicia de 17 de octubre 2008.

<sup>80</sup> La STS de 21 de octubre de 1977, anteriormente citada, incluye como segundo requisito de la transacción la “*intención de los contratantes de poner término a semejante inseguridad, dando fijeza a sus respectivos derechos, mediante la terminación del litigio a que se hallen sometidos, o deseo (<<timor litis>>) de evitar la provocación de un pleito –SS. 10 abril 1964, 6 noviembre 1965, 10 julio 1968 y 4 noviembre 1969 – aún cuando la amenaza de su iniciación no sea inminente –S. 8 marzo 1962 –*”. Cfr. entre otras, STS de 27 de noviembre de 1987.

<sup>81</sup> Así se ha manifestado, entre otros, OGAYAR AYLLON para quien “*el contrato transaccional produce dos consecuencias: una, la extinción <<ipso facto>> de los derechos y acciones que motivan la transacción, y otra, el nacimiento o creación de nuevos vínculos y obligaciones en sustitución de los extinguidos. El mecanismo esencial de la transacción radica en la renuncia o una prestación, que produce la liberación de un derecho contrario (reconocimiento), y por otra parte del titular de ese derecho contrario hay otra renuncia a su pretensión, que produce igualmente la liberación del derecho primeramente considerado*”. OGAYAR AYLLON, T.: “Artículos 1.809 a...”. *op. cit.* Pág. 18. Vid. también, DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistemas de Derecho... op. cit.* Págs. 438 y 439; TAMAYO HAYA, S.: *El contrato de transacción*. Thomson-Civitas. Madrid. 2003. Págs. 316 y 319.

Y esa nueva situación que elimina la controversia se conseguirá mediante el segundo de los requisitos que aludíamos líneas más arriba, es decir, las concesiones recíprocas (*aliquo dato, aliquo retento*) de los sujetos que contratan, y que se encuentran simbolizadas en el precepto normativo en el dar, prometer o retener (*aliquid hinc inde batum, vel promissum, vel retetum*) alguna cosa, concesiones que han sido definidas por CORBAL FERNÁNDEZ como “*el elemento instrumental o medial que las partes convienen para superar las divergencias existentes entre ellas. Significa que cada contratante (paciente) ha de hacer alguna concesión*”<sup>82</sup>.

Por tanto, el sacrificio de las pretensiones por las partes en la controversia será el medio para conseguir el fin que se persigue mediante la transacción, ya que si no existe dicho sacrificio lo que realmente existiría sería una mera renuncia<sup>83</sup>; no obstante, nada expresa el precepto sobre la recíproca concesión que efectivamente han de realizarse, por lo que no habrá obligación de que esas concesiones sean perfectamente equivalentes ya que como bien indican DÍEZ-PICAZO y GULLÓN BALLESTEROS, “*lo mismo pueden ser las pretensiones aludidas en la controversia, que otro derecho que no ha entrado en la discusión*”,<sup>84</sup> siempre, claro está, tengan la finalidad de eliminar o evitar la controversia.

El TS ratifica los argumentos anteriormente esgrimidos al considerar que las “*recíprocas concesiones por parte de los interesados de modo que cada uno de ellos, dando, reteniendo o prometiendo, alguna cosa <<aliquo dato, aliquo retento>> sufra algún sacrificio, de forma definitiva y no provisional (S. 3 mayo 1972, sin lo cual este tipo de*

<sup>82</sup> CORBAL FERNÁNDEZ, J.: “Capítulo Primero...” *op. cit.* Pág. 88.

<sup>83</sup> OGAYAR AYLLON, T.: “Artículos 1.809 a...” *op. cit.* Pág. 4.

<sup>84</sup> Matizan, además, estos autores que “*las recíprocas concesiones en cualquier caso afectan total o parcialmente a pretensiones mantenidas por las partes, o si se quiere, a los derechos que han alegado en la controversia, inciertos en el sentido de que su existencia no es objetiva, sino sólo afirmada por los interesados*”. DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistemas de Derecho...* *op. cit.* Págs. 437 y 438.

*concesiones no es concebible (<<transactio nullo dato vel retento seu promisso minime procedit>> Ley primera, Título XV, Libro II del Digesto) y sin que sea indispensable, la igualdad absoluta de los acuerdos adoptados ni la paridad de las concesiones –SS. 14 marzo 1955 y 10 abril 1964 –, puesto que las mismas pueden consistir en la simple renuncia de un derecho por parte de uno de los contratantes (S. 8 marzo 1962)”<sup>85</sup>.*

Esbozadas las notas definitorias que componen la figura de la transacción civil, corresponde ahora cotejarlas con las características propias de la figura de las actas con acuerdo, y así dilucidar si este instituto específico tributario posee naturaleza transaccional.

Es la propia nomenclatura legal de la figura de las actas con acuerdo, la que en un primer momento nos induce a presuponer que las mismas pueden encajar dentro de la figura transaccional, al igual que sucedió en el Dictamen 1403/2003 de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria<sup>86</sup>, al afirmar “*su proximidad a una forma de transacción (distinta de las reconocidas)*”. Pero nada más lejos de la realidad, puesto que el encaje deberá realizarse mediante la comparabilidad y compatibilidad de las notas que definen y caracterizan ambas figuras, y no sobre la base de la denominación legal.

Atendiendo pues, a las notas características de la transacción, comprobamos en primer lugar que en las actas con acuerdo puede haber un conflicto de pretensiones entre la Administración y el contribuyente sobre la determinación del presupuesto de hecho del tributo como consecuencia de la utilización, por parte de las normas tributarias de conceptos jurídicos indeterminados que, o bien se refieren a elementos contenidos en la Ley cuyos límites no aparecen del todo detallados, o bien, permiten cierto

---

<sup>85</sup> STS de 21 de octubre de 1977.

<sup>86</sup> [http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases\\_datos\\_ce/doc.php?coleccion=ce&id=2003-1403](http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos_ce/doc.php?coleccion=ce&id=2003-1403).

margen de apreciación, pero cuyo empleo es susceptible de derivar en una controversia, por lo que para evitar la apertura de la vía de impugnación<sup>87</sup>, el legislador va a permitir participar al sujeto pasivo en la determinación del crédito tributario, con el objetivo de que ambas partes, de común acuerdo, eliminen la incertidumbre que genera la interpretación de dicho concepto jurídico indeterminado.

No obstante, consideramos que ese intento por acercar las posiciones de la Administración y del contribuyente, no tiene por finalidad evitar un posible conflicto entre ellas, sino que más bien pretende despejar las incertidumbres existentes en la determinación de la obligación tributaria, dotando *“de certeza a un hecho o situación incierta”*<sup>88</sup>, no a través de la voluntad de las partes sino por medio de los elementos que se derivan de lo regulado por la norma jurídica. Y es que como bien indica ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, opinión a la cual nos adherimos, *“la tesis transaccionalista parte de un grave error de planteamiento, cual es admitir que el órgano de inspección negocia con el sujeto pasivo los datos de hecho, las bases imponibles, la apreciación de las infracciones y los demás elementos integrantes del acta”*, pero cuando actúa un órgano de inspección, lo que realmente hace es ejercitar *“una competencia que ostenta en virtud de la correspondiente habilitación legal”* la cual *“está configurada por Ley”*, por lo que *“no puede actuar más que para aquello a lo que está habilitado, salvo que se quiera incurrir en incompetencia y, en definitiva, en una transgresión del principio de legalidad”*<sup>89</sup>.

En segundo lugar, y dada la estructura de la transacción, debe producirse unas recíprocas concesiones entre Administración y

---

<sup>87</sup> Conviene recordar que la Exposición de Motivos de la LGT configura a este tipo de actas como *“un instrumento al servicio del objetivo de reducir la conflictividad en el ámbito tributario”*.

<sup>88</sup> DE PALMA DE TESO, A.: *“Las técnicas convencionales...”*. *Alternativas convencionales... op. cit.* Pág. 30.

<sup>89</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de... op. cit.* Págs. 368 y 369.

contribuyente (recíproco sacrificio de las partes intervinientes) referidas a determinados aspectos ambiguos de la obligación tributaria.

En este sentido, el contribuyente a través del intercambio de propuestas con la Administración con la finalidad de regularizar su situación tributaria, a través de la eliminación de la incertidumbre generada por el concepto normativo indeterminado, puede, o bien prestar su conformidad<sup>90</sup>, aceptando con ello la propuesta de liquidación, o por el contrario, rechazarla.

Así las cosas, la firma por parte del sujeto pasivo de un acta con acuerdo supondrá para este, no sólo el beneficio de una regularización inmediata de su situación tributaria, convirtiéndose en definitiva la liquidación, sino además, beneficiarse de la reducción en la sanción en el cincuenta por ciento que el artículo 188.1 LGT prevé. Pero a cambio,

---

<sup>90</sup> Un sector de la doctrina ha sostenido que la conformidad prestada por el obligado tributario al acta de la Inspección constituye una auténtica transacción tributaria. Así, en este sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA señalaba “una transacción <<sui generis>> entre la Administración representada por la Inspección y el contribuyente”, la cual tendrá lugar “cuando el contribuyente acepta el fallo de la Administración, esto es, cuando los hechos han sido calificados tributariamente”, porque “hasta entonces sólo existen potenciales pretensiones por parte del Estado”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La llamada acta de invitación”. *La acción administrativa y fiscal*. Núm. 381. 1948. Pág. 4. En el mismo sentido, ROSEMBUJ ERUJIMOVICH manifiesta que “el acuerdo o conformidad del particular a la propuesta de liquidación tiene un claro contenido negocial, en virtud del cual queda limitada la provocatio ad opponendum –el derecho del particular a impugnar y discrepar de la resolución administrativa –, mediante un reglamento contractual, en el que coincide en un único acto de voluntad administrativa y la del particular, inspiradas por intereses contrapuestos a la disciplina consensuada de la relación jurídica tributaria y dotadas ambas de poderes análogos, en orden al efecto jurídico”. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: “Inspección. Documentación” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Vol. II. Madrid. 1991. Pág. 1697; Vid. BUSTILLO BOLADO, R. O.: *Convenios y contratos... op. cit.* Pág. 300 y ss.

En contra, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS expresa que “se ha apuntado la posibilidad de los pactos o acuerdos entre el contribuyente pueden contener prestaciones recíprocas y adquirir carácter transaccional, pero ello no debe ser generalizado ante los estrechos límites que se impone a la transacción sobre los derechos de la Hacienda Pública, ni es éste el caso de las actas con acuerdo”. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Las actas de...” *Estudios sobre la... op. cit.* Pág. 622. En el sentido indicado Vid. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 74.

deberá renunciar a la impugnación de la sanción o de la propuesta de liquidación.

Desde la perspectiva de la Administración nos encontramos que, como consecuencia del acuerdo, ésta verá reducido en un cincuenta por ciento el ingreso de la sanción, pero a cambio se asegurará una pronta satisfacción de la obligación tributaria, así como una descongestión tanto de la vía económico-administrativa como de la jurisdicción contencioso-administrativa al renunciar el contribuyente a la impugnación.

En cambio, este planteamiento es más conflictivo de lo que en realidad parece a primera vista, ya que como bien señala NAVARRO EGEA, *“la literalidad de la norma permite, sin embargo, sostener una interpretación diversa, rechazando la existencia de la mencionada reciprocidad de las concesiones realizadas por las partes”*<sup>91</sup>, o dicho en otro sentido, no concurre en las actas con acuerdo, según nuestra opinión, la característica del contrato de transacción de concesiones recíprocas entre las partes, en base a las siguientes consideraciones:

En primer lugar, las menciones contenidas tanto en el artículo 18 LGT al establecer el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, como el artículo 7.3 LGP que impide el pacto y las transacciones sobre los derechos de la Hacienda Pública, restringe de manera sensible la operatividad de estas concesiones recíprocas en particular, de la transacción en general, al no tener plena disposición las partes de sus derechos o relaciones jurídicas.

En segundo lugar, la contraprestación ofrecida por parte de la Administración al obligado tributario, y por ende su propia renuncia, del cincuenta por ciento de la sanción correspondiente, no surge de la propia

---

<sup>91</sup> NAVARRO EGEA, M.: “Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (I)”. *Quincena Fiscal*. Núm. 9. 2001. Pág. 18.

voluntad de las partes, sino que es el propio texto normativo<sup>92</sup> el que prevé este tipo de efectos para el supuesto de que las partes decidan llegar a cabo una regularización tributaria mediante este tipo de actas.

Por el contrario, coincidimos con BILBAO ESTRADA cuando señala que *“la renuncia a la impugnación de las mismas por parte del contribuyente, sí constituiría la contraprestación ofrecida en respuesta de la reducción de las sanciones mediante su conformidad con la propuesta de liquidación”* ya que la misma *“supone un incentivo ofrecido por la Ley al contribuyente para que opte por prestar su conformidad con el fin de asegurar la reducción de la sanción y la eliminación de la controversia, dadas las dificultades y/o molestias que implica la impugnación de la liquidación correspondiente”*<sup>93</sup>.

Y en tercer y último lugar, sobre la base del artículo 101.1 LGT y art. 189.1 RGGIT, el acto de liquidación que se dicte fijando el resultado final no podrá surgir por voluntad de las partes, sino que *“la potestad liquidadora se ejerce siempre mediante un acto administrativo unilateral, de modo que el contribuyente no puede participar en el acto de liquidación propiamente dicho”*<sup>94</sup>.

---

<sup>92</sup> Matiza en este sentido RAMALLO MASSANET que *“la conformidad constituye un acto de adhesión a la propuesta inspectora lo cual provoca un intercambio de beneficios entre ambos sujetos –acreedor y deudor, Administración y contribuyente – cuales son la renuncia a la impugnación y la reducción de sanciones; contraprestaciones recíprocas que son establecidas y creadas por la misma ley”*, por tanto, no será *“el acuerdo de voluntades el que produce el efecto de manera directa e inmediata sino sólo de manera indirecta ya que al adoptar las partes las posiciones que la ley delimita recíprocamente se produce el efecto de manera directa e inmediata sino sólo de manera indirecta ya que al adoptar las partes las posiciones que la ley delimita recíprocamente se produce el efecto que ella también prevé”*. RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 90 y *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 233 y 234. Igual criterio siguen ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 170 y en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 128; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Finalización convencional del...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 195; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Págs. 110 y 111.

<sup>93</sup> *Ibidem.*

<sup>94</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “*Convenios, acuerdos...*”. *Alternativas convencionales... op. cit.* Pág. 369.

En conclusión, el hecho de que el acta con acuerdo no reúna las características esenciales de la figura contractual de la transacción, nos obliga a rechazar su naturaleza jurídica como tal.

## 1.2.- El acta con acuerdo como negocio jurídico de fijación

Como contrapartida a aquellas teorías que consideraban la conformidad del contribuyente como una transacción entre éste y la Administración<sup>95</sup>, surgieron teorías basadas en la concepción de que serán las partes, a través de su autonomía<sup>96</sup>, las que manifestando su voluntad, van a crear, modificar o extinguir una determinada situación jurídica, siempre que se cumplan las exigencias determinadas por una ley para que ello suceda.

Al ser esta declaración de voluntad un requisito esencial para la formación del negocio jurídico, cabe diferenciar, en función del número de partes que la prestan, entre negocios jurídicos unilaterales o plurilaterales. Como bien puede desprenderse de su denominación, los negocios jurídicos unilaterales serán aquellos en los que únicamente habrá una declaración de voluntad por una de las partes; mientras que en los segundos, los negocios jurídicos plurilaterales, serán aquellos en los que existirá el concurso de voluntades de dos o más partes.

---

<sup>95</sup> Cfr. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de... op. cit.* Págs. 373 y 374. En este sentido, PALAO TABOADA declaraba que “junto a la tesis transaccional existen otras posibles construcciones del acuerdo del contribuyente que permiten eludir las objeciones a aquella tesis: es decir, que carece de fundamento el dilema de [...] transacción”. PALAO TABOADA, C.: “Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección”. *Hacienda Pública Española*. Núm. 21. 1973. Pág. 172.

<sup>96</sup> El artículo 1.255 CC define la autonomía de las partes al manifestar que “los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condicione que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, la moral ni al orden público”.

Si consideramos que en las actas con acuerdo, la función del obligado tributario no sólo se limita a aceptar la propuesta que le realiza el órgano inspector actuario, sino que por el contrario, aquél va a tener una participación mucho más activa con la finalidad de lograr junto a la Administración los objetivos que la ley marca, ello nos obliga a considerar que entre ambas partes existirá una negociación que se manifestará a través de un negocio jurídico bilateral y, más concretamente, de fijación, al considerarse ésta una categoría que parece englobar a todos aquellos negocios jurídicos bilaterales que tienen como fin común la determinación conjunta de situaciones jurídicas inciertas<sup>97</sup>.

DE PALMA DE TESO conceptuaba al negocio jurídico de fijación como *“el acuerdo mediante el que las partes buscan dar certeza a hechos o situaciones, o hacer incontrovertidas relaciones jurídicas que antes se hallaban inciertas por cualquier motivo”*<sup>98</sup>.

Concretamente, nos encontramos ante un instituto con el que las partes buscan fijar, aclarar o determinar de manera consensuada la existencia, el contenido y los límites de una determinada situación o apreciación jurídica que ha devenido incierta, por lo que con el fin de evitar un posible litigio, tratarán de aclarar la divergencia concretándola. En consecuencia, la fijación será *“una verdadera declaración de voluntad*

---

<sup>97</sup> GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Págs. 81 y 82.

<sup>98</sup> DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 279. En línea con lo expuesto, en otra obra, esta autora matizaba que *“el negocio de fijación o de verificación tiene por objeto dar certeza a hechos o situaciones inciertas, eliminar una incertidumbre. Las partes de común acuerdo dotan de certeza a un hecho o situación incierta. En este caso no hay recíprocas concesiones. Así, en aquellos casos en que las normas administrativas utilicen conceptos jurídicos indeterminados que permitan cierto margen de apreciación o se refieran a una esfera de la realidad cuyos límites no aparezcan bien precisados, las partes podrán celebrar un negocio de fijación. Mediante el negocio de fijación las partes verifican en común el alcance y significado del concepto y eliminan así la incertidumbre que genera la interpretación de un concepto normativo indeterminado. Por tanto, con posterioridad no podrán cuestionar o discutir el alcance que ellas han atribuido al concepto”*. DE PALMA DE TESO, A.: *“Las técnicas convencionales...”*. *Alternativas convencionales... op. cit.* Pág. 30. En el mismo sentido, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 77.

y *no de conocimiento*”<sup>99</sup> destinada a fijar o determinar entre las partes los elementos inciertos de una manera clara e indiscutible.

Como puede observarse, el negocio jurídico de fijación guarda cierta similitud con la transacción, en el sentido de que una relación o situación jurídica que antes se presentaba como incierta, pasa a convertirse en cierta y despojada de toda litigiosidad. No obstante, ambas figuras guardan ciertas diferencias: así, mientras que en la transacción, las partes “*no pretenden descubrir la verdadera realidad de los hechos, sino únicamente evitar los inconvenientes de todo proceso judicial*”<sup>100</sup> modificando, extinguiendo o sustituyendo la situación incierta por una nueva y cierta en la que las partes se hacen recíprocas concesiones<sup>101</sup>, en el negocio jurídico de fijación, al aclarar los puntos inciertos, la “*situación jurídica permanece idéntica, si bien aclarada*”<sup>102</sup>, sin que se dé para ello el requisito de las recíprocas concesiones.

Tal y como lo acabamos de formular, el acomodo de esta categoría jurídica atípica dentro de nuestro ámbito específico de estudio, parece perfectamente viable si atendemos a la finalidad de estos negocios jurídicos de fijación.

---

<sup>99</sup> PALAO TABOADA, C.: “Naturaleza y efectos...”. *op. cit.* Pág. 172.

<sup>100</sup> TAMAYO HAYA, S.: *El contrato de...* *op. cit.* Pág. 317.

<sup>101</sup> En este sentido, DÍEZ PICAZO Y GULLÓN BALLESTEROS manifiestan que “*ambas partes renuncian a sus pretensiones, a cambio de eliminar la relación jurídica de donde provenía la controversia y crear otra nueva, o bien, simplemente, modificando la existente*”, señalando además que “*la novación extintiva o modificativa se hace con el fin de acabar una controversia*”. DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistemas de Derecho...* *op. cit.* Págs. 438 y 439. Para OGAYAR AYLLON, “*presupuesta la controversia de las partes, sus diferencias en valorar la relación jurídica existente entre ellas, se proponen éstas con la transacción eliminar la incertidumbre, sustituyendo la relación dudosa por una que sea para ellas cierta e incontestable*”. OGAYAR AYLLON, T.: “Artículos 1.809 a...”. *op. cit.* Pág. 18. Cfr. también, CORBAL FERNÁNDEZ, J.: “Capítulo Primero...” *op. cit.* Pág. 90 y TAMAYO HAYA, S.: *El contrato de...* *op. cit.* Págs. 316 a 319.

<sup>102</sup> CORBAL FERNÁNDEZ, J.: “Capítulo Primero...” *op. cit.* Pág. 90. De igual manera, DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistemas de Derecho...* *op. cit.* Pág. 439.

De esta manera, observamos como la propia Ley es la que, con el objetivo de tratar de evitar o eliminar una situación posible de controversia futura, va a permitir que el obligado tributario determine, precise y delimite junto al órgano inspector actuario, a través de un acercamiento de voluntades, aquellos presupuestos de hecho configuradores de la obligación tributaria que deben ser valorados, estimados o medidos ante una imprecisión normativa o dificultades en la apreciación de cuestiones técnicas para la correcta aplicación de la norma al caso concreto; colaborando de esta manera el contribuyente, dentro de los contornos que la propia ley marca, en el ámbito de discrecionalidad técnica que tradicionalmente a correspondido decidir o fijar de forma unilateral a la Administración, por lo que en palabras de PALAO TABOADA, “*el acta que ha recibido la conformidad del contribuyente es un verdadero acto de determinación, fijación, definitiva o comprobación de los elementos necesarios para la aplicación del impuesto*”<sup>103</sup>.

No obstante, consideramos que esta proyección de la voluntad de las partes tendente a eliminar la incertidumbre derivada de la apreciación, valoración o cuantificación de las situaciones jurídicas inciertas que les afectan, con el objetivo de aportarles certeza en aras de evitar posibles controversias, llevará implícito la intención de las partes de considerar vinculante lo acordado, convirtiéndose de esta manera en uno de los principales problemas a la hora de integrar la figura de las actas con acuerdo dentro de los negocios jurídicos de fijación.

Así, desde esta perspectiva, descartamos la interpretación del hecho de configurar a la figura de las actas con acuerdo como un negocio jurídico de fijación; y lo hacemos sobre la base de que el acto jurídico formado por la convergencia de voluntades entre Administración y contribuyente pone de manifiesto, al menos mentalmente, un cierto carácter negocial, en la medida en que su eficacia vinculante no se rige por lo establecido por la ley sino por el concurso de apreciaciones de las partes, lo que a su vez

---

<sup>103</sup> PALAO TABOADA, C.: “Naturaleza y efectos...”. *op. cit.* Pág. 174.

constituye una manifestación de la autonomía privada de obligarse sobre un ámbito, el de la indisponibilidad de la obligación tributaria, que no puede reconocerse a ninguna de las partes; y de hacerlo, es decir, si se le dota a las partes con una fuerza jurídica de naturaleza negocial en dicho ámbito, ello sería completamente incoherente con el principio de legalidad que prevalece en el ordenamiento tributario, tal y como tendremos oportunidad de apreciar en el Capítulo II de este trabajo de investigación.

El otro problema que observamos, es que el negocio jurídico de fijación es una categoría atípica de construcción doctrinal<sup>104</sup> carente de respaldo normativo, lo que impide considerarla como figura autónoma capaz de atribuir naturaleza jurídica a la figura de las actas con acuerdo<sup>105</sup>. Cuestión que no será óbice para integrar alguno de sus rasgos característicos en otra figura que posteriormente analizaremos con el título acuerdo procedimental<sup>106</sup>, figura con la que guarda gran similitud.

---

<sup>104</sup> Entre los autores que juzgan esta figura como instituto autónomo con plena vigencia en nuestro ordenamiento, a pesar de la ausencia de respaldo normativo, cabe destacar, entre otros, MANTEO SAÉNZ, A.: “Inspección. Documentación” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. op. cit.* Pág. 1.713; DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Págs. 276 y ss.; CALVO ORTEGA, R.: “La nueva Ley General Tributaria y sus retos”. *Revista de contabilidad y tributación: comentarios y casos prácticos.* Núm. 238. 2003. Pág. 16; CALVO VERGEZ, J.: “los acuerdos fiscales en el Derecho Tributario. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios en el Proyecto de Ley para la Reforma de la Ley General Tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales”. *Revista de contabilidad y tributación: comentarios y casos prácticos.* Núm. 249. 2003. Pág. 140; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 335.

<sup>105</sup> Cfr. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, quien siguiendo las reflexiones de GULLÓN BALLESTEROS, indica que “*el problema reside en que el negocio de fijación no es más que una construcción dogmática, llevada a cabo para englobar bajo un mismo término diversas fórmulas cuya causa común reside en la aclaración de relaciones jurídicas inseguras*”. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Págs. 81 y 82.

<sup>106</sup> Entendiendo por tal a “*todo tipo de negocio bilateral de Derecho administrativo celebrado, entre la Administración actuante y el interesado/s, en el marco de un procedimiento a través del que se ejercita determinada potestad administrativa en el ámbito de la discrecionalidad*”. DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 246.

## 2.- Teoría unilateralista o iuspublicista. El acta con acuerdo como acto administrativo unilateral

Tras exponer las teorías contractualistas, corresponde ahora contraponer estas concepciones a su antónimo, es decir, a la teoría unilateralista o *iuspublicista*, en virtud de la cual se postula la existencia de un acto administrativo unilateral de imposición, derivado de la concepción unilateral que conlleva la actividad de aplicación del tributo, a la que el contribuyente prestará su conformidad con la intención de convertirlo en definitivo<sup>107</sup>.

Como podemos vislumbrar en esta breve consideración preliminar, esta teoría unilateralista o *iuspublicista* intenta aislar la participación del obligado tributario en la formación del tributo y, así, eliminar cualquier presunción de negociación por parte de la Administración y del sujeto pasivo en aras a determinar de forma consensuada la obligación tributaria.

En consecuencia, en base a esta concepción, estaremos en presencia de dos actos unilaterales autónomos e independientes representados, por un lado, por el acto administrativo de liquidación, y por el otro, por la conformidad del obligado tributario.

Respecto al primero de los actos mencionados, los artículos 53 y siguientes de la LRJAP-PAC, define como actos administrativos aquellos que deben ser dictados por el órgano competente mediante el procedimiento legalmente establecido y su contenido ajustado a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico.

---

<sup>107</sup> BILBAO ESTRADA, clarifica esta cuestión matizando que “*la actividad dirigida a la determinación de la base imponible u otro elemento de cuantificación de la obligación tributaria es recompensado en un acto unilateral caracterizado por el ulterior consentimiento del contribuyente al quantum del tributo*”, por lo que “*de este modo, la concepción privatista cedería el puesto a una visión iuspublicista, consagrando el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y el principio de legalidad como los dos grandes pilares del Derecho tributario*”. BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* op. cit. Págs. 315 y 316.

Abundando en esta idea, el artículo 101 LGT, en su apartado primero, define la liquidación tributaria como *“el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria”*, acentuando en su párrafo segundo que, *“la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, soluciones o cualquier otro documento”*.

Así expuesto, el acto de liquidación sería, de manera muy general, una declaración de voluntad realizada de manera exclusiva por la Administración en el ejercicio de una potestad administrativa consistente en cuantificar de manera unilateral el tributo dentro de los límites que le marca el ordenamiento jurídico en general, y la normativa tributaria en particular.

De este modo, el obligado tributario permanecerá ajeno al cálculo del tributo, tal y como señala indirectamente el artículo 101.1 LGT cuando establece que *“la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios”*, poniéndose con ello de manifiesto que el acto administrativo de liquidación es el reflejo de una declaración imperativa de la cuantía de la deuda tributaria y de su exigibilidad.

Una vez que el órgano administrativo, en base a los datos obtenidos en el procedimiento de investigación, dicte la propuesta de regularización tributaria, será cuando se produzca la manifestación de voluntad del obligado tributario, quién a través de su conformidad aceptará o no la regularización del tributo realizado por la Administración.

Al respecto, CALERO RODRÍGUEZ señala que “*la conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección es un acto jurídico del administrado, por el que se adhiere a todo o parte del contenido de un acto de instrucción formulado por el órgano de la Inspección de los tributos*”, por lo que el sujeto pasivo, al expresar su conformidad, “*no está negociando o conviniendo con el órgano inspector los extremos que han de constar en el acta, sino que simplemente se adhiere a lo determinado unilateralmente por el órgano administrativo*”<sup>108</sup>.

De esta forma, nos encontraríamos ante un acto unilateral por parte del contribuyente, que con el fin de convertir en definitiva la propuesta realizada por la Administración y beneficiarse de la reducción en la sanción que la ley le tiene reconocido, otorgará o prestará su consentimiento al contenido total del acto de liquidación, adhiriéndose de esta manera a la determinación que de su situación tributaria ha realizado el correspondiente órgano inspector.

En definitiva, se evidencia un acto administrativo de liquidación y una conformidad del contribuyente, actos que aunque son necesarios para convertir en definitiva la liquidación, son actos autónomos e independientes, porque como bien expresa BILBAO ESTRADA, “*la conformidad no sería el presupuesto de la manifestación de voluntad de la Administración, sino que ésta encontraría su justificación y fundamento jurídico en la potestad de liquidación atribuida a la misma*”, razón por la

---

<sup>108</sup> Resalta además el citado autor que “*tampoco puede afirmarse que por esta adhesión, el sujeto pasivo esté confesando sobre esos elementos determinados por el inspector, pues la adhesión la puede expresar un representante del sujeto pasivo, y sabido es que la confesión ha de versar sobre los hechos propios; y porque además la adhesión no sólo se refiere a hechos, sino también a consecuencias jurídicas de los hechos*”. CALERO RODRÍGUEZ, J. R.: “La conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección” en la obra colectiva *Estudios de derecho tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979. Págs. 1.447 y 1.448.

En este sentido NAVARRO EGEA matiza que la conformidad es aquel “*acto jurídico del obligado tributario que se corresponde con una declaración de voluntad mediante la cual acepta la propuesta presentada por el órgano competente y se somete al cumplimiento de las consecuencias jurídicas previstas por la norma tributaria*”. NAVARRO EGEA, M.: “Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II)”. *Quincena Fiscal*. Núm. 10. 2001. Págs. 19 y 20.

cual, “*el contribuyente podrá prestar su adhesión o no a la propuesta administrativa, pero sin que ambos actos constituyan una unidad, dado que ésta es eventual y no necesaria para la validez del acto*”<sup>109</sup>.

Aunque si bien es cierto que el procedimiento inspector acaba mediante un acto administrativo unilateral resolutorio o acto de liquidación, al que el contribuyente se ha adherido firmando en conformidad, consideramos que esta concepción no se ajusta a la naturaleza jurídica de las actas con acuerdo, porque como bien indica ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, “*para llegar a la adopción del acto definitivo –acto de liquidación –, se han de producir una pluralidad de actos en los que intervienen distintos sujetos que tienden a preparar o ilustrar al órgano decisor para que adopte un acto o resolución final con base en todas las actuaciones llevadas a cabo*”<sup>110</sup>, o dicho de otra manera, no podemos negar la participación activa del contribuyente en la determinación de su situación tributaria, como iremos viendo, ante la existencia de una incerteza jurídica en una fase previa al acto administrativo unilateral e imperativo de liquidación.

### **3.- Teoría que se propone: las actas con acuerdo como acuerdo procedimental preparatorio**

Expuestas las principales teorías que giran en torno a la naturaleza jurídica del acuerdo y, a pesar de haber manifestado nuestra opinión en cada una de ellas conforme se iban analizando al trasladarlas a la figura específica de las actas con acuerdo, consideramos que ha llegado el momento oportuno de referirnos a aquella tesis con la que nuestro punto de vista es más afín.

---

<sup>109</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* op. cit. Pág. 316.

<sup>110</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de...* op. cit. Pág. 381.

Es justo y preciso decir que toda la doctrina citada hasta el momento se apoya en las anteriores teorías para determinar la naturaleza jurídica de las actas de conformidad, atribuyendo a la manifestación de voluntad del contribuyente la consideración, o bien de un negocio jurídico (de transacción o de fijación), o bien la existencia de un acto administrativo al que el contribuyente se adhiere con su conformidad.

Sin embargo, para determinar la naturaleza jurídica de las actas con acuerdo, consideramos insuficientes las anteriores concepciones, porque creemos que en este caso particular nos encontramos ante una figura “*de naturaleza híbrida entre un acto administrativo unilateral de rectificación al que el contribuyente presta su adhesión y la controversia de carácter dialogante entre Fisco y contribuyente previa a la formalización unilateral*”<sup>111</sup>, por lo que ante esta unión de elementos dispares, “*creemos necesario recurrir a una combinación de ambas teorías para dilucidar la existencia de un acuerdo así como su eventual relación e integración con el posterior acta y liquidación administrativa*”<sup>112</sup>.

Y es que, tanto el propio *nomen iuris*, así como la configuración normativa que el legislador ha atribuido en la LGT a la figura de las actas con acuerdo, nos lleva a pensar que realmente estamos en presencia de un acuerdo entre Administración y contribuyente, quienes tras observar una incerteza jurídica, van a determinar la obligación tributaria de éste último; acuerdo que se integrará en un acta de la Inspección de los Tributos preparatoria del posterior acto administrativo unilateral de liquidación<sup>113</sup>.

---

<sup>111</sup> Es mas, para SERRANO ANTÓN, “*en la fase previa al dialogo, se puede llegar a un cierto compromiso para la formación de la comprobación*”. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 42.

<sup>112</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 307.

<sup>113</sup> Como acertadamente pone de relieve ZORNOZA PÉREZ, “*el hecho de que su aprobación final tenga lugar a través de un acto unilateral de la Administración, de auténtico acto administrativo, no debe hacer perder de vista la existencia de convenio preparatorio que termina por determinar el posterior contenido del correspondiente acto*”. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 171 y en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 129. Igual criterio siguen, entre otros, DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 212; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Técnicas

Nos encontramos, por tanto, ante una figura que refleja la tendencia de la Administración a dar mayor cabida a la voluntad de los contribuyentes en la formación de actos que tradicionalmente se han caracterizado por su unilateralidad administrativa, o dicho en palabras de SÁNCHEZ MORÓN, *“la Administración se va transformando en una organización más dialogante, más abierta a la participación y a la negociación con los ciudadanos, más dúctil y menos autoritaria, aún sin que esto presuponga la pérdida de sus prerrogativas”*<sup>114</sup>.

Por tanto, en base a esta concepción, nos encontraríamos en primer lugar ante un acuerdo procedimental, definido por DE PALMA DE TESO como *“un negocio jurídico bilateral o plurilateral de Derecho administrativo celebrado en el marco de un procedimiento”*, concretamente un procedimiento inspector, *“a través de una potestad administrativa discrecional de forma paccionada, o para definir y valorar de forma concorde algún elemento incierto del supuesto de hecho normativo”* y a través del cual las partes *“pueden interpretar, definir o valorar en común los conceptos normativos indeterminados o elementos del supuesto de hecho que no tengan una expresión concreta y cuantificable”*, por lo que, en conclusión, *“el acuerdo procedimental tiene*

---

convencionales...”. *op. cit.* Pág. 20; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* *op. cit.* Pág. 307.

<sup>114</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M.: *“La terminación convencional...” Convención y arbitraje...* *op. cit.* Pág. 81. De esta misma opinión es ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, quien al respecto opina que *“la Administración renuncia cada vez más a hacer valer imperativamente y unilateralmente sus poderes y se avendría a cooperar con los particulares destinatarios de la aplicación concreta de los mismos, ganando, en cambio, una colaboración activa de los administrados más beneficiosa que la pasiva y resignada, cuando no eludida sumisión”*. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de...* *op. cit.* Pág. 398.

Por su especial enfoque, merece citar a ZORNOZA PÉREZ, para quien *“su empleo puede relacionarse con una tendencia más general a la renuncia por parte de la Administración a hacer valer sus poderes de forma imperativa y unilateral, para avenirse a convenir con los particulares la aplicación concreta de los mismos y obtener así su colaboración activa en la consecución de los fines de interés general que le son propios”*. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *“Convenios, acuerdos...”*. *Alternativas convencionales...* *op. cit.* Pág. 361.

*por objeto el ejercicio paccionado de la discrecionalidad, entendida esta en sentido amplio*”<sup>115</sup>.

En base a este concepto, y a tenor de la configuración normativa de la figura en cuestión, podemos afirmar que en aquellos casos de incertidumbre<sup>116</sup> en materia de cuantificación de la obligación tributaria, la participación del contribuyente en la formación de su contenido va a ir más allá del simple hecho de aportar aquella información o documentación de carácter tributario que sirva de base al órgano inspector para dictar la posterior resolución unilateral; porque realmente ante estos casos de incertidumbre que dan lugar a una discrecionalidad técnica, la convergencia de voluntades (Administración y contribuyente) con la finalidad de alcanzar un acuerdo, será decisiva para fijar de forma consensual<sup>117</sup> la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, la valoración o cuantificación de un concreto bien, o la apreciación de los hechos para una correcta aplicación de la norma tributaria, y así otorgar

<sup>115</sup> DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Págs. 246 y 247. De forma muy similar, *Vid.* DE PALMA DE TESO, A.: “Las técnicas convencionales...”. *Alternativas convencionales... op. cit.* Págs. 21 y ss.

<sup>116</sup> PAREJO ALONSO resalta que “*un campo especialmente idóneo para los acuerdos administrativos consensuales es el generado por un grado apreciable de incertidumbre en la aplicación de la normativa pertinente en punto a cuestiones tanto de hecho como de Derecho. Pues es aquí donde la técnica convencional puede más claramente servir a la agilización y eficacia de la actuación administrativa, con simultánea generación de seguridad y estabilidad jurídicas en la relación Administración-ciudadano. Ello siempre que su conclusión se inspire y respete el principio de igualdad y, por tanto, el de tratamiento igual de los ciudadanos en circunstancias análogas. En esta hipótesis, el acuerdo opera como técnica para la creación en el caso de deberes y obligaciones que ya están establecidos por el Derecho objetivo, es decir y en definitiva, de simple ejecución –en términos de fijación de sus términos y condiciones entre la Administración y el ciudadano – de la norma objetiva aplicable. Pero la fijación acordada no puede ir más allá de lo predeterminado por dicha norma, a la que está vinculada la Administración.* PAREJO ALONSO, L.: “El artículo 88...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 46 y 47. Participan de esta idea, entre otros, ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “*Convenios, acuerdos...*”. *Alternativas convencionales... op. cit.* Págs. 371 y 372; NAVARRO EGEA, M.: “El acuerdo como...”. *op. cit.* Pág. 23; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Las actas de...” *Estudios sobre la... op. cit.* Pág. 623.

<sup>117</sup> Para SERRANO ANTÓN “*la participación procedimental es una forma participativa básica consustancial con una concepción moderna del procedimiento, pues es la que favorece el mejor conocimiento y valoración por la autoridad decisoria de los intereses individuales y colectivos, ya que son lo propios interesados los que introducen sus opiniones en el proceso de formación de la decisión*”. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 73.

certeza y seguridad jurídica a esos aspectos controvertidos de la determinación de la deuda tributaria.

En definitiva, estos acuerdos únicamente se referirán “a una obligación ya nacida estableciendo únicamente los términos en que la Ley ha de aplicarse a unos hechos concretos”<sup>118</sup>, acuerdos que al integrarse en un acta de la Inspección de los tributos, se convertirá en un acto administrativo de trámite<sup>119</sup>.

Así se señala indirectamente en el artículo 143 LGT, que tras exponer en su apartado primero que “las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas”, define estas últimas en su apartado segundo como “los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el

<sup>118</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Resolución extrajudicial de conflictos tributarios”. *Quincena Fiscal*. Núm. 3. 2002. Pág. 15.

<sup>119</sup> La consideración del acta como acto de trámite se encuentra respaldada de forma mayoritaria tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. Así, CALERO RODRÍGUEZ señala que “dentro de la categoría de actos de trámite, podemos subcalificar las actas de inspección como propuestas, que son aquellos actos redactados por el órgano administrativo con competencia para la tramitación del asunto, una vez que en el expediente se han reunido los datos y elementos de juicio necesarios”. CALERO RODRÍGUEZ, J. R.: “La conformidad del...” *Estudios de derecho... op. cit.* Págs. 1.446 y 1.447. Cfr. además, entre muchos otros, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de... op. cit.* Págs. 381 y ss.; SOLER ROCH, M. T.: Prólogo al libro MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 13.

Entre la jurisprudencia, la STS de 2 de octubre de 1989 (FD 3º) indica que “los documentos que recogen la acción inspectora –diligencias, actas, informes y comunicaciones a los inspeccionados y órganos de gestión tributaria – no son resoluciones administrativas de carácter definitivo, sino actos de trámite que no deciden el fondo del asunto ni siquiera indirectamente [...] Y es que, en definitiva, en este ámbito tan sólo la liquidación tributaria que pone fin al procedimiento [...] y constituye el título para la exigibilidad de la deuda tributaria, liquidación en la que podrá o no recogerse la propuesta en el Acta de la Inspección, ya que la misma se inserta en el simple desarrollo de una función informativa de la Hacienda Pública consistente en la investigación para comprobar los elementos determinantes de la deuda tributaria, actividad pues puramente instrumental dirigida a los órganos [...] decisivos de los que habrá que emanar la liquidación”, matizando la STS de 23 de abril de 1992 (FD 4º) que los actos de trámite “son todos aquellos carentes de sustantividad en materia decisoria transcendental, como simples eslabones del procedimiento, sin individualidad propia, al ser absorbida por la unidad del mismo”. Cfr. entre muchas otras, las SSTs de 3 de octubre de 1988; de 13 de febrero de 1991; de 20 de junio de 2002; de 15 de febrero de 2003; así como las Sentencias de la Audiencia Nacional (en adelante SAN) de 15 de marzo de 1994; de 17 de mayo de 1994; de 27 de febrero de 1995; de 24 de octubre de 1995.

*resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regulación que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma”.*

De esta definición contenida en el apartado segundo del artículo 143 LGT, se desprenden las tres notas características de las actas:

La primera de ellas es que el acta es un documento público, en la medida en que son extendidas por funcionarios de la Inspección de los Tributos en el ejercicio de sus funciones, por lo que en virtud del artículo 1.218 CC harán *“prueba aún contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste”*.

El segundo rasgo característico es que serán el documento en donde se recogen el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, o dicho en otros términos, se tratan de documentos que se utilizan para dejar constancia de la realización de actuaciones relevantes como la indicación de los elementos esenciales del hecho imponible, su imputación al obligado tributario, así como todas aquellas circunstancias y hechos relevantes para la propuesta de regularización a la vista de dichos resultados.

Y por último, el acta incorporará una propuesta de regularización, nota que permite afirmar la consideración de la misma como un mero acto administrativo de trámite, porque la extensión de la misma no supone en sí la terminación del correspondiente procedimiento inspector, sino la finalización de la fase instructora.

En base a las consideraciones anteriormente formuladas, y conforme a las previsiones contenidas en la LGT, podemos concluir señalando que según nuestra opinión, las actas con acuerdo se encuadran dentro de la categoría jurídica de lo que hemos procedido a denominar *“acuerdo procedimental preparatorio”*, en donde existe un acuerdo destinado a

determinar la obligación tributaria en supuestos de vaguedad normativa o dificultad técnica; acuerdo que no sustituye al acta de la Inspección de los Tributos, sino que se incorpora dentro de la misma como documentación de las actuaciones llevadas a cabo por el equipo, unidad o actuario de inspección fijando la propuesta de liquidación y la cuantía de la deuda tributaria; propuesta que sigue siendo un acto administrativo, aunque de trámite, a la que el contribuyente se adherirá o no mediante su firma en conformidad, y que en ningún momento vinculará a la Administración, puesto que el Inspector Jefe podrá en todo momento apartarse no sólo del acuerdo adoptado, sino también de la propuesta realizada por el Inspector actuario. Por consiguiente, el posterior acto de liquidación seguirá siendo un acto resolutorio administrativo unilateral y no un contrato<sup>120</sup>.

---

<sup>120</sup> Para FERREIRO LAPATZA “*existe una participación en el procedimiento que no tiene carácter contractual, sino que responde a un derecho reconocido por la Ley a los ciudadanos para que éstos puedan actuar en el procedimiento. Dentro de este procedimiento puede tener lugar un acuerdo*”. FERREIRO LAPAZTA, J. J.: “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”. *Quincena Fiscal*. Núm. 9. 2003. Pág. 14.



# CAPÍTULO II: PERSPECTIVA DOGMÁTICA Y CONSTITUCIONAL DE LAS ACTAS CON ACUERDO

---

## I.- Introducción

Sin ser nuestro objetivo primordial el realizar un examen detallado de todos y cada uno de los principios constitucionales tributarios que recoge nuestra Constitución, dedicamos el contenido del presente capítulo a examinar, con la idea de formular un juicio global, acerca de la aplicabilidad y compatibilidad de las actas con acuerdo con alguno<sup>121</sup> de los referidos principios, en cuanto fuentes fundamentales a las que debe ajustarse el resto del ordenamiento jurídico a la hora de interpretar los distintos institutos que dichos principios informan, pues evidentemente ningún sentido tendría establecer una relación entre estos y aquellas si con posterioridad esta conexión no pudiera hacerse valer; lo cual plantea un interesante problema referente a la existencia o no de uno o varios preceptos constitucionales contrarios a su utilización.

---

<sup>121</sup> Obviamente, no todos los preceptos constitucionales tributarios tienen la misma incidencia sobre las actas con acuerdo, por lo que consideramos preciso, por consiguiente, enumerar y exponer, al menos sumariamente, cuáles de los principios constitucionales revisten de mayor relevancia a nuestros efectos.

Los principios constitucionales tributarios pueden describirse como aquellos principios rectores o “*criterios generales, recogidos en la Constitución, que deben orientar y limitar la actuación de los poderes públicos*” en el sistema jurídico-fiscal español. COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S.: “Principios constitucionales del derecho tributario: principios materiales” en AA. VV. *Derecho Tributario. Parte General*. Atelier. Barcelona. 2009. Pág. 116.

Haciendo nuestras las palabras de RODRIGUEZ BEREIJO, podemos afirmar que “*la formulación de los principios constitucionales en materia tributaria contenida en el artículo 31 CE es, pues, un campo de estudio tan trascendental para el jurista como evanescente, en cuanto se encierra en ellos toda la enorme carga de ideales e ideologías*”. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario en la Constitución (Límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”. *Revista Española de Derecho Constitucional*. Núm. 36. 1992. Pág. 24; y “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 100. 1998. Pág. 597.

Por obvio que parezca, y con carácter previo a cualquier comentario, creemos preceptivo señalar que a las actas con acuerdo le resultan directamente aplicables una serie de mandatos y principios de la Constitución. Por lo tanto, es evidente que los principios constitucionales de orden tributario van a cumplir una función negativa en cuanto límite<sup>122</sup> a las actas con acuerdo, al expulsar del ordenamiento jurídico aquellas normas o conductas contrapuestas a los valores superiores propugnados por el Estado de Derecho en el artículo 1 CE, hasta el punto de que consideramos que constituyen “*la atmósfera en que se desarrolla la vida jurídica, el oxígeno que respiran las normas*”<sup>123</sup>.

Así pues, dentro del Título I, denominado de forma genérica “*De los derechos y deberes fundamentales*”, y de manera más concreta en su Capítulo Segundo dedicado a los “*Derechos y libertades*”, y dentro de ésta, en la Sección Segunda de nuestra Constitución, se encuentra ubicado, como un elemento más “*de los derechos y deberes de los ciudadanos*”, el

<sup>122</sup> Entre otros, MARTÍNEZ LAGO señala que “*cuando se habla de límites materiales del poder tributario [...] se está aludiendo a los criterios impuestos constitucionalmente y a los que se ha de amoldar la legislación ordinaria*”. MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 55. 1987. Pág. 396. Para SAINZ DE BUJANDA “*La constitucionalización de una materia, y, por tanto, de la financiera, se traduce técnicamente en el señalamiento de límites materiales al resto de la normativa jurídica y, consiguientemente, al ejercicio del poder que la elabore*”. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense. Madrid. 1993. Pág. 100. En sentido idéntico, ALARCÓN GARCÍA manifiesta que “*en la medida en que son establecidos por la Constitución, a ella deberá amoldarse la legislación financiera ordinaria, así como la actuación de la Administración en la aplicación de la misma*”. ALARCÓN GARCÍA, G.: *Manual del Sistema Fiscal Español*. Thomson. Madrid. 2005. Pág. 27; o MARTÍNEZ LAGO Y GARCÍA DE LA MORA quienes expresan que “*la Constitución es, por tanto, y de manera simultánea, fuente del Derecho y norma que regula las fuentes del Derecho, los modos de producción jurídica*” MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de derecho financiero y tributario*. Iustel. Madrid. 2006. Pág. 67.

<sup>123</sup> En este sentido, aunque refiriéndose a los principios generales del Derecho, como técnica que permite el control jurisdiccional de la administración, se han manifestado, entre otras, las SSTs de 27 de septiembre de 1987; de 30 de abril de 1988; 8 de octubre de 1990; de 27 de marzo de 1991; de 23 de junio de 1992; de 21 de septiembre de 1993; de 21 de febrero de 1994; de 27 de mayo de 1998.

artículo 31<sup>124</sup>, precepto a través del cual se compendian, y a la vez se deducen, los principios constitucionales tributarios, clasificados a su vez en principios materiales<sup>125</sup> (como son los principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad, de no confiscatoriedad), principios de justicia material del gasto público y el principio formal<sup>126</sup> de legalidad tributaria.

La constitucionalización de los principios contenidos en el artículo 31 CE goza de gran relevancia, pues al formar parte de la Sección segunda del Capítulo segundo del Título primero de la Constitución, los principios que en él se contienen vinculan directamente a todos los poderes públicos, tal y como se desprende del artículo 53.1 CE<sup>127</sup>. Esto implica que cualquier

<sup>124</sup> El artículo 31 CE dispone que: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”.

<sup>125</sup> Considerados como aquellos “principios que alertan sobre el contenido sustantivo que debe tener una determinada materia”. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. Madrid. 2008. Pág. 113.

Además, cabe precisar que todos y cada uno de estos principios materiales constituyen fragmentos o elementos individuales del principio constitucional único de Justicia, por lo que para poder comprender cada uno de ellos, deberán de tenerse presente el resto; o dicho en palabras de RODRIGUEZ BEREIJO, “*todos ellos constituyen un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo*”. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario...”. *op. cit.* Págs. 30 y 40; y “Los principios de...”. *op. cit.* Pág. 612.

<sup>126</sup> Definido como aquel por medio del cual se van a “establecer los cauces formales que debe seguir la regulación de la materia en cuestión”. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...* *op. cit.* Pág. 113. En el mismo sentido, COLLADO YURRITA, M. A.: “El principio de reserva de ley tributaria”. *Revista Argentina de Derecho Tributario*. Núm. 14. 2005. Pág. 17.

<sup>127</sup> Dispone el apartado primero del artículo 53 CE que “Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1.a)”.

violación de los mismos permitirá por un lado, la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional<sup>128</sup> cuando atenten contra los mismos una ley o una disposición normativa con fuerza de ley, y por el otro, la inaplicación por parte de los jueces y tribunales<sup>129</sup> cuando la norma que contradice tales principios es de rango inferior a la ley<sup>130</sup>. Ello supone, que estos principios contenidos en el artículo 31 CE, se constituyen de este modo, en reglas de aplicabilidad inmediata con eficacia derogatoria<sup>131</sup>.

<sup>128</sup> El artículo 161 CE en su apartado primero manifiesta que “*El tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio español y es competente para conocer:*

*a) Del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada”.*

<sup>129</sup> Tal y como se desprende del artículo 6 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante LOPJ) al indicar que “*los Jueces y Tribunales no aplicarán los Reglamentos o cualquier otra disposición contrarios a la Constitución, a la Ley o al principio de jerarquía normativa”.*

<sup>130</sup> No obstante, cabe matizar, que ninguno de los principios recogidos en el artículo 31 CE están protegidos por el procedimiento preferente y sumario ante la jurisdicción ordinaria ni por el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional del artículo 161.1.b) CE, procedimiento reservado a “*recabar la tutela de las libertades y derechos fundamentales reconocidos en el artículo 14 y la Sección 1ª del Capítulo Segundo*” de la Constitución (artículo 53.2 CE). *Vid.* RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario...”. *op. cit.* Págs. 23 y 24; y “Los principios de...”. *op. cit.* Pág. 596.

De igual manera *Cfr.* por ejemplo, SSTC núm. 53/1993 de 15 de febrero; núm. 54/1993, de 15 de febrero y núm.159/1997 de 2 de octubre; así como ATC núm. 230/1984, de 11 de abril y núm. 392/1985, de 12 de junio,

<sup>131</sup> Así lo ha puesto de relieve tanto el Tribunal Constitucional en sus sentencias SSTC núm. 4/1981, de 2 de febrero de 1981; núm. 14/1981, de 29 de abril; núm. 16/1982, de 28 de abril; núm. 80/1982, de 20 de diciembre.

De forma unánime, nuestra doctrina científica acepta “*la operatividad inmediata de la Constitución española en la aplicación e interpretación del ordenamiento tributario. La razón de tal operatividad estriba en la existencia de un buen número de preceptos en nuestra Carta Magna que establecen principios y reglas que, según ha entendido la jurisprudencia, son directa e inmediatamente aplicables, por lo que su desconocimiento o preterición por parte de los poderes públicos debe ser subsanada en sede jurisdiccional*”. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 82. 1994. Pág. 265. De igual modo, entre otros, MARTÍNEZ LAGO Y GARCÍA DE LA MORA cuando señalan que “*los principios materiales de justicia financiera que aparecen señalados por el artículo 31 CE, como normas de aplicación inmediata que son, operan como límites materiales para el legislador ordinario, porque afectan al sistema de producción normativa en la órbita financiera y a la capacidad económica de los ciudadanos como fundamento y medida de la tributación, produciendo la consiguiente nulidad de cuantas disposiciones jurídicas contravengan el contenido esencial de tales*

No obstante, aparte de estos principios constitucionales tributarios recogidos en el artículo 31 CE, nos encontramos con una serie de principios de carácter general que se encuentran recogidos de manera explícita o implícita, o bien en la Constitución o bien en leyes ordinarias, y que tienen una especial incidencia en torno a la figura de las actas con acuerdo, como son el principio de seguridad jurídica, el principio de tutela judicial efectiva y el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria; principios que también serán examinados en otro lugar de este trabajo.

De acuerdo con lo señalado hasta el momento, la compatibilidad de la figura de las actas con acuerdo con los principios que se enmarcan en la Constitución, alcanza una relevancia extraordinaria, máxime cuando *“la calificación que de la propia Norma Suprema realiza del Estado como social (Art. 1) parece implicar la aceptación de instrumentos consensuales que posibiliten a la Hacienda Pública el cumplimiento que la nueva concepción le impone, a pesar de la ausencia de mención expresa por su parte a este respecto”*<sup>132</sup>.

Procedamos, por tanto, a examinar a continuación, la existencia de *“conformidad o disconformidad con la Constitución”*<sup>133</sup> de las actas con acuerdo en base a los citados principios constitucionales, a través del estudio individualizado de cada uno de tales principios; lo cual no será óbice para que, en determinadas ocasiones, efectuemos una interpretación

---

*principios”*. MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de derecho... op. cit.* Pág. 73.

<sup>132</sup> GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 98.

Al respecto, SERRANO ANTÓN afirma que *“es racional mantener la válida utilización de las técnicas convencionales y transaccionales en el Derecho tributario, siempre y cuando, se respeten los principios que informan esta rama del Derecho”*. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 59.

<sup>133</sup> Expresión extraída de las SSTC núm. 38/1997, de 27 de febrero (FJ 3º) y núm. 182/1997, de 29 de octubre (FJ 4º).

unitaria y conjunta de las distintas disposiciones constitucionales, ya que lo contrario supondría ignorar la doctrina ratificada por el Tribunal Constitucional, cuando señala que *“los principios constitucionales no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho”*<sup>134</sup>.

## **II.- Compatibilidad de las actas con acuerdo con el principio de capacidad económica**

De entre todos los principios materiales que el artículo 31 CE contiene en su apartado 1, sobresale el principio de capacidad económica o contributiva, en virtud del cual *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo”*, principio que también se ha visto reflejado en el ámbito de la legislación ordinaria a través del artículo 3.1 LGT, al señalar dicho precepto que *“la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos”*.

Del tenor del precepto constitucional podemos constatar una primera aproximación a este principio de capacidad económica, al desprenderse del mismo que dicho principio constituye un instrumento para obtener ingresos suficientes con los que sufragar los gastos públicos, convirtiéndose de esta manera en uno de los principios rectores del sistema tributario, pero sin llegar a ser un criterio absoluto, ya que para su efectividad será necesario el establecimiento de un sistema tributario justo, el cual se hará mediante

---

<sup>134</sup> Vid. SSTC núm. 27/1981, de 20 de julio (FJ 10º); núm. 37/1981, de 16 de noviembre (FJ 1º); núm. 66/1991, de 23 de marzo (FJ 4º); núm. 57/1992, de 9 de abril (FJ 2º).

el respeto a determinados principios constitucionales de Justicia tributaria<sup>135</sup>.

Muchos han sido los significados que se le han querido atribuir al principio de capacidad económica<sup>136</sup>, sin que ninguno de ellos llegara realmente a adquirir una mayoritaria aceptación tanto en la doctrina jurisprudencial como en la científica, lo que nos lleva a la obligación de intentar formular una aproximación previa al significado que la Constitución ha dado a este principio, a través de los dos aspectos (capacidad económica absoluta y relativa) que habitualmente se suelen distinguir dentro del concepto de capacidad económica.

---

<sup>135</sup> Como ha puesto de relieve el propio Tribunal Constitucional, al indicar en su Sentencia núm. 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º) que *“el artículo 31.1 de la Constitución, que al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ciñe esta obligación a unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y las del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad. A diferencia de otras constituciones [señaladamente la alemana Ley Fundamental de Bonn de 1949], la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva, y además lo hace sin agotar en ella –como lo hiciera cierta doctrina– el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. Pero el servicio de esta lógica no asegura por sí solo “un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad” que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran e sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas. Aunque un definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad”*. En este mismo sentido, Cfr., entre otras, las SSTC núm. 182/1997, de 28 de octubre; núm. 37/1987, de 26 de marzo; núm. 221/1992, de 11 de diciembre; núm. 134/1996, de 22 de julio y núm. 173/1996, de 31 de octubre.

<sup>136</sup> En este sentido, puede afirmarse que *“el principio de capacidad económica ha sido sometido, desde sus orígenes en el campo de la ciencia de la Hacienda clásica, a un proceso crítico, de depuración de su significación jurídica, para apoyar en él un criterio para la justa distribución de la carga tributaria”*. MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *“Una interpretación constitucional...”*. op. cit. Pág. 398.

Siguiendo esencialmente a RODRÍGUEZ BEREIJO<sup>137</sup>, podemos identificar dos significados diferentes del principio de capacidad económica. A saber:

Por un lado nos encontraríamos ante una capacidad económica absoluta, al ser el artículo 31 CE la norma el que, al establecer el deber constitucional de contribuir, va a servir de presupuesto legitimador de la imposición, o más aún, de la tributación<sup>138</sup>, constituyendo de esta manera “*la aptitud para contribuir*”<sup>139</sup> al sostenimiento de los gastos públicos que dicho precepto establece en su apartado primero.

Esta vertiente del principio de capacidad económica, viene a garantizar que los tributos sólo se exigirán sobre quienes puedan hacer frente a la carga económica que deriva de su aplicación, por lo que difícilmente será exigido tributo alguno si no se ostenta una mínima capacidad económica.

---

<sup>137</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario...”. *op. cit.* Pág. 43; y “Los principios de...”. *op. cit.* Págs. 613 y 614.

<sup>138</sup> STC núm. 211/1992, de 11 de diciembre (FJ 4º).

<sup>139</sup> Conclusión a la que llega RODRÍGUEZ BEREIJO tras haber afirmado previamente que la capacidad económica es, por lo que a esta vertiente se refiere, “*la razón de ser (la ratio) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y el cumplimiento del deber constitucional) y, por tanto, constituye el elemento indisoluble de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. Se debe porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario*”. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario...”. *op. cit.* Pág. 43; y “Los principios de...”. *op. cit.* Págs. 613 y 614. Por su parte, PONS MESTRES diferencia entre “*capacidad económica absoluta, entendida, en su contenido formal como aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas y, en su contenido material, como la potencialidad económica, o sea, el conjunto de haberes y riqueza*”. PONS MESTRES, M.: *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2007. Pág. 28.

En palabras del Tribunal Constitucional, la “*capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*”. Criterio que se encuentra recogido, entre otras, en las SSTC núm. 27/1981, de 20 de septiembre (FJ 4º); núm. 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9º); núm. 211/1992, de 11 de diciembre (FJ 4º); núm. 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 23º) y núm. 242/1999, de 21 de diciembre (FJ 14º), así como en el ATC núm. 24/2005, de 18 de enero (FJ 3º).

No obstante, con relación a esta cuestión, el Tribunal Constitucional no ha formulado una doctrina uniforme acerca de qué riqueza debería ser objeto de gravamen bajo el prisma de este principio, llegando incluso a *“relativizarlo tanto que ha terminado por convertirlo en una fórmula prácticamente vacía de contenido”*<sup>140</sup>.

Así, mientras que en algunos pronunciamientos el Tribunal Constitucional se muestra partidario de la tributación de las manifestaciones reales y efectivas de riqueza<sup>141</sup>; en otras, en cambio, aboga por someter también capacidades meramente potenciales en la generalidad de los supuestos contemplados por la norma jurídico-tributaria<sup>142</sup>. En todo caso, independientemente de que se someta a gravamen una renta real o potencial, evidentemente lo que se exige es que se trate de una capacidad existente, es decir, no simplemente nominal o inexpressiva de capacidad económica<sup>143</sup>.

Por otra parte, como anteriormente indicábamos, nos encontraríamos con una capacidad económica relativa<sup>144</sup> como criterio de determinación

---

<sup>140</sup> AA. VV.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*. Lex Nova. Valladolid. 2007. Pág. 80.

<sup>141</sup> Constituye un claro ejemplo la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/1981, de 20 de julio (FJ 4) al expresar que *“el principio de capacidad económica se refiere a la de cada uno y obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra”*.

<sup>142</sup> En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 37/1987, de 26 de marzo (FJ 17º) mariza que *“basta que dicha capacidad económica existe como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos completados por el legislador al crear el tributo, para que aquel principio constitucional quede a salvo”*

<sup>143</sup> Así lo ha puesto de relieve el Tribunal Constitucional al sostener que *“el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la CE impide que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, su naturaleza... e incluso... su fin fiscal o extrafiscal – cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica”*. STC núm. 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 5º). De igual manera, Cfr. SSTC núm. 37/1987 de 26 de marzo; núm. 221/1992, de 11 de diciembre; núm. 186/1993, de 7 de junio; núm. 14/1998, de 22 de enero.

<sup>144</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO la define como *“la medida, razón o proporción de cada contribución, individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según la capacidad económica que se tiene. Lo que ha de tener su reflejo en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la*

cuantitativa concreta de la contribución individual que cada sujeto ha de satisfacer al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a la capacidad económica que se posee; o expresado con otras palabras, se debe de acuerdo con la capacidad que se tiene.

Desde esta perspectiva, el principio de capacidad económica “*actúa como límite al legislador en el ejercicio del poder tributario*”<sup>145</sup>, en el sentido de obligarle, por un lado, a no establecer tributos si no ha tomado como presupuestos aquellas circunstancias que sean reveladoras, directa o indirectamente, de capacidad económica; y por el otro, a modular la carga tributaria de cada contribuyente en función del grado, nivel o intensidad con la que se manifiesta los criterios aplicados.

Por lo tanto, en resumen, podría decirse que no basta sólo con saber que quienes tienen capacidad económica han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (capacidad económica absoluta), sino que además, habrá que averiguar en qué medida tal capacidad se produce respecto de cada uno de los sujetos (capacidad económica relativa)<sup>146</sup>.

Sumergiéndonos en el tema que nos ocupa, una de las primeras preocupaciones que se suscita al intentar compatibilizar este tipo concreto de actas de la inspección con el principio de capacidad económica, es que éste último “*no es un axioma del que pueden extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas*”<sup>147</sup>, lo que nos exigirá formular un juicio global acerca de su aplicabilidad y

---

*cuantificación del tributo*”. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario...”. *op. cit.* Pág. 43; y “Los principios de...”. *op. cit.* Págs. 613 y 614. Por su parte, ALARCÓN GARCÍA, la define como “*el parámetro conforme al cual se ha de fijar la contribución a las cargas públicas de cada contribuyente, utilizando a su vez, como indicador de esta capacidad para contribuir, el principio de capacidad económica*”. ALARCÓN GARCÍA, G.: *Manual del Sistema...* *op. cit.* Pág. 33.

<sup>145</sup> STC núm. 211/1992, de 11 de diciembre (FJ 4º).

<sup>146</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho...* *op. cit.* Págs. 107 y 108.

<sup>147</sup> STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 5º).

compatibilidad con respecto a las actas con acuerdo, en base a las ideas en que aquél se sustenta.

Como hemos tenido oportunidad de apuntar con anterioridad, existen determinados supuestos en los que el legislador tributario va a aplicar el tributo a situaciones en las que el contribuyente, aún hallándose en el supuesto fijado por la norma, no se produce realmente una verdadera manifestación de capacidad económica.

Son en estas situaciones gravadas por el legislador en las que o bien, no se da la medida fijada por el precepto, o bien no se produce esa verdadera capacidad económica<sup>148</sup>, en donde pensamos que la utilización del instituto de las actas con acuerdo permite lograr una mayor efectividad del principio de capacidad económica en su vertiente absoluta, puesto que será en el intercambio informativo realizado entre la Administración y el contribuyente con la finalidad de completar la información que la Administración ya posee, donde se podrá verificar si realmente existe o no una manifestación real o efectiva de capacidad económica del sujeto pasivo, procediéndose en los supuestos afirmativos a ajustar la deuda tributaria a la verdadera capacidad económica de éste último.

Pero abundemos aún más en esta idea, puesto que puede generarse la duda de que en este tipo de actas la deuda tributaria sea determinada o fijada de forma conjunta por la Administración y el contribuyente al margen de los parámetros establecidos por la norma, lo que daría como resultado una posible vulneración del principio en cuestión en su vertiente relativa, al separarse de los medios establecidos por el precepto normativo para fijar la verdadera capacidad económica del sujeto.

Lo primero que cabe destacar respecto a este planteamiento, es que tal y como señala BILBAO ESTRADA<sup>149</sup>, la fijación precisa de la

---

<sup>148</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* op. cit. Pág. 218.

<sup>149</sup> *Ibidem. ult. op. et loc. cit.*

verdadera capacidad económica de un sujeto resulta compleja si unimos, a la discrecionalidad que la Administración posee a la hora de aplicar los diversos métodos de determinación de la base imponible, el empleo por parte del legislador de cuestiones técnicas y conceptos jurídicos indeterminados, lo cual dará como resultado, o bien liquidaciones desiguales generadas por la abstracción de la norma tributaria, o bien, la imposibilidad de gravar fielmente al sujeto por lo que realmente deba. Será, por tanto, *“en este contexto, en el que se procede a la verificación de la existencia de hechos de relevancia tributaria y a su delimitación cuantitativa, donde se ha de encontrar su razón de ser la presencia activa del particular en cuanto instrumento válido para conseguir la determinación de la deuda tributaria sobre una realidad más próxima a la capacidad contributiva real”*<sup>150</sup>.

En segundo lugar, la utilización de la figura de las actas con acuerdo, con el objetivo de determinar de manera consensual la obligación tributaria del sujeto, no va a suponer, *a priori*, apartarse de los criterios establecidos por la norma para la calificación del hecho imponible, puesto que *“la valoración se produce después de nacer la obligación tributaria, y el acto en que se utiliza una técnica consensual, se limita a fijar uno de los elementos de cuantificación de la deuda”*<sup>151</sup>. Pero es más, al conseguirse una equiparación entre la capacidad económica manifestada y la base imponible fijada, se estará dotando de una mayor efectividad del principio de capacidad económica en su vertiente relativa.

En conclusión, podemos afirmar que *“la introducción de acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria o alguno de sus elementos de cuantificación, puede erigirse en el instrumento que facilite*

---

<sup>150</sup> NAVARRO EGEA, M.: “El acuerdo como...”. *op. cit.* Pág. 31.

<sup>151</sup> SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 59. En este mismo sentido, *Vid.*, entre otros, MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Págs.192 y 193; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 218.

*una tributación más acorde con la capacidad económica en sus dos vertientes, sin prescindir de ella”<sup>152</sup>.*

### **III.- Incidencia del principio de igualdad en las actas con acuerdo**

El principio de igualdad, junto con los principios de libertad y pluralismo político, es proclamado en la Constitución como valor supremo del conjunto del ordenamiento jurídico, consideración ésta que se desprende de forma clara y manifiesta de su artículo 1, apartado primero<sup>153</sup>.

Este principio de igualdad, aparece desarrollado en el texto constitucional en varias direcciones a través de una pluralidad de manifestaciones diferentes entre sí, y a la vez relacionadas, que responden a ese ideal de “*Estado social y democrático de Derecho*”. Afirmación que llevó a MARTÍN DELGADO<sup>154</sup> a propugnar que el principio de igualdad “*aparece implícito en todos los artículos de la Constitución, pudiéndose entender que el propio Texto no contiene más que un conjunto de preceptos cuya finalidad es lograr la igualdad entre todos*”.

Así, en primer lugar, nos encontraríamos con una igualdad sustancial o material contenida en el artículo 9.2 CE<sup>155</sup>, al imponer a los poderes públicos el deber de promover las condiciones para hacerla

---

<sup>152</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... ult. op. et loc. cit.*

<sup>153</sup> El artículo 1.1 CE, precepto al que ya hemos aludido reiteradamente en otras ocasiones, manifiesta expresamente que “*España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la igualdad y el pluralismo político*”.

<sup>154</sup> MARTÍN DELGADO, J. M.<sup>a</sup>: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978. *Hacienda Pública Española*. Núm. 60. 1979. Pág. 92.

<sup>155</sup> El artículo 9 CE, en su apartado segundo consagra que “*corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social*”.

efectiva y real. Pero por otro lado, el principio de igualdad tendrá una dimensión formal recogida tanto en el artículo 14 de la norma constitucional, al reconocer que *“los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”*; como en el artículo que está siendo objeto de estudio, puesto que la igualdad en materia tributaria que propugna el artículo 31.1 CE, exige tener presente el principio de igualdad, junto con otros principios<sup>156</sup>, para conseguir de esta manera que un sistema tributario sea justo.

Esta dimensión formal del principio de igualdad nos obliga a hacer extensibles y válidas entre sí, todas y cada una de aquellas consideraciones que hagamos tanto para la igualdad concretada en el artículo 14 CE, como para la igualdad tributaria del 31.1 CE, porque como bien ha indicado RODRÍGUEZ BEREIJO<sup>157</sup>, *“el principio de igualdad tributaria comprende el más general principio de igualdad ante la ley (en la ley y en la aplicación de la ley) del artículo 14 CE, pues difícilmente podrá realizarse la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la ley al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria de un modo arbitrario y no razonable trata de manera discriminatoria o desigual a los sujetos en relación con presupuestos de hecho (indicativos de capacidad económica) sustancialmente idénticos”*.

Por tanto, la primera consideración que debemos realizar respecto a la misma, es que en virtud del artículo 9 CE, apartado primero<sup>158</sup>, el

---

<sup>156</sup> Plasmado también el artículo 3 LGT, cuyo apartado primero reza de la siguiente manera: *“La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad y progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”*.

<sup>157</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *“El sistema tributario...”*. op. cit. Pág. 46; y *“Los principios de...”*. op. cit. Pág. 618.

<sup>158</sup> El artículo 9.1 CE se manifiesta de la siguiente manera: *“los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”*.

principio de igualdad formal va a ser vinculante, al igual que sucede con todos y cada uno de los preceptos constitucionales, no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos; vinculación que se concreta de manera expresa hacia todos los poderes públicos<sup>159</sup> en el artículo 53.1<sup>160</sup> del texto constitucional, lo que supondrá que éstos últimos deberá adecuar su actuación a lo establecido en dicho precepto, por lo que cualquier manifestación contraria al mismo por parte de estos, podrá ser susceptible de control constitucional.

En virtud de lo anteriormente señalado, podemos distinguir, a efectos meramente procesales, un elemento dispar entre estos dos preceptos que conforman la igualdad formal, debido principalmente al hecho de que mientras que el artículo 14 CE, aún no siendo un derecho fundamental<sup>161</sup> de los que se contienen en la Sección I del Capítulo II, va a estar protegido por el procedimiento preferente y sumario ante la jurisdicción ordinaria, pudiendo dar lugar su violación al planteamiento de un recurso de amparo, como si de un derecho fundamental más se tratase. Por el contrario, y como ya avanzábamos al iniciar este Capítulo, la violación de la igualdad tributaria del art. 31.1 CE, sólo permitirá la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el

---

<sup>159</sup> Sin ningún atisbo de duda, puede llegar a afirmarse que esta vinculación general no tiene como destinatarios sólo al Poder Ejecutivo y Judicial, sino también al Legislativo, (STC núm. 22/1981 de 2 de julio [FJ 3º]), puesto que tal y como indica la el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 34/1981, de 10 de noviembre (FJ 3º), “ninguna duda pueda caber de que el legislador está obligado a observar el principio de igualdad, dado que su inobservancia puede dar lugar a la declaración de inconstitucionalidad de la ley”.

<sup>160</sup> Artículo 53 CE: “1. Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vincularan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades que tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1 a)”.

<sup>161</sup> De haber sido así, el principio de igualdad que este precepto normativo recoge hubiese sido incluido de forma expresa en el Capítulo II, Sección I, relativa a “los Derechos Fundamentales y de las Libertades Públicas”, por lo que no habría sido necesaria su mención en el artículo 53.2 CE, artículo en virtud del cual “cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección 1ª del Capítulo Segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional [...]”.

Tribunal Constitucional cuando la violación proceda de una ley o disposición normativa con fuerza de ley, o la inaplicación por parte de los jueces y tribunales cuando la norma que los contradice es de rango y fuerza inferior a la ley.

De manera similar a la formulada, ha sido la doctrina que el Tribunal Constitucional ha sentado, con el objetivo de que no puedan ser invocados ante él, mediante recurso de amparo, lesiones del principio de igualdad tributaria, debido principalmente a que la *“eventual contradicción con el principio de igualdad, no residiría realmente en una discriminación contraria al art. 14 CE por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada por el 31.1 CE”*<sup>162</sup>.

Esta aseveración nos lleva a la conclusión de que aunque ambos preceptos son reflejo del valor de igualdad en su dimensión formal, no poseen ni la misma eficacia, ni tienen el mismo alcance, lo que a su vez nos obliga a diferenciarlos, porque como bien indica RODRÍGUEZ BEREIJO, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional<sup>163</sup>, *“el*

---

<sup>162</sup> Afirmación procedente de la STC núm. 159/1997, de 2 de octubre (FJ 4º), pero que de igual modo se puede encontrar, entre otras, en las SSTC núm. 183/1997, de 28 de octubre; núm. 71/1998, de 30 de marzo; núm. 36/1999, de 22 de marzo; núm. 200/1999, de 8 de noviembre; núm. 111/2001, de 7 de mayo y ATC núm. 1/2000, de 10 de enero.

<sup>163</sup> *Cfr.* entre otras, las SSTC núm. 3/1983 (FJ 3º); núm. 98/1985, (FJ 9º); núm. 27/1981 (FJ 4º); núm. 45/1989 (FJ 4º); núm. 76/1990 (FJ 6º). Consideramos relevante destacar entre las mencionadas, la STC núm. 19/1987, de 17 de febrero (FJ 3º), en la que en su texto se afirma que *“así, el artículo 1.1 menciona la igualdad junto con la libertad, la Justicia y el pluralismo político como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. En cambio, el artículo 14, como es bien sabido, en un capítulo dedicado a los derechos y libertades, consagra la llamada igualdad ante la Ley y la interdicción de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social, mientras que el artículo 31.1 el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica, es considerado como criterio inspirador del sistema tributario. Estos preceptos, el artículo 14 y el 31, como algunos otros que podrían citarse (v. gr. el artículo 9.2) son reflejo del valor superior consagrado en el artículo 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia. Esta razón aconseja examinar separadamente si existe una vulneración específica del derecho a la igualdad ante la Ley consagrado en el artículo 14, como violación autónoma, respecto de la relativa a si existe o no violación del principio de igualdad inspirador del sistema tributario indisociablemente enlazado con el principio de legalidad que en la mencionada materia rige”*.

*principio de igualdad tributaria del artículo 31. I no se identifica, aunque lo integre, con el principio de igualdad del artículo 14, sino que, más allá de este último y en conexión con el principio del artículo 9.2, contiene un mandato de desigualdad o de diferenciación (tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual) para lograr precisamente la igualdad real. Permitiendo así, regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material, para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas”<sup>164</sup>.*

En base a estas consideraciones, y continuando con el contenido del mencionado principio de igualdad formal dimanante del artículo 14 CE, consideramos necesario y útil aludir a dos aspectos de gran relevancia derivados del principio de igualdad en su vertiente subjetiva, como son la *igualdad en la ley* y, *la igualdad ante la aplicación de la ley*, sin la intención de hacer una exégesis rigurosa del mismo pues escaparía al objetivo que nos proponemos.

Por lo que respecta al principio de *igualdad en la ley*, cabe señalar que el mismo está dirigido a garantizar la igualdad de trato a los supuestos idénticos que se encuentren recogidos dentro de la previsión normativa, prohibiéndose por tanto, toda diferenciación por razón de la persona en el ejercicio de los derechos y libertades, lo que supone imponer al legislador la obligación “*de no establecer distinciones artificiosas o arbitrarias entre situaciones de hecho cuyas diferencias reales, si existen, carecen de relevancia desde el punto de vista de la razón de ser discernible en la norma, o de no anudar consecuencias jurídicas arbitrarias o irrazonables de los supuestos de hecho legítimamente diferenciados*”<sup>165</sup>.

---

<sup>164</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario...”. *op. cit.* Pág. 47; y “Los principios de...”. *op. cit.* Pág. 620.

<sup>165</sup> STC 83/1984, de 24 de julio (FJ 3º).

Por su parte, el principio de *igualdad ante la aplicación de la ley*, hace referencia al hecho de que la norma debe ser aplicada por igual a todos aquellos hechos que se encuentran dentro de la situación descrita en la previsión normativa, siendo también igualitaria las consecuencias jurídicas de su aplicación.

No obstante, esta afirmación no implica que esta *igualdad ante la aplicación de la ley* sea absoluta o aritmética, en el sentido de que siempre se debe de tratar de forma igual a todos aquellos supuestos que sean idénticos, pues ello “*sería contrario a la propia dinámica jurídica, que se manifiesta no sólo con ocasión de una modificación y aplicación de la legalidad concreta*”<sup>166</sup>. Sino que al contrario, el principio de igualdad vendría a prestar su oposición a aquella discriminación de tratamiento de situaciones que son iguales, lo cual no impide que se establezcan desigualdades de trato fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables<sup>167</sup>.

<sup>166</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la Ley General Tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2004. Págs. 42 y 43.

<sup>167</sup> Por ello, el Tribunal Constitucional ha puesto de relieve que si bien “*el principio de igualdad jurídica consagrado en el artículo 14 hace referencia inicialmente a la universalidad de la Ley, pero no prohíbe que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, que puede incluso venir exigido, en un Estado social y democrático de Derecho, para la efectividad de los valores que la Constitución consagra con carácter de superiores del Ordenamiento*” (STC núm. 34/1981, de 10 de noviembre [FJ 3º]), por lo que “*a los supuestos de hecho iguales deben serles aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean iguales también y que para introducir diferencias entre los supuestos de hecho tiene que existir una suficiente justificación de tal diferencia, que aparezca al mismo tiempo como fundada y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados*” (STC núm. 49/1992, de 14 de julio (FJ 2º). De igual modo, SSTC núm. 2/1982, de 24 de enero; núm.14/1982, de 14 de julio; núm.49/1985, de 28 de marzo; núm. 58/1986, de 14 de mayo; núm. 151/1986, de 1 de diciembre; 1/1990, de 15 de enero; núm. 146/1994, de 12 de mayo; núm. 112/2006, de 5 de abril y AATC núm. 190/1990, de 4 de mayo; núm. 74/1996, de 25 de marzo; núm. 27/2003, de 28 de enero.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) resume esta idea al indicar que “*la discriminación en sentido legal consiste en tratar de forma idéntica situaciones que son diferentes o de forma diferente situaciones que son idénticas*”. Cfr., entre otras, las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante SSTJUE) de 14 de febrero de 1982, caso ADAM, Asunto 828/79; y de 4 de febrero de 1982, caso BATTAGLIA, Asunto 1235/79. Rep. 82.

Este planteamiento ha sido reiterado por el Tribunal Constitucional en un amplio repertorio de Sentencias<sup>168</sup>, en las que recogiendo al respecto la doctrina sentada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH), se señalan los principales rasgos del principio de igualdad, al indicar que:

*“a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;*

*b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional;*

*c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas, o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados;*

*d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias*

---

<sup>168</sup> De entre este nutrido repertorio, *Vid.* las siguientes SSTC núm. 22/1981, de 2 de julio; núm. 67/1982, de 15 de noviembre; núm. 6/1984, de 24 de enero; núm. 76/1990, de 26 de abril; núm. 214/1994, de 14 de julio; núm. 46/1999, de 22 de marzo; núm. 1/2001, de 15 de enero; núm. 96/2002, de 25 de abril; núm. 152/2003, de 17 de julio; núm. 193/2004, de 4 de noviembre; núm. 57/2005, de 14 de marzo; núm. 33/2006, de 13 de febrero, núm. 154/2006, de 22 de mayo; núm. 84/2008, de 21 de julio; núm. 122/2008, de 20 de octubre y AATC núm. 379/1984, de 27 de junio; núm. 437/1987, de 8 de abril; núm. 27/2003, de 28 de enero; núm. 305/2003, de 29 de septiembre; núm. 65/2004, de 26 de febrero; núm. 64/2004, de 26 de febrero; núm. 328/2007, de 12 de julio.

*jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultado especialmente gravosos o desmedidos”.*

Una vez expuestas las exigencias de igualdad formal que impone el artículo 14 CE, nos vemos obligados a atender los requerimientos de igualdad formal que en su vertiente objetiva impone el artículo 31.1 CE, al prescindir de las condiciones personales o subjetivas, para centrarse en una igualdad basada en criterios objetivos de capacidad económica y justicia.

Y es que este principio de igualdad se caracteriza por ser una manifestación del valor de Justicia tributaria concretado en el genérico deber de contribuir, en el sentido de que el reparto de los tributos se realice tratando por igual a los contribuyentes; circunstancia que hará que se erija en uno de los criterios centrales en materia de distribución de la carga tributaria.

En este sentido, los principios de igualdad y capacidad económica aparecerán íntimamente ligados<sup>169</sup>, en el sentido de que éste último será el

---

<sup>169</sup> El Tribunal Constitucional también ha recogido esta relación del principio de igualdad con los principios que se recogen en el artículo 31.1, y en especial con el principio de capacidad económica, al señalar en la STC núm. 96/2002, de 25 de abril (FJ 7º), que *“hay que tener presente que la valoración que se realice en cada caso ha de tener en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado”*. De igual modo, SSTC núm. 27/1981, de 20 de julio; núm. 19/1987, de 17 de febrero; núm. 209/1988, de 10 de noviembre; núm. 45/1989, de 20 de febrero; núm. 221/1992, de 11 de diciembre; núm. 54/1993, de 15 de febrero; núm. 214/1994, de 14 de julio; núm. 134/1996, de 22 de julio, núm. 46/2000, de 17 de febrero.

En este sentido, PÉREZ ROYO precisa que *“el principio de capacidad económica, y en general el conjunto de los criterios sobre el reparto de la carga tributaria, están emparentados con el fundamental valor de la igualdad en sus varias acepciones”*. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Thomson-Civitas. Cizur Menor (Navarra). 2008. Pág. 60. PALAO TABOADA, por su parte, matiza que *“esta concepción del principio de capacidad contributiva está ligada, a su vez, a una*

criterio para valorar cuando dos situaciones son iguales o disímiles, para así recibir el mismo o desigual trato; de manera que en dicha relación, *“el criterio para determinar la desigualdad de las situaciones de los ciudadanos frente al tributo es la capacidad económica detentada por los mismos, según el cual, a igual capacidad económica, igual trato fiscal y viceversa”*<sup>170</sup>.

Ahora bien, esta concepción que postula la equiparación en materia tributaria de que dos situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, no puede ser entendida, como anteriormente indicábamos, desde la perspectiva de una igualdad absoluta o aritmética, puesto que para conseguir la verdadera igualdad material real y efectiva que reclama el artículo 9.2 CE, será necesario que el legislador *“tome en consideración las desigualdades económicas cuantitativa y cualitativamente existentes entre las personas para dar un tratamiento igual a los contribuyentes con distinta capacidad económica”*<sup>171</sup>.

En conclusión, para lograr esa verdadera igualdad, real y efectiva que persigue el ordenamiento, deberá exigirse el tratamiento desigual de situaciones desiguales que estén dirigidas al reparto de la carga tributaria. El Tribunal Constitucional ha venido afirmando, en el sentido indicado, que deberá de exigirse *“un mínimo de desigualdad formal para progresar*

---

*cierta forma de entender el principio de igualdad, según la cual este último principio puramente formal y abstracto, que se limita a afirmar que deben tratarse por igual las situaciones iguales, pero no proporciona un criterio para determinar cuando dos situaciones son iguales o desiguales. Se hace así necesario un criterio que resuelva este problema, criterio que en el caso de las normas tributarias viene dado precisamente por la capacidad contributiva, sobre la cual se traslada, en consecuencia, todo el peso de la aplicación del principio de igualdad”*. PALAO TABOADA, C.: “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 124. 2004. Pág. 776.

<sup>170</sup> ALARCÓN GARCÍA, G.: *Manual del Sistema... op. cit.* Pág. 31.

<sup>171</sup> PONS MESTRES, M.: *Derechos y deberes... op. cit.* Pág. 35.

*hace la igualdad sustancial”, porque “una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio”<sup>172</sup>.*

Tras analizar el contenido del citado principio, creemos que es el momento, llegado a este punto, de trasladar dichas reflexiones al instituto de las actas con acuerdo para determinar en qué medida la formalización de estas últimas puede llegar a vulnerar o no el principio de igualdad, tanto en su dimensión formal como en su dimensión material.

El primer interrogante que nos surge a la hora de confrontar las actas con acuerdo con el principio de igualdad, es determinar si supone una infracción de éste último en su dimensión formal el hecho de que determinados contribuyentes puedan acceder a la formalización de un acta con acuerdo, mientras que a otros se les impida.

En este sentido, se ha advertido que el artículo 155 LGT, en su tercer apartado, al condicionar la suscripción de las actas con acuerdo a la necesidad de constituir *“un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta”*, podría conducir a una vulneración de este tipo.

Sobre este aspecto, MARTÍNEZ MUNÓZ advierte que *“la exigencia requerida podría condicionar la posibilidad de alcanzar un acuerdo con aquellos contribuyentes de menor capacidad económica, afectando, de alguna forma, al principio de igualdad formal”<sup>173</sup>*. Advertencia de la que es partícipe CALVO ORTEGA, al afirmar que *“puede constituir una dificultad para personas que no puedan presentar fácilmente estas garantías”*, proponiendo a su vez que *“si esta exigencia de garantía*

---

<sup>172</sup> SSTC núm. 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º); núm. 114/1983, de 6 de diciembre (FJ 2º); núm. 98/1985, de 29 de julio (FJ 9º); núm. 19/1988, de 16 de febrero (FJ 10º).

<sup>173</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 195.

*implica una desconfianza previa, hubiese sido más lógico limitar la interlocución a tales acuerdos a los sujetos pasivos que tuviesen un historial tributario aceptable y que no hubiesen actuado anteriormente con dolo*”<sup>174</sup>.

Coincidimos en parte con esta idea que aboga una posible infracción del principio de igualdad formal, al no hacerse extensible la posibilidad de formalizar un acta con acuerdo al limitarse su acceso a determinados contribuyentes que pueden satisfacer el requisito exigido, mientras que a otros, en cambio, se les impida de manera tácita.

No obstante, consideramos que no se trata de una discriminación arbitraria, que de haber sido el caso sí menoscabaría el principio de igualdad en su dimensión formal, sino que por el contrario, se trata de una decisión legislativa fundada en un criterio justificado, el cual se encuentra contenido en el propio artículo 155, apartado tercero, letra b), que no es otro que el de “*garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta*”. Por lo tanto, podemos concluir esta primera premisa señalando que no se verá infringida la igualdad formal, en la medida en que se permite acceder a la suscripción de este tipo de actas a todos los sujetos que cumplan el supuesto normativo.

Respecto a la dimensión material del principio de igualdad, encontramos que también pueden surgir supuestos susceptibles de constituir una infracción de dicho principio. Se trata de aquellas situaciones en las que ante un mismo presupuesto de hecho, o bien se formalizarán en ambos supuestos un acta con acuerdo, pero obteniéndose tributaciones diferentes en las dos liquidaciones como si de dos acuerdos diferentes se tratara; o bien, en un supuesto se formaliza un acta con

---

<sup>174</sup> CALVO ORTEGA, R.: “El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos”. *Nueva Fiscalidad*. Núm. 8. 2003. Pág. 58.

acuerdo, mientras que en el otro la determinación de la deuda tributaria la efectuará de manera unilateral la Administración<sup>175</sup>.

En este sentido, consideramos que debe analizarse caso por caso para averiguar si la Administración ha seguido un criterio razonable, objetivo y no arbitrario que justifique el trato desigual, y evite de este modo una posible vulneración del principio de igualdad material al existir una identidad entre ambos supuestos sin ningún factor en contra que implique un tratamiento disímil de esta situación.

Esto nos lleva a advertir que el principio de igualdad puede ser igualmente vulnerado, tanto si la Administración determina la base imponible de forma unilateral, a través de la discrecionalidad que tiene atribuida, como si lo realiza a través del empleo del instituto de las actas con acuerdo, ya que como bien indica CAYÓN GALIARDO, *“por cuanto en aquellos otros supuestos en los que se dicta el acto administrativo sin intervención alguna de la voluntad del particular, sino mediante decisión exclusiva del órgano resolutorio también puede ocasionarse una desigualdad ya que no todos los funcionarios tienen los mismos criterios de interpretación y aplicación de las normas”*<sup>176</sup>.

Además, cuando se realizan valoraciones, estimaciones o interpretaciones de los conceptos jurídicos indeterminados mediante la

---

<sup>175</sup> Desde esta perspectiva, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L., plantea la siguiente cuestión: *“la Hacienda Pública ha fijado una cuestión en un determinado sentido de forma unilateral o bilateral respecto a un sujeto pasivo, y con otro contribuyente que presenta un presupuesto de hecho idéntico al anterior actúa de forma concordada llegando a un resultado diferente, que provoca una tributación mayor o menor”*. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 179.

<sup>176</sup> CAYÓN GALIARDO, A.: Prólogo al libro SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 8. De manera casi similar, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M. han opinado que *“la técnicas convencionales pueden suponer un valioso instrumento al servicio de la igualdad”* ya que *“ante la discrecionalidad administrativa o la incertidumbre legal, parece claro que una decisión unilateral no garantiza mejor la igualdad que otra surgida de un acuerdo de voluntades”*. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: *“Técnicas convencionales...” op. cit.* Págs. 12 y 13.

intervención de una dualidad de voluntades, los resultados consensuadamente obtenidos (los cuales, pensamos, serán más respetuosos y proporcionados al fin que el legislador ha previsto), no menoscabarán el principio de igualdad, al constituirse éstos en los instrumentos que introducen por sí mismos las diferenciaciones entre supuestos idénticos, justificando de este modo lo que supondría una desigualdad para aquellas situaciones desiguales, y una misma identidad entre supuestos que se encuentren realmente en dicha situación “y no una negociación o mercadeo encubierto en un procedimiento tributario”<sup>177</sup>.

Es por ello, que con el objetivo de evitar una infracción del principio de igualdad al ser tratadas de forma desigual dos situaciones que manifiestan una idéntica capacidad económica, deberán establecerse determinadas prevenciones normativas, pudiéndose mencionar entre éstas, la transparencia, publicidad<sup>178</sup> y motivación que siempre deben de acompañar a este tipo de actas de la Inspección de los Tributos.

En conclusión, podemos afirmar que la figura de las actas con acuerdo no sólo no suponen una vulneración del principio de igualdad, sino que además puede llegar a erigirse en un instrumento valioso de Justicia tributaria, porque al adecuar al ordenamiento jurídico la situación que mejor refleje la del sujeto pasivo, lo que realmente se está consiguiendo es un sistema tributario más justo, ya que a través de ese tratamiento diferenciado de la desigualdad, se conseguirá respetar que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de manera igualitaria según su propia capacidad económica<sup>179</sup>.

---

<sup>177</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág.195.

<sup>178</sup> Tesis que mantiene DE PALMA DE TESO cuando expresa que “la transparencia y publicidad en la celebración de estos acuerdos son fundamentales para evitar situaciones de desigualdad”. DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 44.

<sup>179</sup> ZORNOZA PÉREZ, ha llegado a enfatizar al respecto que “no tienen porqué suponer, en sí mismas, ningún problema desde el punto de vista de la igualdad tributaria. Es más, si nos referimos a la igualdad del artículo 31.1 de la Constitución, entendida como igualdad general de los diversos tipos de contribuyentes ante el sistema tributario, no se entienden cómo podría verse afectada por la admisión de convenios o

## IV.- Interpretación del principio de legalidad: su posible flexibilización respecto a la figura de las actas con acuerdo

Como ya adelantábamos en el primer Capítulo de este trabajo respecto a los límites existentes en el artículo 88 LRJAP-PAC, dirigidos a la terminación convencional, el principio de legalidad pretende resaltar dos aspectos concretos: el principio de reserva de ley y el principio de legalidad administrativa.

Con respecto al primero de ellos, el principio de legalidad va a tener su reflejo en la reserva de ley, principio que consiste básicamente en una garantía constitucional destinada a asegurar que determinadas materias de especial importancia, y en concreto la financiera, van a ser directamente reguladas mediante ley, *“porque en realidad su papel primordial consiste en poner un límite al poder normativo del Estado, al acotar un determinado ámbito de realidad social en exclusiva a la ley emanada del máximo órgano de representación popular, o sea, del Parlamento”*<sup>180</sup>.

---

*acuerdos que, muy al contrario, en la medida en que contribuyan a mejorar la eficacia y economía en la actuación administrativa, facilitando la practicabilidad de las normas, terminarían por repercutir en una aplicación más general de las leyes tributarias de las que seguramente habría de derivarse un incremento de la justicia del sistema tributario en su conjunto. Porque los mecanismos convencionales a los que hemos hecho referencia, al permitir a la Administración ahorrar esfuerzos en la determinación y prueba de hechos con transcendencia tributaria de difícil acreditación, liberarían los recursos necesarios para otras atenciones, como la investigación intensiva de casos especialmente significativos o el aumento de la frecuencia con que se realizan inspecciones, incrementando así la justicia del conjunto del sistema”. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” Convención y arbitraje... op. cit. Págs. 175 a 176; y en Crónica Tributaria. op. cit. Pág. 132. De forma similar a la expresada, NAVARRO EGEA, M.: “La audiencia del contribuyente (contraddittorio) como forma de participación en el sistema italiano de gestión tributaria”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Núm. 257. Pág. 719; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: Los procedimientos tributarios...op. cit. Págs. 141 a 142; DE PALMA DE TESO, A.: Los acuerdos procedimentales... op. cit. Pág. 44; o MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: Las actas con acuerdo... op. cit. Pág.195.*

<sup>180</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: La comprobación de... op. cit. Págs. 36 y 37.

Pero por otro lado, esta preeminencia de la ley exige el sometimiento pleno de todas las actuaciones de la Administración a lo establecido en la ley, por lo que su actividad no podrá, en modo alguno, ir *contra legem*.

Procedamos, por tanto, a realizar un análisis de dicho principio de legalidad en su doble manifestación<sup>181</sup>, para comprobar si efectivamente dicho principio constituye un impedimento a la inclusión dentro del ordenamiento tributario de fórmulas que permitan llegar a acuerdos a través de este tipo específico de terminación convencional.

## **1.- El principio de legalidad como manifestación del principio de reserva de ley**

Va a ser la propia Constitución la que va a configurar al principio de legalidad como un principio básico del ordenamiento jurídico<sup>182</sup>, al manifestar en su Preámbulo la voluntad de la nación española de “consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de ley como expresión de la voluntad popular”; intención que no sólo se verá reflejada dentro del Título Preliminar, artículo 9.3 CE, al establecer que la Constitución “garantiza el principio de legalidad”, entre otros principios, sino que además gozará de múltiples referencias expresas dentro de la propia Norma Fundamental.

---

<sup>181</sup> SERRANO ANTÓN, tras exponer las dos vertientes que posee el principio de legalidad, señala que “se podría concluir manteniendo la imposibilidad de llegar a acuerdos”, pero recalca que “nada más lejos de la realidad”. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 68. En este mismo sentido, Vid. RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria*, op. cit. Pág. 83; y *Convención y arbitraje...* op. cit. Págs. 223 y 224; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios...* op. cit. Pág. 162.

<sup>182</sup> La prelación de fuentes del ordenamiento jurídico español que contiene el artículo 1 CC. señala que éstas son, en este orden, “la ley, la costumbre y los principios generales del derecho”. De esta manera, la ley desplegará su eficacia sobre las demás fuentes del ordenamiento al representar la principal fuente del mismo, quedando únicamente condicionada a lo establecido en la Constitución y a las normas de Derecho Internacional. En este sentido, FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*. Vol. I. Marcial Pons. Madrid. 2004. Pág. 46.

Por lo que a nuestro propio ámbito se refiere, el principio de reserva de ley se encuentra contenido en el artículo 31.3 CE, al requerir que *“sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”*<sup>183</sup>, y en el artículo 133 CE, apartado primero y tercero, al señalar respectivamente que *“la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”* y que *“todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”*.

De esta manera la Constitución contempla el principio de legalidad tributaria, al señalar la necesidad de ley formal para el establecimiento de los tributos (*nullum tributum sine lege*), y cuya función vendría a ser *“en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano”*, y es aunque *“en el Estado social y democrático de Derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del Poder Ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes”*<sup>184</sup>.

---

<sup>183</sup> Siguiendo a RODRÍGUEZ BEREIJO, *“el concepto constitucional de las prestaciones que resultan cubiertas por la reserva de ley no coinciden con el de tributo, tal y como éste es entendido por la Ley General Tributaria, sino que tiene un alcance más amplio, que abarca toda prestación personal o patrimonial de carácter público coactivamente impuesta y cuya razón o fundamento es contributiva. Por tanto, el concepto constitucional comprende no sólo los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), sino también otras prestaciones como cotizaciones de la Seguridad Social, cánones, tarifas de servicios públicos, precios públicos... que se desenvuelve a extramuros del Derecho tributario”*. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: *“El sistema tributario...”*. op. cit. Pág. 27; y *“Los principios de...”*. op. cit. Pág. 599.

<sup>184</sup> SSTC núm. 185/1995 de 14 de diciembre (FJ 3º); núm. 182/1997 de 28 de octubre (FJ 7º).

Sobre este aspecto, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH señalan que *“en el Estado de Derecho, el principio se concibe no sólo como garantía contra la intromisión del poder en la esfera patrimonial de los ciudadanos, sino también como garantía indirecta de participación en la dirección política del país”*. BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T.: *Derecho Financiero*. Librería Compás. Alicante. 1989. Pág. 202. Con similares palabras, FERREIRO LAPTZA indica al respecto que *“el principio de legalidad, según el cual la Ley y solo la Ley ha de regular*

En este mismo sentido, también encontramos remisiones a la necesidad de que el establecimiento de los tributos se realice mediante ley en la legislación ordinaria, constituyendo claro ejemplo de ello los artículos 2.1, 4.1 y 8 LGT <sup>185</sup>.

No obstante, no es posible afirmar que toda formulación de una reserva de ley responda al fundamento de que la legalidad en la imposición va a alcanzar a todas las normas que pueden regular el tributo, puesto que la propia formulación del precepto constitucional no habla de establecimiento por ley, sino “*con arreglo a la ley*” de los tributos y demás prestaciones de carácter público; por lo que es preciso abordar el alcance de esa intervención legislativa, distinguiéndose entre una reserva absoluta y una reserva relativa.

Con respecto a la reserva de absoluta, “*la materia tributaria debería regularse, en su totalidad por normas legales*”<sup>186</sup>, por tanto a través de esta índole estricta y rigurosa, será la ley la que deba llevar a cabo la completa regulación de la materia a ella reservada, sin que quede espacio para ser disciplinada por normas de rango secundario.

---

*ciertas materias, precisamente aquellas que garantizan una organización social basada en la libertad individual, incorpora, esencialmente, la idea de que en una sociedad libre sólo la comunidad puede darse a sí misma, a través de sus representantes normas sobre tales materias*”. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho...op. cit.* Pág. 47.

<sup>185</sup> El principio de reserva de ley se encuentra recogido en el artículo 2.1 LGT, al definir los tributos como aquellos “*ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*”. El subrayado es nuestro.

Por su parte, el artículo 4.1 LGT, de igual manera que lo hace el artículo 133.1 CE, va a indicar expresamente que “*la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley*”.

Por último, el artículo 8 LGT contiene un listado de materias que han de ser reguladas por ley.

<sup>186</sup> COLLADO YURRITA, M. A.: “El principio de...”. *op. cit.* Pág. 15.

Por el contrario, en el caso de la reserva de ley relativa, “*bastaría con que la ley regulase los aspectos fundamentales y fijase los criterios generales para su ulterior desarrollo reglamentario*”<sup>187</sup>, por lo que este carácter flexible supondrá la acotación de los elementos fundamentales por ley, sin excluir la posibilidad de que normas de distinto rango a la ley o reglamentarias, puedan desarrollar los aspectos secundarios o accesorios.

En relación con esta cuestión, el Tribunal Constitucional ha consagrado el carácter relativo del principio de legalidad en materia tributaria. Así, en la STC núm. 6/1983, de 4 de febrero (FJ 4º), se afirmó dicha vigencia al establecerse que:

*“según el art. 31.3 <<sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley>>. Este precepto por sí sólo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige conformidad con la Ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de Ley. Por su parte, el art. 133.1 dice que <<la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley>>. Este precepto define una competencia exclusiva del Estado, si se lee en conexión con el subsiguiente apartado segundo y, además, establece sin duda una general reserva de Ley, que, según la letra del precepto, debe entenderse referida a la potestad <<originaria>> del establecimiento de los tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria. Y el art. 133.3, al decir que <<todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de la Ley>> conduce a la misma conclusión, pues es obvio que hay una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre los que se cuentan sin duda las exenciones y las bonificaciones, pero no cualquier regulación de ellos [...] Todo lo que hasta aquí llevamos dicho, indica que nuestra Constitución se ha producido en la materia estudiada de una*

<sup>187</sup> COLLADO YURRITA, M. A. *ult. op. et loc. cit.*

manera flexible y que, como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria”<sup>188</sup>.

En virtud de lo hasta ahora expuesto, no debe confundirse el principio de reserva de ley con el principio de preferencia de ley, principio éste último que es una manifestación del principio de jerarquía normativa que recoge el artículo 9.3 CE, en virtud del cual “*cuando una materia se regule simultáneamente por ley y por normas de rango inferior, se aplicará prioritariamente el contenido de la norma legal, aplicándose la norma de rango inferior sólo en lo que no contravenga el precepto legal*”<sup>189</sup>.

En el ámbito tributario, y más concretamente en la legislación ordinaria, el artículo 8 LGT, aún refiriéndose en su enunciado a la “*reserva de ley tributaria*”, constituye una manifestación clara de esta

---

<sup>188</sup> El subrayado es nuestro. Igual de significativa es la línea jurisprudencial seguida desde entonces, en donde, por ejemplo, la STC núm. 19/1987, de 17 de febrero, señalaba en su FJ 4º que “*cuando el artículo 31.3 de la Constitución proclama que sólo se podrán establecer prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley, está dando entrada la Norma fundamental no a una legalidad tributaria de carácter absoluto –pues no se impone allí que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de la ley –, sino, con mayor flexibilidad, a la exigencia de que ordene la ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo*”; o la STC núm. 185/1995, de 5 de diciembre (FJ 5º) indica que “*se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley, y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad*”. Vid. entre otras, SSTC núm.179/1985, de 19 de diciembre; núm. 221/1992, de 11 de diciembre; núm.14/1998, de 28 de octubre; núm. 233/1999, de 16 de diciembre; núm. 63/2003, de 27 de marzo; núm.150/2003, de 15 de junio; núm. 102/2005, de 20 de abril.

<sup>189</sup> AA. VV.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra. op. cit.* Pág. 94.

preferencia de ley, al enumerar en un listado interpretativo del precepto constitucional, una serie de materias que deben regularse por ley<sup>190</sup>; pero que dado su rango de ley ordinaria, no es idóneo para establecer una reserva material propiamente dicha, “y por tanto no puede decirse en rigor que formule el principio de reserva de ley”<sup>191</sup>, pero viene a “completar e interpretar las normas constitucionales, creando un grado de determinación de lo sustancial que es inexcusable para que pueda desplegar eficacia operativa el expresado principio dentro de su modalidad más flexible”<sup>192</sup>.

Realizada la distinción entre las dos modalidades del principio de reserva de ley, y hecha la aclaración oportuna sobre el principio de preferencia de ley, consideramos necesario abordar cuáles son los elementos esenciales de la prestación o tributo que deben ser regulados

<sup>190</sup> El artículo 8 LGT, dedicado a la “Reserva de Ley Tributaria”, reza de la manera que sigue: “se regularán en todo caso por Ley:

- a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinables de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta Ley y los responsables.
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y de pagos a cuenta.
- i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económica-administrativa.
- m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente”.

<sup>191</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Un principio fundamental...” *op. cit.* Pág. 714.

<sup>192</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho...* *op. cit.* Pág. 103.

inexorablemente por el poder legislativo, y cuáles son aquellos aspectos accesorios que pueden venir dispuestos en normas de rango inferior o reglamentario.

Conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, puede extraerse que *“la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria”*<sup>193</sup>, lo cual significa, siguiendo a RODRÍGUEZ BEREIJO<sup>194</sup>, que quedarán comprendidos dentro del principio de legalidad tributaria aquellos elementos que se refieran a la identidad del tributo, como son el hecho imponible y los sujetos pasivos; así como los relativos a la cuantificación del mismo, como son la base imponible, tipo de gravamen y cuota tributaria; quedando por tanto fuera del mismo, los elementos accidentales como el lugar de pago, los plazos...

<sup>193</sup> Cfr. entre otras, SSTC núm. 6/1983, de 4 de febrero; núm.179/1985, de 19 de diciembre; núm. 221/1992, de 11 de diciembre; núm.14/1998, de 28 de octubre; núm. 233/1999, de 16 de diciembre; núm. 63/2003, de 27 de marzo; núm.150/2003, de 15 de junio; núm. 102/2005, de 20 de abril.

<sup>194</sup> En palabras de este autor, *“la legalidad de la imposición significa que el establecimiento o creación del tributo, esto es, la definición del hecho imponible y los demás elementos esenciales de la obligación tributaria (determinación de los sujetos pasivos, base imponible, tipo de gravamen) ha de hacerse por ley”*. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *“El sistema tributario...”*. op. cit. Pág. 28; y *“Los principios de...”*. op. cit. Pág. 600. Del idéntica forma, LASARTE, J.: *“El principio de legalidad tributaria en el proyecto de constitución de 1978”* en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979. Págs. 139 a 142; Para FALCÓN Y TELLA, *“la ley debe determinar qué categoría de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo, así como cuánto van a pagar”*. FALCÓN Y TELLA, R.: *“Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley”*. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 104. 1999. Pág. 715. De forma más explícita, COLLADO YURRITA concreta que *“la reserva de ley debe comprender los elementos esenciales del tributo, de identidad del tributo, relativos éstos al hecho imponible y sujeto pasivo del mismo, así como los relativos a la entidad o cuantificación del tributo: base imponible, tipo de gravamen, cuota tributaria y beneficios fiscales”*. COLLADO YURRITA, M. A.: *“El principio de...”*. op. cit. Pág. 16.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, el Tribunal Constitucional<sup>195</sup> matiza que *“la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo sino que el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible”*, de modo que se permitiría la colaboración del reglamento en estos aspectos de mínimo rigor, siempre que ésta se realice *“en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad”* (no caben habilitaciones *“en blanco”*), debiendo ser su colaboración *“indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley”*.

Por lo tanto, cuando una ley delega que su normativa sea contemplada por un reglamento o norma secundaria, el legislador ordinario deberá de preveer con suficiente determinación los límites a los que ha de extenderse la reserva de ley, dentro de los cuales se moverán las normas de rango inferior o reglamentarias, de manera que al no desconocerse el contenido mínimo de la reserva, puede decirse que el tributo queda establecido *“con arreglo a la ley”*.

Así pues, una vez establecido por el Tribunal Constitucional la intensidad de la reserva de ley, éste da un paso más en su doctrina al establecer que *“no puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el*

---

<sup>195</sup> Vid. SSTC núm. 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 5º); núm. 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 9º); núm. 242/1999, de 21 de diciembre (FJ 9º); núm. 63/2003, de 27 de marzo (FJ 4º); núm. 150/2003, de 15 de julio (FJ 3º); núm. 102/2005, de 20 de abril (FJ 3º) y ATC núm. 306/2004, de 20 de septiembre (FJ 4º).

*legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos elementos configuradores de la base”<sup>196</sup>.*

Como acabamos de exponer, el Tribunal Constitucional reconoce que en determinados supuestos, cada vez en mayor medida, la norma tributaria utiliza en su terminología legal unas regulaciones confusas, conceptos jurídicos indeterminados, reglas técnicas... generando de esta manera que el hecho imponible sea ambiguo e incierto al no ser fácil su concreción<sup>197</sup>.

Será en este tipo de situaciones, en donde la Ley permitirá que la Administración goce de un cierto margen de decisión, ya sea a través del reglamento, ya sea a través de su actuación, para fijar ciertos aspectos concernientes a la determinación de la deuda tributaria; discrecionalidad técnica, que según nuestra opinión, puede convertirse en ocasiones, en ciertos poderes discrecionales no reconocidos por la norma y, que posiblemente, podrían vulnerar el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, reconocido en el artículo 9.3 CE.

En base a esta última consideración, no somos partidarios de la idea de que esta compatibilidad de la reserva de ley con la concreción unilateral

---

<sup>196</sup> SSTC núm. 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 6°); núm. 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 24°); núm. 242/1999, de 21 de diciembre (FJ 24°).

<sup>197</sup> Participan de esta idea, entre otros RAMALLO MASSANET, al expresar que *“es la misma ley la que, al no ser plena o completa –lo cual constituye, por otra parte, el problema de la limitación del lenguaje para aprehender la realidad –, deja zonas discrecionales y no regladas, utiliza conceptos jurídicos indeterminados, normas en blanco, términos que pueden ser llenados con distintos contenidos. Es la propia ley la que nos coloca ante supuestos de hecho o elementos del hecho imponible inciertos que hay que concretar con pruebas que pueden ser también contradictorias. Si bien la ley no autoriza a negociar o a transigir, utiliza definiciones legales –con lo que, recordémoslo, cumple el principio de reserva – indeterminadas que producen incertidumbres entre las partes y cuya resolución está, hoy por hoy siempre en manos del acreedor y, en última instancia, del órgano judicial correspondiente”*. RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 91; y *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 234 y 235; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Págs. 176 y 177; DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 190; y “Las técnicas convencionales...” *Alternativas convencionales... op. cit.* Págs. 32 y 33; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con... op. cit.* Pág. 185, entre otros.

por parte de la Administración, para que precise la determinación de estos conceptos confusos que atañen a la obligación tributaria, sea la única o la más efectiva. De este sentir es GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, para quien *“en el Estado social y democrático de Derecho actual el principio de legalidad no puede constituir el único criterio legitimador de la actuación administrativa, como consecuencia de la incapacidad del ordenamiento jurídico para contemplar todas las soluciones inequívocas”*, ya que *“la actuación administrativa es tan susceptible de limitación por el principio de legalidad cuando se desarrolla mediante un acuerdo con los ciudadanos como cuando es ejercida de forma unilateral”*<sup>198</sup>.

De esta manera, pensamos que en aquellos supuestos en los que la norma tributaria utilice términos jurídicos inciertos, valoraciones, mediciones y estimaciones imprecisas de la obligación tributaria, la Administración de común acuerdo con el contribuyente, podrían concretar los aspectos legales controvertidos, erradicando de esta manera la incertidumbre que la Ley ha generado<sup>199</sup>.

<sup>198</sup> GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Págs. 109 y 176. En este sentido ZORNOZA PÉREZ expone que *“el sometimiento de la Administración –y singularmente la tributaria – a la ley, no se garantiza mejor a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes, que mediante el empleo de técnicas convencionales, que permiten un diálogo sobre las cuestiones controvertidas en la interpretación de las leyes que resulten aplicables, en orden a resolver las incertidumbres o inseguridades planteadas y que, por ello, se muestran particularmente adecuadas para la solución de problemas complejos [...] ni tiene por qué ser determinada de manera más conforme a la legalidad a través de un diálogo establecido con el contribuyente que permita despejar el halo de indeterminación de ese concepto”*. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *“¿Qué podemos aprender...” Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 167 y 168; en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 126, y en Prólogo al libro GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO... *op. cit.* Pág. 23. Igual criterio sigue RAMALLO MASSANET al señalar que *“dada la técnica jurídica utilizada por el ordenamiento en la formulación de los conceptos jurídicos, las incertidumbres que ella produce afectan por igual al acreedor y al deudor del tributo, no habiendo, a estos efectos, razones suficientes para que sea el acreedor el que despeje unilateralmente dicha incertidumbre en lugar de hacerlo conjuntamente con el deudor”*. RAMALLO MASSANET, J.: *“La eficacia de...” en Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 98; y *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 245;

<sup>199</sup> Señala GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO que *“la participación del ciudadano se muestra como un instrumento imprescindible de consecución de eficacia en la gestión por parte de los poderes públicos y, por tanto, de legitimidad. Es mediante esta participación como la Hacienda Pública ha de reemplazar las imperfecciones de la norma, porque ante una regulación legal confusa se garantiza en mayor medida el Estado social y de Derecho a través de la eliminación de aquella incertidumbre con la colaboración del particular y con la consiguiente vinculación de éste a la regulación*

En la medida en que será la Ley la que defina los elementos de la obligación tributaria, consideramos que la figura de las actas con acuerdo, al tener por finalidad la eliminación de la incertidumbre mediante la fijación de la deuda tributaria, ajustándola de esta manera al sentido pretendido por la norma, la misma no sólo es compatible con el principio de legalidad, sino que además “*colabora con el perfeccionamiento de dicho principio*”<sup>200</sup>.

No obstante, y en consonancia con lo que manteníamos en el Capítulo I de nuestro trabajo<sup>201</sup>, seguimos opinando que, teniendo en cuenta el apartado c) del artículo 105 CE que decreta la regulación mediante ley del “*procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos*”<sup>202</sup>, resultará fundamental el hecho de que deba ser

---

*concordada, que mediante una regulación unilateral e imperativa por parte de la Administración. Así se alcanzarán dos finalidades [...] en primer lugar, mayor justicia en la decisión y mejor aceptación social de ésta; y en segundo lugar, la descongestión de la Administración y de los Tribunales, a través de la vinculación del ciudadano en la resolución*”. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Págs. 176 y 177; DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 190; y “Las técnicas convencionales...” en la obra colectiva *Alternativas convencionales... op. cit.* Págs. 32 y 33; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con... op. cit.* Pág. 185.

<sup>200</sup> RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 83; y *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 224; En opinión de SERRANO ANTÓN, “*debe dejarse bien claro que la terminación convencional no significa un medio para relajar el cumplimiento de la legalidad, sino que es una forma para atajar la discrecionalidad, en la que se sustituye la valoración unilateral de las exigencias del interés público que corresponde a la Administración por una estimación conjunta y una composición razonable con los intereses particulares implicados, en el marco de la regulación legal aplicable*”. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 70; Coinciden con los argumentos indicados, entre otros, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Finalización convencional del...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 197; DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 190; y “Las técnicas convencionales...” *Alternativas convencionales... op. cit.* Págs. 32 y 33; FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Solución convencional de...” *op. cit.* Págs. 14 y 15; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con... op. cit.* Pág. 185.

<sup>201</sup> Cfr. Capítulo I, apartado II, epígrafe 3 *in fine* de este trabajo, relativo a la eficacia directa o mediata del artículo 88 LRJAP-PAC y su reflejo en el derecho tributario.

<sup>202</sup> Declara al respecto GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO que “*cuando el ordenamiento así lo prevea (en cumplimiento de la reserva de ley del artículo 105 c) CE) la autoridad financiera competente podrá determinar el contenido de la obligación tributaria de forma contractual*”. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 33.

una ley de carácter específico la que contemple o determine de manera detallada y ajustada en cada momento, todos aquellos supuestos concretos en los que se les va a otorgar cierta eficacia jurídica a la voluntad de las partes cuando deba de determinarse el contenido de la respectiva obligación tributaria o alguno de sus elementos de cuantificación<sup>203</sup>.

## **2.- El principio de legalidad como manifestación del principio de legalidad administrativa**

Como adelantábamos al iniciar el análisis de este apartado IV, el principio de legalidad administrativa constituye una derivación del principio de legalidad, que “*a su vez, enlaza rígidamente con el de reserva de ley*”<sup>204</sup>; principio que aparece reconocido en la Constitución Española en el ya citado artículo 9, apartados primero y tercero, no sólo por el hecho vincular a los poderes públicos “*a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*”, sino también al garantizarse en la Constitución “*el principio de legalidad*”; así como en el artículo 103 de la Norma Fundamental, al preceptuar su apartado primero, que “*La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*”<sup>205</sup>, constituyéndose de esta manera en un principio general del Estado de Derecho.

---

<sup>203</sup> Vid. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 175 y en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 132. En este sentido BILBAO ESTRADA, matiza que “*dado su carácter incompleto, consideramos necesaria una autorización específica en el ordenamiento tributario que introduzca las técnicas convencionales y regule su alcance, efectos y régimen jurídico específico*”. BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* op. cit. Pág. 89.

<sup>204</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas...” op. cit. Pág. 273.

<sup>205</sup> En sentido similar, el artículo 3 LRJAP-PAC señala que “*las Administraciones públicas sirven con objetividad a los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho*”.

De lo anteriormente señalado se advierte, que la actuación de la Administración debe siempre quedar vinculada, de forma estricta o plena, a lo dispuesto en todas y cada una de las normas que componen el ordenamiento jurídico, por lo que se estará “*en un plano más amplio que la concreta exigencia de una ley y distinto de la vinculación de la Administración a esta fuente del ordenamiento jurídico*”<sup>206</sup>.

No obstante, como ya adelantábamos en el primer Capítulo de este trabajo<sup>207</sup>, esa vinculación ofrece dos posibilidades:

Por un lado, nos encontraríamos con una *vinculación positiva* (*quae non sunt permisae, prohibita intelliguntur*), en virtud de la cual, la Administración sólo podrá llevar a cabo una determinada actuación si existe una norma que le habilite expresamente para ello, y en el supuesto de no existir la misma deberá considerarse como una actuación prohibida, porque como expresa el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de julio de 1989 (FJ 3º), “*en un Estado de Derecho, la Administración ha de actuar con sujeción estricta a la Ley y al Derecho, lo que implica una vinculación que, combinada con el valor libertad, lleva a concluir que toda actuación administrativa exige un respaldo legal –sólo puede hacer lo que está permitido – mientras que el particular, por el contrario, puede hacer todo lo que la Ley no prohíba*”<sup>208</sup>.

Y por el otro, cabe la posibilidad de una *vinculación negativa* (*quae non sunt prohibita, permissae intelliguntur*), en donde todo aquello que no

---

<sup>206</sup> GARCÍA URETA, A.: *La potestad inspectora de las Administraciones Públicas*. Marcial Pons. Madrid. 2006. Pág. 64. En el mismo sentido, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La comprobación de...* op. cit. Pág. 43

<sup>207</sup> Cfr. Capítulo I, apartado II, epígrafe 3 de este trabajo.

<sup>208</sup> De forma casi parecida, la STS de 13 de enero de 1979 refleja el principio de legalidad en la actuación administrativa al argumentar que “*el Derecho objetivo no solamente limita la actividad de la Administración, sino que la condiciona a la existencia de una norma que permita esa actuación concreta, a la que en todo caso debe ajustarse*”.

está prohibido por la norma se entiende, en principio, permitido sin necesidad de previa habilitación, con la única condición de que no contradiga los mandatos o prohibiciones contenidos en las propias normas.

Además, la virtualidad del principio de legalidad en la esfera aplicativa deberá tener siempre presente que, en virtud de lo preceptuado en el artículo 106.1 CE, los Tribunales tendrán como misión controlar “*la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican*”, para evitar de este modo una posible desviación de poder hacia un sentido disímil al pretendido por el legislador al instituir el derecho o competencia<sup>209</sup>, puesto que “*la potestad de la Administración no es omnímoda, sino que está condicionada en todo caso por la norma general imperativa del cumplimiento de los fines al servicio del interés común y el respeto al ordenamiento jurídico*”<sup>210</sup>.

Desde esta perspectiva, la efectividad del principio de legalidad tributaria en la actuación de la Administración se manifiesta en la consecución del interés público determinado en la Ley, y más concretamente, se trata de una “*finalidad que se encuentra vinculada a la garantía y consecución del interés público en el cumplimiento efectivo del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y no a cualquier clase de interés administrativo*”<sup>211</sup>, conectándose de esta manera el principio de legalidad administrativa con la exclusión de la discrecionalidad.

---

<sup>209</sup> Bastando, por tanto, “*con que tales fines sean distintos de los exigidos por la norma que atribuye la potestad*”, por lo que “*la desviación de poder no se limita exclusivamente a aquellas hipótesis en que existe disparidad entre los fines del acto administrativo y los expresadamente fijados por el ordenamiento jurídico, sino que también tiene lugar cuando la decisión adoptada carece de justificación respecto del fin propio de la potestad ejercitada*”. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de...op. cit.* Págs. 52 y 53

<sup>210</sup> *Vid.*, entre muchas otras, SSTS de 11 de junio de 1975; 28 de junio de 1978; 28 de mayo de 1980; 30 de noviembre de 1987; 28 de febrero de 1989; 7 de septiembre de 1990; 25 de septiembre de 1991 o 10 de febrero de 1998.

<sup>211</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario...”. *op. cit.* Pág. 66.

Sin embargo, como hemos ido teniendo oportunidad de señalar a lo largo de este trabajo, y con la intención de no ser especialmente reiterativos con esta cuestión, sucintamente diremos que, ante la existencia en la norma tributaria de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas, será el propio ordenamiento jurídico el que, para dar la mayor satisfacción al interés público tutelado por las normas tributarias, otorgará a la Administración una atribución de potestad discrecional técnica en el desarrollo de la función tributaria<sup>212</sup>, un cierto margen de actuación libre para que ejerza su función administrativa, pero que tendrá como límite infranqueable el interés común perseguido por la norma y el carácter reglado del tributo<sup>213</sup>.

De este modo, se pone de manifiesto la incapacidad del principio de legalidad para reducir la discrecionalidad; planteamiento que *a priori*, habilita la introducción de elementos complementarios de dicho principio<sup>214</sup>, como son las actas con acuerdo, en donde la intervención del contribuyente puede garantizar una mayor protección del interés social, ya que como señala GONZÁLEZ-CUELLAR, “*la posibilidad de fijar consensuadamente con el ciudadano los elementos inciertos relativos a su*

---

<sup>212</sup> GARCÍA AÑOVEROS señala que “*la determinación de la cantidad a pagar por el sujeto dependen, directa o indirectamente, de las decisiones tomadas por la Administración que comportan una posibilidad de llegar a concreciones distintas*”, entendiendo además que “*en numerosos casos no se trata de ejercicio de potestades discrecionales en el sentido propio, tal y como se ha elaborado el concepto en el Derecho administrativo, sino de actuaciones en aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, supuestos de libertad administrativa de elección, o incluso de la utilización de la facultad de la Administración en el ejercicio de facultades regladas*”. GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 76. 1992. Pág. 598.

<sup>213</sup> Carácter reglado que también se refleja en el artículo 6 LGT, al señalar que “[...] los actos de aplicación de los tributos [...] tiene carácter reglado [...]”.

<sup>214</sup> Ha señalado CAYÓN GALIARDO que “*ni aún reservando a la ley los aspectos fundamentales de la materia tributaria podríamos quedar satisfechos, dado que la ley no puede preverlo todo, ni quizá sería deseable que lo hiciera por el efecto de congelación de rango subsiguiente a la reserva de ley o a la mera y siempre regulación de una institución*”. CAYÓN GALIARDO, A.: “La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 36. 1982. Pág. 567.

*obligación tributaria supone un instrumento al servicio de interés común*”<sup>215</sup>.

## **V.- El principio de indisponibilidad de la obligación tributaria como límite a las actas con acuerdo**

La regla de la indisponibilidad de la obligación tributaria, pese aún no tener un reconocimiento explícito a nivel constitucional, es considerado, dentro del Derecho tributario, como un principio general, “*absoluto, indiscutido e indiscutible*”<sup>216</sup>, que deriva de la combinación del principio de reserva de ley en materia tributaria con la necesidad de materializar la idea de justicia que acompaña al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>217</sup>.

Dicho principio ha sido, y de hecho sigue siendo, considerado dentro de nuestra disciplina como un dogma, el cual viene a recoger la *vexata quaestio* de su carácter de obligación *ex lege*, justificada en el hecho de que las obligaciones y deberes para la Administración Tributaria y el contribuyente, en el ámbito del Derecho tributario, dimanen directa y exclusivamente de las leyes; razón por la cual, la Administración deberá de exigir tanto las prestaciones principales y accesorias que resultan del crédito tributario; y el sujeto pasivo, por su parte, no podrá dejar de

---

<sup>215</sup> GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 102.

<sup>216</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 162; y en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 122.

<sup>217</sup> A juicio de ARIAS ABELLÁN, “*legalidad y deber de contribuir impiden así la disposición sobre este deber últimamente mencionado sea quien sea quien tenga a su cargo su aplicación práctica*”. ARIAS ABELLÁN, M. D.: “La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la LGT” en AA. VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Vol. I. Madrid. 1991. Pág. 622.

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en base a su capacidad económica<sup>218</sup>.

Este principio clásico de indisponibilidad de la obligación tributaria viene consagrado en el artículo 18 LGT, al establecer que “*el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa*”, quedando confirmando de este modo su existencia, ya que la anterior regulación no lo regulaba como tal, y proyectando su concepción a varios institutos de nuestro ordenamiento jurídico-tributario, como son, a modo de ejemplo, la condonación (artículo 75 LGT), el derecho de prelación (artículo 77 LGT), el derecho de abstención (artículo 164 LGT), las anotaciones de embargo (artículo 170.3 LGT) o el ya comentado artículo 7.3 LGP<sup>219</sup> referente a la transacción sobre derechos de la Hacienda Pública.

No obstante, no encontramos dentro del ordenamiento tributario ningún precepto que nos clarifique qué debemos entender por crédito tributario. Quizás, una aproximación al mismo podría ser, en base al concepto de deuda tributaria que contiene el artículo 58 LGT<sup>220</sup>, “*el*

<sup>218</sup> Como bien expresa RAMALLO MASSANET, “*es pacífico en la doctrina considerar que la naturaleza de la obligación tributaria se acomoda a la de las obligaciones ex lege, es decir, de aquellas obligaciones que derivan de la ley y de la que se deduce una estructura de la relación obligacional en la que las partes acreedora y deudora están vinculadas al mandato de la misma, por lo que el acreedor –la Administración– no podrá dejar de exigir la prestación que de la ley se deriva y en ella se contiene, y el deudor –el particular– no podrá dejar de cumplir su prestación tal y como de la misma ley también se deriva*”. RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 81; y *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 220 y 221; Idea que siguen, entre otros, SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 64. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág.188.

<sup>219</sup> Cfr. Capítulo I, apartado II, epígrafe 2 de este trabajo relativo a los límites a la terminación convencional.

<sup>220</sup> El artículo 58 LGT, referente a la *Deuda tributaria*, dispone: “1. *La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.*  
2. *Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:*  
a) *El interés de demora.*  
b) *Los recargos por declaración extemporánea.*  
c) *Los recargos del período ejecutivo.*  
d) *Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.*

*derecho de crédito del que es titular un ente público y que le autoriza a exigir del obligado tributario el importe económico al que asciende la cuota de la obligación tributaria –sea o no principal – así como las obligaciones pecuniarias accesorias”<sup>221</sup>.*

A mayor abundamiento, el hecho de introducir una regulación expresa de la idea de que la obligación tributaria tiene su origen en la ley, convertirá en genérica su aplicación, vinculando de esta manera, no sólo a los particulares, en el sentido de que *“los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración”<sup>222</sup>*, sino que además, la Administración debe quedar igualmente vinculada a esa indisponibilidad, por lo que no podrá llevar a cabo ningún tipo de convenio o acuerdo con el sujeto pasivo en los procedimientos de aplicación de los tributos<sup>223</sup>; vetándose, de esta manera, cualquier margen de discrecionalidad por parte de la Administración cuando interviene en la aplicación de los tributos, dado el carácter *ex lege* y el interés público tutelado<sup>224</sup> que caracteriza a la obligación tributaria, concretado en el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

---

*3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta Ley”.*

Sobre la deuda tributaria puede consultarse CARRASCO PARRILLA, P. J.: “Elementos integrantes de la deuda tributaria”, en la obra colectiva *Derecho Financiero Tributario...op. cit.* Págs. 293 a 306.

<sup>221</sup> AA. VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Aranzadi. Cizur Menor (Navarra). 2ª Edición. 2008. Pág. 206.

<sup>222</sup> Regulación contemplada en el artículo 17.4 LGT, que permite realizar pactos entre los particulares sobre los elementos de la obligación tributaria, pero que su eficacia no afectará a la Administración.

<sup>223</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 162; y en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 122. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág.189.

<sup>224</sup> ARIAS ABELLÁN recoge esta idea señalando que *“por ello, el interés jurídico protegido es un interés público esencial para el ordenamiento jurídico, de tal forma que, en una primera aproximación, puede afirmarse que la naturaleza de ese interés tutelado impide la disposición de los efectos jurídicos que se derivan de la puesta en*

En consecuencia, la posibilidad de alterar el nacimiento de la obligación tributaria, así como los elementos propios del tributo, a través de acuerdos, pactos o convenios celebrados entre la Administración y los contribuyentes, carecerían de efectos, puesto que únicamente será el legislador el que pueda crear, modificar o suprimir los mismos.

Tal y como hemos analizado e insertado este principio dentro del ordenamiento tributario, parece que existe una contradicción dentro de la legislación ordinaria, ya que por un lado, el artículo 18 LGT consagra el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario impidiendo la posibilidad de realizar acuerdos o negociaciones en este ámbito gobernado por el imperio de la ley; pero al mismo tiempo, queda materializado el consenso entre Administración y contribuyente en la figura de las actas con acuerdo del artículo 155 LGT. Por lo que llegados a este punto, nos vemos en la necesidad de analizar si la previsión de las actas con acuerdo puede vulnerar de alguna manera, el dogma o principio de indisponibilidad de la obligación tributaria.

Quizás es necesario comenzar advirtiendo, como hemos señalado reiteradamente en este apartado, que no se puede negociar sobre los distintos elementos configuradores del tributo, en base a su configuración *ex lege*. Sin embargo, esta regla no constituye un principio absoluto, ya que en la figura de las actas con acuerdo no se producen unas mutuas concesiones entre la Administración y los sujetos pasivos, que nos hagan pensar que estamos ante una categoría contractual, sino que al contrario, estamos ante una necesaria colaboración entre el inspector actuario y los obligados tributarios, que permitirá a la primera un mejor conocimiento de aquellas situaciones que tienen trascendencia tributaria para los segundos.

---

*marcha de esos mecanismos normativos*". ARIAS ABELLÁN, M. D.: "La indisponibilidad de..." *Comentarios a la... op. cit.* Págs. 620 y 621.

Y es que dada la ausencia de normas precisas como consecuencia de la indeterminación normativa, en donde lo habitual suele venir siendo la utilización de conceptos jurídicos indeterminados o valoraciones imprecisas que exigen una adecuación del hecho imponible a la norma jurídica que lo regula, es donde el legislador se verá en la necesidad de conceder a los órganos de inspección unos márgenes de actuación en los que se hace necesaria una invitación al contribuyente a precisar la aplicación de la ley, para que a través del consenso de voluntades se determinen los hechos constitutivos de la cuota tributaria realmente debida; consiguiendo de esta manera, no sólo evitar un conflicto jurídico, sino además eliminar la incertidumbre normativa<sup>225</sup>.

En virtud de lo señalado, consideramos que con esta actuación de interpretación conjunta de aquellos supuestos dudosos, en aras a determinar la deuda tributaria, no se estaría actuando al margen de la ley, al no estar basado el acuerdo en la configuración *ex novo* del tributo, o en la determinación de los elementos configuradores del mismo; sino que su finalidad última será dotar al ordenamiento de mayor seguridad y constituirse en *“un instrumento al servicio del objetivo de reducir la conflictividad en el ámbito tributario”*<sup>226</sup>.

Por ende, podemos concluir indicando que, la figura de las actas con acuerdo, al fijar conjuntamente los márgenes de indeterminación de la

---

<sup>225</sup> Esta es la idea que subyace en SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Págs. 65 a 67, a la cual nos adherimos. RAMALLO MASSANET aboga en el mismo sentido, al afirmar que *“esa <<apreciación>> lo que produce es incertidumbre ante el hecho de tener que concretar y cuantificar elementos susceptibles de concreciones y cuantificaciones no unívocas y, mucho más, ante el hecho de que, como consecuencia, no coincidan la concreción y cuantificación que hace el deudor y el acreedor. Es ante esa incertidumbre, pues, ante la que la voluntad de las partes –que están en pie de igualdad en la relación obligacional- podría producir efectos, despejando dicha incertidumbre y, además, evitando conflictos ulteriores. En última instancia, que la incertidumbre sobre un elemento de la obligación se despeje sin necesidad de acudir a un conflicto –recurso– y que la resolución de esa incertidumbre pueda producirse por el acuerdo entre las partes dando eficacia a la voluntad concorde de las mismas”*. RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 82; y *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 223.

<sup>226</sup> Exposición de Motivos de la LGT.

deuda tributaria, por un lado, satisface el interés público que exige el deber de contribuir a las cargas públicas al vislumbrar la verdadera capacidad económica del contribuyente y, a la misma vez, respeta el ordenamiento jurídico tributario sin turbar aquello que el legislador ha dispuesto como factores de la obligación tributaria; por lo que su utilización no tiene porqué producir vulneración alguna a dicho principio de indisponibilidad del crédito tributario.

## **VI.- El principio de tutela judicial efectiva y su posible carácter restrictivo**

La constitucionalización del principio de tutela judicial efectiva como Derecho Fundamental, se encuentra reflejada en el artículo 24 CE, al establecerse que *“todas las personas tienen derecho a obtener tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”*.

Sin entrar en una exégesis rigurosa del principio de tutela judicial efectiva, consideramos, no obstante, necesario y útil aludir a determinados aspectos del mismo, porque como bien proclama DÍEZ-PICAZO, *“si existe un derecho-estrella en el firmamento jurídico-constitucional español actual, este título le corresponde, sin discusión alguna, al artículo 24 y, en especial, a su párrafo primero”*, ya que *“seguramente no existirá, no habrá existido, en estos años, precepto tan citado con cualquier tipo de ocasión”*<sup>227</sup>.

Del principio de tutela judicial efectiva se deriva una doble vertiente: por un lado una vertiente subjetiva, en donde aparece como

---

<sup>227</sup> DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L.: “Notas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva” en AA. VV.: *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García-Quintana*. Ministerio de Economía y Hacienda. Vol. II. Madrid. 1987. Pág. 31.

derecho fundamental del ciudadano; y por el otro, una vertiente objetiva, concretizada en su contenido.

Por lo que a sus titulares se refiere, este derecho engloba a todas aquellas personas, tanto físicas como jurídicas, *“en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos”*.

Este concepto de *“interés legítimo”* ha sido definido por el Tribunal Constitucional, con el objetivo de acomodarlo dentro del significado que cabe atribuir a un Estado social y democrático de Derecho, como aquel que *“hace referencia a la idea de un interés protegido por el Derecho, en contraposición a otros que no son objeto de tal protección [...] lo que significa que si el que ejercita la acción es titular de un interés legítimo y personal, lo que está ejerciendo es un derecho fundamental”*; lo cual no significa que se esté refiriendo únicamente a un interés personal, sino que a través de una concepción amplia del mismo, cabe entender incluidos *“aquellos en que la satisfacción del interés común es la forma de satisfacer el de todos y cada uno de los que componen la sociedad, por lo que puede afirmarse que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común sostiene fundamentalmente el interés personal o, si se quiere desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común”*<sup>228</sup>.

No obstante, todo lo anteriormente señalado no quiere decir que el este derecho a la tutela judicial efectiva sea un derecho ilimitado, sino que, como manifiesta el Tribunal Constitucional, *“puede restringirse en la medida que la restricción actúa en servicio a la efectividad o promoción de otros bienes o derechos fundamentales y libertades públicas constitucionalmente protegidos, pues en caso contrario aquélla habría de ser estimada inconstitucional”*<sup>229</sup>.

---

<sup>228</sup> SSTC núm. 62/1983, de 11 de julio (FJ 2º) y núm. 241/1992, de 21 de diciembre (FJ 8º).

<sup>229</sup> STC núm. 3/1983, de 25 de enero (FJ 1º).

Desde una perspectiva objetiva, el contenido de este principio de tutela judicial efectiva no ha sido desarrollado por la Norma Fundamental, sino que ha sido destinada su concreción al legislador, con el límite de que el acceso a la misma “no puede incidir en el contenido esencial de ese derecho, imponiendo para su ejercicio obstáculos o trabas arbitrarios o caprichosos que lo dificulten, sin que tal dificultad esté en algún modo justificada por el servicio a un fin constitucionalmente lícito”<sup>230</sup>.

De esta perspectiva objetiva, podemos señalar un contenido positivo y otro negativo. En cuanto al contenido positivo, tres son los derechos fundamentales que desarrollan el derecho a la tutela judicial efectiva, tal y como manifiesta el Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 32/1982, de 7 de julio (FJ 2º), al indicar que “el derecho a la tutela judicial efectiva no agota su contenido en la exigencia de que el interesado tenga acceso a los Tribunales de Justicia, pueda ante ellos manifestar y defender su pretensión jurídica en igualdad con las otras partes y goce de la libertad de agotar todas aquellas pruebas que procesalmente fueran oportunas y admisibles, ni se limita a garantizar la obtención de una resolución de fondo fundada en Derecho, sea o no favorable a la pretensión formulada, si concurren todos los requisitos procesales para ello. Exige también que el fallo judicial se cumpla y que el recurrente sea repuesto en su derecho y compensado si hubiese lugar a ello por el daño sufrido. Lo contrario sería convertir las decisiones judiciales y el reconocimiento de los derechos que ellas comportan a favor de alguna de las partes en meras declaraciones de intenciones”<sup>231</sup>.

Por lo tanto, en resumen, el derecho a la tutela judicial efectiva comprenderá el derecho al libre acceso a los jueces y tribunales, en el que

---

<sup>230</sup> STC núm. 174/1995, de 23 de noviembre (FJ 3º).

<sup>231</sup> De igual manera, entre otras, SSTC núm. 61/1984, de 16 de mayo; núm. 65/1985, de 23 de mayo; núm. 80/1990, de 26 de abril y núm. 209/1991, de 7 de noviembre.

se incluye el derecho de acceso a la justicia<sup>232</sup>, a los recursos tanto ordinarios como extraordinarios<sup>233</sup>, el derecho a ser parte en el proceso y la elección de la vía procesal<sup>234</sup>; el derecho a obtener un fallo de estos jueces y tribunales y, finalmente, el derecho a que el fallo se cumpla.

Ahora bien, tal y como hemos señalado unas líneas más arriba, el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva también se puede delimitar desde un punto de vista negativo a través de la expresión “*indefensión*” que contiene el artículo 24 CE, ya que como señala el propio Tribunal Constitucional, “*la idea de indefensión contiene, enunciándola de forma negativa, la definición del derecho a la defensa judicial, de la que se ha dicho que supone el empleo de los medios lícitos necesarios para preservar o restablecer una situación jurídica perturbada o violada, consiguiendo una modificación jurídica que sea debida tras un debate decidido por un órgano imparcial*”<sup>235</sup>.

<sup>232</sup> Cfr. entre un surtido repertorio de Sentencias, las SSTC núm. 36/1997, de 25 de febrero; núm. 235/1998, de 14 de diciembre; núm. 158/2000, de 12 de junio; núm. 75/2001, de 26 de marzo o núm. 160/2001, de 5 de julio.

<sup>233</sup> Salvo las causas impeditivas establecidas en la ley. Vid. SSTC núm. 96/1993, de 22 de marzo; núm. 312/1994, de 21 de noviembre; núm. 163/1999, de 27 de septiembre; núm. 57/2000, de 28 de febrero; núm. 11/2001, de 29 de enero o núm. 71/2004, de 19 de abril.

<sup>234</sup> La STC núm. 9/1981, de 31 de marzo (FJ 4º), señala al respecto que “*tal derecho no comprende, obviamente, el de obtener una decisión judicial acorde con las pretensiones que se formulan sino el derecho a que se dicte una resolución en Derecho, y siempre que se cumplan los requisitos procesales para ello*”.

En análogo sentido se pronuncia la STC núm. 19/1981, de 8 de junio (FJ 2º) al señalar que el derecho a la jurisdicción consiste en “*promover la actividad jurisdiccional que desemboque en una decisión judicial sobre las pretensiones deducidas, en el bien entendido de que esa decisión no tiene por qué ser favorable a las peticiones del autor, y que aunque normalmente recaiga sobre el fondo, puede ocurrir que no entre en él por diversas consideraciones*” es decir “*no se trata de un derecho incondicional a la prestación jurisdiccional, sino un derecho a obtenerla siempre que se ejerza por vías procesales legalmente establecidas*”.

En el mismo sentido al señalado, entre otras SSTC núm. 115/1984, de 3 de diciembre; núm. 63/1985, de 10 de mayo; núm. 131/1991, de 17 de junio; núm. 34/1994, de 31 de enero; núm. 311/2000, de 18 de diciembre; núm. 77/2002, de 8 de abril; núm. 166/2003, de 29 de septiembre; núm. 73/2004, de 22 de abril; núm. 251/2007, de 17 de diciembre; núm. 26/2008, de 11 de febrero; núm. 135/2008, de 27 de octubre y AATC núm. 79/2001, de 3 de abril o núm. 254/2002, de 9 de diciembre.

<sup>235</sup> STC núm. 48/1984, de 4 de abril (FJ 1º), añadiendo que la indefensión “*se caracteriza por suponer una privación o una limitación del derecho de defensa, que, si*

No obstante, sigue expresando el Tribunal, que *“no se encuentra en situación de indefensión la persona a quien se ha dado a conocer la existencia del proceso y ha podido intervenir en él, ni aquella otra que, conociéndolo, ha dejado de intervenir en él por un acto de su voluntad. Tampoco hay indefensión si a quien interviene en un proceso se le limitan los medios de alegación y de prueba en forma no sustancial para el éxito de las pretensiones que mantiene o aquella otra a quien se le limita la defensa a sus propios intereses sin permitirle la defensa de otros con los que los suyos estén en una conexión sólo directa o mediata”*<sup>236</sup>.

En virtud de lo anteriormente expuesto, nos corresponde ahora trasladar al procedimiento tributario y, particularmente, a las actas con acuerdo, la aplicación del principio de tutela judicial efectiva, para comprobar si efectivamente, *“el ordenamiento tributario español sigue conservando amplias zonas en las que la actuación administrativa puede considerarse inmune a las exigencias que se derivan de los derechos reconocidos en el art. 24 CE”*<sup>237</sup>.

Y es que, tal y como hemos venido recogiendo hasta el momento, la constante indeterminación que se encuentra ínsita en determinados conceptos jurídicos de la norma tributaria, lo que unido al otorgamiento de facultades discrecionales a la Administración encargada de aplicar reglas

---

*se produce vía legislativa sobrepasa el límite del contenido esencial prevenido en el art. 53 y si se produce en virtud de concretos actos de los órganos jurisdiccionales entraña mengua del derecho de intervenir en el proceso en el que se ventilan intereses concernientes al sujeto, respecto de los cuales la Sentencia debe suponer modificación de una situación jurídica individualizada, así como del derecho de realizar los alegatos que se estimen pertinentes para sostener ante el Juez la situación que se cree preferible y de utilizar los medios de prueba para demostrar los hechos alegados y, en su caso y modo, utilizar los recursos contra las resoluciones judiciales”*.

<sup>236</sup> *Ibidem* (FJ 4º).

<sup>237</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho...op. cit.* Pág. 69. Para LOZANO SERRANO, *“la tutela judicial efectiva aparece, en fin, como otro derecho fundamental que incide en la actuación inspectora, imponiéndose frente a posibles interpretaciones restrictivas de la misma”* LOZANO SERRANO, C.: *“La actividad inspectora y los principios constitucionales”*. *Impuestos*. Núm. 9. 1990. Pág. 229.

de valoración y apreciaciones de hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, harán que la posición del contribuyente quede debilitada cuando desea hacer efectiva la aplicación del principio de tutela judicial efectiva ante los jueces y tribunales, dejando de ser reales, en gran medida, *“los derechos y garantías que ofrece al ciudadano un orden democrático basado en la idea del sometimiento del poder al Derecho”*<sup>238</sup>.

Este planteamiento nos lleva a reflexionar sobre la configuración otorgada a las actas con acuerdo en el apartado sexto del artículo 155 LGT, en virtud del cual, únicamente será impugnable y objeto de revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, la liquidación y sanción derivadas del acuerdo, sin perjuicio de que se pueda acudir mediante recurso a la vía contencioso-administrativa ante la existencia de vicios en el consentimiento.

Tal y como lo acabamos de exponer, la utilización de las actas con acuerdo puede representar, o por lo menos lo parece, un obstáculo al acceso del contribuyente a la tutela judicial efectiva, ya que el derecho a recurrir forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva<sup>239</sup>. Y es que aunque el legislador no esté obligado a establecer un determinado régimen de recursos<sup>240</sup>, si *“se cierra al ciudadano la posibilidad de interponer un recurso con obstáculos indebidos, desproporcionados o por denegación*

---

<sup>238</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho...op. cit.* Pág. 66.

<sup>239</sup> El Tribunal Constitucional ha señalado de manera reiterada en sus pronunciamientos que *“el acceso a los recursos previstos por la Ley integra el contenido propio del derecho de tutela judicial reconocido en el artículo 24.1 de la Constitución”*. Criterio que aparece reflejado en las SSTC núm. 124/1984, de 18 de diciembre (FJ 6º); núm. 145/1986, de 24 de noviembre (FJ 3º); núm. 154/1986, de 4 de diciembre (FJ 1º); núm. 78/1988, de 27 de abril (FJ 3º); y 96/1993, de 22 de marzo (FJ1º), entre otras.

<sup>240</sup> En palabras de DÍEZ-PICAZO, *“es el legislador, de acuerdo con las características del procedimiento y de los litigios vertidos en él, quien debe configurar esta prestación jurisdiccional”*. DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L.: *“Notas sobre el...” Estudios de derecho... op. cit.* Pág. 41. De forma similar, BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Págs. 242 y 243.

*injustificada*”<sup>241</sup>, el principio de tutela judicial efectiva quedaría vulnerado.

Nada más lejos de la realidad, porque el hecho de que se pudiera impugnar sin limitación ninguna la liquidación, y en su caso la sanción, derivada de la propuesta de regulación del acta con acuerdo, resultaría totalmente incongruente con el sentido y la finalidad con las que este tipo de actas de la inspección fueron creadas, si tras una fase de dialogo entre la Administración y el contribuyente, las partes no tienen intención de quedar “vinculadas” al acuerdo alcanzado; máxime cuando uno de los objetivos que se persigue alcanzar con este tipo de actas, es el descenso de la litigiosidad en el materia tributaria a través de la disminución de los recursos que acceden a la vía económica-administrativa y, por ende, a la jurisdicción contencioso-administrativa<sup>242</sup>.

En consecuencia, el legislador tributario establece unos límites muy concretos para las reclamaciones y recursos, con el objetivo de conseguir una mayor eficacia en la actuación administrativa de tutela del crédito tributario, salvando de esta forma el derecho que todo ciudadano tiene a la tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales reconocida por el artículo 24 CE, así como el control jurisdiccional de los actos administrativos del artículo 106 CE, los cuales no quedarían vulnerados.

Al parecer, este ha sido el sentir del propio Tribunal Constitucional, quien en relación a soluciones extraprocesales<sup>243</sup>, señaló en su Sentencia

---

<sup>241</sup> Así se han manifestado las SSTC núm. 130/1987, de 17 de septiembre (FJ 2º); núm. 108/1992, de 14 de septiembre (FJ 1º) y núm. 127/1997, de 14 de julio (Antecedente 2º).

<sup>242</sup> Participan de esta idea, GARDE ROCA, J. A.: “Presentación” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 15; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Págs. 73 a 76; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.ª L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Págs. 102 a 103; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Técnicas convencionales...”. *op. cit.* Pág. 28; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág.197; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 440.

<sup>243</sup> Consideraciones perfectamente trasladables a la figura que nos ocupa.

núm. 217/1991, de 14 de noviembre (FJ 5º) *“la compatibilidad con el derecho a la tutela judicial efectiva de la exigencia de trámites previos al proceso, como son los de conciliación o de reclamación administrativa previa (por todas, STC 60/1989, las que en ellas se citan y también, por su proximidad al presente caso, la STC 162/1989). De un lado, porque en ningún caso excluyen el conocimiento jurisdiccional de la cuestión controvertida, ya que únicamente suponen un aplazamiento de la intervención de los órganos judiciales; y, de otro, porque son trámites proporcionados y justificados, ya que su fin no es otro que procurar una solución extraprocésal a la controversia, lo cual resulta beneficioso tanto para las partes, que pueden resolver así de forma rápida y acomodada a sus intervenciones el problema, como para el desenvolvimiento del sistema judicial en su conjunto que ve aliviada su carga de trabajo”*.

Por ello, consideramos que la resolución de las cuestiones inciertas a través de la utilización de actas con acuerdo, no sólo no supone limitar ni vulnerar la protección que establece el artículo 24 CE, sino que además, ofrecería una serie de ventajas tanto para el ciudadano, al ver reforzado su derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, como para el interés general, al conseguir un mejor funcionamiento en la actuación de la administración y en el propio sistema judicial, al reducirse las posibilidades de producirse una controversia entre las partes<sup>244</sup>.

## **VII.- El principio de seguridad jurídica como principio informador del conjunto del ordenamiento jurídico**

En este recorrido por los principales principios constitucionales tributarios en busca de la compatibilidad de la figura de las actas con acuerdo con aquellos, no podemos pasar por alto el principio de seguridad

---

<sup>244</sup> De igual manera, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 103; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág.197; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 440.

jurídica garantizado de forma explícita por el artículo 9.3 CE, junto con otros principios informadores del ordenamiento jurídico<sup>245</sup>.

Pese a la somera enunciación que el artículo 9.3 CE realiza, el Tribunal Constitucional ha definido la seguridad jurídica como la “*suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad de la normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad*”<sup>246</sup>.

Nos encontramos, por tanto, ante una exigencia derivada de la configuración del Estado social y democrático de Derecho, que aún pese a no aparecer recogido expresamente en el artículo 31 CE, constituye uno de los principios básicos del ordenamiento tributario; relevancia que se manifiesta, según RODRÍGUEZ BEREIJO, “*por el enorme volumen, la extremada variabilidad de la legislación fiscal, sometida a un continuo proceso de adaptación y cambio, y su carácter a menudo asistemático y carente de buena técnica jurídica, que dificulta no sólo su conocimiento y comprensión, sino también, lo que es importante cuando se trata de la aplicación de los tributos, su previsibilidad, de modo que el contribuyente pueda ajustar su comportamiento económico al coste previsible de los impuestos, de manera que pueda calcular de antemano la carga tributaria y pagar los impuestos posibles que las leyes le permitan*”<sup>247</sup>.

<sup>245</sup> El Tribunal Constitucional ha señalado en su Sentencia núm. 3/2002, de 14 de enero (FJ 2º), que “*la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) es un principio general del ordenamiento y un mandato dirigido a los poderes públicos que no configura, sin embargo, derecho fundamental alguno a favor de los ciudadanos que pueda interesarse en el proceso constitucional de amparo conforme al art. 53.2 CE y al art. 14.1 LOTC (SSTC 68/1982, de 22 de noviembre; 10/1985, de 28 de enero; 32/1987, de 10 de marzo; 122/1987, de 14 de julio; 18/1988, de 16 de febrero; 119/1988, de 20 de junio; 325/1994, de 12 de diciembre; 159/1997, de 2 de octubre; 183/1997, de 28 de octubre; 71/1998, de 30 de marzo; 137/1998, de 29 de junio; 84/1999, de 10 de mayo; 124/2000, de 16 de mayo; 1/2001, de 15 de enero; y 26/2001, de 29 de enero)*”.

<sup>246</sup> Cfr., entre todas, las SSTC núm. 27/1981, de 20 de septiembre (FJ 10º); núm. 99/1987, de 11 de junio (FJ 6º); núm. 227/1988, de 29 de noviembre (FJ 10º); núm. 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8º); núm. 173/1996, de 31 de octubre (FJ 3º); núm. 235/2000, de 5 de octubre (FJ 8º); núm. 96/2002, de 25 de abril (FJ 5º); y AATC núm. 165/2001, de 19 de junio (FJ 2º); núm. 5/2003 de 14 de enero (FJ 7º); núm. 71/2003, de 26 de febrero (FJ 4º); 307/2004, de 20 de septiembre (FJ 3º).

<sup>247</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario...”. *op. cit.* Págs. 35 y 36; y “Los principios de...”. *op. cit.* Pág. 608.

A este respecto, la seguridad jurídica implica estar asegurado desde una doble faceta<sup>248</sup>, pudiéndose distinguir entre una vertiente objetiva y otra subjetiva, en donde “*en sentido objetivo la seguridad jurídica está dada por las garantías que la sociedad le asegura a la persona, sus bienes y los derechos y en sentido subjetivo es la convicción que tiene la persona, suponiendo un estado de confianza, de saber a qué atenerse*”<sup>249</sup>.

La seguridad jurídica en sentido objetivo supone la “*certeza en la regla de derecho*” así como la prohibición de “*fórmulas proclives a la arbitrariedad*”<sup>250</sup>, lo que implica la necesidad de normas claras, sencillas y coherentes con el resto del ordenamiento que permita al contribuyente identificar de manera clara el interés perseguido por el legislador en la norma tributaria, impidiéndose de esta manera habilitaciones genéricas o de contornos imprecisos que configuren potestades administrativas con un alto grado de indefinición<sup>251</sup>; circunstancias que obligan al legislador a

---

<sup>248</sup> RODRIGUEZ BEREIJO ha destacado que “*la jurisprudencia constitucional ha venido aplicando el principio de seguridad jurídica en su triple dimensión: como conocimiento y certeza del Derecho positivo; como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general, en cuanto garantes de la paz social, y como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros*”. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario...”. *op. cit.* Pág. 35; y “Los principios de...”. *op. cit.* Pág. 608.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia núm. 234/2001, de 13 de diciembre (FJ 9º), resume la posición de la jurisprudencia de este mismo Tribunal, al señalar que “*el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8 y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11). Es decir, la seguridad jurídica ha de ser entendida como la certeza sobre el Ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de enero, FJ 1), como la expectativa razonable fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5), como la claridad del legislador y la no confusión normativa (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4)*”.

<sup>249</sup> ASOREY, R. O.: “El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 66. 1990. Pág. 171.

<sup>250</sup> SSTC núm. 71/1982, de 30 de noviembre (FJ 4º); núm. 15/1986, de 31 de enero (FJ 1º); núm. 46/1990, de 15 de marzo (FJ 4º); núm. 234/2001, de 13 de diciembre (FJ 9º)

<sup>251</sup> En este mismo sentido, la STC núm. 46/1990, de 15 de marzo (FJ 4º) ha venido a señalar que “*la exigencia del 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que*

*“alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia”<sup>252</sup>.*

Por lo tanto, en palabras de FERREIRO LAPATZA, *“una norma está correctamente formulada cuando, con una construcción gramaticalmente adecuada, utiliza los términos y conceptos de forma coherente con todo el ordenamiento y transmite con claridad al ciudadano al que va dirigida el mandato que el legislador quiere incorporar al orden jurídico. Y que una norma así construida optimiza su función cuando se inserta en un conjunto estable, abarcable por los ciudadanos a quien va dirigido, y eficaz en su aplicación”<sup>253</sup>.*

Por otra parte, el Tribunal Constitucional ha señalado que la seguridad jurídica posee una vertiente subjetiva, al proclamar que *“el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que*

---

*el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas”.*

Para FERREIRO LAPATZA, lo que postula es la existencia de *“normas claras y sencillas y, en la medida de lo posible estables, de tal forma que los ciudadanos puedan, sin grandes esfuerzos, medir las consecuencias fiscales de sus actuaciones , esto es, exige certidumbre del Derecho e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.* FERREIRO LAPATZA, J. J.: “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”. *Crónica Tributaria*. Núm. 68. 1993. Pág. 49. En idéntico sentido, VILLAR PALASI, J. L. y VILLAR EZCURRA, J. L.: “El derecho a la certidumbre jurídica y la incertidumbre de nuestro Derecho” en la obra colectiva *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional): Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez*. Civitas. Madrid. 1993. Págs.102 y 103; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 233.

<sup>252</sup> STC núm. 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8º).

<sup>253</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: “El principio de...”. *op. cit.* Pág. 48. Para ÁLVAREZ MARTÍNEZ, esa seguridad *“se consigue mediante la utilización de una técnica jurídica depurada y adecuada que destierre de la esfera normativa cualquier viso de incoherencia, desorden, confusión u opacidad”.* ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de...op. cit.* Pág. 39.

*ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad*<sup>254</sup>; por lo que la seguridad jurídica en este sentido consiste en “*la expectativa razonable fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho*”<sup>255</sup>, lo que implica la confianza del particular y la salvaguarda de sus posiciones jurídicas, es decir, la necesidad de que los contribuyentes puedan prever cuáles son las consecuencias y efectos que se van a derivar de su actuación.

Estos asertos se ponen de manifiesto con especial énfasis en la utilización de actas con acuerdo, porque tal y como hemos venido señalando hasta el momento, uno de los problemas que presenta nuestro ordenamiento tributario es la difícil comprensión de alguna de las leyes reguladoras de los tributos, debido a la constante utilización de conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas, en donde será atribuida a la Administración ciertos márgenes de decisión capaces de generar potestades tributarias en manos de esta última, nada favorables al principio de seguridad jurídica.

Por todo ello, juzgamos más que acertado la utilización de las actas con acuerdo en este sector del ordenamiento tributario, las cuales se revelan como un instrumento principal al servicio del principio de seguridad jurídica recogido en la Constitución, ya que a través de este mecanismo, no sólo se conseguirá “*un aumento de la confianza por parte*

---

<sup>254</sup> Vid. SSTC núm. 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8º); núm. 197/1992, de 19 de noviembre (FJ 4º); núm. 173/1996, de 31 de octubre (FJ 3º); núm. 182/1997, de 28 de octubre (FJ 11º); núm. 234/2001, de 13 de diciembre (FJ 9º).

<sup>255</sup> SSTC núm. 36/1991, de 14 de febrero (FJ 5º); núm. 234/2001, de 13 de diciembre (FJ 9º).

Para VILLAR PALASI y VILLAR EZCURRA, consistiría en “*la expectativa razonable que todo ciudadano puede esperar, en un Estado de Derecho para conocer la regulación aplicable a una conducta determinada*”. VILLAR PALASI, J. L. y VILLAR EZCURRA, J. L.: “El derecho a...” *La protección jurídica... op. cit.* Pág.101.

*de los ciudadanos en la actividad administrativa de aplicación de los tributos y, por ende, en la efectividad del deber de contribuir*<sup>256</sup>; sino que además, el acuerdo entre Administración y contribuyente permitirá la eliminación de una incertidumbre sin necesidad de habilitaciones genéricas que generen interpretaciones arbitrarias susceptibles de una posible vulneración del principio de seguridad jurídica.

---

<sup>256</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 241.



# CAPÍTULO III: RESOLUCIÓN CONVENCIONAL DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS EN EL MARCO DE LA EXPERIENCIA DEL DERECHO COMPARADO

---

## I.- Introducción

Una vez precisado, dentro del ordenamiento tributario español, el nacimiento de las técnicas convencionales para la resolución de conflictos tributarios y su admisibilidad con respecto a los principales principios constitucionales tributarios; nuestra intención a continuación no es otra que detenernos a exponer, de manera sistemática, las bases sobre las que se asientan las relaciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del derecho comparado, ya que un análisis sobre las diversas técnicas alternativas de resolución de conflictos tributarios carecería de sentido si no se tuvieran en cuenta el desarrollo que las mismas han tenido en aquellos ordenamientos donde muchas de ellas iniciaron sus andanzas.

Y es que la elaboración de mecanismos, fórmulas o instrumentos alternativos para la resolución de conflictos de naturaleza tributaria no constituye una peculiaridad del ordenamiento tributario español, sino que más bien, responde a un movimiento de reforma tributaria extensible a sistemas jurídico-tributarios occidentales<sup>257</sup> preocupados por obtener la

---

<sup>257</sup> En este sentido, FERREIRO LAPATZA expresa que “los dos grandes sistemas jurídicos occidentales –el anglosajón y el continental – desarrollaron en el s. XX dos modelos diferenciados que se han aproximado al final del siglo, más por la influencia del sistema anglosajón en el modelo continental que en sentido contrario”. La explicación que este autor nos da es que mientras que “en el modelo continental [...] las posibilidades de conflicto son menores, porque es la Administración la que califica los hechos declarados, centrando su actuación en el descubrimiento de los no declarados”, por lo que “el conflicto se origina únicamente cuando el ciudadano ve que la apreciación de los hechos y la calificación hecha por la Administración rebasa los límites de lo jurídicamente razonable y que, por tanto, tiene una cierta posibilidad de

participación voluntaria de los contribuyentes con la Administración, con el propósito de lograr un acercamiento de posiciones, un mutuo entendimiento, en la resolución de conflictos tributarios.

Aún siendo nuestro objetivo primordial en este capítulo bosquejar una sinopsis de fórmulas o instrumentos jurídicos internacionales de resolución alternativa de controversias tributarias, cabe precisar de antemano, que fundamentalmente centraremos nuestra atención en el ordenamiento tributario italiano, y más concretamente, en la figura del *accertamento con adesione*, en base a la similitud que presenta la figura de las actas con acuerdo con esta técnica convencional que existe en el sistema convencional italiano<sup>258</sup>.

No obstante, la advertencia realizada *ad supra* no supondrá un óbice tal, que nos impida poder realizar un análisis sobre las técnicas convencionales de resolución de conflictos tributarios que existen en las distintas experiencias estadounidense, británica, francesa y alemana; todo ello, naturalmente, lo llevaremos a cabo de manera menos extensa.

---

*vencer en la controversia*"; en los sistemas anglosajones, por el contrario, "la autoliquidación, se ha visto acompañada siempre de un sistema de resolución extrajudicial de conflictos basado en el pacto entre la Administración y el contribuyente que impide que el litigio, en un alto porcentaje, llegue a los tribunales retrasando excesivamente –en contra del interés de administración y administrado – su resolución y, en su caso, el cobro del tributo". FERREIRO LAPATZA, J. J. "Solución convencional de...". *op. cit.* Págs. 11 y 12

<sup>258</sup> Respecto a esta cuestión, y más concretamente respecto a la regulación de fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios, se ha señalado que "dentro del Derecho comparado, el ordenamiento italiano ha sido objeto de especial atención, dada la similitud de ambos sistemas –el italiano y el español – y los éxitos conseguidos en aquel país. La pieza angular de su sistema convencional es el denominado <<accertamento con adesione>>". COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*. Ministerio de Hacienda. IEF. Madrid. 2001. Pág. 151

## II.- Procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el ordenamiento tributario Estadounidense<sup>259</sup>

Las relaciones tributarias existentes entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del ordenamiento federal americano están asentadas sobre la base de las llamadas *Alternative Dispute Resolution*<sup>260</sup> (en lo sucesivo ADR), las cuales constituyen un conjunto de procedimientos que buscan, no sólo dar rapidez y eficacia<sup>261</sup> a las controversias de carácter tributario por medio de una resolución consensuada, sino además ofrecer al contribuyente la oportunidad de alcanzar un acuerdo deseable, así como reducir con ello la lentitud, complejidad y coste económico<sup>262</sup> que supone optar por la vía judicial, a la que se podrá acceder en cualquier momento del procedimiento.

---

<sup>259</sup> El presente apartado ha sido elaborado a partir de la normativa tributaria estadounidense, así como de la numerosa documentación que el *Internal Revenue Service* ofrece al contribuyente, y que puede ser consultada en la página Web <http://www.irs.gov>.

<sup>260</sup> SERRANO ANTÓN las define como “*un conjunto de procedimientos que sirven como alternativa a los procedimientos administrativos ordinarios de resolución de litigios, en los que generalmente, aunque no siempre, interviene un tercero neutral que ayuda o facilita la resolución del conflicto*”. SERRANO ANTÓN, F.: “La terminación convencional de los procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos”. *Crónica Tributaria*. Núm. 78. 1996. Pág. 92. Para un estudio pormenorizado *vid.* DELGADO PIQUERAS, F.: “La <<Administrative Dispute Resolution Act>> de los Estados Unidos: introducción, traducción y notas”. *Revista de Administración Pública*. Núm. 2. 1993. Págs. 557 y ss.

<sup>261</sup> En este punto, DELGADO PIQUERAS destaca que son “*un instrumento de respuesta rápida y eficaz a los problemas sociales, menos gravosas y lenta que los tribunales*”. DELGADO PIQUERAS, F.: “La <<Administrative Dispute Resolution Act>>...”. *op. cit.* Págs. 562 y 563. De forma similar, SERRANO ANTÓN, F.: “La terminación convencional...”. *op. cit.* Págs. 90 y 91.

<sup>262</sup> Para ROZAS VALDÉS, en el ordenamiento americano “*la vía judicial es extraordinariamente costosa e incierta [...] como consecuencia del principio general de condena en costas que se extiende tanto a la cobertura de los gastos de defensa como a los costes judiciales*”. ROZAS VALDÉS, J. A.: “La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano”. *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 64. 2004. Pág. 57.

El cuadro que a continuación esbozaremos en la exposición de este apartado, pretende contemplar la aplicación de aquellas técnicas mediante las cuales el contribuyente puede llegar a un acuerdo con el *Internal Revenue Service* (Servicio de Impuestos Internos, en adelante IRS), agencia administrativa integrada dentro del Departamento del Tesoro, *Department of Treasury*, cuya misión es la de “proveer a los contribuyentes de los Estados Unidos de América un servicio de alta calidad, que les ayude a entender y cumplir con sus responsabilidades tributarias, aplicando las leyes tributarias de manera íntegra y justa para todos”<sup>263</sup>.

## **1.- Entrevista con el contribuyente**

Con la finalidad de cumplir la misión que *ad supra* mencionábamos, el IRS iniciará un procedimiento de revisión<sup>264</sup> a través de una selección

---

<sup>263</sup> Misión que recoge expresamente el margen de la *Publication 1 SP* dedicada a *Your Rights as a Taxpayer*, en la que se acopian y explican en la primera parte de esta publicación algunos de los derechos más importantes del contribuyente americano, como son: I. Protección de sus Derechos; II. Privacidad y Confidencialidad; III. Servicio Profesional y Cortés; IV. Representación; V. Solamente pague la cantidad de impuestos correcta; VI. Ayuda con problemas tributarios sin resolver; VII. Revisión de la Oficina de Apelaciones y Revisiones Judiciales; VIII. Condonación de ciertas multas e intereses. En la segunda parte de esta publicación se explican los procesos de revisión, apelación, recaudación y reembolso. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: “Your Rights as a Taxpayer”. *Publication 1 SP*. Rev. May 2005. Catalog Number 64731W. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1sp.pdf>.

Para ANDRÉS AUCEJO, de la lectura de la Carta de los Derechos del Contribuyente americano “*se vislumbra el deseo de alcanzar una acción consensuada para resolver los conflictos que se susciten, buscando a tal fin un clima de colaboración entre los contribuyentes y el servicio de la administración tributaria a efectos de dirimir contiendas y no llegar a contenciosos siempre que ello se pueda evitar*”. ANDRÉS AUCEJO, E.: *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. IEF. Madrid. 2008. Pág. 19.

<sup>264</sup> Dentro de la *Publication 556* se describen las normas y procedimientos que el IRS sigue en las revisiones, los derechos de apelación de los contribuyentes tanto dentro del IRS como en el sistema de Tribunales Federales, y cómo presentar una reclamación de reembolso de impuestos ya pagados. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Examination of Retruns, Appeal Rights, and Claims for Refund”. *Publication 556*. Rev. May 2008. Catalog Numbre 15104N. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>.

previa de aquellas declaraciones de impuestos que puedan contener cantidades incorrectas.

Este proceso de selección o identificación de declaraciones puede llevarse a cabo, bien a través de programas informáticos, denominados *Discriminant Inventory Function System* (o por su acrónimo en inglés DIF), en virtud de los cuales se cataloga y barema a los contribuyentes en razón a la información contenida en declaraciones, estudios de revisiones realizadas en el pasado o en ciertas áreas identificadas en proyectos de cumplimiento tributario; o bien, la selección puede llevarse a cabo mediante información extraída de fuentes externas como periódicos, registros públicos o individuales, etc., en donde si se comprueba que la información contenida en estos medios es cierta y fiable, puede ser usada para seleccionar la declaración para su revisión.

Una vez realizada la selección, y comprobado por el IRS que la declaración de impuestos posee cantidades incorrectas, se procederá a, o bien enviar al contribuyente una carta en la que, además de indicarle las razones por las cuales el IRS considera que debe realizar un cambio en su declaración, se le solicitará información adicional que permita cotejar o completar la información reflejada en la declaración; o por el contrario, se le notificará de que se llevará a cabo una revisión de su declaración a través de una entrevista personal.

A aquella solicitud realizada por correo, el contribuyente podrá optar por pedir una entrevista personal con el funcionario encargado de la revisión, o podrá responder a la misma por correo proveyendo al IRS de la información solicitada o aportando una explicación. En base a esta segunda opción, el IRS podrá estar de acuerdo o no con el contribuyente, debiendo explicar en caso de desacuerdo las razones por las cuales se llevaría cabo el cambio en la declaración.

Si por el contrario, se le notifica al contribuyente que se va a llevar a cabo una revisión a través de una entrevista personal, o si como veíamos en el anterior párrafo, es el propio contribuyente el que solicita dicha entrevista, éste tendrá el derecho de pedir que la misma se realice en un lugar y a una hora conveniente para ambas partes, por lo que las revisiones no realizadas por correo podrán tener lugar en el domicilio o en el trabajo del contribuyente, en la oficina de su abogado, contable o agente, o en una oficina del IRS.

Durante la revisión, el contribuyente puede representarse a sí mismo, o puede tener derecho a un representante<sup>265</sup> o cualquier otra/s persona/s que apoyen su posición, siempre que sean personas calificadas para ejercer ante el IRS, como pueden serlo un abogado, un contador público certificado, o una persona registrada para ejercer ante el IRS. Además, el contribuyente tendrá derecho a “*grabar la entrevista que tenga con un funcionario del área de revisiones, apelaciones o recaudaciones*”<sup>266</sup>, pero para poder llevarlo a cabo, será necesario que lo notifique por escrito al IRS con una antelación mínima de diez días a la fecha de la cita.

---

<sup>265</sup> La representación constituye un derecho del contribuyente recogido en la *Declaration of Taxpayer Rights*, concretamente en la sección IV, que bajo el título *Representation* se recoge este concreto derecho al señalar que “*usted tiene derecho a representarse a sí mismo o con la debida autorización escrita, a que otra persona lo represente. Su representante deberá ser una persona que tenga permiso para representarlo ante le IRS, tal como un abogado, contador público autorizado o agente registrado*”. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: “Your Rights as...”. *op. cit.*

Señalar que si el contribuyente desea que su representante le represente sin estar él presente, deberá aportar al IRS un poder notarial debidamente cumplimentado antes de que el representante pueda recibir o examinar la información confidencial. Este poder notarial se llevará a cabo a través del Formulario 2448 denominado *Power of Attorney and Declaration of Representative*, o cualquier otro poder notarial debidamente escrito o una autorización para este propósito. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Examination of Retruns...”. *op. cit.*

<sup>266</sup> DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: “Your Rights as...”. *op. cit.* De igual manera, DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Examination of Retruns...”. *op. cit.*

Si tras realizar la revisión el examinador propone de forma justificada cambios en la declaración de impuestos del contribuyente, éste último podrá estar de acuerdo con dichos cambios, por lo que firmará el acuerdo y se procederá al pago del impuesto adicional que quizá deba, más los intereses de demora.

No obstante, en el supuesto de que el contribuyente no esté de acuerdo con alguna o con todas las determinaciones propuestas por el IRS, podrá explicar su posición al supervisor de la persona que emitió la determinación, solicitándole o una reunión, si la revisión ha sido realizada en una Oficina del IRS; o por conferencia telefónica, si la revisión no tuvo lugar en la Oficina del IRS, sino que se llevó a cabo en el domicilio o en el trabajo del contribuyente, o en la oficina de su abogado, contable o agente.

Si de esta reunión mantenida con el supervisor ambas partes alcanzan un acuerdo, se cerrará el caso. Pero si el contribuyente todavía está en desacuerdo con las determinaciones propuestas por el IRS tras la reunión o conferencia con el supervisor, se procederá a redactar un informe en el que se explicará tanto la posición mantenida por el contribuyente como la del IRS.

A las pocas semanas de haberse celebrado la entrevista con el funcionario del área de revisiones o la reunión con el supervisor del mismo, el contribuyente recibirá en su domicilio una carta, conocida como la carta de los treinta días, *30-day letter*<sup>267</sup>, en la que junto a la notificación de su derecho a apelar los cambios propuestos por el IRS en los treinta días siguientes a la recepción de ésta, se le acompaña una copia del informe de revisión en la que el funcionario encargado de la revisión o su supervisor explican la propuesta cambiada, un formulario de acuerdo o renuncia y una copia de la *Publication 5* que bajo el título “*sus derechos de apelación y*

---

<sup>267</sup> Carta que en nuestro ordenamiento tributario sería comparable a la propuesta de liquidación que contiene un acta con acuerdo.

*cómo preparar una reclamación si usted no está de acuerdo*<sup>268</sup>, se condensan, como indica la denominación de la publicación del IRS, los múltiples derechos de apelación con los que cuenta el contribuyente, así como las distintas posibilidades que tiene éste para resolver sus diferencias cuando no está de acuerdo con una actuación del IRS.

Recibida la carta de los treinta días, por lo general, al contribuyente se le abrirá una vía tripartita que le permitirá optar entre una de las siguientes opciones:

En primer lugar, dentro del plazo de los treinta días desde que recibió la carta, podrá comunicarle al IRS que está de acuerdo con los cambios propuestos mediante la devolución del formulario de acuerdo firmado por el contribuyente, y procediendo al pago de la cantidad que deba más intereses de demora. Es necesario mencionar, aunque sea someramente, que en el supuesto de que el contribuyente no puede pagar la cantidad total que debe, podrá solicitar al IRS el pago fraccionado mensual, solicitud ésta que deberá ser aprobada por el IRS. No obstante, el IRS recomienda al contribuyente que considere *“otras alternativas menos costosas, tales como un préstamo bancario”*<sup>269</sup>.

La segunda vía por la que el contribuyente puede optar, es comunicarle al IRS dentro del plazo de los treinta días desde que recibió la carta, que va a ejercer su derecho a apelar su caso ante la Oficina de Apelaciones, *Appeal Office*, del IRS.

Y por último, el contribuyente puede simplemente no hacer nada, por lo que si no responde a la *30-day letter* con una de las soluciones *ad supra* expuestas, o si más adelante no llega a un acuerdo con la *Appeal*

---

<sup>268</sup> DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Your Appeal Rights and How to Prepare a Protest If You Don’t Agree”. *Publication 5*. Rev. 06-2005. Catalog Number 39269Z. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf>.

<sup>269</sup> DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Examination of Retruns...”. *op. cit.*

*Office*, el IRS enviará una nueva carta al contribuyente conocida como aviso de deficiencia, *notice of deficiency*, o carta de los noventa días, *90-day letter*, en virtud de la cual se le concede al contribuyente un plazo de noventa días desde la fecha de su recepción, ciento cincuenta días si se encuentra fuera de los Estados Unidos, para que presente una reclamación vía jurisdiccional ante el Tribunal Tributario o *United States Tax Court*.

## 2.- Fase de Mediación

Si en fase de negociaciones administrativas no se alcanza un acuerdo, el contribuyente puede someter la cuestión a un tercero que actúe como mediador, quién a través de su intervención independiente e imparcial, le ayudará a encontrar una solución al gran número de conflictos que surgen, o pueden surgir, como consecuencia de una inspección o auditoria, de una oferta de compromiso, del perjuicio que pueda producirse por el reintegro de un fideicomiso, o por otro tipo de acciones, siempre y cuando éstas últimas no sean supuestos en los que no hay un precedente legal, hay un conflicto de fallos judiciales entre jurisdicciones, sean asuntos pertenecientes al Programa de Especialización Industrial, o se traten de cuestiones constitucionales.

Es lo que en el ordenamiento tributario estadounidense se denomina la *Fast Track Mediation* (en adelante FTM), o Vía Rápida de Mediación, regulada en la *Publication 3605*<sup>270</sup> con el objetivo principal de ayudar a que el contribuyente resuelva las disputas que hayan surgido ante el IRS, por lo que para ello, el mediador será el encargado de facilitar la comunicación entre el contribuyente y el IRS, trabajando con ambas partes para recabar toda la información necesaria, incluidas las cuestiones

---

<sup>270</sup> DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Fast Track Mediation”. *Publication 3605*. Rev. 09-2002. Catalog Number 29749Q. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3605.pdf>. De forma casi similiar, DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Examination of Retruns...”. *op. cit.*

involucradas y las posturas de las partes, para así comprender la naturaleza de la disputa para intentar solventarla.

Este procedimiento de FTM se inicia a instancia de parte del contribuyente, quien al no estar de acuerdo en alguno o en todos los extremos de la comprobación, solicitará una reunión con el supervisor del funcionario encargado de emitir las determinaciones. Si tras esta reunión no se alcanza un acuerdo, ambas partes firman un formulario denominado acuerdo de mediación, *Agreement to Mediate*, en virtud del cual se le va a asignar al caso un miembro de la *Appeals Office* instruido en técnicas de mediación.

Transcurrida una semana desde la fecha en la que se firmó el acuerdo de mediación, el mediador asignado se pondrá en contacto con el contribuyente para explicarle brevemente el iter procedimental a seguir. Generalmente, es en esta primera toma de contacto, donde quedará fijado el día y el lugar dónde se celebrará la reunión o sesión de mediación.

Ni qué decir tiene, que para que la sesión de mediación sea fructífera, es necesario que estén presentes aquellas partes que tienen la autoridad de tomar decisiones, es decir, deberán personarse en esta sesión tanto el funcionario competente del IRS como el contribuyente, quién a su vez puede representarse a sí mismo en la sesión de mediación, o bien otra persona puede actuar en su nombre como su representante siempre que disponga de la adecuada autorización o poder notarial para actuar y para recibir información confidencial del contribuyente<sup>271</sup>.

Con el propósito de ayudar a ambas partes a llegar a una solución mutuamente satisfactoria que sea conforme a la ley aplicable, el mediador

---

<sup>271</sup> Recordemos que para tal finalidad debe emplearse el Modelo 2848, *Power of Attorney and Declaration of Representative*. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Fast Track Mediation”. *op. cit.* De igual manera, DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Examination of Retruns...”. *op. cit.*

puede dirigir encuentros tanto con cada una de las partes por separado, así como reuniones conjuntas con el contribuyente y el representante del IRS. Reuniones de mediación en las que el contribuyente puede retirarse en cualquier momento, y en las que aún quedando cualquier asunto sin resolver, el contribuyente mantendría intacto todos los derechos para recurrir<sup>272</sup>.

Para concluir, cabe destacar entre las ventajas que ofrece la FTM, que se trata de un proceso rápido de solución de controversias, en el que existe un mediador entrenado a tal fin, el cual no impone en ningún momento una solución a las partes, sino que por el contrario, busca que se alcance el consenso en un lugar neutral para ambas. Además de lo señalado, no será necesario rellenar un escrito de propuesta para solicitar esta FTM, como ocurre en el proceso de alegaciones, tal y como tendremos oportunidad de ver a continuación.

### 3.- Fase de apelaciones

Dentro de la ya mencionada *Declaration of Taxpayer Rights*, y concretamente en su apartado VII, titulado *Appeals and Judicial Review*, se recoge el derecho del contribuyente a realizar apelaciones, al señalar explícitamente que “*si usted no está de acuerdo con la cantidad de impuesto que adeuda o con ciertas acciones de recaudación que llevamos a cabo, usted tiene derecho a solicitar a la Oficina de Apelaciones que revise su caso*”<sup>273</sup>.

Este derecho de apelación encuentra su desarrollo en la también ya reseñada *Publication 5* del IRS, que bajo el título *Your Appeal Rights and*

---

<sup>272</sup> Tal y como viene recogido en DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Your Appeal Rights...”. *op. cit.*

<sup>273</sup> DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: “Your Rights as...”. *op. cit.*

*How To Prepare a Protest If You Don't Agree*, se acopian las indicaciones de cómo un contribuyente puede apelar la mayoría<sup>274</sup> de sus casos tributarios ante su Oficinal Local de Apelaciones, *Local Appeals Office*, si no está de acuerdo con las determinaciones o cambios que ha realizado el funcionario del área de revisiones del IRS, ya que como indica dicha publicación, la *Appeals Office* “puede resolver la mayoría de las diferencias o desacuerdos sin necesidad de recurrir en la pérdida de tiempo y gastos que conlleva ir a juicios ante los tribunales”<sup>275</sup>.

Este procedimiento de apelación o revisión se inicia mediante el envío, por parte del contribuyente insatisfecho con los cambios realizados a su declaración de impuestos, de una solicitud en la que se requiere una conferencia de apelación con un funcionario de la *Appeals Office* para que revise su caso. Es además posible, que a dicha solicitud se le acompañe, o de una solicitud para una *Small Case Request*<sup>276</sup> si la cantidad total para cualquier periodo impositivo no es mayor a veinticinco mil dólares americanos (25,000 \$), o de propuesta formal por escrito<sup>277</sup>, la cual deberá de incluir:

---

<sup>274</sup> Hacemos esta matización porque aunque un contribuyente no esté de acuerdo, la *Appeals Office* no va a considerar aquellas razones que no están dentro del alcance de las leyes tributarias, y para ello pone como ejemplo los motivos morales, religiosos, políticos, constitucionales, de conciencia, o similares a estos. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Your Appeal Rights...”. *op. cit.*

<sup>275</sup> DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Your Appeal Rights...”. *op. cit.*

<sup>276</sup> Para solicitar una *Small Case Request*, el contribuyente deberá de enviar una carta solicitando la consideración de apelaciones, indicando los cambios con los que no está de acuerdo, y las razones por las cuales no está de acuerdo. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Examination of Retruns...”. *op. cit.*

<sup>277</sup> El contribuyente deberá presentar una propuesta por escrito en todos aquellos casos relacionados con los planes para empleados, organizaciones exentas, sociedades y corporaciones S, y en todos los demás casos en los que el contribuyente no los considere como *Small Case Request*. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Examination of Retruns...”. *op. cit.*

- el nombre y apellidos del contribuyente, así como un número telefónico de contacto,
- un documento en el que se afirme que el contribuyente desea apelar las determinaciones del IRS ante la *Appeals Office*,
- una copia de la carta donde se muestran los cambios propuestos por el IRS y con los que el contribuyente no está de acuerdo,
- los fundamentos de hecho y de derecho en los que el contribuyente apoya su posición, y
- la firma del contribuyente junto con la afirmación, bajo pena de perjurio, de que la propuesta es verdadera; afirmación que se realizará como a continuación sigue: “*bajo pena de perjurio, declaro que he examinado los hechos declarados en esta propuesta, incluyendo los documentos que la acompañan si los hubiera, y que al mejor de mi conocimiento y entendimiento, son verdaderos, correctos y completos*”<sup>278</sup>.

Recibida la solicitud, el personal de la *Appeal Office* acordará una cita con el contribuyente en un lugar y hora conveniente a ambas partes para discutir en la misma, todas las controversias con las que el contribuyente no está de acuerdo; y así, intentar llegar a un acuerdo en alguno o en todos los extremos de la comprobación que dio origen a la disconformidad.

Estas citas con el personal de la Oficina de Apelaciones se suelen realizar de manera informal, ya que dicho encuentro puede llevarse a cabo o por correspondencia, por vía telefónica o por medio de una reunión personal; citas en las que en principio no es necesario que el contribuyente

---

<sup>278</sup> Concretamente, la *Publication 5* señala que: “*under the penalties of perjury, I declare that I examined the facts stated in this protest, including any accompanying documents, and, to the best of my knowledge and belief, they are correct, and complete*”. No obstante, si el representante es el que prepara y firma la propuesta, será éste el que debe sustituir el texto señalado *ad supra* por una declaración que afirme que es el representante el que presenta la propuesta y los documentos que le acompañan, debiéndose hacer extensible la afirmación al hecho de si tiene o no conocimiento personal de los hechos declarados en la propuesta y que los documentos que la acompañan son verdaderos y correctos. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Your Appeal Rights...”. *op. cit.*

vaya acompañado de un representante, ya que como apuntábamos anteriormente cuando hacíamos mención a la entrevista con el contribuyente, éste tiene derecho a representarse a sí mismo durante su conferencia de apelación. No obstante, y como ya tuvimos oportunidad de apreciar, si el contribuyente lo desea puede estar asistido por un representante o a cualquier otra/s persona/s que apoyen su posición, siempre que sean personas calificadas para ejercer ante el IRS, cumpliendo este requisito un abogado, un contador público certificado o una persona registrada para ejercer ante el IRS<sup>279</sup>.

Cabe además precisar al respecto, que es importante que cuando se solicite una cita de apelación, tanto el contribuyente como su representante prevean a la *Appeals Office* de toda la información que le sea posible, ya que eso ayudará a que su apelación se procese con mayor celeridad, lo que a su vez traerá como consecuencia un ahorro de tiempo y dinero al contribuyente.

En virtud de lo aseverado hasta el momento, se desprende que nos encontramos ante una oficina administrativa dependiente del IRS destinada a recibir aquellas apelaciones que el contribuyente realiza cuando no está de acuerdo con las determinaciones realizadas por aquella; no obstante, pese a estar inserta dentro del mismo órgano administrativo, la *Appeals Office* es un oficina totalmente independiente y separada de aquella

---

<sup>279</sup> La representación constituye un derecho del contribuyente recogido en la *Declaration of Taxpayer Rights*, concretamente en la sección IV, que bajo el título *Representation* se recoge este concreto derecho al señalar que “*usted tiene derecho a representarse a sí mismo o con la debida autorización escrita, a que otra persona lo represente. Su representante deberá ser una persona que tenga permiso para representarlo ante le IRS, tal como un abogado, contador público autorizado o agente registrado*”. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: “Your Rights as...”. *op. cit.*

Señalar que si el contribuyente desea que su representante le represente sin estar él delante, deberá presentar al IRS un poder notarial debidamente cumplimentado antes de que el representante pueda recibir o examinar la información confidencial. Este poder notarial se llevará a cabo a través del Formulario 2448 denominado *Power of Attorney and Declaration of Representative*, o cualquier otro poder notarial debidamente escrito o una autorización para este propósito. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Examination of Retruns...”. *op. cit.*

Oficina del IRS que tomó la decisión con la que el contribuyente está en desacuerdo<sup>280</sup>.

Por último, es importante recordar que si el contribuyente y la *Appeals Office* no logran un acuerdo en alguno o en todos los asuntos después de su conferencia de apelación, o si por el contrario, el contribuyente no desea apelar su caso, éste último, y siempre que se cumplan determinados requisitos procesales y jurisdiccionales<sup>281</sup>, podrá plantear su caso al *United States Tax Court* (Tribunal Tributario Federal de los Estados Unidos), al *United States Court of Federal Claims* (Tribunal Federal de Reclamaciones de los Estados Unidos), o al *United States District Court* (Tribunal de Distrito Federal de los Estados Unidos), todos ellos cuerpos judiciales independientes y sin ninguna conexión con el IRS.

#### 4.- Servicio del Defensor del contribuyente

El *Taxpayer Advocate Service*<sup>282</sup>, o Servicio del Defensor del Contribuyente (TAS en adelante) se constituye, bajo la dirección del Defensor Nacional del Contribuyente, *Nacional Taxpayer Advocate*, como una organización independiente dentro del propio IRS, existiendo en cada Estado al menos un *Local Taxpayer Advocate*, o Defensor Local del

---

<sup>280</sup> Así lo recoge la *Publication 5* al matizar expresamente que “*the Appeals Office is separate from –and independent of – the IRS Office taking the action you disagree with*”. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Your Appeal Rights...”. *op. cit.* Afirmación de la que también se hace eco la DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Examination of Retruns...”. *op. cit.*

<sup>281</sup> Tanto el funcionamiento de los diferentes Tribunales, sus competencias, así como los distintos requisitos procesales y jurisdiccionales, pueden consultarse en DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Your Appeal Rights...”. *op. cit.*; o en DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Examination of Retruns...”. *op. cit.*

<sup>282</sup> DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. “Taxpayer Advocate Service”. *Publication 1546*. Rev. 12-2008. Catalog Number 13266S. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1546.pdf>. Para una información más actualizada de este servicio, puede consultarse la página del *Taxpayer Advocate Service* en el portal del IRS, concretamente en <http://www.irs.gov/advocate>.

Contribuyente, el cual contará con su propia oficina, o en su defecto, trabajará en las Oficinas de Resolución de Conflictos, *Problem Resolution Office*, del IRS.

Esta independencia del TAS respecto del IRS se hace latente en dos niveles: en primer lugar, al exigirse mediante Ley que cada oficina del TAS asegure y mantenga los medios de comunicación independientes de otras oficinas del IRS, por lo que cada oficina tendrá un teléfono, un fax y una dirección postal separada del IRS; pero en segundo lugar, se establece la obligación de mantener la discreción de no divulgar al IRS ninguna de la información que el contribuyente le haya proporcionado, ni siquiera comunicar al IRS que el contribuyente se ha comunicado con ellos.

Entre las funciones que tiene asumido el TAS, encontramos las de satisfacer las necesidades de los contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas, así como de ayudarles a resolver de forma gratuita todos aquellos problemas que tengan con el IRS; funciones que llevará a cabo de la siguiente manera:

- tramitando de manera inmediata e imparcial los problemas de los contribuyentes que no hayan sido resueltos por las vías normales del IRS;
- identificando y presentando al IRS aquellos asuntos que afectan a los derechos de los contribuyentes, aumentan la carga tributaria o crean problemas para los contribuyentes; o
- recomendando al Congreso cambios administrativos y legislativos a través del Informe Anual del Defensor Nacional del Contribuyente, *Nacional Taxpayer Advocate's Annual Report*.

El procedimiento de ayuda del TAS se inicia en aquellos casos en los que el contribuyente ha intentado resolver un problema con el IRS y todavía sigue sufriendo una demora de más de 30 días para la resolución de su caso tributario, si no recibe respuesta en la fecha prometida, o si está

sufriendo un perjuicio económico tal por parte del IRS que le impida satisfacer necesidades tales como vivienda, transporte o alimentación. En estos casos, el contribuyente puede solicitar la ayuda del TAS, ya que dicha organización está pensada para ser “*su voz frente al IRS*”<sup>283</sup>.

El contribuyente puede realizar la solicitud bien por teléfono, o bien mediante la presentación por fax o por correo, en una de las oficinas del *Local Taxpayer Advocate* más cercanas al domicilio del contribuyente, del formulario 911 sobre “*Solicitud de Ayuda al Contribuyente*”<sup>284</sup>, en el que deberá de proporcionarse la siguiente información:

- nombre, dirección, número de seguro social o número de identificación del funcionario del IRS,
- número de teléfono del contribuyente, así como una indicación de cuáles son las mejores horas para poder ponerse en contacto con él,
- tipo de declaración tributaria y periodo impositivo implicado, y
- descripción del problema, soluciones previas por las que ha optado y si lo conoce, oficina u oficinas con las que se comunicó.

Una vez recibido el formulario 911, al contribuyente le será asignado un *Taxpayer Advocate* quien escuchará su punto de vista, y trabajará conjuntamente con él de manera imparcial e independiente para satisfacer sus preocupaciones, y seguirá su caso hasta la conclusión del mismo, a través del ofrecimiento de plazos para tomar decisiones, informando sobre el progreso del mismo, y aconsejando al contribuyente cómo evitar futuros problemas tributarios.

---

<sup>283</sup> Concretamente, en la primera página de la *Publication 1546* podemos observar como reza de manera textual y en mayúsculas el lema “*YOUR VOICE AT THE IRS*”. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. “*Taxpayer Advocate Service*”. *op. cit.*

<sup>284</sup> Conocido como *Request for Taxpayer Advocate Assistance (and Application for Taxpayer Assistance Order)*. Para una completa información de cómo comunicarse con un *Taxpayer Advocate*, Cfr. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. “*Taxpayer Advocate Service*”. *op. cit.*

Para finalizar este apartado, creemos necesario reproducir las palabras manifestadas por el *Nacional Taxpayer Advocate*, para quien “*el trabajo de un empleado del Servicio del Defensor del Contribuyente no termina hasta que él cierra un caso particular*”, ya que “*los empleados del Servicio del Defensor del Contribuyente tienen, como parte de la descripción de sus funciones que aparecen en el estatuto, la responsabilidad de pensar sistemáticamente sobre su caso*”<sup>285</sup>.

### **III.- Mecanismos consensuales de resolución de controversias en el ordenamiento tributario británico<sup>286</sup>**

Un análisis de las diferentes técnicas convencionales de resolución de controversias de naturaleza tributaria insertas en el ordenamiento británico, nos obliga a empezar el mismo reflexionando escuetamente sobre el tipo de relación que existe entre el contribuyente y la Administración Tributaria Británica<sup>287</sup>.

En virtud de lo anteriormente indicado, es preciso poner de manifiesto que el buen funcionamiento de este sistema tributario depende, en gran medida, de la voluntariedad y veracidad del contribuyente a la hora de presentar su declaración tributaria; lo cual no es óbice para que la Administración Tributaria goce de ciertos poderes destinados a conseguir

---

<sup>285</sup> Palabras de NINA E. OLSON (*Nacional Taxpayer Advocate*) recogidas literalmente en DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. “Taxpayer Advocate Service”. *op. cit.*

<sup>286</sup> El presente apartado ha sido elaborado a partir de la normativa y documentación tributaria que el *Inland Revenue* ofrece al contribuyente, y que puede ser consultado en la página Web <http://www.inlandrevenue.gov.uk/manuals/apmanual/>.

<sup>287</sup> La Administración tributaria inglesa se encuentra integrada dentro del *Treasury*, departamento que no sólo tiene competencias en materia de impuestos, sino que además es el encargado de presentar anualmente la *Finance Acts* o Ley de Presupuestos. Dentro del *Treasury*, la gestión de impuestos especiales o derechos de aduanas le corresponde a *The Board of Customs and Excise*, o bien a *The Board of Inland Revenue* si se trata de la gestión de los impuestos directos.

determinada información de aquellos contribuyentes que no cumplan de forma voluntaria con sus obligaciones tributarias.

Ante esta situación descrita, parece obvia la necesidad de llegar a una ecuanimidad<sup>288</sup> que respete los derechos de los contribuyentes, de un lado, sin desprenderse la Administración de los poderes con los que se encuentra investida para llevar a cabo sus funciones, de otro.

Es la búsqueda de dicho equilibrio, lo que ha permitido que en las últimas décadas se hayan promulgado en Gran Bretaña una serie de normas que han permitido una reforma dentro de su ordenamiento tributario. Concretamente, nos estamos refiriendo, entre otras<sup>289</sup>, a la *Taxes Management Act* de 1970<sup>290</sup> (en lo sucesivo, y siguiendo sus siglas en inglés, TMA) y la *Taxpayer's Charter*<sup>291</sup>, o Declaración de los Derechos de los Contribuyentes.

---

<sup>288</sup> En este sentido, se ha llegado a señalar que “*al plantearse qué potestades administrativas era preciso reforzar surgió la preocupación por el contrapeso que las mismas habrían de requerir. Es decir, que se partía de una situación en la que los derechos del contribuyente gozaban de tales garantías que no era fácil para la Administración desplegar una lucha efectiva contra el fraude. Al tratar de equilibrar tal estado de cosas, procurando a las Agencias tributarias instrumentos jurídicos suficientes, se suscitó, de forma simultánea, el debate sobre los derechos que al contribuyente se habrían de reconocer*”. ROZAS VALDÉS, J. A.; HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: “Estatuto del contribuyente: una visión comparada”. *Crónica Tributaria*. Núm. 94. 2000. Pág. 91.

<sup>289</sup> Entre éstas pueden incluirse la *Acts Providing for individual taxes* y la *Customs and Excise Management Act* de 1979.

<sup>290</sup> Una versión actualizada de la *Taxes Management Act* de 1970 puede consultarse en <http://www.generalcommissioners.gov.uk/Documents/RulesLegislation/TMA1970ConsolidatedJan08.pdf>.

<sup>291</sup> La *Taxpayer's Charter* va a pormenorizar los derechos de los contribuyentes en el desarrollo de lo distintos procedimientos tributarios. En este sentido, ROZAS VALDÉS, J. A.; HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S. afirman que “*no se trata sino de un simple documento administrativo que sintetiza lo que el contribuyente puede esperar y exigir de la Administración en el desarrollo de los procedimientos destinados a la aplicación de los tributos. Y, sin embargo, no deja de tener un considerable significado emblemático como declaración de los principios a cuyo dictado aspira sujetarse la Administración en el desempeño de sus funciones propias*”. ROZAS VALDÉS, J. A.; HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: *ult. op. et loc. cit.*

Para ANDRÉS AUCEJO, en cambio, “*de su naturaleza se vislumbra el deseo de alcanzar una acción consensuada para resolver los conflictos que se susciten, buscando a tal fin un clima de colaboración entre los contribuyentes y el servicio de la*

De este modo, nos encontramos ante un ordenamiento tributario que con el propósito de resolver aquellos conflictos que puedan generarse en materia tributaria, va a reproducir de forma análoga el esquema adoptado por la Administración Tributaria Estadounidense, al permitir que el contribuyente pueda llegar a un acuerdo o *agreements* con los servicios de inspección tributaria que eviten, en la medida de lo posible, la vía judicial.

## 1.- Finalización de los procedimientos tributarios mediante *agreements*

Si centramos nuestra atención en la Sección 54, de la Parte V, del Capítulo 9 de la TMA, titulada *Settling of appeals by agreement*, podemos observar como el ordenamiento tributario anglosajón va a articular una concreta técnica convencional de resolución de conflictos dentro de los procedimientos tributarios, al disponer la subsección primera que cuando el contribuyente exprese su intención de recurrir, y antes de que dicha reclamación sea resuelta por los tribunales, el inspector o cualquier otro funcionario autorizado del *Board of Inland Revenue* y la parte apelante, podrán llegar a un *agreement*<sup>292</sup>, por escrito o de otra índole<sup>293</sup>, a través del

---

*administración tributaria a efectos de dirimir contiendas y no llegar a contenciosos siempre que ello se pueda evitar*". ANDRÉS AUCEJO, E.: *La resolución alternativa...* op. cit. Pág. 19.

<sup>292</sup> Sobre este particular, VASTA viene a resaltar cómo ante los *agreement* que tienen por objeto la determinación de la deuda tributaria, la Administración Tributaria inglesa deja a un lado las limitaciones que posee a la hora de celebrar un pacto con los contribuyentes. VASTA, A.: "L'«agreement» tributario in Gran Bretagna". *Revista di Diritto Tributario*. Núm. 10. 1995. Págs. 876 a 884.

Para CERIONI, éste *agreement* no es un contrato, sino que más bien es un acuerdo de voluntades cuyos efectos se encuentran regulados por ley. CERIONI, F.: *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna ed in Francia*. Università degli Studi di Bologna. Bologna. 2000. Pág. 14.

<sup>293</sup> A tenor de la subsección tercera de esta sección 54 del TMA, cuando el acuerdo no se realiza por escrito, las disposiciones anteriores no serán de aplicación a menos que los términos del acuerdo se hayan confirmado mediante una comunicación escrita entregada por el inspector al contribuyente o viceversa. De igual manera, las previsiones realizadas en el acuerdo en relación a la fecha de su eficacia, deben ser entendidas en referencia a la fecha de entrega de dicho aviso de confirmación.

cual el importe de la deuda tributaria, los intereses y sanciones deberán ser confirmados, modificados, o bien, anulados.

De esta forma, el acuerdo adoptado entre la Administración y el contribuyente tendrá la misma fuerza vinculante que una resolución que haya sido dictada por los *Commissioners*<sup>294</sup> en apelación; a no ser que, tal y como dispone la subsección segunda de la ya citada sección 54 TMA, dentro de los treinta días siguientes a la fecha del acuerdo, el recurrente comunique por escritor al inspector o a cualquier otro funcionario competente de que desea renunciar a dicho acuerdo.

Y es que el ordenamiento tributario británico va a reconocer al contribuyente en la subsección cuarta de esta sección 54 TMA, la posibilidad de que retire el recurso que ha presentado contra el *Board of Inland Revenue* cuando así lo estime oportuno. Para ello, el contribuyente deberá comunicar por escrito o verbalmente al inspector o funcionario competente su intención de no continuar con el recurso, para que éste último decida si acepta o no la retirada del mismo.

En el supuesto de que sea aceptada, se considerará que existe un acuerdo entre el contribuyente y el inspector, por lo que el contenido del acuerdo se mantendrá inalterado.

Ahora bien, si tras haber transcurrido el plazo de treinta días desde la entrega de la comunicación de retirada del recurso el inspector o funcionario competente no le comunica por escrito al contribuyente su desacuerdo con la retirada del mismo, se considerará que Administración

---

<sup>294</sup> Existe la posibilidad de que el contribuyente pueda interponer un recurso contra los actos dictados por el *Board of Inland Revenue*, bien ante los *Commissioners for the Special Purposes of the Income Tax*, o bien ante los *Commissioners for the General Purposes of the Income Tax*. Mientras que estos últimos, comúnmente conocidos como *General Commissioners* se encargan de resolver aquellos recursos que se interpongan contra los actos de liquidación, imposición de sanción o contra todos aquellos actos que no reconozcan beneficios fiscales; los primeros, denominados *Special Commissioners*, serán los encargados de resolver aquellos recursos que se interpongan por casos de *Evasión Tax*, *Petroleum Revenue Tax*, *Stamp Duties* e *Inheritance Tax*.

no está dispuesta a admitir su renuncia, o lo que es lo mismo, que las partes no han llegado a un acuerdo, por lo que el proceso seguirá su curso.

## **2.- Agreements en materia de sanciones**

La utilización por parte de la Administración Tributaria de técnicas convencionales no son una característica consustancial e intrínseca del procedimiento inspector británico, sino que su reflejo se extiende de igual manera al ámbito del procedimiento sancionador.

Dentro del contexto descrito, el inspector del *Board of Inland Revenue* tendrá la potestad, no sólo de imponer, junto al pago de intereses de demora y recargos, una serie de sanciones como consecuencia de la constatación de una conducta negligente o fraudulenta del contribuyente; sino que además podrá, de manera previa o ulterior a la resolución judicial, exigir el pago de las mismas mediante el procedimiento formal establecido al efecto<sup>295</sup>, anular el importe de los intereses y las sanciones, e incluso reducirlas<sup>296</sup> en virtud de un acuerdo con el contribuyente que eluda los perjuicios que puedan ocasionar a ambas partes el procedimiento formal de imposición de sanciones.

En este sentido, el *agreement* al que pueden llegar favorecerá a ambas partes, ya que el contribuyente recibirá “*un trato más favorable que si hubiera seguido el procedimiento normal de exigencia del pago en vía contenciosa*”, y por su parte, el *Board of Inland Revenue* “*se ahorra el trámite de tener que acudir a los Tribunales de Justicia para poder hacer*

---

<sup>295</sup> Una información más detallada del procedimiento formal de imposición de sanciones, así como el procedimiento a seguir en el supuesto de que el contribuyente remita una oferta al *Board of Inland Revenue*, se encuentra disponible en el manual que dicha Agencia pone a disposición de todos los usuarios en su dirección electrónica <http://www.inlandrevenue.gov.uk/manuals/apmanual/>.

<sup>296</sup> Concretamente, la Sección 102, Parte X, Capítulo 9 de la TMA recoge literalmente que “*the Board may in their discretion mitigate any penalty, or stay or compound any proceedings for a penalty, and may also, after judgment, further mitigate or entirely remit the penalty*”.

*efectivo el pago de la deuda evitando, de este modo, demoras en el cobro efectivo de la misma*”<sup>297</sup>.

Para poder llegar a este acuerdo, será necesario que el contribuyente, antes de que se inicie el procedimiento formal de imposición de sanciones, remita una oferta al *Board of Inland Revenue* que comprenda la cantidad íntegra de la deuda tributaria, los intereses y la sanción.

En base a la oferta realizada, el *Board of Inland Revenue* podrá aceptarla o rechazarla, tras haber tenido en cuenta, fundamentalmente, la cantidad defraudada, su gravedad, la cooperación del contribuyente, y el hecho de que la regularización tributaria haya venido a instancia de oficio o haya surgido por iniciativa propia del contribuyente.

Así, en el supuesto de que el *Board of Inland Revenue* decida aceptar la oferta, dicha aceptación otorgará al *agreement* la misma fuerza vinculante como si de un contrato se tratara, por lo que en el supuesto de incumplimiento de la obligación de pago o demora del mismo, la Administración Tributaria podrá exigir al contribuyente el cumplimiento de la sanción que fue impuesta, reiniciar nuevamente negociaciones, e incluso podrá optar por anular el acuerdo.

Por el contrario, si el *Board of Inland Revenue* rechaza la oferta inicial realizada por el contribuyente, éste último estará obligado al pago íntegro de la deuda tributaria junto a los intereses, recargos y sanciones que le correspondan satisfacer; o bien, podrá interponer el correspondiente recurso ante los *Commissioners*.

---

<sup>297</sup> CASANELLAS CHUECOS, M. y OLAY DE PAZ, M.: “La revisión de actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido”. *Quincena Fiscal*. Núm. 12. 2003. Pág. 45.

## IV.- Los Acuerdos sobre los Hechos como vía pactada para la resolución de conflictos en la República Federal Alemana<sup>298</sup>

Si algo caracteriza al sistema tributario alemán es la ausencia de disposiciones legales específicas dirigidas a regular expresamente aquellos institutos jurídicos que permiten la resolución de una controversia tributaria como vía alternativa a la judicial. No obstante, frente a este déficit normativo, sí existen, por el contrario, ciertos preceptos normativos de la *Abgabenordnung* (Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, actualmente de 1977<sup>299</sup>, que en adelante citaremos como AO), en los que de una u otra forma, permiten admitir la existencia de vías consensuadas para la resolución de conflictos tributarios.

De entre estos preceptos normativos, podemos señalar el artículo 89 AO<sup>300</sup>, que en conexión con el artículo 90 AO<sup>301</sup>, establecen respectivamente la colaboración entre la Administración Tributaria y el contribuyente, debiendo la primera prestar asesoramiento e información sobre los derechos y obligaciones que atañen a los contribuyentes; y por su parte, éstos estarán obligados a colaborar con aquella en la averiguación de los hechos.

---

<sup>298</sup> Es necesario advertir que los preceptos señalados a lo largo del presente apartado, así como su contenido, han sido tomados de la traducción de PALAO TABOADA, C.: *Ordenanza Tributaria Alemana*. IEF. Madrid. 1980.

<sup>299</sup> Una copia de esta Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 puede encontrarse en la dirección Web [http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ao\\_1997/gesamt.pdf](http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ao_1997/gesamt.pdf).

<sup>300</sup> Específicamente, el artículo 89 AO, bajo el título "*Asesoramiento. Información*" viene a señalar que "*La autoridad financiera incitará a la presentación de declaraciones, la formulación de solicitudes o a la rectificación de unas y otra, cuando sea manifiesto que la omisión o la incorrección se han debido sólo a inadvertencia o ignorancia. Siempre que sea necesario, dará aquella información sobre los derechos y obligaciones que incumben a los interesados en el procedimiento administrativo*".

<sup>301</sup> El artículo 90 AO matiza que "*los interesados están obligados a colaborar en la averiguación de los hechos. En cumplimiento de este deber de colaboración, los interesados deben especialmente poner de manifiesto de manera íntegra y veraz los hechos relevantes e indicar los medios de prueba que les sean conocidos*".

Sin embargo, dentro del sistema tributario alemán, el artículo 201 AO<sup>302</sup> adquiere una especial importancia para poder admitir que, tras la finalización de la actuación inspectora, es posible una resolución de conflictos tributarios por medio de la vía pactada, al regularse en dicho artículo la denominada entrevista final, o *Schlußbesprechung*, en virtud de la cual “*se discutirán especialmente los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados en la inspección y sus consecuencias tributarias*”.

Como puede observarse, es la propia Ordenanza Tributaria la que, en aquellos supuestos en los que tras realizar el hecho imponible sigue existiendo una cierta incertidumbre, va a instar a la Administración a llegar a una reunión con el contribuyente con la finalidad de eliminar de forma concordada aquellos aspectos polémicos del supuesto de hecho o de la valoración tributaria<sup>303</sup>.

Con frecuencia, dicha entrevista desembocará en un instituto jurídico, que pese a no contar con una disposición legal que expresamente lo regule, se ha integrado en el régimen jurídico tributario alemán como una solución pactada entre la Administración y los contribuyentes, lo que ha llevado a algunos autores a afirmar que “*esta institución jurídica se ha desarrollado y depurado mediante una especie de consenso tácito*”<sup>304</sup>.

---

<sup>302</sup> Concretamente, el artículo 201 AO viene a establecer que “*Acerca del resultado de la inspección deberá mantenerse una entrevista (entrevista final) a menos que de acuerdo con dicho resultado no se produzca ninguna modificación en los fundamentos de la imposición o el obligado tributario renuncie a la entrevista. En la entrevista final se discutirán especialmente los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados en la inspección y sus consecuencias tributarias*”.

<sup>303</sup> Supuesto que perfectamente puede equipararse a la figura de las actas con acuerdo.

<sup>304</sup> LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A.: “Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdos sobre los hechos”. *Quincena Fiscal*. Núm. 6. 2004. Pág. 42.

Nos estamos refiriendo a los acuerdos sobre los hechos o *Tatsächliche Verständigung*, término acuñado por la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof* (Tribunal Federal de Finanzas, que será citado en lo sucesivo a través del acrónimo BFH), y que después ha sido asumido y reconocido por la doctrina alemana para referirse a aquellos acuerdos que tienen como base, no “una obligación tributaria determinable, sino una situación en la que resulta incierta la cuantía en que el impuesto es debido legalmente”, es decir, lo que “justamente se busca mediante la apreciación material es la fijación de lo establecido en la ley”<sup>305</sup>.

Esta unanimidad entre jurisprudencia y doctrina a la hora de reconocer la figura de los acuerdos sobre los hechos, se ha convertido en disidencia a la hora de determinar su naturaleza jurídica<sup>306</sup>.

Así, mientras la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof*<sup>307</sup> ha rechazado en virtud del artículo 155.1 AO que se trate de un contrato de Derecho Público, al disponer dicho artículo que “los tributos no pueden ser fijados mediante convenios con el ciudadano, sino mediante un acto administrativo”, sino que por el contrario sería un instituto jurídico autónomo en el que su eficacia vinculante deriva del principio de buena fe.

---

<sup>305</sup> SEER, R.: “Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán” en la obra colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 154 y 155. Del mismo parecer es SERRANO ANTÓN, quien expresa que “el acuerdo sobre los hechos tiene como base una cierta incertidumbre respecto a la cuantía exigible. Es decir, son casos en los que la Administración no ha podido determinar por sus propios medios el supuesto de hecho o la valoración. Por ello a través del convenio la Administración se vincula respecto de un supuesto de hecho o una valoración que es la fijación de lo establecido en la Ley”. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 39.

<sup>306</sup> Sobre este particular, así como otros aspectos del acuerdos sobre los hechos, *Vid.* SEER, R.: “Contratos, transacciones y...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 133 y ss., en especial, Pág. 154.

<sup>307</sup> Sentencias del BFH de 11 de diciembre de 1984 (BStBl. II 1985); 5 de octubre de 1990 (BStBl. II 1991); 6 de febrero de 1991 (BStBl. II 1991), 8 de septiembre de 1994 (BStBl. II 1995), entre otras, citadas todas ellas por SEER, R.: “Contratos, transacciones y...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 135.

Por su parte, la doctrina alemana no ha visto inconvenientes en establecer que estos acuerdos sobre los hechos son contratos de Derecho Público, y más concretamente son contratos de transacción o *Vergleichs*, definidos en el artículo 55 de la *Verwaltungsverfahrensgesetz*<sup>308</sup> (Ley de Procedimiento Administrativo de 25 de mayo de 1976, en adelante VwVfG), como aquel “*contrato de subordinación, por el cual, basándose en la concordada ponderación del supuesto de hecho o de la cuestión jurídica, se elimina una incertidumbre existente a través de prestaciones recíprocas*”<sup>309</sup>.

Por lo que respecta a su fundamento jurídico, nos resta decir que el acuerdo sobre los hechos, al no existir una disposición legal que expresamente lo regule, puede ser llevado a cabo sin ningún tipo de requisito formal. No obstante, con el objetivo de dotarle de eficacia vinculante para las partes, el BFH junto a la Administración tributaria, han regulado una serie de aspectos que deberán de observarse para llevar a cabo un acuerdo de este tipo con los contribuyentes. A saber<sup>310</sup>:

- Sólo será admisible un acuerdo que verse sobre cuestiones de hecho.
- Se considera que una determinación de los hechos es difícil, en aquellos supuestos en los que el tiempo o trabajo invertido para concretar los mismos es superior al tiempo medio habitual.

---

<sup>308</sup> Una copia de esta Ley de Procedimiento Administrativo Alemán puede encontrarse en la dirección Web <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/vwvfg/gesamt.pdf>.

<sup>309</sup> Precepto que a su vez fue extraído del artículo 779 del *Bürgerliches Gesetzbuch* (Código Civil Alemán, en adelante BGB) y que podemos consultar en la siguiente dirección electrónica <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/bgb/gesamt.pdf>.

<sup>310</sup> Requisitos que recogen LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A.: “Resolución alternativa de...”. *op. cit.* Pág. 43.

Por su parte, otros autores consideran como límites para la adopción de estos acuerdos la exigencia de “*que los hechos sean inciertos, que el acuerdo no conduzca a una liquidación claramente incorrecta y que el contribuyente no haya ocultado hechos ni la Administración haya omitido su deber de investigación*”. ROZAS VALDÉS, J. A.; HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: “Estatuto del contribuyente...”. *op. cit.* Pág. 106.

- Las cuestiones de hecho sobre las que se trate, se centrará a un período impositivo concreto.
- Las partes deben estar autorizadas para llegar a este tipo de solución, es decir, deberá llevarse a cabo por funcionarios competentes.
- Los acuerdos deben efectuarse por escrito, especialmente en los procedimientos sancionadores<sup>311</sup>.
- El efecto vinculante es inmediato, como consecuencia del principio de buena fe.
- Los acuerdos sobre los hechos sólo pueden llevarse a cabo si hay conformidad de ambas partes.
- Un acuerdo será inválido si el mismo se ha llevado a cabo mediante engaños, presiones o declaraciones de voluntad inválidas.

Como conclusión podemos señalar que aún pese a que el acuerdo sobre los hechos sea una categoría atípica de construcción esencialmente jurisprudencial y doctrinal carente de respaldo normativo, ello no ha supuesto un impedimento para que este instituto jurídico pueda ser considerado mediante su aceptación como figura autónoma capaz de atribuir, no sólo eficacia vinculante al acuerdo sobre los hechos, sino que además, satisface las exigencias de ambas partes, ya que el contribuyente *“desea tener seguridad respecto a la carga tributaria definitiva”*, y la Administración, por su parte, *“está interesada en finalizar el presupuesto objeto de investigación de manera defendible desde el punto de vista del Derecho, de forma que posteriormente no tenga que soportar ninguna controversia jurídica”*<sup>312</sup>.

---

<sup>311</sup> Aunque no haya sido objeto de nuestra atención en la elaboración del presente apartado, cabe dejar constancia que los acuerdos sobre los hechos desempeñan una función fundamental en cualquier tipo de procedimiento tributario, ya que los acuerdos sobre los hechos pueden ser alcanzados en cualquier fase del procedimiento, hecho que *“resulta de crucial importancia para asegurar que siempre cabe la posibilidad de evitar conflictos o paralizar los ya planteados”*. *Ibidem*. Pág. 44.

Por todo ello, consideramos oportuno trasladar la regulación que sobre los acuerdos sobre los hechos hemos realizado respecto al procedimiento inspector a este procedimiento sancionador.

<sup>312</sup> SEER, R.: “Contratos, transacciones y...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 139.

## V.- Transacción y Arbitraje como fórmulas alternativas de solución de controversias tributarias en la República Francesa

El Sistema Tributario Francés, de manera similar a lo que ha acontecido en la mayoría de los países occidentales, también se ha decantado por la introducción de técnicas de naturaleza conciliativa que permitan la resolución de conflictos tributarios como alternativa al procedimiento jurisdiccional.

En este contexto, las relaciones tributarias existentes entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del ordenamiento galo están asentadas sobre la base de los denominados *Règlement Alternatif des Différents* (también denominados *Resolution Amigable des Differents*, y que en adelante citaremos como RAD) y *Modes Alternatifs de Règlement des Conflicts* (en lo sucesivo, siguiendo sus siglas en francés, MARC), los cuales engloban un conjunto de instrumentos que buscan dar una solución equitativa a las controversias de carácter tributario por medio de una resolución consensuada, sin cerrar la vía de la revisión jurisdiccional ante un órgano judicial para aquellos supuestos<sup>313</sup> en los que siga existiendo desacuerdo del contribuyente con el contenido del acto administrativo de liquidación.

---

<sup>313</sup> JARROSSON matiza al respecto que “no todos los posibles litigios pueden ser solventados mediante modos alternativo a los judiciales, sino que es necesario, que exista objetivamente un margen de maniobra para buscar la regla aplicable a los términos del litigio”. JARROSSON, C.: “Les alternatifs de règlement des conflicts: presentation générale”. *Revue Internationale de Droit Comparé*. Núm. 2. 1997. Págs. 326 a 327. También disponible en formato electrónico en la dirección Web: [http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ridc\\_00035-3337\\_1997\\_num\\_49\\_2\\_5434](http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ridc_00035-3337_1997_num_49_2_5434)

## 1.- La Jurisdicción graciable como método de reducción de conflictos tributarios: La transacción

El artículo 247 del *Livre des Procédures Fiscales*<sup>314</sup> (Texto de los Procedimientos Tributarios, en adelante por su acrónimo LPF) va a regular por medio de la *Jurisdiction Gracieuse*, o Jurisdicción graciable, un sistema que, aún no tratándose de un procedimiento de resolución de conflictos tributarios, va a facilitar la reducción de la conflictividad entre la Administración y los ciudadanos en este ámbito, al formar parte de ésta la condonación total o parcial de las cuotas tributarias derivadas de impuestos directos<sup>315</sup>, sanciones tributarias e intereses de demora<sup>316</sup>, así como la reducción de estas sanciones y gravámenes por medio de la transacción; siempre y cuando que el contribuyente alegue ante la Administración, indigencia o apuros económicos que le impidan satisfacer sus responsabilidades tributarias<sup>317</sup>.

<sup>314</sup> La *Secrétariat Général du Gouvernement* (SGG) Francés ofrece un servicio público de difusión en francés, inglés y español de la Ley de su país por Internet, a través de su página Web <http://www.legifrance.gouv.fr/>, extrayendo la presente normativa fiscal, de <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=vig>.

<sup>315</sup> El artículo 247 LPF, en su apartado primero, señala que la Administración puede otorgar “*condonaciones totales o parciales de impuestos directos regularmente establecidos, cuando el contribuyente se encuentre imposibilitado para pagar, como consecuencia de apuros o de indigencia*”. Quedan por tanto al margen de la aplicación de esta *Jurisdiction Gracieuse* las cuotas tributarias derivadas de impuestos indirectos o de impuestos de registro.

<sup>316</sup> Por su parte, el apartado segundo de este artículo 247, faculta a la Administración para conceder “*condonaciones totales o parciales de multas fiscales o de recargos impositivos, cuando estas sanciones y, en su caso, los gravámenes a los que se añaden sean firmes*”.

<sup>317</sup> El *Précis de Fiscalité*, PF/LVII/3°P/T1/B, 7412 señala que “*la jurisdicción graciable es competente para examinar solicitudes presentadas [...] por los contribuyentes, con el objetivo de obtener una medida favorable para la supresión o atenuación de gravámenes o de sanciones a su cargo*”.

En sentido idéntico al expresado, TOVILLAS MORÁN afirma que “*esta forma de jurisdicción basada en “gracia”, el “favor”, permite, aún en ausencia de error alguno cometido y en ausencia de derecho subjetivo alguno del contribuyente derivado de una disposición legislativa o reglamentaria, obtener la condonación o reducción de las cuotas tributarias legalmente debidas o de intereses de demora o sanciones tributarias. Para ello, basta alegar las dificultades económicas o indigencia o cualquier otro motivo como la situación de exceso de deudas*”. TOVILLAS MORÁN, J. M.ª: “Derechos y

Aunque todo lo que a continuación expresemos sea aplicable de manera indiferente a las distintas figuras que componen la *Jurisdiction Gracieuse*, nosotros centraremos nuestra atención en el apartado tercero del artículo 247 LPF, precepto que a su vez va a permitir la posibilidad de celebrar un acuerdo entre la Administración y el contribuyente a través de la figura de la transacción, al señalar que “*la Administración puede otorgar, a instancia del contribuyente [...] por medio de transacción, una atenuación de multas fiscales o de recargos impositivos, cuando estas sanciones y, en su caso, los gravámenes a los que se añaden no sean firmes*”.

La figura de la transacción es definida por el artículo 2044 del Código Civil Francés, *Code Civil*, como aquel contrato redactado por escrito “*por el que las partes ponen termino a un pleito que ha comenzado o evitan la provocación de un pleito*”<sup>318</sup>.

Como podemos observar, parece existir un cierto paralelismo entre la figura de la transacción civil y su aplicación al ámbito fiscal<sup>319</sup>; circunstancia que, en principio, nos permite trasladar las características de aquella a este ámbito específico; es decir, trasladar las mutuas concesiones que las partes se hacen con la intención de solventar la situación litigiosa

---

garantías de los contribuyentes en Francia”. *Documentos*. IEF. Doc. Núm. 25/02. Pág. 13.

<sup>318</sup> Artículo extraído de la página Web de la SGG Francesa, y más concretamente en <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20090812>

<sup>319</sup> En este mismo sentido se manifiesta ROSEMBUJ ERIMOVICH al señalar que existe un “*claro reconocimiento del efecto principal de la transacción civil en materia fiscal*”, matizando además que “*la doctrina y la jurisprudencia se adecuan a la transacción civil*”. ROSEMBUJ ERIMOVICH, T.: *La transacción tributaria*. Atelier. Barcelona. 2000. Págs. 65 y 66, así como en “*La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia*”. *Quincena Fiscal*. Núm. 4. 2000. Pág. 9.

en la transacción civil al concreto ámbito de las técnicas convencionales en el derecho tributario<sup>320</sup>.

De esta manera, en fase de inspección, la Administración se comprometerá a transigir con el contribuyente sobre aquellas sanciones tributarias que no tengan carácter firme<sup>321</sup>, concediendo la reducción de éstas<sup>322</sup>; transacción que por el contrario no se hará extensible a las cuotas tributarias, pero sí a los intereses de demora<sup>323</sup>.

En contrapartida, una vez concluida la transacción, el contribuyente deberá cumplir la obligación tributaria, renunciando a reclamar ante la jurisdicción contenciosa la parte de deuda que no ha sido reducida o suprimida.

---

<sup>320</sup> Aspecto éste que puede complicarse cuando una de las partes es la Administración, ya que según ROSEMBUJ, se produciría una desigualdad en la aplicación legislativa entre los contribuyentes, puesto que *“las partes mejor preparadas son las que pueden aprovechar las vías de la negociación y ello implica un coste de transacción que no está al alcance de todos los ciudadanos. La conclusión es obvia: la potestad de supremacía se afirma siempre sobre el eslabón más débil, puesto que solo puede contrarrestarla el poder equivalente del particular”*. ROSEMBUJ ERIMOVICH, T.: “La transacción tributaria...”. *op. cit.* Pág. 12.

<sup>321</sup> Así lo recoge la LPF en los diversos preceptos que componen su articulado. Tal es el caso del artículo 248 LPF en que se indica que *“Las infracciones pueden ser objeto de transacciones antes del ejercicio de una acción judicial o, en las condiciones establecidas en el art. 249, antes de sentencia firme”*; Así, en virtud de este artículo 249 LPF, primer párrafo, *“en materia de contribuciones indirectas, después del ejercicio por la Administración o el Ministerio Público de una acción judicial, la Administración no puede transigir sino cuando la autoridad judicial lo admita”*, añadiendo su párrafo tercero que *“una vez firme la sentencia, las sanciones fiscales sobre las que se han pronunciado los tribunales no pueden ser objeto de transacción”*.

Por su parte, el art. 251 LPF recoge que *“cuando una transacción devenga firme tras el cumplimiento de las obligaciones que prevea y la aprobación de la autoridad competente, no podrá entablarse o retomarse procedimiento contencioso alguno para cuestionar las sanciones que han sido objeto de transacción o los propios gravámenes”*, aportando además que *“en el caso en que el contribuyente rechace la transacción propuesta por la Administración y litigue ulteriormente ante el tribunal competente, éste fijará el tipo de recargos o sanciones, así como la base del tributo”*.

<sup>322</sup> En los supuestos de condonación, la Administración se comprometerá a conceder ésta de manera total o parcial sobre las cuotas tributarias de impuestos directos, intereses de demora y sanciones tributarias.

<sup>323</sup> Matiz que recoge SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “Medidas fiscales con efecto reductor de la conflictividad en Francia” en la obra colectiva *Técnicas Convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Atelier. Barcelona. 2007. Pág. 68.

El procedimiento de transacción, al igual que sucede con la condonación de gracia, se inicia mediante la presentación por parte del contribuyente, en cualquier momento del procedimiento, de una solicitud que reviste “*la forma de carta*”<sup>324</sup>, en virtud de la cual, se insta a la Administración Tributaria a que las sanciones e intereses de demora que le van a ser aplicadas sean objeto de transacción<sup>325</sup>; solicitud que deberá de ir acompañada de aquellos “*documentos necesarios para la identificación de los derechos y sanciones en cuestión*”<sup>326</sup>, como son el *avis d'imposition* o el *avis de mise en recouvrement*, es decir, el aviso de imposición o de recaudación, respectivamente.

Recibida la solicitud, la Administración procederá a su examen, teniendo en cuenta para ello las circunstancias particulares del caso y la situación del contribuyente, o en palabras de SANZ DÍAZ-PALACIOS, la Administración habrá de “*apreciar el civismo fiscal del contribuyente, a la luz del comportamiento habitual de éste, desde el punto de vista de sus obligaciones de declaración y de pago*”<sup>327</sup>. Por lo que, en un plazo máximo de cuatro meses<sup>328</sup>, la Administración valorará de manera discrecional<sup>329</sup> la

---

<sup>324</sup> Según el *Précis de Fiscalité*, PF/LVII/3°P/T5, 7754, “*las solicitudes graciabiles revisten la forma de una simple carta. Deben ser individuales y estar firmadas por el contribuyente o su mandatario*”.

<sup>325</sup> En los supuestos de condonación graciable, en la solicitud se instará a la Administración a que las cuotas tributarias, las sanciones tributarias y los intereses de demora que le van a ser aplicados sean objeto de una condonación total o parcial.

<sup>326</sup> Dispone el *Précis de Fiscalité*, PF/LVII/3°P/T5, 7754, *in fine*, que “*Además, estas solicitudes deben contener los documento necesarios para la identificación de los derechos y sanciones en cuestión*”.

<sup>327</sup> SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “*Medidas fiscales con...*” en *Técnicas Convencionales en... op. cit.* Pág. 70.

<sup>328</sup> Si transcurridos esos cuatro meses desde que la Administración recibió la solicitud del contribuyente, sin que éste reciba una propuesta de aquella, el silencio administrativo será equivalente a una denegación, tal y como expresa el art. 2 del Decreto 2001-907, de 3 de octubre, en el que literalmente se señala que “[...] *el plazo de vencimiento del cual el silencio de la autoridad administrativa equivale a una decisión desestimatoria se establece en cuatro meses, por lo que respecta a: [...] las solicitudes graciabiles mencionadas en el art. 247 LPF, tendentes a la condonación total o parcial de impuestos directos o de sanciones fiscales, o a una descarga de responsabilidad [...], multas fiscales o de recargos impositivos, cuando estas sanciones*

situación del contribuyente en base a las circunstancias mencionadas, y otorgará o no una transacción<sup>330</sup> de las cantidades debidas mediante una propuesta que notificará al contribuyente, y al que se le concederá un plazo de treinta días para que la acepte y firme, o para que, por el contrario, la rechace.

Así, en virtud de lo indicado, el acuerdo que se obtenga tendrá carácter vinculante para ambas partes al ser firmado y aprobado por la Administración, y en consecuencia, tendrá efecto de cosa juzgada, por lo que el contribuyente no podrá “*impugnar la liquidación practicada*”, y la Administración, por su parte, no podrá “*aumentar la liquidación notificada ni tampoco lógicamente las sanciones*”<sup>331</sup>.

Por el contrario, en el supuesto de no alcanzarse un acuerdo, el contribuyente podrá interponer el correspondiente recurso ante la jurisdicción contenciosa, sin que ello implique la suspensión automática de la ejecución del acto administrativo de liquidación, ya que la misma deberá ser solicitada “*junto con el recurso administrativo y se mantiene hasta la primera decisión del tribunal jurisdiccional*”<sup>332</sup>.

---

y, en su caso, los gravámenes a los que se añaden sean firmes” y a las “[...] tendentes a obtener, por vía de transacción, una atenuación de multas fiscales o de recargos impositivos, cuando estas sanciones y, en su caso, los gravámenes a los que se añaden no sean firmes”.

<sup>329</sup> Participa de esta opinión ROSEMBUJ ERIMOVICH quien expresa que “*no hace falta disimular que el término graciable implica la apreciación discrecional por parte de la autoridad administrativa de un poder denominado <<graciable>>*”. ROSEMBUJ ERIMOVICH, T.: *La transacción tributaria. op. cit.* Pág. 69, así como en “*La transacción tributaria...*”. *op.cit.* Pág. 11.

<sup>330</sup> O una condonación graciable de las cantidades debidas.

<sup>331</sup> SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* *op. cit.* Pág. 45.

<sup>332</sup> TOVILLAS MORÁN sigue afirmando que “*la suspensión se obtiene de forma automática y queda condicionado su mantenimiento a la constitución de una garantía solicitada por el órgano de recaudación*”, que será el que “*decide de forma discrecional si se exige una garantía*”, la cual “*ha de cubrir, el principal más los intereses de demora*”. TOVILLAS MORÁN, J. M.ª: “*Derechos y garantías...*”. *op. cit.* Pág. 15.

## **2.- El Arbitraje a través de Comisiones mixtas como método para acercar posiciones en la reducción de conflictos tributarios**

Junto a los métodos de resolución de conflictos tributarios a los que hemos hecho mención en el apartado anterior, coexisten además dentro del Ordenamiento Tributario Francés las Comisiones Departamentales mixtas, formadas por representantes tanto de la Administración Tributaria como del contribuyente a través de instituciones corporativas; y cuyo objetivo primordial es el de arbitrar en aquellos conflictos que se pueden plantear entre la Administración y el contribuyente, para que con el acercamiento de sus posiciones se evite la vía jurisdiccional.

Procedamos por tanto a examinar sin ánimo exhaustivo, cómo están formadas y qué asuntos gestionan estas Comisiones Departamentales mixtas.

### **2.1.- La Comisión Departamental de Impuestos Directos y de Impuestos sobre la cifra de negocios**

El artículo 59 A de la LPF va a ser el encargado de regular la *Commission Départementale des impôts directs et taxes sur la chiffre d'affaires*<sup>333</sup>, como una comisión paritaria formada por los siguientes miembros, a saber:

- un Presidente, con voto de calidad en caso de empate, que normalmente será el Presidente del Tribunal Administrativo,

---

<sup>333</sup> Para un análisis más detallado sobre la *Commission Départementale des impôts directs et taxes sur la chiffre d'affaires*, Cfr. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 45; TOVILLAS MORÁN, J. M.<sup>a</sup>: “Derechos y garantías...”. *op. cit.* Pág. 17; SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “Medidas fiscales con...” en *Técnicas Convencionales en... op. cit.* Págs. 79 a 81.

*Tribunal Administratif*, o del Tribunal Administrativo de Revisión o *Court Administrative d'Appel*,

- dos funcionarios de la Dirección General de Impuestos que tengan como mínimo el grado de Inspector-Jefe, y
- tres representantes de los contribuyentes afectados, en donde uno de ellos deberá ser titulado mercantil o *Expert Comprable*, cuando se trate de cuestiones relativas a impuestos directos.

De entre sus funciones, posiblemente la principal sea la de efectuar valoraciones, normalmente de carácter consultivo, pero que son de gran ayuda a la hora de determinar la base imponible del impuesto toda vez que se inicie el procedimiento de investigación.

Respecto al procedimiento que se sigue en este tipo de Comisiones, podemos resumirlo de la manera que a continuación sigue:

En aquellos supuestos en lo que se produzca un desacuerdo entre la Administración y el contribuyente en materia de impuestos directos o impuestos sobre la cifra de negocios, el contribuyente será convocado con una antelación previa de al menos treinta días a la fecha en la que la Comisión se reúna, para invitarle a hacerse oír o a presentar observaciones por escrito.

Durante ese plazo de treinta días otorgados al contribuyente, éste tendrá derecho a consultar en la Secretaría de la Comisión el informe administrativo, así como todos aquellos documentos en los que la Administración basa su postura.

Transcurridos los treinta días, la Comisión se reunirá con el firme propósito de que a través de esa reunión con las partes<sup>334</sup>, y su actuación independiente e imparcial respecto de ellas, las posiciones de las partes se

---

<sup>334</sup> Reunión en la que el contribuyente puede estar representado o asistido ante la Comisión por una persona que él elija, un mandatario, o por sus asesores.

acerquen a través de mutuos asentimientos que ayuden a encontrar una solución a sus diferencias.

## 2.2.- La Comisión Departamental de Conciliación

Por su parte, el artículo 59 B de la LPF va a regular la *Commission Départementale des Conciliation*<sup>335</sup>, la cual estará formada por:

- un Magistrado designado por el Ministro de Justicia, cuya función será la de actuar como Presidente,
- cuatro representantes de la Administración,
- un Notario, y
- tres representantes de los contribuyentes afectados.

Su principal función será la de estimar la base imponible de los derechos de registro, *droits d'enregistrement*, en aquellos supuestos en los que no exista acuerdo entre la Administración y el contribuyente; por lo que de ser así, y al igual que veíamos *ad supra*, el contribuyente será convocado con una antelación previa de al menos treinta días a la fecha en la que la Comisión se reúna, para invitarle a hacerse oír o a presentar observaciones por escrito, período durante el cual el contribuyente podrá a consultar todo aquellos documentos en los que se fundamenta la Administración, así como el respectivo informe administrativo.

Transcurrido el plazo concedido, la Comisión se reunirá<sup>336</sup> con el con el objetivo de que se evite la vía contenciosa, a través del mutuo entendimiento en la resolución de conflictos tributarios.

---

<sup>335</sup> Para un análisis más detallado sobre la *Commission Départementale des Conciliation*, Cfr. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 45; TOVILLAS MORÁN, J. M.<sup>a</sup>: “Derechos y garantías...”. op. cit. Pág. 18; SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “Medidas fiscales con...” en *Técnicas Convencionales en...* op. cit. Pág. 81.

<sup>336</sup> Reunión en la que el contribuyente puede estar representado o asistido ante la Comisión por una persona que él elija, un mandatario, o por sus asesores.

### **2.3.- El Comité Consultivo para la represión del abuso de Derecho**

Este *Comité Consultatif pour la represión des abus de droit*<sup>337</sup> está formado por un Consejero de Estado que actuará como Presidente, un Consejero del Tribunal de Casación, un Profesor de Facultad de Derecho y el Director General de Impuestos.

Su función primordial es la de determinar, como su nombre indica, si existe un abuso de derecho en los actos de liquidación que emite la Administración<sup>338</sup>. Así, si dicho Comité considera que es aplicable al caso el abuso de derecho, corresponderá al contribuyente probar ante la autoridad judicial la inexistencia del abuso de derecho y viceversa, es decir, si no existe abuso del derecho la Administración será la encargada de probar ante la autoridad judicial que efectivamente existe.

## **VI.- Soluciones convencionales de resolución de conflictos tributario en la República Italiana**

La experiencia comparada reseñada *ad supra*, muestra un amplio abanico de soluciones de conciliación dirigidas a reducir la conflictividad que existe en materia tributaria, mediante la determinación de la base imponible por medio de un acuerdo entre Administración y contribuyente.

---

<sup>337</sup> Para un análisis más detallado sobre la *Comité Consultatif pour la represión des abus de droit*, Cfr. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 45; TOVILLAS MORÁN, J. M.<sup>a</sup>: “Derechos y garantías...”. *op. cit.* Pág. 18.

<sup>338</sup> Vendría a ser algo parecido a lo recogido en nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario en los artículos 15 y 16 LGT, es decir, al conflicto en la aplicación de la norma tributaria y a la simulación, respectivamente.

Esta relación Administración-contribuyente basada en la participación activa de éste último en la aplicación del tributo, como alternativa a la vía económico-administrativa y a la jurisdicción contenciosa-administrativa, cobra especial importancia si lo inserimos dentro del sistema positivo italiano, considerado como uno de los ordenamientos pioneros a nivel europeo en la institucionalización del uso de institutos jurídicos conciliativos de resolución de controversias en el ámbito tributario, al articularse legislativamente, tanto en vía administrativa a través del *Concordato*<sup>339</sup> como en vía contencioso-administrativa por medio de la *Conciliazione Giudiziale*<sup>340</sup>, la posibilidad de que el contribuyente y la Administración puedan llegar a acuerdos totales o parciales sobre la materia objeto de discusión.

Centrando nuestra atención de forma exclusiva en aquellos institutos jurídicos sustanciados con carácter previo a la fase del recurso contencioso-administrativo ante los tribunales de Justicia, podemos observar como el ordenamiento tributario italiano ha ido regulando diferentes técnicas en vía administrativa que permiten la posibilidad de un

---

<sup>339</sup> Aunque será objeto de estudio exhaustivo en las líneas que a continuación siguen, creemos preciso adelantar que el *concordato tributario* tiene por objeto la introducción, dentro del procedimiento de gestión y liquidación tributaria, de una fase de participación del contribuyente en la determinación de la obligación tributaria más allá de la mera aportación de datos, lo que posibilitará un encuentro entre la Administración y el contribuyente para llegar a una valoración coincidente con la efectiva capacidad económica sometida a imposición.

Como matiza GRASSI, “*se trata [...] de una forma de participación del contribuyente al proceso para el contradictorio entre fisco y contribuyente, que se abre en fase necesariamente sucesiva a aquella de rectificación de la declaración del contribuyente, limitada a la incongruencia de la declaración que de esta emerge o a la confrontación de la documentación con los datos contables*”. GRASSI, E.: “La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell’accertamento con adesione”. *Diritto e pratica tributaria*. Núm. 1. 1998. Pág. 1497.

<sup>340</sup> Prevista en el artículo 14 del Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218 sobre *Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*, la *conciliazione giudiziale* consiste, básicamente, en un procedimiento de resolución de controversias mediante un acuerdo entre las partes ante la *Commissione Provinciale*, órgano de jurisdicción especial tributaria de primera instancia que actuará como mediador entre las partes. Este acuerdo, que en cierta medida se asemeja al instituto de la transacción civil, se perfeccionará mediante el pago de las cantidades, en el tiempo y de la forma convenida.

“*concierto entre la Administración y el contribuyente*” bajo una variada gama de nomenclaturas<sup>341</sup>.

Así, siguiendo a BERLIRI<sup>342</sup>, se habla de *concordato*, de *acordo*, de *patteggiamento fiscale*<sup>343</sup>, o de *accertamento con adesione del contribuente*, para referirse a aquella figura conciliativa, que dentro del procedimiento de gestión tributaria, permite la posibilidad de que la Administración y el contribuyente lleguen a un *entente cordiale* sobre la determinación de la obligación tributaria; acuerdo que entraña, por una parte, la imposibilidad de que acuerdo perfeccionado sea modificado por la Administración o impugnado por el contribuyente, y por otro lado, concederá a éste último una reducción de la sanción que en su caso le hubiere correspondido.

## **1.- Antecedentes históricos y evolución normativa<sup>344</sup>**

<sup>341</sup> En palabras de BERLIRI, “*este acto, previsto y disciplinado por numerosas leyes tributarias, es denominado variamente y está regulado por numerosas leyes tributarias*”. BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*. Vol. III. Traducción y Estudio preliminar por PALAO TABOADA, C. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1974. Pág. 207. LA ROSA pone igualmente de manifiesto la problemática que esta variada terminología ha supuesto para la doctrina y para la jurisprudencia italiana. LA ROSA, S.: “Caratteri e funzioni dell’*accertamento tributario*” en *L’*accertamento tributario*. Principi, metodi, funzioni*. Giuffrè. Milano. 1994. Págs. 35 a 37.

<sup>342</sup> Concretamente, BERLIRI señala que “*se habla de concordato en relación con los impuestos de registro, de sucesión (R. D. L. de 7 de agosto de 1936, n. 1936, art. 14) y del impuesto general sobre el ingreso (i. g. e.) (D. L. de 27 de diciembre de 1946, art. 15; D. L. de 3 de mayo de 1948, n. 799, arts. 16 y 17), de acuerdo a propósito de los tributos locales (Texto Único de la Hacienda Local [T. U. f. l.] de 14 de septiembre de 1941, n. 1175, art. 292) y de adhesión del contribuyente en materia de impuestos directos (T. U. i. d., art. 34)*”. *Ibidem*.

<sup>343</sup> Enunciado que DI GIACOMO emplea para aludir a todos aquellos mecanismos insertos en el sistema tributario italiano que tengan por finalidad “*garantizar un ingreso sustancial a las arcas del Estado y reducir de forma significativa los litigios*”. DI GIACOMO, E.: “*Patteggiamento fiscale*”. *Il Fisco*. Núm. 36. 1994. Pág. 8574.

<sup>344</sup> Para un estudio completo sobre los antecedentes normativos del instituto del *accertamento con adesione*, puede consultarse entre otros, FERRI, F.: “*L’*accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica*”, publicado en dos partes en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Núm. 4. 2000 y Núm. 1. 2001. Igualmente completo es el estudio que realiza MARELLO, E.: *L’*accertamento con adesione**. G. Giappichelli Editore. Turín. 2000. Págs. 23 a 68.*

A la hora de analizar e insertar la evolución legislativa que el empleo de técnicas negociales ha seguido en el ordenamiento tributario italiano, se nos antoja imprescindible apropiarnos de las palabras de MOSCHETTI, al apuntar que las mismas han seguido “*una línea, por decirlo así <<hegeliana>>, de <<tesis-antítesis-síntesis>>*” en donde “*inicialmente se admitió el concordato, después fue muy restringido o excluido*”, y “*ahora se reintroduce con una cierta cautela*”<sup>345</sup>.

El primer precedente legislativo de la figura del *accertamento con adesione*, aparece legislado a finales del siglo XIX en el artículo 40 del *Testo Unico per l’Imposta sui Redditi di Ricchezza Mobile*<sup>346</sup>, al permitir que el agente tributario concuerde con el contribuyente la suma de las rentas netas; artículo que posteriormente fue desarrollado con mayor precisión por el reglamento relativo a dicho impuesto<sup>347</sup>, al suscribir textualmente su artículo 81 que “*quando el agente concuerde con el contribuyente la suma de las rentas hará constar el acuerdo mediante declaración expresa, fechada y firmada por ambas partes bajo pena de nulidad*”.

Hubo que esperar a los Decretos Legislativos de 27 de diciembre de 1946, n. 469 y 3 de mayo de 1948, n. 799, relativos ambos al *Nuovi provvedimenti in materia di imposta generale sull’entrata*, para que el legislador empezara a aplicar la nomenclatura de *Concordato*<sup>348</sup> a este

---

<sup>345</sup> MOSCHETTI, F.: “Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell’ordenamiento italiano”. *Il Fisco*. Núm. 22. 1995. Pág. 5331. Afirmación que también ha sido recogida por SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 34.

<sup>346</sup> Texto Único del Impuesto sobre la Riqueza Mobiliaria de 24 de agosto de 1877, n. 4021. Concretamente, el citado artículo disponía que “*l’agente, dopo aver riportato sulla tabella le somme di reddito netto concordato coi contribuenti, trasmette la tabella stessa e i reclami alla commissione di prima istanza*”.

<sup>347</sup> R. D. de 11 de julio de 1907, n. 560 sobre *Approvazione del regolamento per l’applicazione dell’imposta sui redditi di ricchezza mobile*.

<sup>348</sup> Concretamente, el artículo 15 del D. Lgs. n. 496 preveía que “*il contribuente, qualora non intenda addivenire con l’ufficio ad un amichevole concordato ai fini Della determinazione definitiva dell’entrata, può, entro trenta giorni dalla notificazione dell’accertamento, produrre ricorso alla Commissione provinciale istituita a norma del*

instituto, mediante el cual “*la Administración realizaba aquello que el ordenamiento no le permitía: discutía, negociaba, transigía con los contribuyentes con el fin de proceder sin demasiados obstáculos y funcionar con regular continuidad*”<sup>349</sup>.

Sin embargo, no fue hasta la promulgación del Texto Único de Impuestos Directos<sup>350</sup>, cuando, bajo la denominación de *accertamento con adesione*, el instituto del *concordato* empezó a gozar de un desarrollo completo atribuyéndole un concepto, contenido y efectos; regulación detallada que se inserta en el artículo 34 de la citada norma al mencionarse expresamente que “*la base imponible puede ser fijada con la adhesión del contribuyente mediante la redacción del oportuno documento, del cual el contribuyente tiene derecho a recibir una copia. Este documento, bajo pena de nulidad, debe estar fechado y firmado por el representante de la Administración y por el contribuyente o por su representante y debe indicar las fuentes productivas y los elementos en virtud de los cuales han servido de base a la determinación de la base imponible, con mención expresa de la declaración del contribuyente, si hubiese sido presentada [...] cuando la base imponible se haya fijado con adhesión del contribuyente éste no podrá recurrir contra la comprobación*”.

---

*successivo art. 16*”. Por su parte, el artículo 16 del D. Lgs. n. 799 dispone que “*il contribuente, tenuto a corrispondere l'imposta sull'entrata in abbonamento mediante il pagamento di canoni annui ragguagliati al volume degli affari, al quale sia stato notificato l'accertamento operato in sede di controllo dell'enrata dichiarata, può addivenire con l'Ufficio del registro ad un amichevole concordato, ai fini della determinazione definitiva dell'entrata, entro trenta giorni dalla data di tale notificazione*”.

<sup>349</sup> ALLORIO, E. y PAGLIACO, A.: “Concordato tributario” en *Novissimo Digesto Italiano III*. Torino. 1959. Pág. 990.

<sup>350</sup> D. P. R. 29 gennaio 1958, n. 645, *Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette*.

MOSCHETTI matiza al respecto que en los años cincuenta “*las normas ya no hablan de <<concordato>>, sino de <<adhesión>> del contribuyente al acto unilateral de comprobación de la Administración financiera*”. MOSCHETTI, F.: “Le possibilità di...”.*op. cit.* Pág. 5332.

En base a dicho artículo, podemos afirmar que estamos en presencia de un sistema de comprobación caracterizado por el hecho de que, la Administración y el contribuyente pueden valorar y fijar de forma consensuada la base imponible de este último de manera distinta a la prevista en el *avviso di accertamento* o *di rettifica*<sup>351</sup>, por lo que una vez suscrito el respectivo acto de adhesión mediante la firma de ambas partes, lo convenido entre ambas no podrá ser recurrido ante los tribunales.

Con todo, este sistema de valoración no estuvo exento de críticas, fundadas principalmente en el hecho de que su uso inapropiado lo había convertido en “*una forma de regateo en el que ambas partes partían de posiciones de mala conciencia [...] un regateo indecoroso que favorecía la degradación de la Administración Pública y la evasión de los contribuyentes*”<sup>352</sup>; críticas que fueron tomadas en cuenta en la reforma tributaria llevada a cabo en los años 1971 a 1973<sup>353</sup>, lo que provocó la desaparición de su regulación en los impuestos directos<sup>354</sup>, permaneciendo en vigor, aunque fuera por poco tiempo, para la definición del hecho imponible de los impuestos indirectos<sup>355</sup>, concretamente para los Impuestos de Registro, Sucesiones y Donaciones, e Incremento de Valor Inmobiliario.

---

<sup>351</sup> Equiparable en nuestro sistema positivo a la propuesta de liquidación.

<sup>352</sup> MOSCHETTI fundamenta su crítica en base a que “*las oficinas administrativas aventuraban comprobaciones aproximadas teniendo en cuenta el acuerdo posterior; los contribuyentes presentaban igualmente <<prudenciales>> basándose en la misma expectativa*”. MOSCHETTI, F.: “*Le possibilità di...*”. *op. cit.* Págs. 5332 y 5333.

Comparte esta opinión COCIVERA, para quien este instituto es “*un instrumento de corrupción y malas costumbres*”. COCIVERA, B.: “*Concordato tributario*” en *Enciclopedia del Diritto*. Vol. III. Giuffrè. Milano. 1961. Pág. 528.

<sup>353</sup> Para un análisis en profundidad sobre esta reforma y sus consecuencias sobre la figura del *accertamento con adesione*, entre otros, *Vid.* FERRI, F.: “*L'accertamento con adesione...*”, *op. cit.* Núm. 4. 2000. Págs. 700 a 705.

<sup>354</sup> Dentro de la imposición directa, la desaparición se produce por la entrada en vigor de los D. P. R. 29 settembre 1973, n. 597 sobre *Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persona fisiche*; n. 598 sobre *Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persona giuridiche*, y n. 599 sobre *Istituzione e disciplina dell'imposta locale sui redditi*.

<sup>355</sup> No estamos refiriendo a los D. P. R. 26 ottobre 1972, n. 634 sobre *Disciplina dell'imposta di registro*; n. 637 sobre *Disciplina dell'imposta sulle successioni e*

Pero su eliminación, más que ventajas, produjo el problema de la evasión fiscal y el aumento de procesos tributarios<sup>356</sup>, circunstancia que motivo el retorno de la figura del *accertamento con adesione* al ordenamiento tributario; vuelta que se produjo mediante la aprobación de una serie de normas jurídicas que regulaban diversos institutos jurídicos, y cuyo objetivo principal era introducir en el ámbito tributario una serie de acuerdos entre la Administración y el contribuyente, tanto en vía administrativa como jurisdiccional, que redujeran el volumen de recursos y reclamaciones en el contencioso-administrativo.

De esta manera, y centrándonos exclusivamente en sede administrativa, el legislador tributario reguló a través del D. L. 30 settembre 1994, n. 564 sobre *Disposizioni urgenti in materia fiscale*, convertido posteriormente con modificaciones en la Legge 30 novembre 1994, n. 656, una serie de institutos jurídicos que consideramos necesario distinguir para evitar cualquier tipo de confusión, debido a la proximidad de la terminología empleada por la norma. A saber:

En primer lugar, inserto en su artículo 2 bis, nos encontramos con el *accertamento con adesione del contribuente*, también denominado *accertamento con adesione a regime*; disciplina que permitirá, bien a instancia de oficio como de parte del contribuyente, la rectificación conjunta, a través de un procedimiento contradictorio, de aquellas rentas empresariales y profesionales procedentes de los Impuestos sobre la Renta y el Valor Añadido, pero restringido el objeto del *contraddittorio* a ciertos elementos que gozaran de relevancia fiscal, es decir, debía de tratarse de componentes que existieran de forma cierta (*esistenza*), fueran susceptibles

---

*donazioni* y, n. 643 sobre *Instituzione dell'imposta comunale di valore degli immobili*, y concretamente a los artículos 50, 27 y 31, respectivamente.

<sup>356</sup> Para MARTÍNEZ MUÑOZ, “la eliminación de esta figura provoca más problemas y dificultades que ventajas, en la medida en que comienza a elevarse significativamente el número de controversias ante las Comisiones Tributarias y ello viene acompañado del problema de la evasión de impuestos que alcanza cifras considerables en este país”. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 81.

de realizar una valoración de modo objetivo (*stima*), debían estar afectados a la actividad empresarial o profesional (*inherenza*), y ser imputables a un determinado período impositivo (*competenza*)<sup>357</sup>, por lo que quedaba excluida su aplicación a todos aquellos otros aspectos distintos a estas rentas o rendimientos citados.

Una vez alcanzado el acuerdo, el contribuyente manifestaba su adhesión a dicha valoración mediante la suscripción del respectivo *atto di accertamento* o *di adesione*, en virtud del cual se concedía una reducción en un cuarto la sanción prevista, debiendo hacer efectiva la totalidad del pago en el plazo de veinte días contados desde que se firmara el *atto di adesione* por las partes.

A su vez, y articulado de forma semejante a la analizada, podía utilizarse el *accertamento per adesione* en relación con aquellos otros impuestos indirectos distintos al IVA, como eran los Impuestos de Registro, Sucesiones y Donaciones, Catastral, Hipotecario y, finalmente, el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Inmuebles; institución cuyo objetivo del encuentro contradictorio entre la Administración y el contribuyente, de acuerdo con lo establecido por el artículo 2 ter de la citada norma, era la determinación de la deuda tributaria a través del procedimiento de valoración contenido en el correspondiente impuesto.

Por último, la Legge 30 novembre 1994, n. 656, regulaba en su artículo tercero el instituto jurídico del *accertamento con adesione del contribuente*, también conocido como *concordato di masa* o *accertamento*

---

<sup>357</sup> Concretamente, el apartado tercero de este artículo 2 bis, rezaba de la manera que sigue: “*la definizione ha per oggetto l’esistenza, la stima, l’inerenza e l’imputazione a periodo dei componente positivi e negativi del reddito di impresa o di lavoro autonomo ed ha effetto anche per l’imposta sul valore aggiunto*”.

Para un comentario completo a cerca de cada uno de estos cuatro elementos, Vid. PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*. Giuffrè. Milano. 1999. Págs. 27 a 36.

*con adesione per gli anni progressi*<sup>358</sup>, cuyo fundamento estriba en una propuesta unilateral realizada por la Administración con efecto para los años venideros, en la que el contribuyente, sin posibilidad de discusión, sólo puede o bien rechazarla, o bien aceptarla mediante el pago, que puede ser fraccionado, de la cantidad indicada, y envío posterior de la propuesta debidamente suscrita a la que se le acompañará de la factura que justifique el pago realizado. Entre sus efectos, cabe destacar que el contribuyente podía beneficiarse a través de este instituto de una reducción de un octavo de las sanciones y la exención de pago de intereses.

Con este panorama llegamos a la promulgación de la Legge 23 dicembre 1996, n. 662 sobre *Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*, cuyo artículo tercero, párrafo 120, delegará al Gobierno la revisión a través de uno o más Decretos Legislativos que desarrollen la figura del *accertamento con adesione*; delegación que se materializó con posterioridad en el Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218 sobre *Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale* (en lo sucesivo D. Lgs. N. 218), configurando estas figuras como vías alternativas de resolución de conflictos tributarios.

En virtud de este nuevo texto normativo, se va a iniciar “*un camino hacia la participación activa de los contribuyentes italianos en los procedimientos tributarios*”<sup>359</sup>, como consecuencia de la ampliación del régimen jurídico del *accertamento con adesione*, no sólo a todos los contribuyentes, sino que además, dentro del marco de los Impuestos sobre la Renta y el IVA, se generalizará a todas las categorías de rentas, perdiendo de esta manera vigencia todas aquellas disposiciones previstas

---

<sup>358</sup> Para una descripción detallada de este instituto, puede consultarse, entre otros, LOVECCHIO, L.: “L’*accertamento con adesione per gli anni progressi*: note applicative”. *Bolletino Tributario*. Núm. 13. 1995. Pág. 967 y ss.

<sup>359</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 82. Participa de esta opinión SALVINI, L.: “La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)” en *L’evoluzione dell’ordenamento tributario italiano: atti del Convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*. CEDAM. Padova. 2000. Págs. 577 a 580; y en *Rivista di Diritto Tributario*. Núm. 1. 2000. Págs. 13 a 17.

en Legge 30 novembre 1994, n. 656 y en sus reglamentos de desarrollo, en tanto sean incompatibles con esta legislación.

Por último, cabe precisar que la Circolare 8 agosto 1997, n. 235/E delle Direzione Centrale sobre *Accertamento e programmazione* (en adelante Circular n. 235/n), así como las diversas normas dictadas con posterioridad, han servido de desarrollo pormenorizado de las disposiciones contenidas en el Decreto Legislativo anteriormente reseñado, hasta el punto de ampliar su ámbito de actuación, no sólo al Impuesto sobre el Patrimonio Neto Empresarial y todos aquellos impuestos a los que le son de aplicación la normativa del Impuesto sobre la Renta, sino que además, en los demás impuestos indirectos diferentes al IVA<sup>360</sup>, se permitirá el concordato para determinar el valor de aquellos bienes y derechos objeto de gravamen cuando la valoración se realice atendiendo al valor real en condiciones normales de mercado.

## **2.- Régimen jurídico del *accertamento con adesione* a efectos de los impuestos directos e IVA**

### **2.1.- Ámbito de aplicación**

Cabe comenzar el presente estudio aseverando que, tal y como hemos aludido *ad supra*, la regulación que del *accertamento con adesione* lleva a cabo el Decreto Legislativo n. 218 ha supuesto una ampliación del ámbito de aplicación tanto objetivo como subjetivo de la figura, por lo que

---

<sup>360</sup> Recordemos que se trata de los Impuestos sobre Registro, Sucesiones y Donaciones, Hipotecario, Catastral y el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Inmuebles. Sobre este particular, *Cfr.* ARNAO, G. y CASTELLI, F.: “Il nuovo <<concordato>> per le imposte indirette diverse dall’IVA”. *Corriere Tributario*. Núm. 31. 1997. Págs. 2274 a 2276. En el mismo sentido, MAGISTRO, L. y FANELLI, R.: *L’accertamento con adesione del contribuente: il novo concordato “a regime” (D.LGS. 19 Giugno 1997, n. 218 e circ. 8 agosto 1997, n. 235-E): i presupposti di ammissibilità, il procedimento per le imposte sui redditi e l’IVA, il procedimento per le altre imposte indirette, gli effetti dell’intervenuta definizione, le cause di invalidità*. Giuffrè. Milano. 1997. Pág. 228.

al no establecer ningún tipo de limitación, el régimen jurídico del *accertamento con adesione*, será de aplicación a todos los contribuyentes y a todas las categorías de rentas, dentro del marco de los Impuestos sobre la Renta y el IVA. No obstante, no podemos quedarnos en esta breve exégesis, sino que debemos adentrarnos en su estudio, aunque el mismo se lleve a cabo de manera somera.

Así, por lo que respecta al ámbito subjetivo, podrán acogerse al *accertamento con adesione*, las personas físicas, las personas jurídicas<sup>361</sup>, las sociedades de capital<sup>362</sup> y los sustitutos<sup>363</sup>.

Además, el *accertamento con adesione* será de aplicación, con carácter general, a todo el sistema impositivo<sup>364</sup>, aunque existirá un

<sup>361</sup> Así como otros sujetos recogidos en el artículo 5 del *Testo Unico delle imposte sui redditi* de 22 de diciembre de 1986, n. 917, entre los que se incluyen las sociedades transparentes en las que tributan los propios socios mediante sus propias cuotas de participación.

<sup>362</sup> Incluidos aquellos entes regulados en el artículo 87 del *Testo Unico delle imposte sui redditi* de 22 de diciembre de 1986, n. 917, como son las sociedades por acciones, cooperativas, de responsabilidad limitada, entre otras.

<sup>363</sup> Se evidencia tanto en el Decreto Legislativo n. 218 en el apartado séptimo de su artículo segundo, como en la Circular n. 235/E, que la aplicación del régimen jurídico del *accertamento con adesione*, en cuanto sea compatible, se extiende igualmente a “los sujetos indicados en el Título III del D. P. R. 600/1973, en su calidad de sustitutos del impuesto”.

En opinión de CAPOLUTO, “es [...] difícil hipotizar un *accertamento con adesione* cuando la controversia versa exclusivamente sobre la falta de pago de la retención o sobre su falta de realización sobre una base imponible cierta. Es, por el contrario, verosímil mantener que el sustituto puede estar interesado cuando la cuantía de la renta sobre la que opera la retención es controvertida, cuyo valor porcentual es determinado preventivamente, en vía legislativa, en actuación del principio de reserva de ley”. CAPOLUTO, S.: “L’*accertamento per adesione*”. Allegato gratuito alla rivista *Il Fisco*. Núm. 30. 1997. Pág. 64.

Cabe precisar al respecto, que el ordenamiento tributario italiano no está pensando en la figura del sustituto que contiene nuestra LGT en su artículo 36, apartado tercero cuando señala que será aquel “sujeto pasivo que [...] está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”; sino que por el contrario, vendría a ser lo que en nuestro ordenamiento se conoce como retenedor, es decir, “la persona o entidad a quien la Ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos”, conforme establece el apartado segundo del art. 37 LGT.

régimen específico para los impuestos indirectos (artículos 11 y 12 del D. Lgs. n. 218), y otro común para los impuestos directos e IVA (artículos 5 y 6 del D. Lgs. n. 218).

Por lo que respecta al ámbito objetivo, la regulación del *accertamento con adesione* llevada a cabo por la normativa vigente, posibilita que el contribuyente pueda participar activamente en la determinación de la base imponible<sup>365</sup>, al extender el ámbito objeto de este tipo de comprobación a cualquiera que sea la naturaleza de la renta obtenida<sup>366</sup>.

Es importante subrayar llegados a este punto que, de acuerdo con el epígrafe 1.2 de la Circular n. 235/E, no sólo el “*accertamento con adesione* deja de estar limitado a los específicos aspectos de la liquidación como son la existencia, valoración e imputación a un determinado período impositivo”; sino que además, posteriormente y con carácter expreso,

---

<sup>364</sup> Tanto es así, que la Circular n. 235/E cita un extenso catálogo de impuestos por los que el contribuyente podrá acceder al *accertamento con adesione*. Destacan en la imposición directa, entre otros, *l'Imposta Locale sui Redditi*, *Contributo straordinario per l'Europa*, *l'Imposta sul patrimonio netto delle imprese* o *l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive*. Respecto a la imposición indirecta, caben señalar, *l'Imposta provinciale sull'immatricolazione dei nuovi veicoli*, *l'Imposita sostitutiva sulle operazioni di credito*, *l'Imposta erariale di trascrizione*, *l'Imposta erariale di trascrizione e adiciónale regionale all'imposta erariale di trascrizione*, etc.

Además, es preciso mencionar al respecto, que mediante la Ley de 7 de abril de 2003, n. 80, sobre *Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale*, se aprobará recoger en un solo Texto normativo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, Impuesto sobre Servicios, IVA e Impuestos Especiales.

<sup>365</sup> Para BILBAO ESTRADA, este hecho ha supuesto la atribución a la Administración “*de un mayor margen de actuación y de propuesta combinada con un incremento de la participación activa del contribuyente*”. BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 296.

<sup>366</sup> Recordemos que esta ampliación no se queda únicamente en aquellas categorías de rentas susceptibles de imposición en los Impuestos sobre la Renta y en el IVA, sino que además, por lo que se refiere a aquellos Impuestos indirectos distintos de éste último, también se ha ampliado el objeto para determinar, a través del *accertamento con adesione*, el valor de aquellos bienes y derechos objeto de gravamen cuando la valoración se realiza atendiendo al valor real en condiciones normales de mercado. Sobre este particular, *Cfr.* ARNAO, G. y CASTELLI, F.: “Il nuovo <<concordato>>...”. *op. cit.* Págs. 2274 a 2276; y MAGISTRO, L. y FANELLI, R.: *L'accertamento con adesione... op. cit.* Pág. 228.

recogerá una relación ejemplificativa de supuestos que pueden reconducirse hacia esta figura<sup>367</sup>.

De manera sintética y sin ánimo exhaustivo, vamos a proceder a examinar los tres tipos de determinación de la base imponible que la Administración Tributaria utiliza para realizar las actuaciones de liquidación tributaria.

Así, en primer lugar, nos encontramos ante un *accertamento analítico* o estimación directa, en virtud del cual el contribuyente podrá aportar en el procedimiento de revisión aquellos elementos que permitan el contraste entre lo declarado y lo no declarado. A su vez, este tipo de determinación puede ser *analítico contable* o *analítico inductivo*.

Respecto al primero de los métodos, recogido en el artículo 39, párrafo primero del D. P. R. 29 settembre 1973, n. 600 de *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi* (en adelante D. P. R. n. 600), consistirá en una corrección por medio de pruebas efectivas de aquellas partidas individuales de renta sujeta a tributación, por medio de la confrontación entre lo declarado y el balance, facturas, cuentas bancarias, documentos provenientes de terceros, etc.

Con respecto al *accertamento analítico-inductivo*, contenido en el artículo 39, párrafo primero, letra d) del D. P. R. n. 600, consistirá igual que el anterior, en la corrección de partidas individuales pero a través de presunciones, en virtud de las cuales, la Administración podrá determinar a existencia o no de actividades no declaradas.

En segundo lugar, existiría un *accertamento inductivo* o estimación directa, consistente en una rectificación de la contabilidad por medio de

---

<sup>367</sup> Vid. GRASSI, E.: “La partecipazione del...”. *op. cit.* Pág. 1503; PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...* *op. cit.* Pág. 46.

presunciones en aquellos supuestos tasados de infracción grave por parte del contribuyente (artículo 39, párrafo segundo del D. P. R. n. 600).

Por último, este artículo 39, párrafo cuarto del D. P. R. n. 600, recoge el *accertamento sintético* o estimación objetiva, cuya finalidad será la de determinar la renta global de las personas físicas a través de la utilización de índices indicativos de capacidad económica, como son el *redditometro* o índices basados en el gasto o el consumo realizado por el contribuyente. Así, de esta manera, el contribuyente podrá demostrar, “*incluso antes de la notificación de la liquidación, que el mayor valor comprobado de forma sintética se deriva en realidad de rendimientos exentos o sometidos a retención*”<sup>368</sup>.

## 2.2.- Inicio del procedimiento

Cabe empezar este apartado indicando que, aunque conforme a la normativa vigente del *accertamento con adesione* se diferencie entre un procedimiento concordatorio común y otro específico para la determinación consensuada de la prestación tributaria, según afecte a los impuestos directos e IVA (artículos 5 y 6 del D. Lgs. n. 218) o al resto de impuestos indirectos (artículos 11 y 12 del D. Lgs. n. 218), realmente estamos ante un procedimiento idéntico que puede iniciarse de oficio o a instancia de parte<sup>369</sup>, con insignificantes diferencias a las aludiremos conforme se vaya desarrollando la exégesis.

---

<sup>368</sup> GRASSI, E.: “La partecipazione del...”. *op. cit.* Pág. 1505.

<sup>369</sup> Afirma en este sentido DI PIETRO que la iniciativa puede proceder de la Administración y del contribuyente, tanto al término del procedimiento, durante el curso de instrucción del mismo o después de la notificación del *avviso di accertamento*. DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell’accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio” en *L’evoluzione dell’ordenamento... op. cit.* Pág. 537. Así mismo, STIPO, M.: “L’accertamento con adesione del contribuente ex D. Legs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligacion di diritto pubblico e il problema della natura giuridica”. *Rassegna Tributaria*. Núm. 5. 1998. Pág. 1251.

### 2.2.1.- Inicio del procedimiento a instancia de oficio

Dentro de un procedimiento de investigación<sup>370</sup>, y una vez realizada las comprobaciones oportunas, el órgano competente de la Administración tributaria, *l'Ufficio delle Entrate*<sup>371</sup>, puede de manera discrecional<sup>372</sup>, y siempre con anterioridad al acto de liquidación, *avviso di accertamento* o *di rettifica*, enviar una invitación informativa para comparecer, *invito a comparare*<sup>373</sup>, para definir la comprobación por adhesión.

A efectos de lo regulado en el epígrafe 2.3 de la Circular n. 235/E y en el artículo 60 del D. P. R. n. 600, la notificación deberá de llevarse a cabo por medio de uno de estos dos sistemas: o bien a través de una *carta raccomandata* o carta notificada con acuse de recibo que se entregará en mano bajo firma del receptor, o en ausencia del mismo se dejará acuse de recibo en el buzón para que la recoja en la respectiva oficina de correos; o bien, a través de la notificación, *notifica*, entregada en mano de forma exclusiva a su destinatario bajo firma de haberla recibido, y que en caso de ausencia del mismo, se volverá a intentar en sucesivas ocasiones, que de ser fallidas se procederá a su publicación mediante edictos con efecto de notificación oficial.

---

<sup>370</sup> Para un estudio sobre el procedimiento inspector italiano, puede consultarse COLLADO YURRITA, M. A.: "Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: un apunte". *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 54. 1987.

<sup>371</sup> En virtud del artículo 14 del D.Lgs. n. 218, el órgano competente para realizar la comprobación y dictar el respectivo *avviso di accertamento* que ponga fin a la misma, es el *l'Ufficio delle Entrate* correspondiente al lugar de donde el contribuyente tenga su domicilio fiscal. Cabe señalar al respecto que desde enero del 2001, y en virtud de lo establecido en los artículos 61 y ss. del D. L de 30 de julio de 1999, n. 300, el procedimiento de *accertamento con adesione* es competencia de los *Uffici locali* de la *Agencia delle Entrate*.

<sup>372</sup> En la medida en que la iniciación del procedimiento no es obligatoria para la Administración, el hecho de no enviar la invitación al contribuyente le permitirá que a instancia de parte solicite al órgano administrativo el inicio de dicho procedimiento. Comparte esta opinión GRASSI, E.: "La partecipazione del...". *op. cit.* Pág. 1506.

<sup>373</sup> MAGISTRO y FANELLI lo asemejan a una propuesta de liquidación. MAGISTRO, L. y FANELLI, R.: *L'accertamento con adesione...* *op. cit.* Pág. 83.

El documento en el que se plasme el *invito a comparare*, deberá contener los siguientes datos, siguiendo la regulación contenida en el art. 5.1 del D. Lgs. n. 218 y en el apartado 2.3 de la Circular n. 235/E: período impositivo objeto de comprobación, día<sup>374</sup>, lugar y hora de la comparecencia ante *l'Ufficio delle Entrate*, así como un breve explicación de aquella información relevante a los efectos de la investigación que el órgano administrativo tiene en su poder<sup>375</sup>.

Recibida la notificación por la que se le invita a comparecer, por lo general, al contribuyente, se le abrirá una vía tripartita de actuación que le permitirá optar entre una de las siguientes opciones:

En primer lugar, podrá aceptar la invitación con el objetivo de llegar a un *accertamento con adesione* con la Administración tributaria.

La segunda vía por la que el contribuyente puede optar, es rechazar la invitación, actuación que no le comportará ningún tipo de sanción puesto que no es obligatorio para él comparecer<sup>376</sup>; por lo que la Administración continuará con el procedimiento dictando el respectivo acto de liquidación o *avviso di accertamento o di rettifica*.

Y por último, y puesto como ha quedado señalado en el párrafo anterior, al no ser obligatorio ni sancionable, el contribuyente puede simplemente no hacer nada, por lo que si no responde al *invito a comparare* en el plazo concedido de quince días, la Administración dictará el respectivo *avviso di accertamento o di rettifica*; no obstante, la no contestación provocará que el contribuyente no pueda posteriormente

---

<sup>374</sup> El plazo mínimo no podrá ser inferior a quince días, aunque se establece la posibilidad de que el contribuyente solicite el aplazamiento de la comparecencia ante el órgano administrativo.

<sup>375</sup> Esta exigencia contenida en el párrafo 2.3 de la Circular n. 238, dota al procedimiento de una mayor transparencia al permitir al contribuyente aportar aquellos datos que justifiquen su actuación.

<sup>376</sup> En este sentido, *Vid. MARELLO, E.: L'accertamento con... op. cit. Pág. 66.*

solicitar a instancia de parte el *accertamento con adesione*, tal y como prevé el art. 6 D. Lgs. n. 218.

### **2.2.2.- Inicio del procedimiento a instancia de parte**

En base a la normativa vigente, existen dos momentos procedimentales en los que el contribuyente tendrá la oportunidad de solicitar a la Administración tributaria que inicie el respectivo procedimiento de *accertamento con adesione*.

Así, cuando la Administración tributaria haya llevado a cabo un procedimiento de inspección o comprobación, y antes de que ésta notifique el respectivo *avviso di accertamento* o *di rettifica*, el contribuyente puede presentar, bien mediante correo certificado bien mediante depósito en la secretaría de *l'Ufficio dell'Entrate*, una instancia sin formato establecido, *carta libera*, dirigida al órgano competente<sup>377</sup> en cuya circunscripción tenga el contribuyente su domicilio fiscal, solicitando iniciar el procedimiento contradictorio para llegar, en su caso, al *accertamento con adesione*.

Además, es aconsejable que cuando el contribuyente redacte la instancia solicitando el procedimiento contradictorio, haga mención del período por el que se formula la propuesta, realice argumentaciones en contra punto por punto y adjunte aquella documentación o datos que justifique su actuación.

La presentación de la solicitud no goza de un plazo preclusivo para su presentación, circunstancia que permite al contribuyente tener como plazo máximo para su presentación hasta que la Administración tributaria

---

<sup>377</sup> Es conveniente recordar que, en virtud del artículo 14 del D.Lgs. n. 218, el órgano competente para realizar la comprobación y dictar el respectivo *avviso di accertamento* que ponga fin a la misma, es el *l'Ufficio delle Entrate* correspondiente la lugar de donde el contribuyente tenga su domicilio fiscal.

le notifique el correspondiente *avviso di accertamento* o *di rettifica*<sup>378</sup>. No obstante, debe advertirse que si el contribuyente decide iniciar esta vía perderá la posibilidad de acogerse a la *acquiescenza* prevista en el art. 15, párrafo primero del D. Lgs. n. 218; o dicho de otra manera, la *acquiescenza* o conformidad con el acto de liquidación, tiene por finalidad conseguir una reducción a un cuarto la sanción impuesta en el acto de liquidación mediante el pago voluntario y la renuncia a su impugnación ante la *Commissione Tributaria*<sup>379</sup>. De esta forma, la reducción de la sanción quedará subordinada a la renuncia de la presentación de instancia para la celebración del *accertamento con adesione*.

Recibida la solicitud a instancia de parte para iniciar el *accertamento con adesione*, y ante el silencio legal de norma alguna que establezca la obligatoriedad de *l'Ufficio dell'Entrate* de iniciar el mismo, dos serían las posibles opciones que en este sentido cabrían<sup>380</sup>: de una parte, que el órgano administrativo competente, teniendo en cuenta aquellos datos y documentos con relevancia fiscal que tiene en su poder, decida notificar al contribuyente un *invito a comparare*; de otra parte, y puesto que como anteriormente veíamos, la Administración no tiene obligación alguna de convocar al contribuyente, aquella puede hacer caso omiso a la solicitud y proceder a dictar el respectivo *avviso di accertamento* o *di rettifica*.

---

<sup>378</sup> De acuerdo con el iter procedimental a seguir para llegar a un *accertamento con adesione* con el contribuyente que desarrolla la Circular n. 235/E, si la Administración tributaria no ha girado todavía el respectivo *avviso di accertamento* o *di rettifica*, el plazo para poder recurrir ante la *Commissione Tributaria* no se suspende debido a que el proceso verbal en un acto que no pone fin al procedimiento y, por lo tanto, no impugnabile.

<sup>379</sup> PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione... op. cit.* Pág. 42.

<sup>380</sup> Para SALVINI, la actuación de la Administración dependerá de la invitación que realice al contribuyente o por su aceptación a la instancia presentada por el contribuyente solicitando el inicio del procedimiento de *accertamento con adesione*. SALVINI, L.: "La nuova partecipazione..." en *L'evoluzione dell'ordenamento... op. cit.* Pág. 591; y en *Rivista di Diritto Tributario. op. cit.* Pág. 29.

El segundo momento al que anteriormente aludíamos y por el cual el contribuyente podrá solicitar a la Administración el inicio del procedimiento de *accertamento con adesione*, tendrá lugar una vez que el contribuyente haya recibido el *avviso de accertamento* o *di rettifica*, siempre y cuando no haya recibido previamente un *invito a comparare*, y no haya impugnado ante la *Commissione Tributaria* dicho acto de liquidación, ya que la impugnación de éste será entendida como una renuncia a la instancia presentada<sup>381</sup>.

La presentación de la solicitud llevará insita la suspensión durante noventa días del pago del IVA<sup>382</sup> y del plazo para recurrir el *avviso di accertamento* o *di rettifica* ante la *Commissione Tributaria*; plazo que empezará a contar desde el día siguiente a la presentación por parte del contribuyente de dicha instancia.

Concurriendo estas circunstancias, y recibida la instancia del contribuyente, *l'Ufficio dell'Entrate*, dentro de los quince días siguientes a su recepción, remitirá al contribuyente un *invito a comparare* indicando, como anteriormente veíamos, la fecha y el lugar donde el contribuyente debe comparecer para la instrucción del eventual *accertamento con adesione*; invitación a comparecer que en ningún momento implica que la Administración tributaria tenga obligación alguna de alcanzar un acuerdo con el contribuyente, máxime si aquella posee en su poder datos y pruebas

---

<sup>381</sup> Es preciso matizar al respecto, con el objetivo de evitar malos entendidos o confusiones, que el contribuyente puede solicitar a la órgano administrativo tributario competente el inicio del *accertamento con adesione*, y en el supuesto de que el procedimiento concluya sin acuerdo, se reabrirá el plazo para impugnar el *avviso di accertamento* o *di rettifica*, pero no al revés.

<sup>382</sup> Artículo 60, párrafo primero del D. P. R. de 26 de octubre de 1972, n. 633, sobre *Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*. Respecto al resto de impuestos indirectos, el art. 12 del D. Lgs. n. 218 establece que la presentación de la instancia por el contribuyente suspende los plazos en materia de recaudación e impugnación durante 90 días

suficientes sobre el objeto de su comprobación, que le hagan pensar que no existe ningún aspecto que deba ser discutido<sup>383</sup>.

### **2.3.- Procedimiento contradictorio entre la Administración tributaria y el contribuyente: el trámite de audiencia.**

Aún a pesar de que dentro del procedimiento del *accertamento con adesione* la fase del *contraddittorio* entre las partes es considerada como una de las más importantes de este procedimiento, ya que a través de ella se concreta la comprobación con adhesión del contribuyente, un silencio<sup>384</sup> u omisión legislativa es lo que realmente encontramos dentro de la normativa reguladora, que nos detalle de forma específica y ordenada cuáles son los criterios que deben seguirse en su desarrollo.

Ahora bien, ello no debe significar que nos encontramos ante una laguna legislativa, puesto que el desarrollo de esta fase está contenido dentro de las normas que regulan de forma conjunta el procedimiento del *accertamento con adesione*.

De esta manera, la Circular n. 235/E en sus apartados 1.2 y 2.5, indica que en la determinación concordada del hecho imponible se valorarán, de manera fundada y razonable, los elementos aportados por el contribuyente, por lo que existirá la obligación de documentar el contradictorio desarrollado a través de la redacción del acto verbal, en el

---

<sup>383</sup> En relación con esta afirmación, *Vid.*, entre otros, GRASSI, E.: “La partecipazione del...”. *op. cit.* Pág. 1503; PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...* *op. cit.* Pág. 46.

<sup>384</sup> Recogen esta afirmación, entre otros, DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell’*accertamento...*” en *L’evoluzione dell’ordenamento...* *op. cit.* Pág. 537; y SALVINI, L.: “La nuova partecipazione...” en *L’evoluzione dell’ordenamento...* *op. cit.* Pág. 590; y en *Rivista di Diritto Tributario. op. cit.* Pág. 28.

cual, aunque sea de manera sintética, debe anotarse las argumentaciones del contribuyente y los documentos presentados<sup>385</sup>.

Así pues, de la normativa vigente parece inferirse que iniciado el procedimiento a instancia de parte o de oficio, el *contraddittorio* se llevará a cabo por medio de encuentros físicos entre el contribuyente y el funcionario de *l'Ufficio dell'Entrate* encargado del *accertamento con adesione*, para valorar y/o modificar la correspondiente pretensión tributaria “*según los cánones de la transparencia y equidad fiscal*”<sup>386</sup>.

El resultado de cada uno de estos encuentros deberá ser recogido en un acto verbal<sup>387</sup> en el que deberá de figurar las alegaciones en las que el contribuyente basa su defensa y la documentación aportada por éste, así como la fecha de la próxima convocatoria, y las firmas de ambas partes; recogiendo el último de los actos verbales “*los procesos jurídico-fiscales que han llevado a tal determinación así como los documentos, pruebas, etc., que justifiquen tal resultado*”<sup>388</sup>.

No obstante, respecto al plazo que debe durar el desarrollo de la fase del contradictorio, se establece de manera general que el mismo “*debe realizarse dentro de los límites temporales razonables*”<sup>389</sup>, por lo que en

---

<sup>385</sup> Afirmación recogida por la Circular de 27 de junio de 2001, n. 65. Como indica NAVARRO EGEA, “*el <<contraddittorio>> [...] posibilita la entrada del particular en el procedimiento dirigido a la determinación de la base imponible. Lejos de una simple aportación de datos relevantes a requerimiento de la Administración durante esta fase procedimental, este trámite de audiencia se convierte en una suerte de participación activa de cara a la formación del acto administrativo, con la garantía de que los datos aportados por el particular han de ser necesariamente considerados en la normativa de la propuesta de la regularización de la situación tributaria (sin redundar, pues, en una simple apreciación discrecional por parte del órgano actuario)*”. NAVARRO EGEA, M.: “*La audiencia del contribuyente...*”. *op. cit.* Pág. 708.

<sup>386</sup> PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione... op. cit.* Pág. 55. De igual manera, GRASSI, E.: “*La partecipazione del...*”. *op. cit.* Pág. 1507.

<sup>387</sup> Lo vendría a ser en nuestro ordenamiento tributario una diligencia.

<sup>388</sup> PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione... op. cit.* Pág. 55.

<sup>389</sup> Afirmación recogida por la Circular de 27 de junio de 2001, n. 65. No obstante, en opinión de GOLINO, “*la falta de fijación normativa de un límite temporal ha*

nuestra opinión, se extenderá, en principio, hasta que el órgano administrativo competente esté en condiciones de dictar el respectivo *atto di accertamento con adesione* o acto de comprobación con adhesión, o en el supuesto de que no se llegue a un acuerdo, cuando se constate que no puede aplicarse el *accertamento con adesione*.

## 2.4.- Conclusión del procedimiento

Terminada la fase del *contraddittorio*, se producirá la preclusión del procedimiento de *accertamento con adesione* mediante la realización de dos etapas: la redacción por escrito del *atto di accertamento* y el perfeccionamiento del mismo mediante el pago de la suma acordada.

En la primera de ellas, y en el supuesto de que no haberse alcanzado un acuerdo entre las parte en orden a determinar la base imponible, el procedimiento concluirá mediante la notificación por parte de *l'Ufficio dell'Entrate* al contribuyente del *avviso di accertamento*.

Por el contrario, si las partes llegan a un acuerdo con respecto a la prestación tributaria tras las actuaciones realizadas en el contradictorio<sup>390</sup>, la Administración tributaria redactará por escrito y por duplicado el acto de comprobación con adhesión, *atto di accertamento con adesione*, que deberá de ser firmado por el Director de *l'Ufficio dell'Entrate* o persona en quien éste delegue, así como por el contribuyente, y deberá de contener los siguientes extremos: la liquidación del mayor impuesto debido, incluidos los intereses y sanciones; liquidación del resto de suma debidas como consecuencia del contradictorio, una indicación por separado por cada

---

*consentido, en algunos casos, tácticas dilatorias, a través de la petición y concesión de innumerables reenvíos del contradictorio iniciado sobre la base de la necesidad del contribuyente o su representante de encontrar posterior documentación probatoria". GOLINO, S.: "Accertamento con adesione. Le nuove istruzioni emanate con la recente circolare dell'Agenzia delle Entrate". Il Fisco. Núm. 31. 2001. Pág. 10587.*

<sup>390</sup> Art. 7 del D. Lgs. n. 218 así como la Circular n. 235/E.

tributo de los elementos y, la motivación en la que se fundamenta la comprobación, es decir, “*debe señalarse la cantidad propuesta por el contribuyente, la propuesta por la Administración y el resultado del contradictorio*”<sup>391</sup>, lo que le convertirá en un documento veraz y fiable que recoge el acuerdo obtenido en la fase contradictoria.

Sin embargo, después de la firma del *atto di accertamento con adesione*, el contribuyente no recibirá inmediatamente copia del mismo, sino que en su lugar recibirá la liquidación del mayor impuesto debido acompañada de los intereses y sanciones, para que pueda proceder a su pago, y una vez que lo haga efectivo, tendrá derecho a obtener el ejemplar del mismo.

Nos encontramos, por tanto ante la segunda fase que complementa la fase conclusiva del procedimiento, constituida por el perfeccionamiento del *atto di accertamento con adesione* a través del ingreso de la totalidad de la deuda tributaria debida o de la primera fracción de la misma a la que se le deberá de acompañar de garantía suficiente, evitándose “*así que el contribuyente, conseguidos los beneficios del concordato, se convierta en insolvente*”<sup>392</sup>.

El plazo dispuesto en la normativa reguladora del procedimiento de *accertamento con adesione* para hacer efectivo el ingreso total o la primera cuota debida, deberá realizarse durante los veinte días siguientes a la redacción del *atto di accertamento con adesione*. Una vez realizado el pago en una oficina bancaria, oficina de correos o concesionario del servicio de recaudación del domicilio fiscal del contribuyente<sup>393</sup>, éste dispondrá de un nuevo plazo de diez días para enviar a *l’Ufficio dell’Entrate* el

---

<sup>391</sup> PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G. *ult. op. et loc. cit.*

<sup>392</sup> STIPO, M.: “L’*accertamento con adesione*...”. *op cit.* Pág. 1257.

<sup>393</sup> El pago de las sumas debidas en estas entidades deberá de realizarse mediante los impresos F 23 para los impuestos directos e IVA y F 24 para el resto de los impuestos indirectos, indicando los códigos que figuran en la página Web <http://www.agenziaentrate.gov.it>.

justificante de ingreso, y en el caso de fraccionamiento, además la garantía prestada. Circunstancia que habilitará a la Administración tributaria para remitirle una copia del acto de adhesión, que ahora sí, producirá todos los efectos que le son propios.

Tal y como ha quedado constancia, la modalidad de pago puede ser total o parcial. Centrando nuestra atención exclusivamente en el pago fraccionado, señalar que el mismo podrá dividirse en ocho cuotas trimestrales con el mismo importe cada una de ellas, o en un máximo de doce trimestrales si el importe adeudado al Fisco supera la cantidad de cincuenta y un mil seiscientos cuarenta y cinco euros con sesenta y nueve céntimos (51.645,69 €), respecto a las cuales, el contribuyente estará compelido a prestar idónea garantía mediante *póliza fideiussorio*<sup>394</sup> por el total del período fraccionado aumentado en un año.

Por su parte, la falta de pago de una sola de las cuotas del pago fraccionado por parte del contribuyente implicará la finalización del beneficio del fraccionamiento<sup>395</sup>, y obligará a que *l'Ufficio dell'Entrate* notifique al garante el acto de reclamación<sup>396</sup> del pago para que realice el

---

<sup>394</sup> En virtud de la Circular de 13 de abril de 2006, n. 14/E, la *poliza fideiussorio* vendría a equivaler a una póliza de seguros mediante la cual una compañía aseguradora garantiza el cumplimiento del crédito de un tercero.

<sup>395</sup> Parece obvio que el incumplimiento de la obligación de pago producirá la ineficacia del procedimiento. Así parece entenderlo MARELLO para quien “*en el caso en que el concordato –no seguido de pago – sea posterior a un aviso de comprobación, no se puede entender que la Administración pueda retornar sic et simpliciter a la anterior representación del presupuesto. El momento dialéctico que lleva el accertamento con adesione hace que el Ufficio acepte un aparato informativo diferente del previamente formalizado. Así, en caso de falta de pago, parece que la Administración puede operar en vía de autotutela parcial hasta la consecución de la homogeneidad entre lo comprobado unilateralmente y lo concordado. Cuando, de otra parte, el concordato no esté precedido de ninguna exigencia formal, parece que el epilogo ordinario de la situación debería ser la formalización de un aviso de comprobación fundado sobre la dialéctica concordatoria. El Ufficio podrá separarse de lo concordado con el contribuyente sólo después de nuevas y precisas adquisiciones informativa en el ámbito de la fase instructoria ahora abierta*”. MARELLO, E.: *L'accertamento con...* op. cit. Pág. 201.

<sup>396</sup> Tanto el art. 8.3 bis del D. Lgs. n. 218 como la Circular 14/E recogen el contenido del documento que recoge el acto de reclamación de pago, señalando al respecto que constará de una indicación de las sumas adeudadas, así como de los presupuestos de hechos y de derecho de la pretensión.

ingreso de la cantidad adeudada en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación. Si transcurrido este plazo el garante no satisface el pago, la Administración tributaria ordenará el cobro del apremio de las sumas debidas tanto a cargo del contribuyente como del propio garante de éste último.

### **3.- Efectos derivados del procedimiento del *accertamento con adesione***

Incumbe en el desarrollo del presente apartado compilar de manera sintética aquellos efectos que dimanen del procedimiento del *accertamento con adesione*, y a los que ya hemos aludido con anterioridad en el estudio del estudio del régimen jurídico de este instituto.

#### **3.1.- Obligación de pago**

Tal y como acabamos de aseverar en el anterior apartado, y con el objetivo de no resultar excesivamente reiterativos sobre esta cuestión, el contribuyente estará obligado a realizar el pago de la deuda tributaria en el plazo de veinte días que la normativa le otorga, para que el *atto di accertamento con adesione* despliegue todos sus efectos y se entienda como realizado.

Por el contrario, si se incumpliera dicha obligación, el procedimiento devendría infructuoso, lo que conllevaría a que el órgano administrativo competente dicte el correspondiente *avviso di accertamento* sin tener en cuenta el contradictorio previamente realizado con el contribuyente.

En conclusión, puede afirmarse sin ningún género de dudas, que el pago de la deuda y no la firma del *atto di accertamento con adesione*, es el que conllevará el efecto jurídico de la perfección del procedimiento, y en consecuencia, el disfrute por parte del contribuyente de todos aquellos beneficios que su perfección conlleva.

### 3.2.- Imposibilidad de impugnación del acuerdo alcanzado

Al perfeccionarse el *accertamento con adesione*, el mismo adquirirá carácter definitivo para ambas partes, lo que conllevará insito el efecto de que el acuerdo alcanzado entre Administración tributaria y contribuyente no sea modificable, salvo que concurren determinadas circunstancias especiales<sup>397</sup>.

Así, de una parte, el contribuyente no podrá impugnar el acto que pone término al procedimiento de *accertamento con adesione*, al disponerse en la normativa que “*la comprobación definida con adhesión no está sujeta a impugnación*”<sup>398</sup>. Y, de otra parte, *l’Ufficio dell’Entrate* no podrá integrar o modificar el valor de los bienes y derechos que se fijaron en el contradictorio mediante un nuevo procedimiento de comprobación e investigación, salvo que concurren determinadas causas o circunstancias tasadas. A saber:

- la primera circunstancia se producirá, sobre la base del interés recaudatorio, cuando la Administración tributaria haya tenido

---

<sup>397</sup> En palabras de MOSCHETTI, “*la comprobación con adhesión conlleva el carácter definitivo de la base imponible así determinada: el contribuyente no puede impugnar el acto y la Administración financiera no puede integrarlo o modificarlo por haber llegado a su conocimiento elementos nuevos*”. MOSCHETTI, F.: “*Le possibilità di...*”.*op. cit.* Pág. 5335.

<sup>398</sup> Arts. 2.3 y 3.4 del D. Lgs. n. 218. Para MARELLO, “*una vez que el instituto haya sido perfeccionado, no se da entonces posibilidad de impugnación del concordato por parte del contribuyente: establecida la distinción entre hecho y derecho en la fase del diálogo, cabe la correlativa oposición entre impugnación por errores de hecho y errores de derecho*”. MARELLO, E.: *L’accertamento con...* *op. cit.* Pág. 66.

conocimiento de nuevos elementos sobre la base imponible que, en ningún caso, podían haber sido conocidos en el desarrollo del procedimiento de comprobación, siempre que conduzcan a una mayor determinación de la renta en un cincuenta por ciento de la renta comprobada y acordada con la adhesión.

- en aquellos casos en los que el *accertamento con adesione* obtenido en el procedimiento se refiere a una comprobación parcial, por lo que en esta situación, el órgano administrativo competente deberá de completar la comprobación.
- Pero además, el contribuyente puede ser comprobado de nuevo en aquellos supuestos en los que el acuerdo alcanzado afecta a rentas que derivan de su participación en sociedades transparentes o de una comunidad conyugal gestionada en forma societaria, en atención a estos rendimientos obtenidos.

### **3.3.- Reducción de las sanciones por ilícitos tributarios**

Regulado en los artículos 2 y 3 del D. Lgs. n. 218, uno de los principales efectos que conlleva la firma del *atto di accertamento con adesione* es, sin duda, la reducción de la sanción impuesta al contribuyente en un cuarto del mínimo previsto en la ley<sup>399</sup>, por aquellas infracciones cometidas sobre el impuesto y en el período al cual se refiere la adhesión.

No obstante, dicha rebaja presenta varias excepciones, en donde será impuesta al contribuyente la totalidad de la sanción por la infracción cometida. En este sentido, la Circular n. 235/E distingue según la infracción afecte al impuesto objeto de la adhesión, al contenido de la declaración, por falta de respuesta del contribuyente a las peticiones de la Inspección, respuesta incompleta o falsa, y porque la infracción haya sido descubierta por los Centros de Servicio en sede de comprobación.

---

<sup>399</sup> A tenor de lo dispuesto en el art. 2, apartado cinco del D. Lgs. n. 218.

Como anteriormente hemos señalado, los dos primeros tipos de sanciones gozarán de una rebaja en la sanción en un cuarto del mínimo previsto en la ley. Por el contrario, a los dos últimos tipos no se les aplicará reducción alguna, respectivamente, por no existir conexión directa entre la infracción y el procedimiento del *accertamento con adesione*, o porque la comprobación se realiza al margen del citado procedimiento.

#### **4.- Principales teorías en torno a la naturaleza jurídica del *accertamento con adesione***

En el desarrollo del presente apartado, corresponde reflexionar de manera sintética acerca de las dispares teorías que la doctrina italiana ha formulado, en orden a dilucidar la naturaleza jurídica que posee el posible *accertamento con adesione* que puede alcanzar el contribuyente con la Administración tributaria, con la finalidad de regularizar la situación tributaria de aquel; cuestión que en absoluto es baladí, debido a las dificultades que ha planteado, y lo sigue haciendo, la incierta configuración jurídica de esta figura convencional.

En virtud de lo aseverado, vamos a proceder a encuadrar las distintas teorías doctrinales existentes en torno a la figura del *accertamento con adesione* en tres grupos: de una parte, estaría aquella teoría contractual que, tras analizar las características propias de la transacción, apreciaban en el acto de comprobación con adhesión los elementos propios de aquel instituto jurídico propio del Derecho privado; de otra parte, estaría la teoría del *accertamento con adesione* como acto administrativo unilateral al que el contribuyente presta su adhesión; y, para finalizar, expondremos la teoría del acto bilateral formado por el concurso de voluntad entre la Administración tributaria y el contribuyente, pero que estará regido por lo establecido en la ley y no por lo dispuesto por las partes.

#### 4.1.- El *accertamento con adesione* como transacción

El artículo 1965 del Código Civil italiano califica expresamente a la transacción como aquel “*contrato con el cual las partes, se hacen recíprocas de lo que pueda surgir entre ellas. Con las concesión recíproca se pueden crear, modificar o terminar aquellas relaciones distintas de aquello que ha sido el objeto de la reclamación y de la contestación de las partes*”<sup>400</sup>.

De la definición de transacción civil contenida en el precepto normativo transcrito, se evidencian tres presupuestos necesarios para que un contrato pueda calificarse de transacción; a saber: la existencia de una relación jurídica incierta, la finalidad de solventar una situación de controversia entre las partes, y la realización de recíprocas concesiones entre estas<sup>401</sup>.

Así, en primer lugar, encontramos el presupuesto de existencia de una disparidad de criterios entre las partes sobre una diferente apreciación de una situación jurídica o sobre cuestiones de hecho que afecten a las consecuencias jurídicas, que entrañe la posibilidad de que exista una controversia.

Esta situación jurídica controvertida deberá de ir acompañada de una situación dudosa, *res dubia*, o incierta, *res incerta*, en al menos una de las partes, puesto que esta será la que dará lugar a la posterior controversia

---

<sup>400</sup> Concretamente, el art. 1965 del Codice Civile (*Regio decreto 16 marzo 1942, n. 262*) señala que “*La transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciprocamente reciprocamente concessione si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti*”.

<sup>401</sup> La concurrencia en el *concordato* de estos tres elementos que definen la transacción civil es lo que permite a ROTONDI afirmar que “*este instituto constituye una auténtica transacción tributaria*”. ROTONDI, A.: “Il concordato” en *Appunti sull’obbligazione tributaria*. CEDAM. Padova. 1950. Pág. 166.

sobre las respectivas pretensiones de los contratantes, incertidumbre que desaparecerá en el mismo momento que desaparezca la controversia<sup>402</sup>.

Pero además de la incertidumbre, es posible incluir dentro de la controversia el *animus transigendi* de las partes, es decir, la intención de estas de resolver las desavenencias que existen sobre la situación jurídica controvertida, sustituyendo de esta manera las obligaciones o derechos modificados o extinguidos por unos nuevos que sean indiscutibles y ciertos que despejen la litigiosidad.

Y esa nueva situación que elimina la controversia se conseguirá mediante las concesiones recíprocas de las partes, ya que será el medio para conseguir el fin que se persigue mediante la transacción.

La existencia de recíprocas concesiones entre las partes constituye la característica que permite calificar el *accertamento con adesione* como un contrato de transacción, al señalar GAFFURI que “*la determinación consensual del presupuesto económico constituye un compromiso transaccional con el cual la Administración tributaria y el contribuyente, renunciando a las precedentes respectivas valoraciones de cuya exactitud es lícito dudar, establecen mediante acuerdo cuál puede ser, con la mayor aproximación posible a la verdadera, la medida de hecho imponible*”<sup>403</sup>.

---

<sup>402</sup> En opinión de ROTONDI, la materia tributaria constituye por sí una “*res dubia por excelencia en el campo de la comprobación, sea por el an que por el quantum debeat*”. ROTONDI, A.: “Il concordato” en *Appunti sull’obbligazione... op. cit.* Pág. 159.

<sup>403</sup> GAFFURI, F.: “Concordato tributario” en *Digesto delle Discipline Privatistiche. Sezione Commerciale III*. Torino. UTET. 1998. Págs. 294 y 295. Para ARNAO y CASTELLI, “*se trata de un acuerdo entre el contribuyente y la Administración que se sustancia en la existencia de recíprocas concesiones, ya que el Estado público renuncia a parte de su pretensión por una inmediata recaudación y el contribuyente acepta la rectificación de lo declarado para beneficiarse de la reducción de la sanción y que finaliza con la reducción de un acto suscrito por ambas partes*”. ARNAO, G. y CASTELLI, F.: “Il nuovo <<concordato>>...”. *op. cit.* Pág. 2274.

No obstante, ROTONDI va un paso más allá al afirmar que “*la Administración está autorizada a través de la Ley a reducir su propia pretensión, a hacer concesiones, a transigir, ¿qué representa, sino una renuncia a la pretensión originaria, la exención del pago de las multas por omisión o retraso o incorrecta denuncia y abandonada por la Administración a favor del contribuyente que concuerda la comprobación?* [...] Se

Esbozadas las notas definitorias que componen la figura de la transacción civil y su traslación al ámbito fiscal, corresponde ahora cotejar los principales argumentos tanto a favor como en contrario de esta tesis que considera al *accertamento con adesione* como una transacción.

A parte de los argumentos a favor a los que *ad supra* hemos hecho mención, “*se considera que el concordato bien se presta a ser descrito como un procedimiento transaccional, ya que la esencia de la institución, como hemos ya dicho, es identificable en la voluntad de la Administración Pública de hacer al contribuyente partícipe de la actuación en la determinación de los impuestos y, por tanto, al menos en esta fase, colocarlo en el mismo plano, así como sucede en la conciliación judicial otro procedimiento de naturaleza transaccional*”<sup>404</sup>.

Por su parte, LUPPI señala que “*el mecanismo mental que concurre en el accertamento con adesione es, por muchas razones, análogo al de la transacción entre privados*”<sup>405</sup>, argumentos a favor que aporta RUSSO al señalar los siguientes: “*1. En el plano formal, el accertamento con adesione desemboca en la redacción de un acto unitario y bilateral en cuando es firmado por ambas partes del rapporto impositivo; 2. Respecto a los efectos del accertamento con adesione, uno de ellos es la prohibición por parte de la administración tributaria de proceder a modificar o integrar el acuerdo, salvo circunstancias especiales; 3. Lo acordado mediante concordato se perfecciona con el pago de la suma debida por*

---

*podrá objetar que es la Ley la que autoriza el abandono y la reducción de las multas y no el órgano tributario el que la actividad discrecional de la Administración es una actividad arbitraria, contra legem; la actividad del órgano administrativo es sin duda conforme a la ley, pero ello no evita que la actividad conforme a la ley conduzca a admitir, con las concesiones de estos beneficios, una renuncia a la pretensión originaria, realizando el tercer elemento característico que es propio de la transacción*”. ROTONDI, A.: “Il concordato” en *Appunti sull’obbligazione... op. cit.* Pág. 159.

<sup>404</sup> PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione... op. cit.* Pág. 38.

<sup>405</sup> LUPI, R.: *Diritto Tributario. Parte Generale.* Giuffrè. Milano. 1999. Pág. 85.

*parte del contribuyente; 4. En definitiva, en el accertamento con adesione existe una recíproca concesión de las partes en presencia de una res dubia, que es la constatación esencial y típica de los acuerdos transativos*”<sup>406</sup>.

Respecto a las argumentaciones en contra, la primera nos la ofrece la *Corte di Cassazione* en cuya *sentenza* 3 marzo 1998 n. 2338 viene a indicar que el *accertamento con adesione* no presenta las características propias de la transacción, al establecer que “*el órgano administrativo no tenía poder de disponer del derecho de crédito nacido de la exacta aplicación de la ley tributaria ni eran configurables recíprocas concesiones*”.

Por otro lado, el instituto jurídico del *accertamento con adesione* no tiene por finalidad poner fin un litigio o evitar que éste se produzca, sino que en palabras de MOSCHETTI, “*se trata, pues de una búsqueda común de la verdad, no de una transacción que altere la verdad de los hechos y la corrección de la interpretación jurídica*”<sup>407</sup>.

Por último, y reproduciendo las palabras de COCIVERA, “*no concurre en la formación la existencia de concesiones mutuas entre las partes que intervienen, que constituye el rasgo característico del contrato de transacción, sino que los beneficios y cesiones realizadas no son más que los efectos jurídicos regulados por el texto legal*”<sup>408</sup>.

---

<sup>406</sup> RUSSO, P.: *Manuale di Diritto Tributario*. Giuffrè. Milano. 1999. Pág. 325.

<sup>407</sup> MOSCHETTI, F.: “Le possibilità di...”*op. cit.* Pág. 5335. Afirmación a la que parece adherirse ALLORIO y PAGLIACO, para quienes “*la imposibilidad para el contribuyente de instaurar el proceso de impugnación constituye un efecto necesario de la adhesión dada a la imposición concordada, pero no puede ser atribuida como una específica función preventiva del litigio connatural a la función típica del acto*”. ALLORIO, E. y PAGLIACO, A.: “Concordato tributario” en *Novissimo Digesto Italiano... op. cit.* Pág. 990.

<sup>408</sup> COCIVERA, B.: “Concordato tributario” en *Enciclopedia del Diritto. op cit.* Pág. 528.

#### 4.2.- El *accertamento con adesione* como acto administrativo unilateral

Como contrapartida a la teoría anteriormente analizada que consideraba la conformidad del contribuyente como una transacción entre éste y la Administración, surgió aquella teoría en virtud de la cual se postula la existencia de un acto administrativo unilateral de imposición, derivado de la concepción unilateral que conlleva la aplicación del tributo, a la que el contribuyente prestará su conformidad con la intención de convertirlo en definitivo<sup>409</sup>.

Sobre esta teoría, la *Corte di Cassazione* en su *sentenza 10 marzo 1975 n. 833* viene a indicar que “*el concordato tributario, más exactamente denominado comprobación con adhesión del contribuyente, es calificado como un acto unilateral de comprobación de la Administración Pública que tiene por objeto la determinación del imponible sobre la base de los criterios de la Ley de imposición, a la que el contribuyente presta su adhesión con acto también unilateral*”<sup>410</sup>.

Como podemos observar, esta teoría unilateralista intenta aislar la participación del obligado tributario en la formación del tributo y, así, eliminar cualquier presunción de negociación por parte de *l'Ufficio dell'Entrate* y el contribuyente, por lo que estaremos en presencia de dos actos unilaterales autónomos e independientes representados por el acto administrativo de liquidación y por la adhesión del contribuyente.

---

<sup>409</sup> Así se desprende en algunos textos legales, como por ejemplo, del art. 34 del D. P. R. 29 gennaio 1958, n. 645, *Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette* en el que textualmente podía leerse que “*el hecho imponible puede ser definido con la adhesión del contribuyente*”.

<sup>410</sup> De igual manera, la *Corte di Cassazione*, *senteza 8 febbraio 1978, n. 595* viene a confirmar que “*el concordato no es un acto negocial, ni transativo, sino un acto unilateral de la Administración emanado en el ejercicio de una típica potestad pública*”.

Así expuesto, el *atto di accertamento con adesione* sería una declaración de voluntad realizada exclusivamente por la Administración en el ejercicio de una potestad administrativa consistente en cuantificar de manera unilateral el tributo dentro de los límites que le marca el ordenamiento jurídico en general, y la normativa tributaria en particular; por lo que una vez que la Administración tributaria dicte el *avviso di accertamento* o *di rettifica*, será cuando se produzca la manifestación de voluntad del obligado tributario, quién a través de su conformidad aceptará con el fin de beneficiarse de la reducción en la sanción que la ley le tiene reconocido, adhiriéndose a través de este acto unilateral a la determinación que de su situación tributaria ha realizado el correspondiente órgano administrativo competente<sup>411</sup>.

Por el contrario, STIPO no se muestra de acuerdo con esta tesis que sostiene que el *atto di accertamento con adesione* constituye un acto unilateral administrativo al que el contribuyente se adhiere con su conformidad, ya que para este autor, “*el procedimiento en cuestión posee su punto culminante en el desarrollo del contraddittorio al tener como función finalizar la incerteza existente, de manera que el contribuyente realizará una aportación constructiva a la formación del acto*”<sup>412</sup>.

#### **4.3.- El *accertamento con adesione* como acto bilateral**

Como forma de exclusión de aquellas teorías que se basan en una manifestación unilateral de adhesión a un acto administrativo o que consideraban la conformidad del contribuyente como una transacción entre

---

<sup>411</sup> En palabras de COCIVERA “*la voluntad de la Administración y del contribuyente no se funden en una sola voluntad negocial o contractual, sino que son jurídicamente autónomas, siendo una la expresión de un poder y dando vida a un procedimiento y formando la otra la condición para que dicho procedimiento pueda ser realizado y provoque los efectos jurídicos*”. COCIVERA, B.: “Concordato tributario” en *Enciclopedia del Diritto. op cit.* Pág. 529. Se adhiere a esta opinión GRIZIOTTI, B.: “Natura ed effetti dell’*accertamento* e del concordato”. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze.* 1938. Págs. 283 y ss.

<sup>412</sup> STIPO, M.: “L’*accertamento con adesione*...”. *op cit.* Pág. 1268.

éste y la Administración tributaria, surgió como contrapartida en la doctrina italiana una teoría basada en la concepción de que serán las partes las que manifestando su voluntad, van a modificar una determinada situación jurídica, siempre que se cumplan las exigencias determinadas por la ley para que ellos suceda<sup>413</sup>.

Para GALLO, el *accertamento con adesione* es “*un instituto encuadrable entre los actos consensuales bilaterales no contractuales, no reconducible ni a la actividad del derecho privado, ni a aquella actividad normativa y autoritaria de la Administración tributaria*”, por ello “*la determinación del crédito fiscal es el resultado –querido por la ley– de una valoración crítica y concorde de los sujetos sin paridad de posiciones, para superar la incerteza de la controversia y no para disponer libremente de la deuda tributaria*”.<sup>414</sup>

En este sentido, la Sentencia de la Comisión Central de 15 de diciembre de 1971, afirma que “*en el concordato se reconoce un acto jurídico único o bilateral resultante de la concorde actividad del fisco y del contribuyente y de la cual surgen derechos subjetivos sea a favor de la Administración que del contribuyente*”.

Concretamente, nos encontramos ante un instituto con el que las partes buscan determinar de manera consensuada el contenido de una determinada situación jurídica que ha devenido incierta, por lo que con el

---

<sup>413</sup> Firme defensor de esta teoría es BERLIRI quien considera que “*la naturaleza bilateral del concordato no comporta obligatoriamente su calificación de contrato, ya que el concepto de acto bilateral es más amplio que el de contrato*”. BERLIRI, A.: *Corso istituzionale di Diritto Tributario*. Vol. I. Giuffrè. Milano. 1965. Págs. 234 y ss., y en particular Pág. 235. De igual manera, esta teoría del *accertamento con adesione* como acto bilateral ha sido sostenida por otros autores, de entre los que destaca STIPO, M.: “*L’accertamento con adesione...*”. *op cit.* Pág. 1267, y “*Ancora sulla natura giuridica dell’accertamento con adesione del contribuente (ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell’ordenamento democratico*”. *Rassegna Tributaria*. Núm. 6. 2000. Págs. 1777 y ss.

<sup>414</sup> GALLO, F.: “*La natura giuridica dell’accertamento con adesione*”. *Rivista di Diritto Tributario*. Vol. XII. 2002. Pág. 433.

fin de evitar un posible litigio, tratarán de convertirla en cierta y despojada de toda litigiosidad.

De esta manera, observamos como la propia Ley, y no una manifestación de la autonomía privada que caracteriza a los contratos<sup>415</sup>, es la que va a permitir que el obligado tributario valore junto con el órgano administrativo competente, a través de un acercamiento de voluntades, aquellos presupuestos de hecho configuradores de la obligación tributaria que deben ser valorados.

Para cerrar el presente apartado, y en relación con la figura del acto jurídico bilateral, NAVARRO EGEA afirma que *“nos encontramos ante procedimientos de comprobación en los que se materializa el concurso del órgano inspector y del contribuyente para fijar la realidad fáctica que queda subsumida en el hecho imponible y su medida. De esta forma, habiéndose realizado la reconstrucción de la situación tributaria del contribuyente con su participación, la adhesión, aceptación o asunción del resultado de la comprobación no tiene lugar en un singular acto de comprobación [...]. Es éste, pues, el instrumento en el que se ha de ver la existencia de un acto bilateral, en el que se expresa la realidad conformada por el concurso de ambas partes, de la que deriva la propuesta de liquidación. Como resultado de esta actuación, surgen una serie de efectos jurídicos que complican a ambas partes, no como consecuencia de un acuerdo de voluntades, sino porque son establecidas por la norma jurídico-tributaria”*<sup>416</sup>.

---

<sup>415</sup> Admitir lo contrario, es decir la autonomía privada dentro del ámbito tributario, sería ir en contra de los principios de legalidad y de indisponibilidad de la obligación tributaria que prevalecen en el ordenamiento tributario.

<sup>416</sup> NAVARRO EGEA, M.: “Notas sobre la... (II)”. *op. cit.* Pág. 23.



# CAPÍTULO IV: RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ACTAS CON ACUERDO

---

## I.- Introducción

Tras realizar en los Capítulos anteriores una exégesis de las técnicas convencionales utilizadas para la resolución de aquellos conflictos que puedan surgir entre las partes que componen la relación jurídico tributaria, que a su vez nos ha permitido precisar no sólo su nacimiento dentro del ordenamiento tributario español y su admisibilidad con respecto a los principales principios constitucionales, sino además las bases sobre las que se asientan las relaciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del derecho comparado, nos vemos obligados a detenernos a afrontar lo que se supone que es el objeto principal de nuestra investigación, y que no es otro que el de afrontar el estudio de la configuración normativa y jurídica de la figura de las actas con acuerdo.

Por tanto, nuestra intención a continuación debe centrarse en profundizar en las principales cuestiones teóricas y prácticas que han suscitado la regulación normativa de este tipo específico de actas en cuanto a su función, estructura y efectos<sup>415</sup> se refiere, con la finalidad de intentar aportar alguna propuesta viable que garantice una correcta y adecuada elaboración del régimen jurídico de esta figura inserida en el procedimiento de inspección de los tributos, y más concretamente en la sección segunda, del Capítulo IV del Título III, dedicado a las *“actuaciones y procedimiento de inspección”*.

---

<sup>415</sup> Aunque será objeto de análisis en las líneas que preceden, creemos que es oportuno avanzar, que la eficacia de las actas con acuerdo se encuentra limitada no sólo por su suscripción si concurre alguno de los supuestos concretos que recoge la propia Ley, sino además por la imposición de sanciones, las exigencias relativas al pago de las cantidades que derivan de la misma o las limitaciones a la impugnación de los actos de liquidación que derivan posteriormente de las mismas.

Pero antes de entrar en el estudio de lo que compone el objeto principal de este trabajo de investigación, consideramos conveniente describir el marco donde se ubica esta figura que el ordenamiento tributario español ha diseñado con el objetivo de reducir la litigiosidad que afecta a nuestra materia y garantizar una mayor seguridad jurídica al obligado tributario.

Y es que como ya avanzábamos en algún que otro párrafo del Capítulo I, el origen de la conflictividad en materia tributaria cabe localizarlo en las dispares posturas que Administración Tributaria y obligado tributario suelen mantener a la hora de determinar el hecho imponible, máxime cuando es el propio ordenamiento tributario el que, al utilizar criterios demasiado técnicos y complejos de medición, estimación o valoración del hecho sujeto a imposición, o al contener las normas que lo regulan conceptos jurídicos indeterminados, va a dificultar las operaciones que permitan su cuantificación económica<sup>416</sup>.

Serán, por lo tanto, estos supuestos controvertidos y de especial dificultad, que a su vez llevan aparejado un cierto margen de apreciación y discrecionalidad técnica por parte de la Administración Tributaria, los que van a generar un incremento de la litigiosidad tanto en vía económico-administrativa como en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Precisamente este objetivo de evitar un ulterior conflicto jurisdiccional entre las partes es el que ha llevado a que el legislador tributario permita la fijación conjunta en un acuerdo procedimental de aquellas cuestiones inciertas o discutibles que afectan a la determinación de la obligación tributaria<sup>417</sup>, previendo como presupuestos habilitantes

---

<sup>416</sup> Merece la pena citar al respecto la definición de base imponible que realiza el artículo 50 LGT, al entender que la ésta es la “*magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*”.

<sup>417</sup> La propia Exposición de Motivos de la LGT destaca su relevancia al indicar que las actas con acuerdo constituyen un “*instrumento al servicio del objeto de reducir la*

para la suscripción de un acta con acuerdo supuestos como la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, la apreciación de los hechos para la correcta aplicación de la norma tributaria al caso concreto o supuestos de medición, estimación o valoración de difícil cuantificación.

## **II.- Ámbito de aplicación: análisis de los sujetos y supuestos en los que procede la formalización del acta con acuerdo**

El estudio de la configuración jurídica y normativa de la figura de las actas con acuerdo comienza con una delimitación de su ámbito de aplicación subjetivo y objetivo, con la exclusiva finalidad de que con el mismo, se pueda determinar con precisión ante qué sujetos y en qué determinados supuestos, la Inspección de los tributos puede finalizar el respectivo procedimiento de comprobación e investigación<sup>418</sup> con un documento de este tipo.

---

*conflictividad en el ámbito tributario”, y explica a continuación que “las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación”.*

En este sentido, SERRANO ANTÓN señala que “a través de la colaboración de los sujetos con la Administración se trata de llegar a acuerdos con carácter previo a la determinación de la cuantía de las deudas tributarias a través del acto de liquidación en aspectos relativos a los hechos y circunstancias controvertidas despejando las posibles incertidumbres que podrían dar lugar a posibles reclamaciones”. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 57. Merece la pena citar al respecto a ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN cuando asevera que esta figura hay que incorporarla en “el conjunto de medidas insertas en el procedimiento que pretende abortar los conflictos antes de que éstos surjan, en la medida en que éste se perfecciona con la suscripción de un acta que se ha previsto precisamente para los casos en los que resulta previsible el desencuentro”. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003”. *Estudios de Derecho Judicial.* Núm. 57. 2004. Pág. 246. En el mismo sentido, entre otros, MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 107; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 371.

<sup>418</sup> Entendiendo siempre ambos términos desde una acepción semántica, es decir, “se comprueba lo conocido o declarado y se investiga lo desconocido o ignorado”. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores”. *Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi.* Núm. 18. 1997. Pág. 22.

## **1.- Ámbito subjetivo: sujetos que intervienen en la formalización del acta con acuerdo**

Como advertíamos anteriormente, abordar el ámbito subjetivo de la figura de las actas con acuerdo se nos antoja imprescindible en el desarrollo del presente epígrafe, puesto que ello nos permitirá identificar dentro de la normativa tributaria a aquéllos sujetos a los que se les hará extensible los presupuestos habilitantes, concretados en la determinación del concepto jurídico indeterminado, la apreciación de los hechos determinantes o la estimación, medición o valoración de difícil cuantificación; aspectos éstos últimos a los que dedicaremos nuestra atención posteriormente al tratar el tema del ámbito objetivo de aplicación.

Siendo ésta la finalidad perseguida, nos vemos en la obligación de proceder a continuación a distinguir por un lado, al obligado tributario con el que se desarrollarán las correspondientes actuaciones de comprobación e inspección tributaria que quedarán reflejadas en la formalización de un acta con acuerdo y, por el otro, al órgano administrativo o funcionario competente para suscribir un acta de este tipo.

### **1.1.- Órgano administrativo competente para la suscripción del acta con acuerdo**

A la hora de precisar qué órgano administrativo específico tiene encomendadas, dentro del procedimiento de comprobación e inspección, las competencias específicas que le permitan finalizar las actuaciones comprobadoras o inspectoras mediante un acta con acuerdo, lo primero que nos llama la atención al respecto es que, tanto la propia normativa tributaria como su reglamento de desarrollo, guardan silencio respecto de los funcionarios competentes para ello, limitándose únicamente a atribuir las mismas, o bien de forma genérica a la Administración Tributaria o a la

Inspección de los Tributos, o bien de manera algo más concreta, al órgano inspector o al órgano competente para liquidar<sup>419</sup>.

El motivo de esta circunstancia, creemos que debemos buscarlo en el hecho de que la propia LGT no va a utilizar en su preceptos legislativos el término “*Inspección de los Tributos*” para referirse a su connotación orgánica<sup>420</sup>, entendiendo por ésta aquel conjunto determinado de órganos y funcionarios que, integrados en el seno de la Administración Tributaria, tienen encomendadas, entre otras funciones<sup>421</sup>, la de “*comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias*”, así como proceder, en su caso, “*a la regularización de la situación tributaria del obligado tributario mediante la práctica de una o varias liquidaciones*”; sino que por el contrario, utilizando una perspectiva procedimental, va a entender a ésta como aquel conjunto de actividades administrativas<sup>422</sup> desarrolladas dentro de cualquier Administración Tributaria, y concretamente por los órganos y funcionarios adscritos a ella, que por medio de un procedimiento específico, estarán dirigidas a la efectiva realización del sistema tributario.

---

<sup>419</sup> Vid. al respecto, párrafos primero, tercero, cuarto, quinto y sexto del artículo 155 LGT, así como los párrafos primero, segundo, cuarto, quinto y séptimo del artículo 186 RGGIT.

<sup>420</sup> Concepción orgánica que, por el contrario, si recoge el RGGIT al indicar, por una parte en su artículo 166.1 que “*a efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entiende por órganos de inspección tributaria los de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como aquellos otros que tengan atribuida dicha condición en las normas de organización específica*”; y de otra parte el apartado primero del artículo 169.1 del mismo reglamento, en donde al regular la figura del personal inspector, dispone que “*las actuaciones inspectoras se realizarán por los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo integrados en los órganos con funciones de inspección tributaria*”.

<sup>421</sup> Funciones que el artículo 145 LGT atribuye a la Inspección de los Tributos, y entre las que merece la pena destacar, además de las citadas anteriormente, las contenidas en los párrafos segundo y tercero del mencionado precepto normativo, al indicar respectivamente que “*la comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valores consignados, por los obligados tributarios*”, mientras que “*la investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios*”.

<sup>422</sup> Puede verse en este sentido el artículo 141 LGT cuando señala que “*la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas*”.

Debido a esta falta de mención por parte del sistema tributario en general, y de los preceptos que articulan el instituto de las actas con acuerdo en particular, es por lo que nos vemos en la necesidad de delimitar, en base a las disposiciones que configuran nuestro ordenamiento jurídico<sup>423</sup>, qué órgano administrativo concreto dentro de la Administración Tributaria es el competente para “*proceder al diálogo con el contribuyente en orden a dotar de certeza los aspectos controvertidos de la comprobación o investigación que se está realizando*”<sup>424</sup>, lo que a su vez nos permitirá distinguirlo orgánicamente de la figura del Inspector Jefe<sup>425</sup>, no sólo con fines explicativos, sino porque además la consideramos necesaria para diferenciar la fase de instrucción de la fase de resolución del procedimiento, ya que será éste último, no sólo el órgano encargado de dictar el correspondiente acto administrativo de liquidación, sino que además, será el encargado de autorizar la suscripción del acta con acuerdo de forma previa o simultánea a la misma, circunstancia esta última que nos obliga a trasladar y vincular su estudio a dicho requisito formal.

Si entendemos, conforme al sentido del artículo 143.2 LGT, que un acta de la inspección de los tributos es aquel documento que va a recoger

---

<sup>423</sup> Al respecto, debemos advertir que las diversas actuaciones de inspección que llevan a cabo los órganos administrativos de la Administración Tributaria, van a encontrar su acomodo legal, no sólo en los preceptos que contiene la propia LGT o el RGGIT, sino que además, estarán reguladas en las distintas leyes y reglamentos de desarrollo de cada uno de los tributos si en ellos se menciona algo al respecto, así como en el resto de normas que desarrollan aspectos organizativos, como por ejemplo son las Ordenes Ministeriales y Resoluciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), y con carácter supletorio, en la LRJAP-PAC, así como en otras tantas muchas normas que regulan el procedimiento administrativo general.

<sup>424</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 117.

<sup>425</sup> Así lo ha puesto de relieve DELGADO PACHECO, al aseverar que “*en el caso de las actas con acuerdo el inspector-jefe autoriza el acta, es decir, aprueba el acuerdo alcanzado por el actuario pero no puede, al menos así parece desprenderse de la ley, imponer al actuario un acuerdo o alcanzarlo él en una fase de resolución. Sería sólo el actuario el que podría celebrar ese acuerdo y no la jefatura de la inspección, si bien esta jefatura ha de aprobar el acuerdo alcanzado por el actuario*”. DELGADO PACHECO, A.: “Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria”, en la obra colectiva *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*. IEF. Madrid. 2005. Pág. 430. En el mismo sentido, BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 374.

“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”, podemos apreciar como del precepto normativo mencionado, parece desprenderse que el órgano administrativo competente para tramitar y suscribir un acta de esta naturaleza, será el propio órgano inspector actuando en estas actuaciones anteriormente descritas.

Ahora bien, si conforme a la organización territorial que del Estado consagra la Constitución, el sistema tributario español se configura en tributos estatales (cedidos o no, total o parcialmente, a las Comunidades Autónomas), tributos autonómicos y tributos locales, surge el problema de determinar, en función de la distribución territorial de competencias que establece el artículo 84 LGT<sup>426</sup>, qué órgano administrativo funcional es el competente dentro de cada uno de los diferentes órdenes territoriales, para llevar a cabo las distintas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, que permitan la correcta regulación de la situación tributaria del obligado a través de un acta con acuerdo.

Sin perjuicio de centrar nuestra atención en el ámbito competencial estatal, consideramos preciso realizar una breve descripción de las competencias inspectoras asumidas por las Comunidades Autónomas y las Haciendas Locales; máxime si tenemos en cuenta que, por una parte, la determinación del órgano administrativo competente para la formulación y suscripción de un acta con acuerdo va a ser el pilar sobre el que sustentaremos buena parte de las reflexiones que iremos desgranando a lo largo de estas líneas; y de la otra parte, porque el proceso de reforma de los diversos Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas,

---

<sup>426</sup> Concretamente, el artículo 84 LGT establece al respecto que “la competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente”, y a falta de disposición expresa, “la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio del obligado tributario”. Vid., además, artículo 59 RGGIT respecto a los criterios de atribución de competencias en el ámbito de las Administraciones tributarias.

contienen novedades, no sólo en lo referente a la distribución de competencias administrativas tributarias de aplicación de los tributos<sup>427</sup> entre estas haciendas territoriales, sino además, respecto de la organización de las Administraciones Tributarias, al promover en los mismos la creación de Agencias Tributarias Autonómicas<sup>428</sup> similares a la AEAT, encargadas, entre otras funciones, de aplicar los recursos tributarios en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma<sup>429</sup>.

Empezando con el objetivo propuesto, el modelo de organización de la Inspección de los Tributos estatales está integrado por la AEAT, la cual tendrá competencias<sup>430</sup> para actuar en todo el territorio nacional y en el ámbito regional o provincial, en base a una estructura central y otra periférica, respectivamente.

Respecto al primer ámbito competencial mencionado, cabe destacar por encima del resto de órganos administrativos que componen el esquema organizativo de la AEAT, a la Delegación de Grandes Contribuyentes, no

---

<sup>427</sup> Conforme a la definición que nos ofrece el artículo 83.1 LGT, cabe entender por aplicación de los tributos, todas aquellas “*actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias*”.

<sup>428</sup> Un claro ejemplo lo constituye el artículo 1.1 de la Ley 7/2007, de 17 de julio de la Agencia Tributaria de Cataluña, al señalar que “*se crea la Agencia Tributaria de Cataluña, como un ente con personalidad jurídica propia, plena capacidad y atribuciones para organizar y ejercer las funciones que tiene encomendadas*”, tales como “*gestionar, liquidar, inspeccionar y recaudar los tributos propios de la Generalitat y los tributos estatales cedidos totalmente a la Generalitat*”, entre otras tantas enumeradas en el artículo segundo de la citada Ley.

<sup>429</sup> Así lo han puesto de relieve, entre otros, RAMOS PRIETO, J.: “La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los Estatutos de Autonomía”. *Revista de estudios regionales*. Núm. 78. 2007. Págs. 365 a 386. En igual sentido se pronuncia SÁNCHEZ LÓPEZ, M.<sup>a</sup> E.: “Reflexiones en torno a la reforma del sistema autonómico de financiación y, en particular, del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha”. *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*. Núm. 45. 2008. Págs. 55 a 88.

<sup>430</sup> La actual distribución de competencias inspectoras está contenida, básicamente, en el apartado uno de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria; así como en sus posteriores modificaciones.

sólo por el hecho de ejercer sus competencias en todo el territorio nacional en función de la adscripción a ella del contribuyente, sino más bien porque adscrito en su estructura, “*las actuaciones y procedimiento de inspección, así como los procedimientos de verificación de datos, comprobación de valores, comprobación limitada y demás actuaciones de comprobación*”<sup>431</sup> con relación a los tributos que integran el sistema tributario estatal y aduanero, son desarrolladas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero<sup>432</sup>; y a su vez, adscritos a ésta última, los Equipos Nacionales de Inspección tienen atribuida la obligación de llevar a cabo “*las actuaciones de comprobación e inspección*”<sup>433</sup>. En suma, serán los Inspectores actuarios integrantes de dichos Equipos los encargados de tramitar y firmar las respectivas actas con acuerdo.

Por su parte, la estructura periférica de la AEAT, va a estar constituida por Delegaciones Especiales que se integran en cada una de las Comunidades Autónomas, y dentro de las mismas, se encuentran las Dependencias Regionales. Entre estas últimas, tienen competencias inspectoras las Dependencias Regionales de Inspección, que a su vez estarán integradas, en función del impuesto que se comprueba y del domicilio fiscal del obligado tributario con quien se actúa, en Equipos Regionales de Inspección<sup>434</sup>, que serán los encargados de desempeñar todas

---

<sup>431</sup> Así se establece en el Apartado Sexto, número Segundo de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, según redacción del apartado Ocho de la Resolución de 12 de diciembre de 2007, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 26 de diciembre de 2005, y se establece la estructura orgánica de la dicha Delegación Central.

<sup>432</sup> Gozando de “*la consideración de órganos con atribuciones propias de la inspección de los tributos*”. *Ibidem*.

<sup>433</sup> Tal y como dispone el Apartado Séptimo de la Resolución de 17 de febrero de 1998, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la estructura de determinados servicios y se atribuyen competencias a la Inspección de los Tributos en materia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, según redacción del apartado Sexto, número Tercero de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, anteriormente citada.

<sup>434</sup> *Vid.* respecto al ámbito de actuación de los Equipos y Unidades integradas en las Dependencias Regionales de Inspección, el artículo 4 de la Resolución de 20 de marzo

aquellas actuaciones de comprobación e investigación previas a la firma de las actas con acuerdo y de la propuesta de resolución del expediente sancionador que pueda iniciarse al respecto, como posteriormente tendremos ocasión de analizar.

Siguiendo con esta desfragmentación interterritorial de competencias administrativas en materia de inspección, compete a continuación bosquejar la actividad de inspección en el nivel de Hacienda Pública Autonómica y Local.

Respecto a las primeras, el artículo 156 CE consagra el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas “*para el desarrollo y ejecución de sus competencias*”, sin perjuicio del sometimiento “*a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*”. Es por ello que, para hacer efectiva esta autonomía, y conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1 de la Ley Orgánica (en adelante LOFCA), se reconoce a las Comunidades Autónomas, entre otras, la competencia inspectora de los tributos propios, con “*plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la*

---

de 2003, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, anteriormente reseñada. En concreto, el citado precepto establece que:

*“El ámbito de actuación de los Equipos Regionales de Inspección está constituido preferentemente por las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación que revistan especial complejidad, tales como las que tuvieran por objeto entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal, operaciones de concentración empresarial, grandes patrimonios o grupos económicos, así como actuaciones coordinadas de carácter vertical, sin perjuicio de que pueda desarrollar otras actuaciones que se les encomienden [...].*

*El ámbito de actuación de las Unidades Regionales de Inspección está constituido preferentemente por las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación relativa a personas o entidades pertenecientes a un determinado sector, subsector económico o actividad económica y cuya cifra de negocios, en cualquiera de los períodos objeto de comprobación, supere 6.010.121,04 euros, sin perjuicio de que puedan desarrollar otras actuaciones que se les encomienden [...].*

*El ámbito de actuación de los Equipos y Unidades de Inspección está constituido preferentemente por las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación distintas de las contempladas en los apartados [...] anteriores, sin perjuicio de que puedan desarrollar otras actuaciones que se les encomienden.*

*Los equipos de Inspección actuarán prioritariamente sobre contribuyentes personas físicas que desarrollen actividades empresariales o personas jurídicas cuyo volumen anual de operaciones en los ejercicios comprobados exceda de 1.803.036,31 euros y, tratándose de profesionales, 180.303,63 euros”.*

*colaboración que pueda establecerse con la Administración tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo”.*

Tratándose de cesión total o parcial de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas, y siempre por delegación del Estado<sup>435</sup>, la mencionada cesión lleva aparejada la función de inspección, sin perjuicio *“de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión”*<sup>436</sup>. En este sentido, y en virtud de lo establecido por el artículo 46.1 de la mencionada Ley 21/2001, corresponde a las Comunidades Autónomas la función de inspección del Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

En cuanto a las competencias inspectoras correspondientes al resto de tributos no cedidos pero recaudados en las Comunidades Autónomas, están reservadas a la Administración Tributaria del Estado, *“sin perjuicio de la delegación que aquélla pueda recibir de ésta y de la colaboración que pueda establecerse, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo”*, por lo que en virtud del artículo 19.3 LOFCA, corresponde, en todo caso, a la Inspección de los Tributos del Estado, la comprobación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de Fabricación.

---

<sup>435</sup> Delegación establecida en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

<sup>436</sup> Así lo pone de relieve el artículo 19.2 LOFCA. Puede verse en este sentido, el alcance y condiciones de la cesión intersubjetiva de competencias que establecen los artículos 46 y ss. De la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, anteriormente citada.

Por último, y por lo que respecta a la inspección de los tributos en el ámbito competencial local<sup>437</sup>, el punto de partida debemos situarlo en el artículo 142 CE, ya que en él se preceptúa que “*las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas*”<sup>438</sup>.

En este sentido, compete a las Corporaciones Locales, inspeccionar sus propios tributos en el marco de lo establecido por la normativa reguladora del sistema tributario local<sup>439</sup>, así como todos aquellos en los que se acuerde su imposición<sup>440</sup>, en virtud de “*lo previsto en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo*”<sup>441</sup>; sin perjuicio de que en el ejercicio de las distintas funciones inspectoras desarrolladas por las Administraciones tributarias de estas entidades locales se establezcan fórmulas de colaboración entre éstas últimas y la Administración Tributaria del Estado y/o las Comunidades Autónomas<sup>442</sup>,

<sup>437</sup> Para un estudio más detallado de la cuestión, puede verse al respecto DELGADO GARCÍA, A. M.ª: “Gestión e Inspección tributaria local” en la obra colectiva *Derecho tributario local* (Dir. CARRASCO PARRILLA, P. J.). Atelier. Barcelona. 2008. Págs. 287 a 326.

<sup>438</sup> Al respecto, SSTC núm. 233/1999, de 16 de diciembre (FF. JJ. 10º, 18º y 22º); núm. 289/2000, de 30 de noviembre (FF. JJ. 3º a 6º); núm. 48/2004, de 25 de marzo (FF. JJ. 10º a 13º) y núm. 168/2004, de 6 de octubre (FF. JJ. 8º a 10º), entre otras.

<sup>439</sup> A estos efectos, encontramos el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, regulado en los artículos 60 a 70 del 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 (en lo sucesivo LRHL), el Impuesto sobre Actividades Económicas regulado en los artículos 78 a 91 de la LRHL, e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica recogido en los artículos 92 a 99 del mismo texto normativo.

<sup>440</sup> En este sentido, cabe destacar los Impuestos sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de los artículos 100 a 103 de la LRHL y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, regulado en los artículos 104 a 110 de la LRHL.

<sup>441</sup> Artículo 12, apartado primero de la LRHL.

<sup>442</sup> Así se desprende de la redacción que realiza el artículo 8.1 de la LRHL, al establecer que “*las Administraciones tributarias del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales*”.

sobre aquellos hechos con transcendencia tributaria que se ponga de manifiesto como consecuencia de las respectivas actuaciones de comprobación e investigación por aquellas.

Como conclusión a las aseveraciones realizadas, señalar que corresponde la tramitación y firma de las actas con acuerdo, tras las oportunas actuaciones de comprobación e investigación, al mismo órgano inspector actuario integrante de los Equipos de Inspección, encargado de dichas actuaciones en el territorio nacional, autonómico o local, con independencia de que para su suscripción sea necesaria la autorización de su Inspector Jefe, como tendremos oportunidad de examinar más adelante.

## 1.2.- La figura subjetiva del obligado tributario

El estudio de los sujetos legitimados que, de un modo u otro, pueden formalizar un acta con acuerdo junto con el órgano inspector actuario, debe partir de la toma en consideración de que los preceptos normativos reguladores de este tipo específico de acta de la inspección de los tributos, y más concretamente de los apartados primero y cuarto del artículo 155 LGT; preceptos que únicamente atribuyen esta condición a la figura del obligado tributario<sup>443</sup>, término de uso frecuente dentro de la normativa tributaria, y que a su vez, engloba una concepción genérica incapaz de caracterizar, desde el punto de vista jurídico, a una determinada categoría subjetiva<sup>444</sup>.

---

<sup>443</sup> Y es que como pone de relieve FERREIRO LAPATZA, “*el nombre, así aplicado, no es, sin embargo, ni demasiado preciso ni demasiado útil. Es impreciso, porque una aceptación tan amplia del término obligado parece puede referirse también a todos, incluidos los entes públicos, los que están obligados a algo por una norma tributaria y no sólo a los administrados que se encuentran en esta situación. Inútil, porque es difícil imaginar a todos los que, en muy diferentes situaciones, ocupan una posición pasiva en los vínculos y relaciones de carácter tributario*”. FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 72. 1991. Pág. 463.

<sup>444</sup> Categoría autónoma que, por ejemplo, realiza el artículo 36 LGT al mantener el concepto de sujeto pasivo como contribuyente o sustituto de éste último.

Dicho lo cual, se va a permitir a cualquier “*persona física o jurídica e incluso a las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias*”<sup>445</sup>, la posibilidad de intervenir en un procedimiento inspector, a efectos de concretar de manera conjunta la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, apreciar los hechos, o para estimar, medir o valorar determinados datos, elementos o características relevantes que permitan cuantificar la obligación tributaria por medio de la suscripción de un acta con acuerdo que refleje las actuaciones de comprobación e inspección realizadas por la Inspección de los Tributos.

Sin embargo, no consideramos que este sea el momento oportuno de realizar una exégesis de todas y cada una de las categorías de sujetos que pueden entrar a relacionarse con la Administración tributaria, lo cual no será óbice que nos impida formular alguna que otra puntualización en torno a esta figura objeto de estudio.

---

<sup>445</sup> Definición de dicha categoría de sujetos que realiza el apartado primero del artículo 35 LGT, que a continuación en su apartado segundo realiza una lista abierta de obligados al establecer que: “2. *Entre otros, son obligados tributarios:*

- a) *los contribuyentes*
  - b) *los sustitutos del contribuyente..*
  - c) *los obligados a realizar pagos fraccionados.*
  - d) *los retenedores.*
  - e) *los obligados a practicar ingresos a cuenta.*
  - f) *los obligados a repercutir.*
  - g) *los obligados a soportar la repercusión.*
  - h) *los obligados a soportar la retención.*
  - i) *los obligados a soportar los ingresos a cuenta.*
  - j) *los sucesores.*
  - k) *los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.*
3. *También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.*
4. *Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.*
5. *Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta Ley”.*

A estos efectos, interesa destacar la concurrencia de una pluralidad de obligados tributarios en la realización de un mismo hecho imponible, circunstancia que determinará que todos ellos se conviertan en obligados solidarios al cumplimiento de todas las prestaciones frente a la Administración tributaria<sup>446</sup>, de manera que ésta última puede dirigirse indistintamente frente a cualquiera de los deudores por un mismo título que concurren en el presupuesto de hecho a efectos de exigirle el cumplimiento de las prestaciones que de ellos deriven.

Pues bien, esta circunstancia conlleva consecuencias sustanciales a la hora de determinar el alcance de la solidaridad en el supuesto de las actas con acuerdo, ya que hace surgir el problema de determinar si la concreción de los conceptos jurídicos indeterminados, la apreciación de los hechos determinantes o la valoración, estimación o medición realizada por cualquiera de los coparticipes con la Administración tributaria, puede llegar a perfeccionar un acta con acuerdo cuyos efectos pueden extenderse al resto de obligados tributarios solidarios<sup>447</sup>; o si por el contrario, esta circunstancia *per se* no es suficiente, y la determinación de la obligación tributaria mediante este tipo específico de acta, debe llevarse a cabo con la totalidad de los sujetos implicados.

En relación, pues, con las notas que caracterizan esencialmente el régimen de solidaridad, la necesidad de suscripción de un acta con acuerdo por todos los obligados solidariamente al pago íntegro del crédito tributario no parece admisible, en principio, conforme al ordenamiento tributario, y concretamente con el artículo 106 RGGIT al disponer que “*las*

---

<sup>446</sup> Así lo refleja la propia Ley al indicar en su artículo 35.6 LGT al advertir que “*la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga otra cosa*”.

<sup>447</sup> Ya que como pone de relieve MARTÍNEZ MUÑOZ, “*puede resultar sometido al pago una persona que no ha suscrito la misma y que, sin embargo, verá limitado su derecho a la impugnación de la liquidación resultante*”. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 97. En igual sentido, BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 383.

*actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurran en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos”, mencionando además el citado artículo que “las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos”<sup>448</sup>.*

Parece que la consecuencia que debe extraerse del precepto normativo citado es que, mediante el régimen de la solidaridad, será suficiente con que uno de los obligados solidarios, actuando como representante de todos los demás<sup>449</sup>, participe junto con el órgano inspector actuario en el procedimiento destinado a la obtención de un acta con acuerdo, siempre y cuando, concurran los presupuestos y requisitos necesarios para ello, desplegando todos sus efectos a la pluralidad deudora restante.

Sin embargo, en relación a la anterior afirmación cabe plantearse dos cuestiones trasladables a las actas con acuerdo. La primera, relacionada con la sanción que su caso proceda y, la segunda con el incumplimiento de la obligación de pago por parte del obligado tributario que actúa solidariamente ante la Administración. Así pues, y en referencia a la primera cuestión, la imposición de sanción no puede ser trasladada al resto de deudores solidarios al ser ésta exigible de acuerdo con el criterio de personalidad de las penas. Por otro lado, y en lo que concierne a la

---

<sup>448</sup> Cuando no sea posible notificar a todos los obligados tributarios solidarios porque la Administración sólo conozca la identidad de uno sólo, el artículo 35.6, en su párrafo tercero indica que la Administración “*practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacer si no solicita su división*”, para lo cual, “*será indispensable que el solicitante facilite datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe*”.

<sup>449</sup> Posibilidad que ofrece el artículo 46.6 LGT al aseverar que “*cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 35 de esta ley, concurran varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos*”.

segunda cuestión, la Administración no podrá dirigirse frente al resto de obligados solidarios con la intención que hagan efectivo el pago íntegro del crédito tributario, sino que como tendremos oportunidad de analizar en un apartado posterior cuando hablemos de los requisitos necesarios para la suscripción de un acta con acuerdo y de la obligación de pago, ejecutará el depósito, aval o certificado de seguro de caución que en su momento se constituyó como garantía para el pago de la deuda tributaria<sup>450</sup>.

En otro orden de ideas, dispone el apartado cuarto del artículo 155 LGT que “*el acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos*”, cuestión que establece la posibilidad de que los obligados tributarios puedan actuar ante los órganos administrativos competentes por medio de representante<sup>451</sup>, que podrá ser un asesor fiscal<sup>452</sup>, en el desarrollo de un procedimiento inspector en aras a lograr un acta con acuerdo.

Afirmación, no obstante, que debe matizarse desde la consideración de que, la LGT distingue, atendiendo a su origen, entre representación legal y voluntaria, artículos 45 y 46 LGT respectivamente, siendo lo que determina la diferencia entre una u otra, la existencia o no de la capacidad de obrar<sup>453</sup> en el representado. En este sentido, y por lo que respecta a las

---

<sup>450</sup> Puede verse en este sentido, MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 97. BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 433.

<sup>451</sup> Posibilidad que por su parte no ha recogido el RGGIT, pero que en principio no puede negarse si atendemos a la normativa general.

<sup>452</sup> Alusión al asesor fiscal contenida en el artículo 46.1 LGT que ha sido objeto de valoración positiva por BILBAO ESTRADA, quien asevera con buen criterio que “*la complejidad que reviste el fenómeno tributario y, en consecuencia, la tramitación y formalización de dichos acuerdos, exige que el ciudadano pueda ser asesorado e, incluso, que las actuaciones que conlleva, sean realizadas por una persona de su confianza con mayores conocimientos sobre la materia, siempre y cuando ostente además la condición de representante*”. BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 482.

<sup>453</sup> Según lo dispuesto en el artículo 44 LGT, se entiende que se tiene “*capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial*”, exceptuándose, sin embargo, “*el supuesto de los menores incapacitados cuando la*

personas físicas, si éstas disponen de capacidad de obrar, pueden por ellas mismas “*actuar por medio de representante [...] con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas*”<sup>454</sup>, e incluso si en el ámbito tributario carecieran de ella, podrán actuar “*ante la Administración tributaria mediante sus representantes legales*”<sup>455</sup>. Por su parte, para el supuesto de personas jurídicas, actuarán por ellas ante la Administración tributaria aquellas “*personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado*”, tal y como indica el apartado segundo del artículo 45 LGT<sup>456</sup>.

Realizadas estas sucintas apreciaciones en referencia a la figura del representante, consideramos que la cuestión cobra especial interés si la vinculamos respecto de aquellos actos para los que se puede requerir representación, y más concretamente, con el apartado tercero del artículo 46 LGT, al disponer de manera expresa que “*para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación*”; cuestión que conecta directamente con el carácter preparatorio del posterior acto de liquidación administrativa, que en virtud de la definición de acta del artículo 143 LGT<sup>457</sup>, hemos atribuido a la figura de las actas con acuerdo.

---

*extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate”.*

<sup>454</sup> Apartado primero del artículo 46 LGT. Al respecto, el artículo 111.1 RGGIT señala que “*la representación será conferida, en el caso de personas físicas con capacidad de obrar, por ellas mismas*”.

<sup>455</sup> Según la dicción de los artículos 45.1 LGT y 110.1 RGGIT.

<sup>456</sup> Artículo que se ha visto confirmado por el número 2 del artículo 110 RGGIT cuando expresa que “*por las personas jurídicas [...] deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa*”.

<sup>457</sup> Recordemos que el apartado segundo del artículo 143 LGT, define las actas de la inspección de los tributos como aquellos “*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 regulación que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma*”.

Parece inferirse que el legislador tributario ha querido trasladar la configuración flexible de la regulación de la representación a la figura objeto de análisis, al no exigirse su acreditación<sup>458</sup> *“por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente”*, según prevé, *a sensu contrario*, el artículo 46.2 LGT<sup>459</sup>.

Aseveración esta última que, en referencia a las actas con acuerdo, habría que matizar, a nuestro juicio, desde el entendimiento de los efectos que pueden derivarse de la conclusión de un acta de este tipo. Y es que, aunque la representación sea un instrumento que favorece tanto a la Administración como al obligado tributario por la agilidad que le infunde a los distintos procedimientos tributarios<sup>460</sup>, la conclusión de un acta con acuerdo por una persona que, por ejemplo, no tiene o le falta suficiente poder para ello, *“no impedirá que se tenga realizado el acto de que se trate”*<sup>461</sup>, lo que supondría *“un efecto definitivo e insalvable para el obligado tributario al afectar directamente a sus derechos y obligaciones*

<sup>458</sup> Por su parte, MARTÍNEZ MUÑOZ entiende que en la figura de las actas con acuerdo, éstas se entenderán *“válidamente acreditadas, cuando su existencia se haya hecho figurar expresamente en la correspondiente declaración tributaria comprobada; cuando la representación conferida resulte de los propios actos realizados por el obligado tributario en el desarrollo del procedimiento inspector o si consta en documento privado el poder otorgarlo”*. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Págs. 91 y 92.

<sup>459</sup> El apartado segundo del artículo 46 LGT añade además que *“a estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos”*.

<sup>460</sup> MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.: *“Notas sobre la representación en la Ley General Tributaria”*, en la obra colectiva *Comentarios a la... op. cit.* Pág. 719.

<sup>461</sup> Artículo 46.7 LGT, que continua preceptuando que se entenderá subsanada la falta o defecto *“siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de diez días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente”*. Pero si esto no ocurre, y conforme al sentido del artículo 112.2 RGGIT, *“ratificadas las actuaciones del representante en caso de falta o insuficiencia del poder de representación”* cuando el obligado tributario, o bien *“impugne los actos dictados en el procedimiento en que aquél hubiera intervenido sin alegar esta circunstancia”*, o bien, *“efectúe el ingreso o solicite el aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda tributaria o de la sanción que se derive del procedimiento”*. No obstante, *“no se entenderá subsanada la falta o insuficiencia del poder de representación cuando se haya presentado recurso o reclamación económico-administrativa en el que se alegue dicha falta o insuficiencia”*.

y, en particular, por suponer una restricción de los supuestos de impugnación”<sup>462</sup>.

En definitiva, consideramos que en el supuesto de las actas con acuerdo, al tratarse de un acto susceptible de incidir en los derechos, intereses u obligaciones del obligado tributario, es preciso o bien acreditar la representación por alguno de los medios establecidos por la normativa tributaria, o bien, que la Administración tributaria requiera en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección, la acreditación de forma expresa de dicha representación.

## **2.- Ámbito objetivo: supuestos en los que procede la formalización del acta con acuerdo**

Analizado en el apartado anterior el ámbito subjetivo de la figura de las actas con acuerdo, es momento de centrar nuestra atención en el desarrollo del presente epígrafe en determinar todos y cada uno de los supuestos que configuran el ámbito objetivo de las mismas, o dicho de otro modo, en todos aquellos presupuestos procedimentales en los que es factible que el órgano inspector actuario y el obligado tributario puedan llegar a un acercamiento de posiciones que permita elaborar una propuesta de regularización con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria<sup>463</sup>.

En este sentido, el apartado primero del artículo 155 condiciona la formalización del acta con acuerdo a la concurrencia de determinados

---

<sup>462</sup> Como advierte con buen criterio BILBAO ESTRADA, aunque apoyando la acreditación en la figura de las actas de conformidad al exigirse en ambos tipos de actas la conformidad del obligado tributario. BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 383.

<sup>463</sup> Tal y como se desprende del artículo 155.1 *in fine*, cuando expresa que “*la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo*”.

supuestos en los que “*deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, 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, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta*”.

Como puede observarse, de la regulación legal se desprenden una serie de presupuestos que pueden referirse tanto a la norma aplicable, al existir dudas razonables sobre su interpretación, como al supuesto de hecho, al existir dificultades para su comprobación o investigación que hagan aconsejable ser objeto de valoración conjunta entre la Administración tributaria y el obligado tributario<sup>464</sup>.

Sin más preámbulos, procedemos a determinar los supuestos descritos para la formalización del acta con acuerdo, para de esta manera, extraer las consecuencias que se derivan de ello, dada la imprecisa definición<sup>465</sup> que de la misma realizan tanto el texto normativo como el reglamentario<sup>466</sup>.

---

<sup>464</sup> Al respecto, FERREIRO LAPATZA afirma que “*el acuerdo puede producirse siempre que se presente un grado de incertidumbre en la percepción de los hechos relevantes para la exigencia del tributo que no pueda reducirse con una actuación normal del órgano administrativo encartado de aplicar el tributo*”. FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Solución convencional de...”. *op. cit.* Pág. 16. Coincide con los argumentos indicados, ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 167 y en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 126.

<sup>465</sup> Así lo ha destacado RUIZ GARCÍA, al advertir que “*con carácter general, la delimitación de estos supuestos ha sido objeto de crítica no sólo por la deficiente redacción, sino también por su falta de idoneidad en algunos casos para justificar un acta de estas características*”. RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con acuerdo”. *Revista Información Fiscal.* Núm. 73. 2006. Pág. 13.

<sup>466</sup> Tanto es así que, el propio artículo 186 RGGIT al regular la tramitación de este tipo de actas, parte de la premisa de que el órgano inspector actuario ha considerado para el caso concreto que concurre alguna de las concretas operaciones que describe el artículo 155.1 LGT, pero en ningún momento delimita el ámbito objetivo de una manera mucho más concisa que la propia Ley.

## 2.1.- Concretar la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados

A la hora de adentrarnos en la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados, lo primero que debemos destacar es que nuestro propósito no será el analizar los mismos de una manera exhaustiva, pues los mismos ya han sido objeto de estudio en profundos y excelentes trabajos<sup>467</sup>, en donde en cada uno de ellos, o bien se ha tratado de corregir lo señalado en los anteriores, o bien, se han ido añadiendo nuevos matices; sino que más bien nuestro objetivo consiste en esbozar aquellas líneas que componen esta materia a través de una aproximación a la figura, que a su vez nos permita descubrir la finalidad de su inclusión por la LGT en la elaboración de la propuesta de regularización de la situación tributaria del contribuyente.

Tomando como punto de partida el aforismo clásico *Ubi societas ibi ius*, podemos llegar a entender como el legislador tributario va a intentar describir los distintos acontecimientos, hechos, realidades y situaciones que componen la vida real (comúnmente denominados *presupuestos de hecho*) a través de una serie de concepciones abstractas, universales y reales a las que le serán de aplicación unas *consecuencias jurídicas* en el supuesto de que lleguen a concurrir.

Pero sucede que en ocasiones, esta previsión tan abstracta sobre estas realidades sociales no se realiza de manera precisa, sino que por el

---

<sup>467</sup> Para un análisis más detallado sobre esta materia, puede consultarse, entre otras muchas la siguientes obras: GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La lucha contra las inmunidades del poder en el derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos). *Revista de Administración Pública*. Núm. 38. 1962; SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Civitas. Madrid. 1976; GONZÁLEZ-TREVIJANO, P.: “Conceptos jurídicos indeterminados y realidades económicas difusas en la Constitución de 1978”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Público Económico*. Civitas. Madrid. 2003; MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de derecho administrativo y derecho público general*. Thomson Aranzadi. Navarra. 2004; PARADA, R.: *Derecho administrativo I. Parte general*. Marcial Pons. Madrid. 2007; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T-R.: *Curso de derecho... op. cit*

contrario, se llevan a cabo a través de unos conceptos que gozan de un cierto carácter abierto o de una indeterminación ante la imposibilidad de poder hacerlo de otra manera posible, o bien, por la intención del propio legislador de no delimitarlo de esa manera tan precisa<sup>468</sup>, consiguiendo de esta manera “*dar a la norma la holgura necesaria para que, siendo más adaptable a la realidad, el resultado de su aplicación pueda ajustarse con mayor exactitud a la solución que la norma preconiza, al <<espíritu y finalidad de aquélla>>, como dice el artículo 3º del Código Civil*”<sup>469</sup>.

Esta cláusula normativa abierta es la que se ha venido a denominar como concepto jurídico indeterminado<sup>470</sup>, expresión que fue importada de la doctrina alemana y que se encuentra presente en cualquier rama de nuestro ordenamiento jurídico<sup>471</sup>, y que se caracteriza por poseer una

---

<sup>468</sup> Por su especial enfoque, merece la pena citar a GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, quienes señalan textualmente que “*por su referencia a la realidad, los conceptos utilizados por las Leyes pueden ser determinados o indeterminados. Los conceptos determinados delimitan el ámbito de realidad al que se refieren de una manera precisa e inequívoca [...] y la aplicación de tales conceptos en los casos concretos se limita a la pura constatación, sin que se sustancie [...] duda alguna en cuanto al ámbito material a que tales conceptos se refieren. Por el contrario, con la técnica del concepto jurídico indeterminado la Ley refiere una esfera de realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante lo cual es claro que intenta delimitar un supuesto concreto [...]. La Ley no determina con exactitud una cuantificación o determinación rigurosa, pero en todo caso es manifiesto que se está refiriendo a un supuesto de la realidad que, no obstante la indeterminación del concepto, admite ser preciso en el momento de la aplicación*”. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T-R.: *Curso de derecho... op. cit.* Pág. 467.

<sup>469</sup> SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación... op. cit.* Pág. 194.

<sup>470</sup> En palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA, “*son conceptos jurídicos indeterminados, en el sentido de que la medida concreta para la aplicación de los mismos en un caso particular no nos la resuelve o determina con exactitud la propia Ley que los ha creado y de cuya aplicación se trata*”. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “*La lucha contra...*” *op. cit.* Pág. 171. Asimismo, la STS núm. 1411/1979, de 12 de diciembre, los ha definido como aquellos “*conceptos de definición imprecisa a los que ha de otorgarse alcance en vista a hechos plenamente acreditados*”.

<sup>471</sup> Tanto es así, que hasta el propio TC reconoció en su Sentencia núm. 102/1995, de 26 de junio que “*como principio no resulta ocioso insistir en el hecho inconcuso de que la Constitución Española, como las demás, utiliza palabras, expresiones o conceptos sin ocuparse de definirlos, por no ser misión suya y cuyo significado hay que extraer del sustrato cultural donde confluyen vectores semánticos ante todo y jurídicos en definitiva, con un contenido real procedente a su vez de distintos saberes y también de la experiencia*”.

estructura basada en un criterio trizonal compuesto de distintos círculos concéntricos.

Siguiendo principalmente a GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ<sup>472</sup>, partimos de que “*en la estructura de todo concepto jurídico indeterminado es identificable un núcleo fijo (Begriffken) o <<zona de certeza>>, configurado por datos previos y seguros, una zona intermedia o de incertidumbre o <<halo del concepto>> (Begriffhof), más o menos precisa, y finalmente, una <<zona de certeza negativa>>, también segura en cuanto a la exclusión del concepto*”; por lo que el problema se encontrará en la zona del *halo del concepto*, al ser ésta la zona en la que operan los márgenes que la Administración dispone para la apreciación del concepto jurídico indeterminado, porque “*todas las soluciones que adopta sin salirse de esa zona serán consideradas legítimas y válidas*”<sup>473</sup>.

Esta concepción del concepto jurídico indeterminado ha sido reiteradamente utilizada por la doctrina<sup>474</sup> para distinguirlo de la

<sup>472</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T-R.: *Curso de derecho... op. cit.* Pág. 470. Igual criterio sigue SAINZ MORENO, aunque con mayor precisión, al expresar que “*desde el punto de vista de la estructura interna del concepto hay que distinguir dos zonas: un núcleo o zona de certeza configurado por datos previos, seguros, y un halo, zona que rodea el núcleo, zona de <<duda>> o, dicho con mayor precisión, zona donde no existe una certeza previa y cuya determinación exige desplegar la idea nuclear del concepto [...]. El concepto, al estar formado por dos zonas o ámbitos conceptuales, tiene también dos límites. Por un lado, el límite entre el ámbito de la duda y el ámbito de la certeza negativa (lo que es seguro que el concepto no es) [...] existiendo entre ellos una zona intermedia de supuestos dudosos (<<halo del concepto>>)*”. SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación... op. cit.* Págs. 197 y 198. Teoría que también ha sido asumida por la STS núm. 6053/2000, de 19 de julio (FD 4º) al expresar que “*conforme a dicha técnica de los conceptos jurídicos junto a las zonas de certeza positiva y negativa, se distingue un llamado <<halo o zona de incertidumbre>>*”.

<sup>473</sup> MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de derecho... op. cit.* Pág. 532. En el mismo sentido GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.* Marcial Pons. Madrid. 2000. Págs. 120 y 121.

<sup>474</sup> En relación con este asunto, *Vid.*, entre otras muchas, las siguientes obras: GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La lucha contra...” *op. cit.* Págs. 172 a 174; SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación... op. cit.* Págs. 197 y 223, fundamentalmente; GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección.* McGraw-Hill. Madrid. 1998. Págs. 18 y 19; GONZÁLEZ-TREVIJANO, P.: “Conceptos jurídicos indeterminados...”

discrecionalidad<sup>475</sup>, figura próxima a aquel por lo menos en lo concerniente a la incertidumbre que generan. Y ello porque a diferencia de lo que sucede con las potestades discrecionales, en las que la Ley permite a la Administración en base a criterios extrajurídicos, volitivos o subjetivos la posibilidad de elegir entre una pluralidad de posibles soluciones justas sin necesidad de salirse de la más pura legalidad, todas ellas infiscalizables por parte de los Tribunales; en el supuesto de conceptos jurídicos indeterminados, al integrarse mediante criterios lógicos, de experiencia o intelectivos a los que la Ley remite, será ésta la que únicamente permitirá a la Administración optar, no por varias soluciones, sino por la única solución correcta, convirtiéndose de esta manera en un supuesto de aplicación de la Ley, *“por lo que su fiscalización compete siempre, como ocurre con cualquier aplicación de las normas, al Poder Judicial”*<sup>476</sup>, o dicho en otros términos, aunque sea la Administración la primera en aplicar este tipo de conceptos, será el propio juez el que ante un determinado supuesto, estime sustituir o rectificar una interpretación de la Administración si no se ajusta a la interpretación justa que el concepto jurídico indeterminado reclama.

Esta misma línea de pensamiento doctrinal ha sido asumida por la jurisprudencia del TS, con la siguiente argumentación: *“la tesis [...] está basada en una confusión de los llamados conceptos jurídicos indeterminados con los poderes discrecionales en defensa de una más acabada garantía judicial por la técnica jurídica moderna, según la cual, las facultades discrecionales se caracterizan por la pluralidad de soluciones justas posibles entre las que libremente puede escoger la*

---

*op. cit.* Pág. 205; MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de derecho...* *op. cit.* Págs. 531 a 532; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T-R.: *Curso de derecho...* *op. cit.* Págs. 467 a 469.

<sup>475</sup> Al respecto, asevera GARCÍA DE ENTERRÍA que *“un error común y tradicional y de penosas consecuencias para la historia de las garantías jurídicas, ha sido confundir la presencia de conceptos jurídicos de esa naturaleza en las normas que ha de aplicar la Administración con la existencia de poderes discrecionales en manos de ésta”*. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *“La lucha contra...”* *op. cit.* Págs. 171 y 172.

<sup>476</sup> GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de...* *op. cit.* Pág. 12.

*Administración, según su propia iniciativa, por no estar comprendida dentro de la norma la solución concreta, mientras que el concepto jurídico indeterminado es configurado de tal forma que solamente se da una única solución justa en aplicación del concepto a la circunstancia de hecho”<sup>477</sup>.*

Sucede, sin embargo, que la Administración, a la hora de contemplar la indeterminación de la norma jurídica que ha de aplicar, se encuentra en ocasiones que existen diferentes soluciones legítimas y jurídicamente admisibles, en lugar de una única solución correcta. Nos encontramos, por tanto, ante “*supuestos límites*”<sup>478</sup> o de discrecionalidad técnica en los que, tanto la doctrina<sup>479</sup> como la jurisprudencia<sup>480</sup> han

<sup>477</sup> STS de 28 de abril de 1964 (considerando primero), de observación común en la jurisprudencia por introducir una formulación explícita de los conceptos jurídicos indeterminados y su diferenciación con la discrecionalidad administrativa. *Vid.*, entre otras, las SSTS de 15 de junio de 1977, 27 de junio de 1979, 8 de julio y 27 de septiembre de 1985, 23 de octubre y 28 de diciembre de 1978, 1 de julio de 1991, 7 de octubre de 1999, 30 de mayo y 13 de junio de 2000.

<sup>478</sup> Expresión empleada reiteradamente por SAINZ MORENO a lo largo de su obra. SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación... op. cit.* Es a lo que GARCÍA-HERRERA BLANCO Y HERRERA MOLINA se refieren cuando afirman que “*habrá casos en los que el concepto jurídico sólo admita una solución y otros en que se otorgue un cierto margen de discrecionalidad*”. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “*Técnicas convencionales...*”. *op. cit.* Págs. 12.

<sup>479</sup> De entre todas las opiniones vertidas por la doctrina sobre este último aspecto, destaca, sin duda alguna, la expresada por GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, quienes matizan que “*la doctrina alemana reconoce en el halo conceptual un <<margen de apreciación>> (Beurteilungsspielraum) a favor de la Administración*” el cual “*no da entrada, sin embargo, a la libre voluntad de la Administración (si tal fuese estaríamos en el campo de la discrecionalidad); expresa sólo un ámbito puramente cognoscitivo e interpretativo de la Ley en su aplicación a los hechos y supone reconocer la dificultad de acercarse de forma totalmente exacta a la solución justa y, todo lo más, el otorgamiento a la Administración del beneficio de la duda [...] presunción que, desde luego, no llega hasta excluir el control judicial, aunque sí limita sus posibilidades, ya que el juez deberá normalmente conformarse con un control de los límites o de los excesos en que la Administración haya podido incurrir*”, por lo que “*el juez, siempre que se le facilite procesalmente la representación del conjunto de los hechos relevantes y las pericias que puedan resultar oportunas, revisar la inicial aplicación del concepto indeterminado realizada por la Administración y enjuiciar su adecuación a la Ley, anulándola en cuanto los límites de ese margen de apreciación hayan sido transgredidos. Cuando esto ocurra, el juez no estará sustituyendo la estimación que ha hecho la Administración por la suya propia, sino simplemente identificando si ésta ha rebasado los límites que la Ley ha querido imponerle al establecer el concepto jurídico indeterminado*”. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T-R.: *Curso de derecho... op. cit.* Págs. 470 a 472. Cfr. SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación... op. cit.* Págs. 328 y 347 a 348; GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de... op. cit.* Págs. 10 a 22; MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de derecho... op. cit.* Pág. 532.

reconocido a la Administración a la hora de aplicar este tipo especial de concepto jurídico indeterminado un cierto margen de apreciación o tolerancia parecido a la propia discrecionalidad.

Este tipo de supuestos especiales se van a caracterizar por admitir como válida y vinculante para el juez (lo cual no implica que esté exenta de control judicial) la decisión que la Administración adopte como la solución más adecuada debido a su conocimiento directo o técnico de los hechos sobre estos conceptos indeterminados que presentan especiales dificultades técnicas o valorativas, siempre y cuando, claro está, esa solución respete no sólo el propio límite marcado por el criterio de valoración del presupuesto indeterminado que contiene la norma, sino que además, no deberá de ser una decisión ni arbitraria ni irrazonable, pues como bien indica SAINZ MORENO<sup>481</sup>, *“una cosa es que el legislador conceda expresamente a la Administración una discrecionalidad para actuar [...] y otra, completamente distinta, que le conceda un margen para llenar de contenido a los conceptos jurídicos indeterminados”*.

El apartado primero del artículo 155 LGT, ante la existencia de conceptos jurídicos indeterminados en la normativa aplicable, como actividad económica, motivos económicos válidos, conflicto en la aplicación de la norma, entre otros ejemplos, va a permitir que mediante el consenso al que pueden llegar el correspondiente órgano administrativo y

---

<sup>480</sup> A modo de ejemplo, y por su especial enfoque, basta citar entre otras, las SSTs de 22 de junio de 1982 y 15 de octubre de 1985, en donde se indica que *“en la concreción de los conceptos jurídicos indeterminados [...] la Administración actúa con un margen de apreciación, mal llamado de discrecionalidad, que viene acotado objetivamente por los hechos determinantes de la decisión administrativa en relación con los cuales el órgano administrativo está obligado a aportar al expediente todo el material probatorio necesario para acreditar que su decisión viene apoyada en una realidad fáctica que garantice la legalidad y oportunidad de la misma así como su congruencia con los motivos y fines que la justifican y ello entraña o presupone que la Administración efectúa una función de delimitación del concepto indeterminado y una valoración de los elementos de prueba y constatación técnica, cuyo control entra en el poder jurisdiccional de revisión de la juricidad de los actos administrativos que depende, no sólo de la correcta elección de la norma, sino también de la subsunción en esta de los presupuestos fácticos en atención a los cuales la Ley autoriza a la Administración a adoptar su decisión en realización del interés público contemplado por aquella”*.

<sup>481</sup> SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación... op. cit.* Pág. 243.

el contribuyente a través de un acta con acuerdo, y siempre dentro de los cauces que ofrece la Ley<sup>482</sup>, se defina de la manera más precisa posible, estos tipos de conceptos jurídicos ambiguos que posee la norma en cuestión, realizando para ello una labor interpretativa de aquellos datos y elementos que ya obran en poder del órgano administrativo de la Inspección, y aquellos que aporte el contribuyente.

Así, de esta manera, se conseguirá un acuerdo consensuado con la solución más justa al supuesto planteado<sup>483</sup>, ya que la participación y colaboración activa del contribuyente con el órgano administrativo de la Inspección a través de la aportación de los datos necesarios, va a cumplir con la intencionalidad de la propia norma al dotar de certeza la imprecisión jurídica<sup>484</sup>, evitando con ello una posible interpretación unilateral o arbitraria de la Administración que produzca un alejamiento del espíritu perseguido por el legislador en la norma jurídica.

---

<sup>482</sup> Como bien indica RAMALLO MASSANET, “*es la misma ley la que, al no ser plena o completa –lo cual constituye, por otra parte, el problema de la limitación del lenguaje para aprehender la realidad –, deja zonas discrecionales y no regladas, utiliza conceptos jurídicos indeterminados, normas en blanco, términos que pueden ser llenados con distintos contenidos. Es la propia ley la que nos coloca ante supuestos de hecho o elementos del hecho imponible inciertos que hay que concretar con pruebas que pueden ser también contradictorias. Si bien la ley no autoriza a negociar o a transigir, utiliza unas definiciones legales –con lo que, recordémoslo, cumple el principio de reserva – indeterminadas que producen incertidumbre entre las partes y cuya resolución está hoy por hoy siempre en manos del acreedor y, en última instancia, del órgano judicial correspondiente*”. RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 91 y *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 235.

<sup>483</sup> Como advierte PALMA DE TESO, “*el ámbito de los denominados conceptos normativos indeterminados es el campo idóneo para la celebración de acuerdos entre la Administración tributaria y los contribuyentes. El acuerdo tiene por objeto determinar o precisar en común los elementos de la obligación tributaria definidos de forma incorrecta por la ley*”. DE PALMA DE TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales... op. cit.* Pág. 190.

<sup>484</sup> Creemos que es preciso matizar que, aún careciendo de concreción al estar pensado para adaptarse al supuesto al que va a ser aplicado, los conceptos jurídicos indeterminados a los que nos venimos refiriendo serán definidos de manera precisa, atendiendo a las circunstancias particulares y específicas que se plantean en cada presupuesto, mediante la solución acordada a la que lleguen las partes a través de un acta con acuerdo.

## 2.2.- Appreciar los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto

El segundo supuesto habilitante contemplado en el artículo 155 LGT, y por el que puede ser de aplicación el procedimiento del acta con acuerdo, está condicionado a “*cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto*”<sup>485</sup>.

Como puede apreciarse, nos encontramos ante un supuesto que plantea múltiples dificultades derivadas, sobre todo, por su redacción confusa e incluso indeterminada; no sólo por el hecho de que surgen dudas acerca de qué debe entenderse por la delimitación de “*los hechos determinantes*”, concepto jurídico indeterminado que de concurrir permitirá la formalización de una acta con acuerdo, sino porque además no existe en el ámbito de la aplicación de las normas jurídico-tributarias ningún concepto u operación que nos ayude a interpretar que debe entenderse por “*apreciación de los hechos*”.

La imprecisión de estos términos legales lleva a que puedan sostenerse al respecto diferentes interpretaciones sobre el alcance de los

---

<sup>485</sup> El Anteproyecto de Ley General Tributaria condicionaba la utilización del acta con acuerdo a aquellos supuestos en los que “*resulte necesario para la correcta aplicación de la norma a los hechos del caso concreto*”, redacción que fue criticada por el Consejo de Estado, ya que en su opinión, vendría a señalar que la Administración “*podrá llegar a un acuerdo cuando crea que es necesario llegar a un acuerdo. O desde la perspectiva de la norma tributaria: que habría normas tributarias aplicables imperativamente a los contribuyentes (incluso sin acuerdo) y otras cuya <<correcta aplicación >> haría necesario un acuerdo previo con el contribuyente*”, y que por lo tanto, debía ser suprimido. CONSEJO DE ESTADO: *Dictamen 1403/2003 de... op. cit.*

De esta manera, la redacción definitiva del inciso al que ahora hacemos referencia fue introducido mediante vía de enmienda núm. 339 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado (GPP), bajo la justificación de buscar “*una mejora técnica para aclarar el segundo supuesto en que puede ser de aplicación el procedimiento del acta con acuerdo, introduciendo el concepto de los hechos determinantes, que está suficientemente elaborado por la jurisprudencia*”. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Núm. II-157-e. Pág. 123.

mismos; soluciones que aplicadas al caso concreto no estarán, según nuestra opinión, exentas de dificultades.

Una posible interpretación de este supuesto es que, el acuerdo al que se puede llegar, verse sobre alguno de los elementos de hecho de la obligación tributaria en relación con la que exista una especial dificultad de la prueba. Así parece desprenderse del *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* que, tras establecer como criterio general que “*se trata, simplemente, de que la Administración y el obligado tributario, de común acuerdo, fijen el contenido de la norma al caso concreto*”, precisan el mismo al indicar que “*su ámbito de aplicación natural es el de aquellos supuestos en los que [...] no existan pruebas ciertas de la realización del hecho imponible*”<sup>486</sup>.

No obstante, del artículo 186 RGGIT se desprende, como tendremos oportunidad de analizar posteriormente cuando hagamos referencia al procedimiento para la formalización del acta con acuerdo, la necesidad de una actividad administrativa previa a la firma del acta, de la que se obtendrán aquellos datos y antecedentes que fundamentarán la propuesta de regularización contenida en un acta de este tipo<sup>487</sup>.

Por su parte, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS sostiene que “*se trata de <<apreciar hechos determinantes>> a fin de aplicar correctamente la norma, lo que no supone precisar o fijar estos hechos*

---

<sup>486</sup> COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la... op. cit.* Pág. 151. En idéntico sentido, AA. VV.: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (Coord. HUESCA BOADILLA). Thomson-Aranzadi. Cizur Menor (Navarra). 2004. Pág. 996.

Sobre este asunto, RUIZ GARCÍA considera que “*si se entiende que la apreciación de los hechos comprende la fijación de éstos, será preciso reconocer que el ordenamiento tributario se inspira en el principio de libre valoración de la prueba que atribuye a la Administración tributaria un amplio margen a la hora de valorar los medios de prueba o de comprobación existentes y, en consecuencia, de considerar probado un determinado hecho*”. RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *op. cit.* Pág. 20.

<sup>487</sup> Concretamente el artículo 186 RGGIT, en su apartado primero, señala que “*cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación*”.

*sino <<apreciar>> su naturaleza y efectos jurídicos, es decir, de formular su calificación jurídica. La referencia a tales <<hechos determinantes>> no ha de disfrazar el sentido del supuesto, referido más a cuestiones de derecho que de hecho [...]. Habría que entender, a lo sumo, que el acuerdo se ciñe a precisar una oscuridad o a resolver alguna duda que ofrezca la norma en su aplicación al caso concreto”<sup>488</sup>.*

Partiendo de la base de que el ordenamiento jurídico no puede considerarse como un conjunto cerrado, en donde cada hecho tendrá una previsión normativa<sup>489</sup> que desplegará una serie de efectos con carácter automático; sino que por el contrario, un mismo hecho puede ser distintamente calificado por diversas normas jurídicas dependiendo de ese modo la elección de la norma aplicable de la interpretación que se haya realizado de los hechos<sup>490</sup>; por nuestra parte, consideramos que, dado los términos en los que aparece redactado el precepto normativo *ad supra* transcrito, parece que se desprende del mismo que la utilización del acta con acuerdo en estos casos, y por ende el eventual acuerdo al que puedan

<sup>488</sup> ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Las actas de...” *Estudios sobre la... op. cit.* Págs. 625 y 626.

<sup>489</sup> En el sentido indicado, NAVAS VÁZQUEZ, R.: “Interpretación y calificación en Derecho Tributario”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*. IEF. Madrid. 1991. Pág. 395.

<sup>490</sup> Aunque consideramos que este no es el momento ni el lugar para analizar la problemática que plantean la interpretación y calificación de las normas jurídicas, si consideramos útil resaltar la configuración que ambas figuras han recibido por parte de nuestro ordenamiento tributario para una mejor comprensión de las ideas que queremos exponer.

Empezando por la calificación del hecho imponible, dispone el artículo 13 LGT que “*las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*”.

Por su parte, respecto a la tarea de interpretación de las normas tributarias se desprende del artículo 12.1 LGT que “*las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil*”. En este sentido, el artículo 3.1 CC dispone que “*las normas se interpretarán según el sentido propio de sus propias palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas*”. A esto hay que añadir que, de acuerdo con el segundo apartado del mencionado artículo 12 LGT, “*en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*”.

llegar el obligado tributario y el órgano inspector actuario, no sólo va a afectar a la calificación jurídica, sino también a la interpretación de la norma tributaria<sup>491</sup>.

De esta manera, estaremos dotando de autonomía conceptual a esa operación indeterminada y que el ordenamiento tributario denomina “*apreciación de los hechos*”, y que no sería otra que la suma, como hemos dejado entrever, no sólo de la exigencia de que cada una de las partes fijen de manera independiente, las cuestiones de hecho y de derecho que afectan a la base imponible, sino que además, la confluencia de ambas en la aplicación de las normas jurídico-tributarias, para así averiguar conjuntamente si efectivamente se ha realizado el supuesto de hecho (interpretación jurídica), y comprobar si en la práctica éste coincide con el descrito por la norma tributaria (calificación jurídica).

Estas aseveraciones tienen su punto de partida en el propio acto de autoliquidación, definido en el apartado primero del artículo 120 LGT como aquellas “*declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la*

---

<sup>491</sup> En este sentido, BILBAO ESTRADA asevera que “*cuando se constata la existencia de un hecho inevitablemente se fija también la situación jurídica que se deriva, en cuanto dicho hecho viene valorado jurídicamente y produce consecuencias jurídicas que son consideradas como elemento del hecho generador*”. BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* op. cit. Pág. 369. También esta es la opinión de CAYÓN GALIARDO, A. M.: “El presupuesto habilitante en las actas con acuerdo”. *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 67. 2004. Pág. 13; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo...* op. cit. Pág. 107.

Por el contrario, para RUIZ GARCÍA si “*se entiende que la apreciación de los hechos comprende su calificación jurídica y la correspondiente interpretación de la norma, será preciso concluir que la ley incurre en este punto en contradicción o, al menos, redundancia*”, ya que según este autor, “*si el segundo inciso abarcara en general la calificación jurídica de los hechos y la interpretación de la norma para su aplicación al caso concreto, es obvio que con esta fórmula se abarcaría también los supuestos comprendidos en el primer inciso, lo que convertiría en innecesaria por redundante la referencia expresa a los conceptos jurídicos indeterminados*”. RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *ult. op. et loc. cit.*

*cantidad que resulte a devolver o a compensar*”, de lo que se desprende que estamos ante la presencia de un acto complejo que incluye la interpretación y calificación de las normas tributarias.

En sentido estricto, la asunción por parte del obligado tributario del deber de realizar el conjunto de operaciones necesarias para cuantificar el tributo, tiene para éste importantes implicaciones, ya que comporta la necesidad de aplicar las normas jurídico-tributarias que procedan en cada caso y, al mismo tiempo, esta aplicación a su vez conlleva el hecho de asumir la carga de realizar juicios de valor y calificaciones jurídicas.

Por su parte, la Administración tributaria, en su función de comprobar *“la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios”*<sup>492</sup>, podrá verificar y comprobar la autoliquidación presentada por el obligado tributario<sup>493</sup> en base al material probatorio obtenido a lo largo del procedimiento inspector, con la finalidad de clarificar el significado de las normas y superar las dificultades que pueden surgir con motivo de su aplicación, y conseguir de esta manera adecuar la apreciación del hecho imponible, y por tanto, de la obligación tributaria.

Pues bien, es en este cumplimiento de sus tareas inspectoras donde puede ocurrir que la interpretación y calificación realizada por el obligado tributario sea cuestionada por la Administración Tributaria por surgir problemas acerca de la valoración de aquellos datos o hechos sobre los que, tras aplicar la norma tributaria al supuesto de hecho concreto, existe una cierta incertidumbre en relación con su calificación jurídica.

---

<sup>492</sup> Así se confiesa en la propia Ley la letra b) del artículo 141 LGT.

<sup>493</sup> Tal y como expresa el artículo 120, apartado segundo de la LGT, al señalar que *“las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración que practicará, en su caso, la liquidación que proceda”*.

Así va a ocurrir cuando, por ejemplo, el obligado tributario interprete que no está obligado a incluir en su declaración un determinado elemento fáctico y, posteriormente, la Administración le manifiesta su discrepancia al respecto por considerar que a su juicio la declaración presentada y liquidada no contiene todos y cada uno de los datos o elementos de hecho que deberían constar.

El problema fundamental que plantea este tipo de supuestos es que el obligado tributario va a mantener una discrepancia respecto al criterio sustentado por la Administración en el desarrollo de sus funciones de comprobación e investigación, lo que a su vez provocará un conflicto que habrá que dilucidar, máxime si tenemos presente que en el proceso de interpretación y calificación de las normas tributarias no existe siempre un encaje perfecto entre la definición general y abstracta realizada en la norma y los efectos jurídicos que se derivan del supuesto real.

Ha de destacarse al respecto que, si al obligado tributario se le ha impuesto el cumplimiento del deber tributario de autoliquidar, no es de extrañar que éste, ante la ambigüedad de la norma, busque aplicar el criterio que estime más adecuado o beneficioso para lograr una ventaja fiscal; y aunque la Administración no esté de acuerdo, conforme a su interés de tutela del crédito tributario, con la calificación jurídica de las normas o de los hechos, actos o negocios que el obligado tributario ha llevado a cabo, no puede entender que su opinión prevalece en todo caso.

En suma, es ante este tipo de situaciones donde las actas con acuerdo cobran especial virtualidad, al instar el legislador a la Administración a permitir al obligado tributario realizar una propuesta<sup>494</sup> en la que, con el objetivo de ser eliminadas las incertidumbres objetivas

---

<sup>494</sup> Es preciso recordar que la actuación del obligado tributario en la formulación de un acta con acuerdo, no sólo se va a limitar a adherirse a la propuesta de regularización que realiza el órgano administrativo competente sobre la base de los datos que ha obtenido en el desarrollo del procedimiento de comprobación e investigación, sino que en virtud del apartado primero del artículo 186 RGGIT, se le permite intervenir activamente en el mismo, formulando *“una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo”*.

sobre determinados elementos de cuantificación del tributo, explique las razones o motivos, explique las razones o motivos de hecho o de derecho que le han llevado a incluir u omitir datos, o a calificarlos jurídicamente en un cierto sentido.

Supone por tanto, evitar un ulterior conflicto jurisdiccional mediante un encuentro dialéctico mantenido entre el obligado tributario y la Administración, en el que se busca “*apreciar*”<sup>495</sup> determinados datos o hechos controvertidos respecto a la cuantía exigible, la calificación jurídica de los datos comprobados por la Inspección de los Tributos y sus consecuencias tributarias<sup>496</sup>, con el objetivo de eliminar de forma concordada esas dudas<sup>497</sup> que, tras aplicar la norma tributaria, surgen en

---

<sup>495</sup> Creemos que esta concepción legal significa el reconocimiento implícito por parte del legislador de la imposibilidad de fijar y tipificar exhaustivamente la realidad en la Ley. Al respecto, RAMALLO MASSANET entiende que “*esa <<apreciación>> lo que produce es incertidumbre ante el hecho de tener que concretar y cuantificar elementos susceptibles de concreciones y cuantificaciones no unívocas, y, mucho más, ante el hecho de que, como consecuencia, no coincidan la concreción y cuantificación que hace el deudor y acreedor. Es ante esa incertidumbre, pues, ante la que la voluntad de las partes –que están en pie de igualdad en la relación obligacional – podría producir efectos despejando dicha incertidumbre y, además, evitando conflictos ulteriores. En última instancia, que la incertidumbre sobre un elemento de la obligación se despeje sin necesidad de acudir a un conflicto –recurso – y que la resolución de esa incertidumbre pueda producirse por el acuerdo entre las partes dando eficacia a la voluntad concorde de las mismas*”. RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 82 y *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 223.

<sup>496</sup> Situación que perfectamente puede equipararse a la figura de los acuerdos sobre los hechos o *Tatsächliche Verständign*, integrados en el régimen jurídico-tributario alemán, y a la que hacíamos referencia en el Capítulo III, apartado IV, dedicado a “*los acuerdos sobre los hechos como vía pactada para la resolución de conflictos en el República Federal Alemana*”.

Creemos que es justo, y además necesario en este punto, recordar que para SEER, el acuerdo sobre los hechos no tiene como base “*una obligación tributaria determinable, sino una situación en al que resulta incierta la cuantía en que el impuesto es debido legalmente*”. SEER, R.: “*Contratos, transacciones y...*” *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 154 y 155. Del mismo modo SERRANO ANTÓN expresaba que “*el acuerdo sobre los hechos tiene como base una cierta incertidumbre respecto a la cuantía exigible. Es decir, son casos en los que la Administración no ha podido determinar por sus propios medios el supuesto de hecho o la valoración. Por ello a través del convenio la Administración se vincula respecto de un supuesto de hecho o una valoración que es la fijación de lo establecido en la Ley*”. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 39.

<sup>497</sup> Como bien señala RAMALLO MASSANET, “*estas incertidumbres, reconocidas explícitamente por el ordenamiento y a las que da una solución por vía del acuerdo, se repiten implícitamente cada vez que [...] la ley utiliza conceptos y términos que no tienen un significado unívoco para ambas partes*”. RAMALLO MASSANET, J.: “La

aquellos aspectos polémicos del supuesto de hecho o de la valoración tributaria, para conseguir, en definitiva, la fijación certera en un acta con acuerdo de la intencionalidad que el legislador ha querido establecer en la ley.

### **2.3.- Realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la determinación de la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta**

El tercero de los factores a considerar, y que se desprende de la propia enumeración legal que contiene el artículo 155.1 LGT para regularizar la situación tributaria del obligado tributario, va a tener lugar *“cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta”*.

Como se deduce del precepto transcrito, el legislador consigue abrir el campo de aplicación práctica de las actas con acuerdo a través de este presupuesto específico, ya que a diferencia del presupuesto anterior en el que hay que identificar los hechos sobre los que la norma se va a aplicar; en este, en cambio, los hechos están debidamente concretados, pero en ellos existen ciertas dificultades que impiden cuantificar con absoluta certeza<sup>498</sup> la base imponible del obligado tributario, por lo que se incluyen diferentes formas de precisión, concretadas en la medición, valoración y estimación, que permiten llegar a un entendimiento entre la Administración y el obligado tributario sobre la cuantía cierta de deuda tributaria que éste

---

eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 93 y *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 239.

<sup>498</sup> Tal y como afirma FERREIRO LAPATZA, *“cuando tal incertidumbre no se da lo único que procede no es, desde luego, el acuerdo. Lo único que procede es la propuesta de liquidación con la conformidad o disconformidad del sujeto pasivo”*. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *“Solución convencional de...”*. *op. cit.* Págs. 16.

último debe satisfacer, sin que para ello sea necesario acudir al procedimiento de tasación pericial contradictoria<sup>499</sup>.

Puesto que, aunque cada una de las mencionadas concretas formas de cuantificar la base imponible exigidas por el precepto citado se caracterizan por poseer sus propias peculiaridades, creemos que resulta adecuado, en aras a lograr una mayor claridad expositiva, analizar las mismas de manera conjunta con la finalidad de distinguir los contrastes existentes entre éstas.

De esta manera, en el estudio de los presupuestos a los que hay que atender para enjuiciar si procede o no la formalización de un acta con acuerdo, resulta adecuado hacer mención a la definición que el artículo 20 LGT contiene del hecho imponible, al que se refiere como aquel *“presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”*.

De la definición ofrecida es posible deducir que el hecho imponible es susceptible de realizarse en mayor o menor medida, lo que obliga a que la norma siempre incorpore un índice o parámetro indicativo que ponga de manifiesto la intensidad con la que se produce la aptitud contributiva del obligado tributario<sup>500</sup>, circunstancia que a su vez, hace que sea conveniente proceder a su medición; y qué mejor elemento de medida que la base

---

<sup>499</sup> En base al artículo 57.2 LGT, *“la tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo”*, de lo cual se deduce que no es un método de comprobación, sino más bien un instrumento a disposición del obligado tributario, destinado a corregir o confirmar las valoraciones resultantes de la aplicación de cualquiera de los medios de comprobación utilizados, y a los que haremos referencia más adelante. Para un estudio más detallado puede consultarse LÓPEZ GETA, J. M.: “Artículo 57”, en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria Comentada* (Dir. GÓMEZ-MORUELO CASTEDO, C.). La Ley. Madrid. 2004. Págs. 216 y ss.

<sup>500</sup> La capacidad económica constituye un mandato que ha de entenderse implícito en los conceptos de hecho y base imponible. Así lo ha puesto de relieve GARCÍA NOVOA, para quien podría ser igualmente deseable su expresa referencia en la definición de cada uno de dichos términos. GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria* (Dir. CALVO ORTEGA, R.). Civitas. Madrid. 2004. Pág. 26.

imponible, definida en el artículo 50.1 LGT como aquella “*magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*”.

De esta forma, esta relación conceptual entre hecho y base imponible, de una parte viene a señalar que, tal y como el primero manifiesta la capacidad económica del obligado tributario mediante una serie de índices y parámetros; el segundo va a determinar la cuantificación de todos y cada uno de los elementos integrantes del hecho imponible mediante su medición; pero por otra parte, plantea el problema de la magnitud en la que debe ser expresado el resultado de la medición y, en concreto, si ésta se debe expresar en magnitudes dinerarias o de cualquier otra naturaleza distinta a la económica.

Sin lugar a duda, nos encontramos ante la tradicional distinción entre bases imponibles monetarias y bases imponibles no monetarias, cuya principal diferencia entre ambas se encuentra en el hecho de que mientras que en las segundas<sup>501</sup>, la cuantía que resulte a satisfacer se calcula aplicando sobre las referencias no monetarias expresadas en unidades físicas, de peso, de volumen, de longitud o del tipo en que se expresen<sup>502</sup>, las cantidades monetarias que la ley prevé; mientras que en las primeras, es decir, en las bases imponibles dinerarias, la cuantía a ingresar se obtiene de aplicar sobre ellas los porcentajes o tipos establecidos en la ley.

No obstante lo anterior, y aún a pesar de que la mayoría de los tributos que conforman nuestro ordenamiento jurídico-tributario están

---

<sup>501</sup> En relación con estas bases no monetarias se ha indicado que “*aunque no sea el criterio general, es admisible si guarda una conexión lógica con la definición del elemento objetivo del hecho imponible del tributo y esta conexión, no sólo es viable en alguno de los tributos, sino que, en ocasiones, puede ser, incluso, la opción más conveniente*”. COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la... op. cit.* Pág. 81

<sup>502</sup> Así lo han destacado para explicar la distinción entre bases imponibles monetarias y no monetarias MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho... op. cit.* Pág. 226.

estructurados mediante una base imponible monetaria, ello no significa que la propia normativa reguladora del tributo en cuestión permita en todos los casos determinar la base imponible de una manera directa y precisa; sino que en no pocos casos y, ante la imposibilidad de la norma de asignar a cada uno de los componentes de la base imponible una magnitud exacta, se exigirá una actividad de concreción de cada uno de estos elementos que permita determinar con exactitud la capacidad económica, tal y como sucede en el caso específico de las actas con acuerdo, en donde ante la dificultad de asignarles una magnitud exacta a determinados elementos, datos o circunstancias que permita medirlos de manera precisa, se a va a permitir el encuentro dialéctico entre el obligado tributario y el órgano inspector actuario, con la finalidad de concretar, con toda la precisión que les sea posible, aquellas particularidades que rodean a cada uno de los elementos que configuran el hecho imponible, y así gravar la capacidad económica efectivamente manifestada por aquel.

Es la ausencia en la normativa tributaria tanto de un concepto como de un instrumento de medición del hecho imponible, lo que nos induce a utilizar aquellos métodos habilitados por la propia norma, con la finalidad de establecer las magnitudes que se han de adoptar para cuantificar todos y cada uno de los elementos que, como reiteradamente hemos hecho mención, integran el hecho imponible.

Sin lugar a dudas, y ante esta situación descrita, nos encontramos en el campo de actuación de la estimación tributaria, que aún pese a no gozar de una definición legal dentro de la normativa tributaria, podemos conceptuarla, a partir de las referencias efectuadas por el articulado que regula los diversos métodos de determinación<sup>503</sup>, como aquel

---

<sup>503</sup> Los regímenes de estimación de la base imponible se encuentran enumerados en el apartado segundo del artículo 50 LGT, previsión normativa en la que se reconocen las tres modalidades que deben seguirse para la determinación de la base imponible, concretados en la estimación directa, objetiva e indirecta. Además de su enumeración, que posteriormente se desarrollan en los artículos que abarcan del 51 al 53 LGT, los apartados tercero y cuarto del artículo citado, dispone las reglas de preferencia entre ellos, por lo que con carácter general, las bases imponibles se determinarán por medio del método de estimación directa, sin perjuicio de que los obligados tributarios puedan

procedimiento de fijación de la base imponible mediante la utilización de métodos de evaluación de naturaleza presuntiva, en los que se pretende reflejar, aunque sea de manera alternativa, la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por cada obligado tributario.

Es posible que el fundamento de la inclusión de las estimaciones<sup>504</sup> dentro de los presupuestos habilitantes de las actas con acuerdo, haya que localizarlo en la dificultad que puede existir a la hora de cuantificar de forma exacta por medio de magnitudes, aquellos elementos que contribuyen a la determinación de la obligación tributaria; extensión que por otra parte, nos invita al análisis, en las líneas que a continuación siguen, de los diferentes instrumentos de determinación de la base habilitados al efecto, con el objetivo de determinar cuál de ellos (estimación directa, objetiva o indirecta) es posible utilizar para que la finalización de un procedimiento de inspección tributaria se documente en un acta con acuerdo.

Con carácter general, debemos rechazar de plano desde el primer momento, la posibilidad de extender la aplicación del régimen de estimación directa<sup>505</sup> a este tipo específico de actas de la inspección, fundamentalmente debido a que los instrumentos o medios de los que dicho método se sirve, ya que al no estar basado en presunciones sino más bien en datos reales del obligado tributario individualmente considerado, y en función de las concretas circunstancias en las que ha realizado el hecho

---

optar por el de estimación objetiva en aquellos tributos en los que se admita este método, relegando la utilización del método de estimación indirecta a cuando resulte imposible la utilización de los métodos mencionados anteriormente.

<sup>504</sup> RUIZ GARCÍA entiende que parece “coherente que el acuerdo no se limite a la fijación o comprobación de los elementos o datos de hecho, sino que abarque también su cuantificación”. RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *op. cit.* Pág. 21.

<sup>505</sup> Tal y como señalábamos hace un momento, al régimen de estimación directa se refiere el artículo 51 LGT, precepto en el que se establece que “podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria”.

imponible, permiten obtener al órgano inspector actuario una medición exacta y ajustada a la realidad económica que se pretende gravar.

Mayores dificultades plantea la posible utilización de un acta con acuerdo en aquellos supuestos en los que la base imponible del correspondiente tributo se determine por el régimen de estimación objetiva<sup>506</sup>; sobre todo, porque nos encontramos ante un procedimiento de cuantificación de la base imponible caracterizado, no por perseguir un conocimiento real y efectivo de los datos del obligado tributario, sino que por el contrario, se busca un conocimiento meramente indiciario de su capacidad económica a través de la aplicación de una serie de signos, índices o módulos, tales como la energía consumida, el número de trabajadores de una empresa, los kilovatios de potencia, la clase de cultivo o de ganado, etcétera, a partir de los cuales poder llegar a medir de forma presuntiva, las partidas que integran el concepto normativo de base imponible.

Aunque se trata de un régimen que tiene “*carácter voluntario para los obligados tributarios*”, siendo únicamente utilizado por éstos cuando así se haya previsto por la normativa reguladora del tributo que se trate<sup>507</sup>, creemos que cuando la Administración tributaria, en el ejercicio de sus funciones de comprobación, considere que pueden “*suscitarse problemas de valoración y de aplicación de tales índices*”<sup>508</sup>, tendrá la oportunidad, mediante una actuación conjunta con el obligado tributario a través de la utilización de un acta con acuerdo, dar solución a aquellos aspectos controvertidos que existen en relación con los criterios presuntivos utilizados para cuantificar la base imponible de una forma indiciaria, con

---

<sup>506</sup> Al régimen de estimación objetiva se refiere el artículo 52 LGT al indicarse expresamente que el mismo “*podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo*”.

<sup>507</sup> Tal y como se extrae de la redacción del apartado tercero del artículo 50 LGT.

<sup>508</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 114. Igual criterio sigue CALVO VERGEZ, J.: “*los acuerdos fiscales...*”. *op. cit.* Pág. 144.

la finalidad de conocer de la forma más aproximada posible a la realidad, aquella medición de su capacidad económica que, no pudiendo conceptuarse como cierta, habría de considerarla como alternativa a la base imponible.

Por último, nos encontramos ante el régimen de estimación indirecta<sup>509</sup>, el cual constituye un método de cuantificación de la base imponible que será de aplicación, para aquellos supuestos en los que a la Administración le sea imposible realizar una comprobación de las actuaciones con transcendencia tributaria del obligado tributario; lo que en la práctica se producirá como consecuencia<sup>510</sup> de la falta de presentación de declaraciones por el obligado tributario o cuando lo haga de manera incompleta o inexacta, ofrezca resistencia, excusa, obstrucción o se niegue a la actuación inspectora<sup>511</sup>, incumpla sustancialmente sus obligaciones

---

<sup>509</sup> Tal y como se desprende de la redacción del artículo 50.4 LGT, la aplicación del régimen de estimación indirecta tiene un carácter subsidiario, que hace que ésta únicamente pueda utilizarse cuando la base imponible no sea posible cuantificarla mediante los otros dos regímenes de estimación, directa u objetiva, por lo que la apreciación de alguna de las circunstancias del artículo 53.1 LGT no determinará, por sí sola, conforme al apartado segundo del artículo 193 RGGIT, *“la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva”*.

<sup>510</sup> No obstante, en el empleo del régimen de estimación indirecta, y como reflejo de su carácter subsidiario al de estimación directa u objetiva de los rendimientos, no será necesario para su aplicación que concurra alguno de los supuestos mencionados en el apartado primero del artículo 53 LGT, *“sino que además es necesario que la concurrencia de alguno de ellos impida a la Administración tributaria conocer los datos necesarios para la estimación completa de la base imponible”*. Así lo han destacado, entre otras las SSTSJ de Asturias, núm. 2714/2000, de 7 de julio; núm. 4125/2000, de 2 de noviembre; núm. 1126/2001, de 7 de marzo; núm. 1939/2001, de 28 de abril; o las SSTSJ de Galicia núm. 6151/2007, de 17 de octubre, o núm. 5497/2007, de 30 de noviembre.

<sup>511</sup> El artículo 203.1 LGT entiende que se produce resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria *“cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones”*, constituyendo conductas tales, entre otras, las siguientes:

*“a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con transcendencia tributaria.*

*b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.*

contables o registrales<sup>512</sup>, o por la desaparición o destrucción, aún por fuerza mayor<sup>513</sup>, de documentos, libros y registros contables.

Así pues, en todos aquellos supuestos en los que la Administración, tras hacer uso de los medios ordinarios, no puede llegar a conocer los datos necesarios del obligado tributario, no sólo porque éste no presta la debida colaboración, sino porque la Administración tampoco cuenta con otros datos que reemplacen dicha colaboración, en este tipo de supuestos los órganos de inspección pueden proceder a la estimación indirecta de sus bases acudiendo, a estos efectos, a otros medios susceptibles de ser tomados en consideración, como son la aplicación de datos y antecedentes relevantes de los que disponga la Administración tributaria, o la utilización de elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes, rentas,

---

*c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.*

*d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionadas con las obligaciones tributarias.*

*e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria”.*

<sup>512</sup> En el artículo 193, apartado cuarto del RGGIT se recogen diversos supuestos en los que debe entenderse que se produce un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales, entendiéndose por tales:

*“a) cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección.*

*b) cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.*

*c) cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.*

*d) cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.*

*e) cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, de acuerdo con lo previsto en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la contabilidad o los libros registro son incorrectos”.*

<sup>513</sup> Se ha señalado al respecto que “con esta previsión se cierra la puerta a posibles debates sobre la culpabilidad del obligado tributario en la desaparición de documentación como también se desincentiva cualquier posible actuación destructora del obligado tributario y que se pretendiera hacer pasar como fuerza mayor”. AA. VV.: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (coord.. HUESCA BOADILLA). *op. cit.* Pág. 360.

ingresos, ventas, costes y rendimientos en el respectivo sector económico, así como la valoración de magnitudes, índices, módulos o datos<sup>514</sup>.

Como puede observarse, el precepto encargado de regular la aplicación práctica del método de estimación indirecta, otorga a la Administración un cierto margen de discrecionalidad, tanto en la decisión sobre la procedencia de su aplicación, como en la selección de los criterios utilizables en el cálculo de la base imponible de los obligados tributarios a los que se aplica dicho régimen.

El hecho de que para su aplicación se requiera una situación de incertidumbre o incerteza generada por la imposibilidad de determinar la base imponible con los datos, tanto aportados por el obligado tributario como con los que obran en poder de la Administración tributaria, hacen posible que consideramos que constituye el método idóneo para hacer extensible su uso a aquellos supuestos que demanda la figura de las actas con acuerdo<sup>515</sup>.

De esta manera, la actuación conjunta entre la Inspección de los Tributos y el obligado tributario por medio de esta figura, de un lado, no sólo versaría sobre aquellos medios orientativos que la ley emplea para intentar alcanzar una magnitud lo más exacta posible a la realidad de los elementos que contribuyen a la determinación de la deuda tributaria, sino que además, eliminaría la discrecionalidad administrativa a la que

---

<sup>514</sup> Medios que recoge el artículo 53 LGT en su apartado segundo y que serán de aplicación, bien de manera individual, bien conjuntamente, para determinar las bases o rendimientos.

<sup>515</sup> Entiende RAMALLO MASSANET que *“lo decisivo a efectos de llegar a un acuerdo sobre los <<medios>> para <<estimar>> el valor de los hechos y las magnitudes que los expresan es la certeza sobre que estamos ante el supuesto de hecho que da lugar a la aplicación de la estimación indirecta”*. RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 96 y *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 242. En la misma línea, *Vid.* SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Pág. 93; CAYÓN GALIARDO, A. M.: “El presupuesto habilitante...”. *op. cit.* Pág. 16; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Las actas de...” *Estudios sobre la... op. cit.* Pág. 627; y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 115.

anteriormente aludíamos, evitando de esta manera que ocasionen controversias entre la Administración y el obligado tributario.

Sin embargo, nos planteamos si sería posible recoger la estimación indirecta en un acta con acuerdo en todas y cada una de las causas descritas en el artículo 53.1 LGT, ya que como advierte RUIZ GARCÍA, “carece, en efecto de sentido que el ordenamiento ofrezca las ventajas del acta con acuerdo al sujeto pasivo que, con alguno de los comportamientos descritos, ha impedido que la Administración pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible”<sup>516</sup>.

Si del precepto que regula la figura de las actas con acuerdo entendemos que existe una colaboración entre el obligado tributario con el inspector actuario, con la finalidad de alcanzar una correcta cuantificación de la base incierta, en principio, parece obvio la no utilización de esta figura, en todos aquellos supuestos basados en una ausencia de voluntad por parte del obligado tributario, concretados en una actitud, conducta o comportamiento destinado a imposibilitar la determinación del importe de la deuda tributaria; salvo que la causa que origina la incertidumbre sea debida a la desaparición o destrucción de la información por causa de fuerza mayor, en la que al no haber un incumplimiento de las obligaciones formales del obligado tributario sino más bien una circunstancia ajena a su voluntad, en estos supuestos sí que estaría justificado que el empleo del régimen de estimación indirecta quede reflejada en un acta con acuerdo<sup>517</sup>.

---

<sup>516</sup> RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *op. cit.* Pág. 22. En igual sentido se pronuncian, RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 96 y *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 243; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... ult. op et loc. cit.*; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 403, entre otros.

<sup>517</sup> RUIZ GARCÍA complementa la justificación de su empleo en el hecho de que “en ausencia de libros y registros contables, la colaboración del sujeto pasivo será el primer medio, y en ocasiones el fundamental, al que recurre la Administración para la estimación de la base”. RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *op. cit.* Pág. 23.

Ahora bien, una vez que el órgano inspector actuario procede a aplicar<sup>518</sup> el régimen de estimación indirecta, por indicación del apartado primero del apartado primero del artículo 158 LGT, éste debe acompañar al acta con acuerdo que se extienda al efecto, un informe explicativo *ad hoc* en el que, se hace constar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario, así como el razonamiento de las causas, la situación de la contabilidad y registros obligatorios, medios elegidos, así como las estimaciones y cálculos efectuados<sup>519</sup>.

No obstante, y como fiel reflejo de la subsidiariedad que acompaña a este régimen de determinación de la base imponible, nos encontramos dentro de este artículo destinado a regular el procedimiento a seguir cuando resulte de aplicación el régimen de estimación indirecta, la posibilidad de que el obligado tributario aporte aquellos datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación de dicho método, por lo que en el hipotético caso de que ello suceda, y siguiendo las indicaciones establecidas en la letra b) del apartado tercero de este artículo 158 LGT, “*se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias*”; supuesto que el en caso de ocurrir, producirá la sustitución de aquella estimación indirecta que había quedado plasmada en una acta con acuerdo, por una determinación directa de la base imponible mediante los datos ciertos aportados por el obligado tributario, y a los que posteriormente

---

<sup>518</sup> En virtud del artículo 53.3 LGT, “*cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta Ley*”.

<sup>519</sup> Concretamente, el apartado primero del artículo 158 LGT establece que “*cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:*

- a) *Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.*
- b) *La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.*
- c) *La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.*
- d) *Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos*”.

deberá otorgar o no su conformidad en el acta correspondiente que se dicte al efecto de esta nueva situación<sup>520</sup>.

Tras las aseveraciones realizadas, debe advertirse que además existen supuestos en los que el legislador, ante la imposibilidad de precisar cuantitativamente en la norma todos y cada uno de aquellos datos y elementos que deben integrar la base imponible como manifestación de la realización del hecho imponible, va a incorporar como magnitud destinada a informar sobre la capacidad económica del obligado tributario, no una cantidad numérica perfectamente determinada, sino un valor que aparecerá definido por el ordenamiento tributario con expresiones excesivamente vagas tales como bienes, rentas, productos, derechos, patrimonios, etcétera.

En supuestos como estos, se puede entender que nos movemos en el campo de la valoración, entendida como aquel “conjunto de actuaciones tendentes a expresar cuantitativa o monetariamente un bien no expresado en dinero”<sup>521</sup>, y a cuyo análisis dedicamos las líneas que a continuación siguen.

Esta idea de valoración parte de la inexistencia de una ley específica que establezca una serie de valoraciones sistemáticas, lo que lleva a que

<sup>520</sup> Como advierte RUIZ GARCÍA, “si al sujeto pasivo le ha sido imposible aportar antes del acta los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta, en este supuesto sería factible que la estimación indirecta se plasmara en un acta con acuerdo; pero si el sujeto pasivo puede aportar con posterioridad tales datos, documentos o pruebas [...] se retrotraigan las actuaciones al momento en que se apreciaron las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta, lo que producirá la anulación de la estimación indirecta reflejada en el acta y su sustitución por la determinación directa de la base”. RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *ult.op.et loc. cit*

<sup>521</sup> PERIS GARCÍA, P.: “La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español”. *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*. Núm. 22. 1994. Pág. 23. Por su parte, ESPEJO POYATO entiende que si la valoración es aquel índice adecuado para tratar de medir o cuantificar de alguna manera la capacidad económica del obligado tributario, el problema surge “cuando se trata de determinar este valor, de cuantificarlo en una determinada unidad monetaria, es decir, de valorar estos bienes”. ESPEJO POYATO, I.: “Valoración unitaria o estanqueidad de valoraciones ¿es ésta la cuestión?”. *Carta Tributaria*. Núm. 109.1990. Pág. 2.

éstas se encuentren recogidas en la normativa específica de cada tributo<sup>522</sup>, dando lugar a la existencia de diferentes valores fiscales para un determinado bien, producto o renta; circunstancia que a su vez explica que nos encontremos ante una de las esferas que suscitan más controversias en su aplicación práctica<sup>523</sup>.

En este sentido, es necesario destacar la importancia de la LGT en este aspecto, no sólo por incorporar en su articulado diversos preceptos<sup>524</sup> que constituyen el marco configurador básico del tema de las valoraciones, sino por reconocer a la Inspección de los Tributos, dentro de sus funciones de comprobación e investigación, “*la comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias*”<sup>525</sup>.

Nos encontramos, por tanto, ante una actividad de valoración desarrollada por la Inspección de los Tributos, y cuya finalidad no es otra que la de comprobar la exactitud de la cuantificación, no sólo de los diferentes elementos del hecho imponible representados en hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario en su autoliquidación tributaria, con independencia de la previa calificación que éste hubiera

---

<sup>522</sup> Así se recoge en la propia LGT, al expresar su artículo 57, párrafo tercero que, “*las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación*” de valores.

<sup>523</sup> Así lo ha manifestado CHECA GONZÁLEZ, C.: “La comprobación de valores (problemas que suscita y medios de garantías a favor de los contribuyentes)”. *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi*. Núm. 5. 1997. Págs. 11 y 12.

<sup>524</sup> Por ejemplo, la comprobación de valores y su procedimiento, regulados en los artículos 57 y 134 LGT respectivamente, así como en los artículos que abarcan del 157 a 160 RGGIT; la tasación pericial contradictoria y su procedimiento, recogidos, respectivamente en los artículos 57.2 y 135 LGT, así como en los artículos 161 y 162 RGGIT; los acuerdos previos de valoración, contenidos en el artículo 91 LGT, o la figura objeto de estudio, las actas con acuerdo.

<sup>525</sup> Tal y como reconoce la letra d) del artículo 141 LGT, y al que hay que vincular lo contenido en el artículo 115.1 LGT cuando expresa que “*la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto*”.

dado a los mismos, sino que la valoración también se hará extensible cuando el presupuesto de hecho del tributo en cuestión ha permanecido oculto y la Administración debe ejercitar las oportunas actuaciones de investigación<sup>526</sup>.

A este tipo de actividad administrativa de valoración es a la que se le denomina comprobación de valores, y abarca una serie de actuaciones destinadas a concretar de manera fáctica el concepto de valor incluido por el legislador como elemento determinante de la base imponible en la configuración normativa del tributo, y que suele aparecer definido abstractamente por la norma con expresiones tales como bienes, rentas, productos, patrimonios, derechos, etcétera; de esta manera, la fijación del valor en términos monetarios será imprescindible para cuantificar con exactitud la capacidad económica del obligado tributario.

Esta comprobación de valores encuentra su reflejo normativo en el artículo 57.1 LGT cuando señala que “*el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá comprobarse por la Administración Tributaria con arreglo a los siguientes medios:*”

- a) *Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale.*
- b) *Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal [...].*
- c) *Precios medios en el mercado.*
- d) *Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*
- e) *Dictamen de peritos de la Administración.*

---

<sup>526</sup> Y es que como pone de relieve ESEVERRI MARTÍNEZ, “*en el desarrollo de estas actuaciones tendentes a corregir la situación tributaria del contribuyente, la inspección puede acudir a valorar los elementos relativos a un hecho imponible, bien porque no se muestra de acuerdo con los valores declarados por el obligado tributario, bien porque los desconozca y deba proceder a tasarlos*”. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Medios de valoración y procedimiento”, en la obra colectiva *La valoración fiscal y la seguridad del contribuyente*. XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero. IEF. Madrid. 1990. Págs. 213 y 214. Igual criterio mantiene FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Las actuaciones de...”. *op. cit.* Pág. 22.

- f) *Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.*
- g) *Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas [...].*
- h) *Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien [...].*
- i) *Cualquier otro medio que específicamente se determine en la ley de cada tributo”.*

Como puede observarse, el contenido del precepto citado no hace referencia a ningún elemento de cuantificación propiamente dicho, sino que se limita a establecer la facultad de la Administración para proceder a la comprobación de valores para verificar si en efecto se ha realizado el hecho imponible<sup>527</sup>; y a posteriori, realizar una evaluación técnica sobre el valor atribuible a tales elementos objetivos, mediante los medios de comprobación<sup>528</sup> que dispone para ello, es decir, por medio de los reflejados con carácter abierto en la enumeración ejemplificativa que contiene dicho precepto normativo.

Dada la situación de incertidumbre o incerteza que genera para el obligado tributario la aplicación práctica de las normas de valoración mencionadas<sup>529</sup>, unido al amplio margen de calificación jurídica que de los hechos imputados puede realizar el órgano administrativo inspector, hace que consideremos que la valoración se constituye en el supuesto adecuado para que gocen de virtualidad práctica las actas con acuerdo<sup>530</sup>, ya que

---

<sup>527</sup> El procedimiento para llevar a cabo la comprobación de valores se encuentra regulado en el artículo 134 LGT, procedimiento que se iniciará por la Inspección Tributaria, aún tratándose de un procedimiento de gestión, mediante comunicación o notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, salvo que el obligado tributario hubiera realizado su autoliquidación utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante, circunstancia que impide a la Inspección proceder a la comprobación de valores. De manera semejante, *Cfr.* artículo 157. RGGIT.

<sup>528</sup> Medios de comprobación que a su vez son desarrollados por el artículo 158 RGGIT.

<sup>529</sup> Recordemos que el obligado tributario, en cumplimiento del deber de autoliquidar el tributo, va a ser el primer sujeto encargado de valorar dichos hechos imponibles.

<sup>530</sup> Así lo ha destacado igualmente RAMALLO MASSANET, cuando asevera que “*en los supuestos que se refieren a la cuantificación de la base imponible del tributo es donde nos encontramos el campo más idóneo para las técnicas convencionales dado los términos con que se expresa el Ordenamiento en temas de valoración de bienes*” ”.

como expresaba ESEVERRI MARTÍNEZ, al existir una norma jurídica en la que “*no deriva de manera directa un valor que cuantifique esa renta, aquel patrimonio, o este producto concreto, sino que nos remite a medios o instrumentos que permiten tasarlos, entonces nos hallaremos ante verdaderos criterios de valoración, con la consecuencia inmediata de que en tales supuestos el particular puede proponer otros valores diferentes a los señalados por la Administración y que tenga algún fundamento consistente, pues la labor de los órganos administrativos se ha basado en una apreciación de criterio o de juicio en relación con la magnitud tributaria*”<sup>531</sup>.

De esta manera, la importancia de la utilización de las actas con acuerdo en aquellos supuestos es los que se hace necesario llevar a cabo una comprobación de valores, reside en el hecho de que, mediante el proceso dialéctico mantenido entre las partes que forman la relación jurídico-tributaria, se va resolver el conflicto originado por la incertidumbre que ha provocado la utilización de conceptos vagos, por lo que a través de este medio consensuado es posible aproximarse, de una manera más acertada, a lo que es la determinación del valor al que hace referencia el artículo 57 LGT, esto es, al cálculo del bien.

Sin embargo, ante la concurrencia de distintas Administraciones tributarias con competencias de valoración fiscal<sup>532</sup>, unido a los problemas

---

RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de...” en *Crónica Tributaria. op. cit.* Pág. 96 y *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 242. En apoyo a esta opinión, RUIZ GARCÍA mantiene que “*se afirma con frecuencia que la valoración de los bienes es el ámbito natural de aplicación sobre el que pueden versar los acuerdos entre la Administración y el sujeto pasivo*”. RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *op. cit.* Pág. 23.

<sup>531</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Medios de valoración...”, en la obra colectiva *La valoración fiscal... op. cit.* Pág. 216. Sigue el mismo criterio, DELGADO PACHECHO, A.: “Las actuaciones de valoración de la Inspección de los tributos”, en la obra colectiva *La valoración fiscal... op. cit.* Pág. 166.

<sup>532</sup> Así lo ha destacado GARCÍA MARTÍNEZ, quien señala que “*uno de los aspectos más relevantes del ejercicio de la comprobación de valores lo constituye la concurrencia de distintas Administraciones tributarias con competencias de valoración en la aplicación de las diferentes figuras del sistema tributario*”. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “<<Unicidad versus estanqueidad>> cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores”. *Impuestos.* Núm. 17. 2000. Pág. 14.

de coordinación que existen entre los distintos niveles verticales (Administración tributaria estatal, autonómica y local) y horizontales (Administración tributaria de las distintas Comunidades Autónomas) a los que *ad supra* hacíamos referencia al tratar el tema referente al órgano administrativo competente para suscribir un acta con acuerdo, hacen surgir el interrogante de si el valor obtenido mediante la utilización de este tipo concreto de actas de la Inspección, debe mantenerse como único, a todos los efectos tributarios, por lo que cualquier Administración, ya sea en sentido horizontal o vertical, no va a poder valorar dos veces un mismo bien aunque afecte a tributos distintos; o si por el contrario, al poseer cada tributo una finalidad propia centrada en sus propios hechos imposables, cada Administración puede apartarse de la valoración fijada previamente y valorar los mismos elementos del hecho imponible de una manera diferente en cada tributo.

Sin lugar a duda, nos encontramos ante el tradicional enfrentamiento entre el principio de unicidad y el principio de estanqueidad de las valoraciones, en el que sin adentrarnos en el análisis de las controversias existentes en torno a esta cuestión<sup>533</sup>, sí podemos apuntar aquí los principales postulados y diferencias que existen entre ambas en nuestro ámbito jurídico. Así, respecto al primer principio mencionado, éste va a apoyar sus principales argumentos a favor de las valoraciones únicas<sup>534</sup>, tanto en el principio de personalidad jurídica de la

---

<sup>533</sup> Una síntesis de las posiciones doctrinales más relevantes y de la evolución seguida por la jurisprudencia del TS puede consultarse en CHECA GONZÁLEZ, C.: “La comprobación de...”. *op. cit.* Págs. 23 y ss.

<sup>534</sup> *Cfr.* las SSTS de 26 de octubre de 1984; de 23 de abril de 1985; de 3 de marzo de 1986; de 25 de junio de 1987; de 11 de junio de 1988; de 20 de diciembre de 1990; de 6 de marzo de 1991, entre otras. En esta línea jurisprudencial, resulta especialmente relevante citar a estos efectos la STSJ de Asturias de 26 de marzo de 1999, en la que se señala que “*constituye un axioma que si el concepto técnico fiscal de valor es igual o muy próximo, y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido mantener el valor distinto en otro tributo en virtud del principio de igualdad, que exige que un mismo criterio de valor para cada impuesto, y unos mismos procedimientos técnicos de aplicación de este criterio en todo el territorio español, ello supondría, o un funcionamiento unitario de las fijaciones administrativas de valor, o, al menos, un*”

Administración y la doctrina de los actos propios, según la cual la Administración no puede ir contra sus propios actos, sino a través del procedimiento de declaración de lesividad de los mismos, como en determinados principios jurídicos con conexión con este argumento, tales como el principio de coordinación en el actuar de la Administración Pública consagrado en el artículo 103 CE, la apelación al principio de seguridad jurídica o incluso al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 del texto constitucional.

Por su parte, el segundo de los principios mencionados *ad supra*, es decir el de estanqueidad de las valoraciones, en base a una interpretación del artículo 9 LGT/63<sup>535</sup>, no sólo niega la existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados al entender que en cada figura podía valorarse un mismo bien de forma distinta y no trasladable a otros tributos de los cuales también fuera objeto el mismo bien, sino que además, mantiene que la existencia de una pluralidad de sujetos dificulta la posibilidad de aplicar la tesis de la personalidad jurídica única de la Administración<sup>536</sup> y al correlativo principio de que la Administración no puede ir contra sus propios actos.

---

*elevado grado de coordinación administrativa en materia, que garantice un trato fiscal igualitario de todos los españoles”.*

<sup>535</sup> El derogado artículo 9.1 b) LGT/63 establecía que “*los tributos cualesquiera que sean su naturaleza y carácter se regirán [...] por las leyes propias de cada tributo*”; precepto que actualmente se encuentra reflejado en el apartado primero, letra d) del artículo 7 LGT, convirtiéndose de esta manera en uno de los pilares de la doctrina de la estanqueidad valorativa.

<sup>536</sup> En este sentido, ciertamente la tesis de la personalidad jurídica es, en la actualidad, sumamente difícil que pueda utilizarse a tenor del artículo 3.4 LRJAP-PAC que preceptúa que cada una de las Administraciones Públicas actúan para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única, de lo que se desprende, siguiendo a CHECA GONZÁLEZ, que en “*las actuaciones valorativas realizadas por una determinada Administración no cabe la existencia de vinculaciones, fuera de las que puedan derivar del no bien precisado principio de cooperación por el que deben regir en sus relaciones*”. CHECA GONZÁLEZ, C.: “La comprobación de...”. *op. cit.* Pág. 31. Puede verse en este sentido, DELGADO PACHECHO, A.: “Las actuaciones de...”, en la obra colectiva *La valoración fiscal... op. cit.* Pág. 166.

Del mismo modo, la jurisprudencia del TS ha aplicado esta tesis en los casos en los que han tenido que decidir sobre la concurrencia de distintas valoraciones de unos mismos bienes efectuadas por diferentes Administraciones. *Vid.* SSTS de 20 de noviembre de

A la vista de todo lo expuesto, aunque haya sido brevemente, resulta difícil pronunciarse sobre la prevalencia de uno u otro principio, por tanto, probablemente la mejor solución a la cuestión debatida sea la indicada por ESPEJO POYATO, quien considera que “*si un problema no encuentra solución después de tanto esfuerzo como el que se ha dedicado a éste, quizás convenga al menos cambiar la manera de plantearlo. Una cuestión tan general como la de <<valoración unitaria versus estanqueidad de valoraciones>> quizás carezca de solución y, por tanto, de sentido*”<sup>537</sup>; pero como también asevera la citada autora, el problema existe, por lo que ante la imposibilidad de lograr un criterio único de valor, quizás sería aconsejable que puedan coexistir unos criterios que permitan una valoración unitaria en todos aquellos tributos cuya base imponible se refiera a un mismo valor, pero no cuando el concepto y el método de valoración utilizado es diferentes, o lo que es lo mismo, reconducir la valoración a cada caso concreto<sup>538</sup>.

Así pues, llegados a este punto, consideramos que la efectividad real del acto de comprobación de valores por medio de la utilización de un acta con acuerdo, va a estar condicionada a que respecto a un mismo bien, derecho o servicio se aplique una idéntica valoración en todos aquellos tributos que a su vez empleen símiles reglas o criterios valorativos<sup>539</sup>,

---

1971; de 23 de noviembre de 1978; de 21 de mayo de 1979; de 17 de enero de 1995; de 16 de abril de 1997; así como la STSJ de Galicia de 18 de enero de 1993.

<sup>537</sup> ESPEJO POYATO, I.: “Valoración unitaria o...”. *op. cit.* Pág. 5.

<sup>538</sup> Así lo ha venido entendiendo la doctrina, para quien “*la tesis de la unidad de valor fiscal puede y debe actuar siempre que las leyes de los diferentes tributos lo permitan*”. AGULLÓ AGÜERO, A.: “La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria”, en la obra colectiva *Comentarios a la...* *op. cit.* Págs. 863 y 864. Del mismo modo, DELGADO PACHECHO, A.: “Las actuaciones de...”, en la obra colectiva *La valoración fiscal...* *op. cit.* Pág. 181; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Valor y valoración en el ordenamiento tributario español”. *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*. Núm. 23. 1994. Págs. 116 y 117; CHECA GONZÁLEZ, C.: “La comprobación de...”. *op. cit.* Pág. 30; PERIS GARCÍA, P.: “La valoración de...”. *op. cit.* Pág. 29; entre otros.

<sup>539</sup> Como advierte BILBAO ESTRADA, “*siempre y cuando coincidan los conceptos y fundamentos de la apreciación, aplicación, estimación, medición o valoración convenidas utilizados para determinar la obligación tributaria, éstas deberán*

amparándonos para ello en el hecho de que el obligado tributario va a confiar, en todo momento, en la certeza con la que previamente se ha valorado el elemento constitutivo del hecho imponible mediante la formalización de un acta con acuerdo, por lo que no debería de suscitarse nuevamente una actuación de valoración posterior en relación con otro tributo que contenga idéntico parámetro valorativo.

En consecuencia, la extensión de los efectos de las actas con acuerdo a otros tributos contribuye, no sólo a reforzar el principio de seguridad jurídica en su vertiente subjetiva, sino también el principio de eficacia administrativa al concretarse de forma consensual el valor con la mayor veracidad posible, con independencia de la esfera territorial que tenga atribuida la titularidad para exigir la deuda tributaria.

### **III.- Procedimiento para la formalización del acta con acuerdo**

Delimitado el ámbito de aplicación subjetivo y objetivo de las actas con acuerdo, se hace imprescindible abordar en el presente apartado, las diferentes fases procedimentales necesarias para concluir el procedimiento de comprobación e investigación con un documento de este tipo en el que ha intervenido eventualmente el obligado tributario, así como el contenido que debe integrar el acuerdo procedimental preparatorio de la consiguiente liquidación administrativa para que, el diálogo mantenido entre la Administración y el contribuyente tendente a eliminar la incertidumbre, pueda ser susceptible de generar efectos vinculantes entre ambas partes.

---

*extenderse a otros tributos, desechándose las mismas en caso contrario*". BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* op. cit. Pág. 434. Cfr. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo...* op. cit. Pág. 109.

Sin embargo, cabe resaltar que, aún tratándose de una categoría especial de actas, nos encontramos que tanto la LGT como el RGGIT<sup>540</sup> han realizado una regulación exigua de esta figura, centrada únicamente en aclarar determinados problemas esenciales referentes a su régimen jurídico, cuya solución difícilmente hubieran podido extraerse del propio ordenamiento tributario.

Por tanto, ante la ausencia de una regulación procedimental específica, la tramitación a seguir en relación a la formalización de las actas con acuerdo, será la misma que para el resto de actuaciones de comprobación o inspección<sup>541</sup> que concluyan con un acta inspectora y posterior liquidación administrativa.

## **1.- Necesidad de actividad instructora previa a la firma del acta con acuerdo**

De la regulación de las actas con acuerdo contenida en el artículo 186.1 RGGIT, parece desprenderse una primera fase procedimental necesaria, concretada en una actividad administrativa instructora previa a la firma del acta, al expresar que si tras las actuaciones de comprobación e investigación el órgano inspector actuario entiende, en base a esos datos y antecedentes obtenidos, que concurre alguno de los presupuestos habilitantes del artículo 155 LGT, puede ponerlo en conocimiento del

---

<sup>540</sup> Tanto es así, que lo más novedoso que regula el RGGIT en relación con esta figura son los trámites que han de seguirse cuando hay una combinación de actas con acuerdo junto con actas de conformidad o disconformidad. No obstante, y en virtud de la “*Habilitación normativa*” que contiene la Disposición Final Única del RGGIT, es posible que el Ministro de Economía y Hacienda dicte una regulación más detallada de las especialidades procedimentales que necesariamente deben conllevar las actas con acuerdo. Participan de esta idea, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Las actas de...” *Estudios sobre la... op. cit.* Pág. 627; y BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 402.

<sup>541</sup> Sin perjuicio de que su régimen afecte “*de forma decisiva al procedimiento de recaudación, a la revisión de las liquidaciones y sanciones derivadas de estas actas así como a la regulación de las sanciones tributarias*”. DELGADO PACHECHO, A.: “Las actas con...”, en la obra colectiva *La aplicación de... op. cit.* Pág. 428.

obligado tributario con la finalidad de alcanzar un acuerdo sobre los mismos<sup>542</sup>.

En consecuencia, entendemos que en el desarrollo de las actuaciones de comprobación o investigación tendentes a contrastar la base imponible declarada por el obligado tributario, el equipo o unidad inspectora podrá notificar y citar al obligado tributario con el objetivo de obtener aquellos datos y pruebas necesarias que le permitan dictar el correspondiente acta que recoja el resultado de esas actuaciones, y proponiendo la oportuna regularización.

Sin embargo, en el desarrollo de esa comprobación tributaria, puede ocurrir que el órgano inspector actuario aprecie indicios de una situación de incertidumbre sobre determinados aspectos controvertidos que afectan a la determinación del hecho imponible, y cuya definición, concreción o valoración aconseja la apertura de una fase de diálogo con el obligado tributario que permita configurar la verdadera capacidad económica de este último, mediante un acuerdo procedimental cuyo contenido será incorporado al acta que al respecto se incoe.

## **2.- Iniciativa para llegar a un acta con acuerdo**

Apreciada por el órgano inspector actuario la situación de incertidumbre y valorada la necesidad de fijar de común acuerdo con el obligado tributario la aplicación de un concepto jurídico indeterminado, la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o la medición, estimación o valoración adecuada de los bienes, derechos y servicios realizados, se

---

<sup>542</sup> Expresamente, el artículo 186.1 RGGIT señala que “cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario. Tras esta comunicación, el obligado tributario podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo”.

procede a tramitar el procedimiento inspector encaminado a formalizar un acta con acuerdo mediante una comunicación<sup>543</sup> al obligado tributario para que formule una propuesta que permita alcanzar un acuerdo, lo que vendría a constituir “*los primeros contactos que permitirían a las partes conocer sus respectivas posiciones de cara a un eventual acuerdo y la fase en que se practicarían las actuaciones que el Inspector actuaria estimase oportunas y aquellas que propusiera el contribuyente, en aras de preparar la postrera decisión administrativa*”<sup>544</sup>.

Aún a pesar de que dentro de la tramitación de las actas con acuerdo la fase del acercamiento de posiciones entre las partes es considerada como una de las más importantes de este procedimiento, un silencio u omisión legislativa es lo que realmente encontramos dentro de la LGT o de su desarrollo reglamentario, que nos detalle de forma específica y ordenada cuáles son los criterios que deben seguirse en el mismo, por lo que las limitadas menciones que se recogen sobre este aspecto pueden interpretarse de la manera que sigue.

El obligado tributario, por medio de esa comunicación, va a tener la posibilidad de presentar propuestas a modo de alegaciones o contrapuestas al criterio administrativo que ha ido formando el equipo o unidad inspectora, con el objetivo de llegar a un acuerdo; lo cual no significa que siempre que deban concretarse conceptos jurídicos indeterminados, apreciar los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma

---

<sup>543</sup> Las comunicaciones están definidas en el artículo 99.7 LGT como aquellos “*documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario e inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extienda*”.

Por su parte, el artículo 97 RGGIT establece los datos mínimos que las comunicaciones deben mencionar expresamente, señalándose al respecto los siguientes: Lugar y fecha de su expedición, Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad a la que se dirige, lugar al que se dirige, hechos o circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento que se realiza mediante la comunicación, y el órgano que la expide y nombre y apellidos de la persona que la emite.

<sup>544</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* op. cit. Pág. 404.

al caso concreto, o deban realizarse estimaciones, valoraciones o mediciones de aquellos elementos del hecho imponible que no puedan cuantificarse de forma cierta, nos encontremos ante un derecho al acuerdo atribuido al obligado tributario<sup>545</sup> en la tramitación del procedimiento inspector, sino que más bien, y atendiendo a la regulación reglamentaria de las actas con acuerdo, es la Inspección de los Tributos<sup>546</sup> la que inicia, en todo caso, la apertura del diálogo con el obligado tributario al apreciar la existencia de alguno de los supuestos que permiten llegar a ese acuerdo.

Lo cual tampoco es óbice para impedir que el obligado tributario haga uso del derecho a “*formular alegaciones y a aportar documentos*”<sup>547</sup>, en los que manifieste su voluntad de llegar a un acuerdo con la Inspección Tributaria, y sobre los que ésta deberá de valorar si los acepta o no, pero que en ningún caso le obliga necesariamente a iniciar la tramitación de un acta con acuerdo, aún concurriendo los presupuestos que habilitan para ello<sup>548</sup>, lo que constituirá una facultad o potestad a favor de la Administración.

Si seguimos abundando en esta idea, surge la cuestión relativa al aspecto temporal, es decir, cuándo debe dirigir el obligado tributario su

---

<sup>545</sup> GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA abogan por un derecho acuerdo cuando expresan que “*somos conscientes de que con esta propuesta estamos incentivando un cierto <<derecho al acuerdo>> –o, con mayor precisión, un derecho a que se intente el acuerdo –. En definitiva, somos partidarios de que la Administración estuviera obligada a intentar el acuerdo siempre que hubiera dudas razonables y que, de no haberlas o no aceptar la propuesta del contribuyente –o presentar una alternativa que resulte inaceptable – debiera motivar expresamente el rechazo*”. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Reflexiones sobre el procedimiento en las actas con acuerdo”, en la obra colectiva *La aplicación de... op. cit.* Págs. 519 y 520. FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Solución convencional de...”. *op. cit.* Pág. 17.

<sup>546</sup> ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Las actas de...” *Estudios sobre la... op. cit.* Págs. 627 y 628; GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2000. Pág. 412; RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *op. cit.* Págs. 71 y 72.

<sup>547</sup> Reconocido en la letra l) del apartado 1 del artículo 34 LGT.

<sup>548</sup> Coinciden con esta negativa aún concurriendo los presupuestos legalmente establecidos, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Actuaciones y procedimiento...”. *op. cit.* Pág. 262; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 404.

propuesta, ya que con carácter general, una vez finalizada la instrucción se le concede una fase de audiencia con carácter previo a la firma del acta, para que, en el plazo de diez a quince días, pueda “*obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas*”<sup>549</sup>.

Sin embargo, y dada la especial naturaleza de las actas con acuerdo como instrumentos encaminados a reducir la litigiosidad en el ámbito tributario en base a un acuerdo, tanto la Ley<sup>550</sup> como el Reglamento han prescindido de establecer dicho trámite en este caso, motivo por el cual podemos considerar que el diálogo mantenido por las partes constituye, en sí mismo considerado, una fase de audiencia especial, pues serán las propuestas que ambas partes presenten, las que permitirán dotar de certeza los aspectos controvertidos del hecho imponible objeto de comprobación; lo que unido a la falta de fijación normativa de un límite temporal para que el obligado tributario presente su propuesta, nos lleva a aseverar que ésta deberá ser presentada una vez que el obligado tributario ha valorado la primera propuesta de acuerdo en base a las dificultades que el supuesto pueda plantear, pues ello le permitirá “*asegurar tanto el derecho de defensa como el acierto de la decisión*”<sup>551</sup>.

---

<sup>549</sup> Así lo expresa el artículo 96.1 RGGIT, precepto que además indica que “*durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación*”.

<sup>550</sup> Así lo ha recogido el artículo 99.8 LGT al expresar que “*en los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo [...]*”

<sup>551</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 130; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 410.

### 3.- Conclusión del procedimiento: la formalización del acta con acuerdo

Una vez que el órgano funcionario actuante y el obligado tributario han fijado los términos del posible acuerdo, aquél dará por concluidas las actuaciones de comprobación e investigación por entender que los datos y antecedentes obtenidos en las mismas son más que suficientes para fundamentar la propuesta de regularización; por lo que ambas partes procederán a la formalización del acta con acuerdo, o lo que es lo mismo, a la firma del documento público que recoge el resultado de estas actuaciones y el consenso obtenido con el obligado tributario.

Sin embargo, tampoco se ha fijado ningún límite temporal que nos indique cuál es el período que tiene que transcurrir desde el inicio de las actuaciones inspectoras para que las partes puedan llegar a formalizar un acta con acuerdo; motivo por el cual, nos vemos obligados a hacer extensivo a este supuesto, no sólo el plazo máximo de duración de las actuaciones del procedimiento de inspección, fijado en doce meses desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio de mismo, sino además su ampliación<sup>552</sup> por otros doce meses, o la interrupción injustificada, tal y como determina el artículo 150 LGT.

Pero para que proceda la formalización de un acta con acuerdo no sólo basta con que concurran los presupuestos del artículo 155.1 LGT, o que las partes decidan formalizarla, sino que además es necesario, por exigencia del apartado tercero del artículo 155 LGT, que concurran una

---

<sup>552</sup> En este sentido, GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA se cuestionan si puede concluir con un acta con acuerdo un procedimiento en el que se ha producido la ampliación del procedimiento inspector, llegando a la conclusión de que *“en nuestra opinión, en principio, nada obstaría a ello. Si el plazo del procedimiento se ha ampliado es porque existen dudas y, como sabemos, éstas constituyen el propio presupuesto del acuerdo”*. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Reflexiones sobre el...”, en la obra colectiva *La aplicación de... op. cit.* Pág. 531.

serie de requisitos<sup>553</sup>, concretados en la autorización del órgano competente para liquidar y en la constitución de un depósito o garantía que garantice el cobro de la deuda tributaria, y que sobre la base de las menciones recogidas en el ordenamiento tributario, procedemos a examinar.

### **3.1.- Requisitos para la suscripción del acta con acuerdo**

#### **3.1.1.- Requisitos procedimentales**

##### **a).- Autorización del órgano competente para liquidar mediante solicitud**

Siguiendo las indicaciones contenidas en los artículos 155.3 LGT y 186.2 RGGIT, una vez que el órgano inspector ha llevado a cabo las oportunas actuaciones que permitan fijar los posibles términos del acuerdo, y con carácter previo a la suscripción del acta con acuerdo, éste debe solicitar la correspondiente autorización del órgano competente para liquidar, quien podrá otorgarla de manera previa o simultánea a la suscripción de aquella.

En base a las menciones realizadas en la LGT y en el RGGIT, debemos determinar, en primer lugar, qué órgano administrativo, dentro de la organización interna de la AEAT, es el competente para autorizar la suscripción de las actas de la Inspección de los Tributos.

De esta manera, y atendiendo a la normativa de organización interna de la AEAT, *“corresponde a los Inspectores Jefes [...] dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del*

---

<sup>553</sup> El artículo 155 LGT, en su apartado tercero, manifiesta que *“para la suscripción de acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:*

- a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.*
- b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta”.*

*obligado, así como los demás acuerdos que pongan término al procedimiento de inspección*<sup>554</sup>, de lo que se deduce que el encargado de la autorización le corresponderá al Inspector Jefe; siendo considerados como tales<sup>555</sup>, el titular y los inspectores adjuntos de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyente; así como el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, los Inspectores Regionales Adjuntos, los Inspectores Coordinadores y el Jefe de Gestión Tributaria de dicha Dependencia Regional.

En relación con la solicitud de autorización realizada por el órgano inspector actuario, será el Inspector Jefe el que, a la vista de los términos del acuerdo alcanzado con el obligado tributario, así como de la propuesta de liquidación y sanción, que en su caso, se incluya en el acta con el acuerdo, decida si autoriza o no la suscripción de las actas con acuerdo; autorización previa o simultánea que implica *“una anticipación del examen por el órgano competente para liquidar del contenido del acta”*<sup>556</sup> con acuerdo antes de que se produzca su suscripción por el inspector actuario y el obligado tributario.

En este sentido se puede afirmar que, si el Inspector Jefe considera que el acuerdo no reúne alguno de los requisitos exigidos por la normativa tributaria o su reglamento de desarrollo, o considera que la instrucción es defectuosa porque los elementos objeto de regularización no encajan dentro de los presupuestos que habilitan para formalizar un acta de estas

---

<sup>554</sup> Así se establece en el Apartado Sexto, número Segundo de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, según redacción del apartado Ocho de la Resolución de 12 de diciembre de 2007, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 26 de diciembre de 2005, y se establece la estructura orgánica de la dicha Delegación Central.

<sup>555</sup> Conforme a lo dispuesto en la normativa de organización interna de la AEAT que contienen las Resoluciones de 24 de marzo de 1992, 20 de marzo de 2003, 26 de diciembre de 2005 y 12 de diciembre de 2007, previamente citadas cuando hacíamos referencia al ámbito subjetivo de las actas con acuerdo.

<sup>556</sup> RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *op. cit.* Pág. 33.

características, expresará su negativa a formalizar un acta con acuerdo negando la autorización.

Por lo que *a sensu contrario*, se podría decir que si el acta con acuerdo ha sido suscrita por las partes<sup>557</sup>, es porque el órgano administrativo competente para liquidar ha decidido adherirse y vincularse al contenido del acta otorgando dicha autorización, lo que a su vez provocará en el obligado tributario la seguridad y certeza de que los términos en ella expresados no van a ser objeto de modificación posterior, salvo que se perciba la necesidad de subsanar errores materiales.

Sin embargo, nada se dice sobre cuáles serían los efectos que produciría si, a la fecha fijada para la firma del acta con acuerdo, el Inspector Jefe no ha autorizado de manera expresa tal suscripción, por lo que en base a las consideraciones realizadas, la ausencia expresa de autorización debería ser considerado como una manifestación negativa a que dicha acta sea suscrita, lo que a su vez conllevaría la falta de perfeccionamiento del acuerdo que la correspondiente acta de la Inspección contiene<sup>558</sup>.

**b).- Constitución de depósito, aval de carácter solidario o certificado de seguro de caución en cuantía suficiente para garantizar el cobro de la deuda tributaria**

Con el objetivo de que el obligado tributario no interviniera en el procedimiento inspector con la intención de buscar una reducción en la

---

<sup>557</sup> Como se desprende en la Ley, la suscripción de un acta con acuerdo está condicionada a que llegada la fecha para la firma, el Inspector Jefe haya otorgado su autorización. Sin embargo, ningún precepto de la Ley o del Reglamento exigen que esa autorización figure en el acta con acuerdo que se suscribe o si debe figurar en un documento a parte, expresión que por su parte sí recoge la Resolución de 29 de noviembre de 2007 de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban los modelos de actas de la Inspección de los Tributos, al indicar en su Anexo IV, apartado Tercero, Punto Sexto, que en el cuerpo del acta con acuerdo “*se consignará la fecha en la que el Inspector Jefe ha autorizado la suscripción del acta con acuerdo*”.

<sup>558</sup> Mantiene esta opinión RUIZ GARCÍA, al sostener que “*su ausencia afecta a la validez el acta*”. RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *op. cit.* Pág. 34.

posible sanción que pudiera serle impuesta, pero sin intención de realizar posteriormente el pago que se recoge en el acta con acuerdo<sup>559</sup>, el legislador tributario condicionó la firma de esta categoría específica de actas de la Inspección de los Tributos, a que con carácter previo a la misma, el obligado tributario hubiera procedido a constituir un depósito o garantía, en cualquiera de las modalidades previstas en la ley, de cuantía suficiente para cubrir la cuota, intereses de demora<sup>560</sup> y recargos de la deuda tributaria y de la sanción<sup>561</sup>, y de esta manera asegurar el cobro de las cantidades debidas de la posterior liquidación tributaria.

En este sentido, en el momento en que se comunica al obligado tributario el lugar y la fecha para la firma del acta con acuerdo, el inspector actuario deberá de comunicarle<sup>562</sup> además el importe por el que debe constituir el depósito, certificado de seguro de caución o aval de carácter solidario, que deberán ser constituidos y acreditados con carácter previo a la firma del acta<sup>563</sup>, siguiendo los requisitos establecidos por el

<sup>559</sup> Preocupación que se hace latente en la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la... op. cit.* Pág. 153.

<sup>560</sup> De acuerdo con el apartado segundo del artículo 191 RGGIT, “en el caso de las actas con acuerdo los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido” de diez días.

<sup>561</sup> Es preciso recordar que para la suscripción del acta con acuerdo será necesario, conforme a la letra b) del apartado tercero del artículo 155 LGT, “La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta”.

<sup>562</sup> Aunque la LGT y el RGGIT guardan silencio en relación al momento y la forma en que debe realizarse la comunicación al obligado tributario del importe por el que debe constituir la oportuna garantía, creemos que esta deberá de realizarse siguiendo el régimen general de comunicaciones establecido por los artículos 87 LGT y 97 RGGIT.

<sup>563</sup> GARCÍA-OVIES SARANDESES, opina que “parece razonable interpretar que será el momento previo a la formalización del acta, una vez establecidos los términos del acuerdo, puesto que ante no será posible determinar cuáles son las cantidades que pueden derivar del acta”. GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: “Capítulo IV. Procedimiento de Inspección”, en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria* (Dir. CALVO ORTEGA, R.). Civitas. Madrid. 2004. Pág. 559.

apartado quinto del artículo 186 RGGIT<sup>564</sup> en función del tipo de garantía aportada, de la manera que a continuación sigue.

Si el obligado tributario constituye un depósito, que debe de cubrir el importe total de la deuda tributaria y, en su caso de la sanción, éste deberá acreditar fehacientemente su constitución mediante la presentación del respectivo justificante ante la Caja General de Depósitos o en cualquiera de sus sucursales.

En el caso de que el obligado tributario decida formalizar una garantía consistente en aval<sup>565</sup> o seguro de caución<sup>566</sup>, que cubra el importe total de la deuda tributaria, de la sanción y el veinte por cien de ambas cantidades, de duración indefinida y a disposición del órgano competente para liquidar, deberá de acreditarla fehacientemente mediante la aportación

---

<sup>564</sup> Declara expresamente el apartado quinto del artículo 186 RGGIT que “antes de proceder a la firma del acta, el obligado tributario deberá acreditar fehacientemente la constitución del depósito o garantía en los siguientes términos:

- a) En el caso de constitución de depósito, mediante la aportación de justificante de constitución del depósito en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales. Dicho depósito deberá cubrir el importe total de la deuda tributaria y, en su caso, de la sanción.
- b) En el caso de formalización de aval o seguro de caución, mediante la aportación del certificado de la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de la entidad aseguradora. La garantía deberá de cubrir el importe total de la deuda tributaria, de la sanción y el 20 por 100 de ambas cantidades. Será de duración indefinida y permanecerá vigente hasta que se produzca la extinción del importe garantizado [...]”.

<sup>565</sup> Vid. al respecto las Resoluciones de 11 de abril de 2005 y de 28 de febrero de la DGAEAT, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC (Número de Referencia Completo) de los avales otorgados por las Entidades de Crédito y por las Sociedades de Garantía Recíproca y presentados por los interesados ante la Administración Tributaria, introduciendo un modelo normalizado de aval para garantizar el cobro de las deudas que pudieran derivarse de las actas con acuerdo.

Del mismo modo, Cfr. la Orden de 17 de diciembre de 2007, por la que se aprueban los modelos de aval y de certificados de seguro de caución para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse de actas con acuerdo. *Boletín Oficial de Canarias*. Núm. 2. 2008. Págs. 298 a 301.

<sup>566</sup> Vid. Los requisitos de suficiencia de los certificados de seguros de caución que contiene el artículo 3 de la Orden EHA/4078/2005, de 27 de diciembre, por la que se desarrollan determinados artículos del Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

del certificado de la entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o entidad aseguradora.

Como puede observarse, existe un cierto paralelismo entre los medios de garantía elegidos por la Administración para el fraccionamiento y aplazamiento del pago de la deuda ante la Hacienda Pública, con los medios de garantía que contienen las actas con acuerdo, quizás porque todos ellos se caracterizan, no sólo *“por su mayor sencillez de constitución sino, sobre todo, por la mayor facilidad y efectividad de su realización”*<sup>567</sup>.

Es preciso mencionar, que si llegado el momento señalado para la suscripción del acta con acuerdo, el obligado tributario no ha acreditado previamente de forma fehaciente la constitución del depósito o de la garantía, el órgano inspector actuario, ex artículo 186.6 RGGIT, *“entenderá que ha desistido al formalización del acta con acuerdo”*, por lo que ésta dejará de tener validez, debiéndose extender al respecto un acta de disconformidad, a no ser que el obligado tributario, como tendremos ocasión de examinar posteriormente, solicite un aplazamiento de la fecha fijada para la firma.

Por último, éste requisito impuesto por la Ley ha planteado la cuestión de que el mismo podría conducir a una vulneración del principio de igualdad formal, ya que como advierte sobre este aspecto, CALVO ORTEGA, *“puede constituir una dificultad para personas que no puedan presentar fácilmente estas garantías”*, proponiendo a su vez que *“si esta exigencia de garantía implica una desconfianza previa, hubiese sido más lógico limitar la interlocución a tales acuerdos a los sujetos pasivos que*

---

<sup>567</sup> ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Las actas de...” *Estudios sobre la... op. cit.* Pág. 629.

Es preciso recordar, aunque se hará mención a ello más adelante cuando tratemos el tema de la obligación de pago, que a través del apartado octavo del artículo 5 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modificó el apartado quinto del artículo 155 LGT con el objetivo de flexibilizar el régimen de pago de las actas con acuerdo, permitiendo que éste pueda realizarse también mediante la figura del aplazamiento o fraccionamiento, que en todo caso deberá quedar garantizado mediante la constitución aval o certificado de seguro de caución.

*tuviesen un historial tributario aceptable y que no hubiesen actuado anteriormente con dolosidad”*<sup>568</sup>.

No obstante, consideramos que el hecho limitar su acceso a determinados obligados tributarios que puedan satisfacer el requisito exigido, no se trata de una discriminación arbitraria, que de haber sido el caso sí menoscabaría el principio de igualdad en su dimensión formal, sino que por el contrario, se trata de una decisión legislativa fundada en un criterio justificado, el cual se encuentra contenido en el propio artículo 155, apartado tercero, letra b), que no es otro que el de “*garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta*”<sup>569</sup>. Por lo tanto, no se verá infringida la igualdad formal, en la medida en que se permite acceder a la suscripción de este tipo de actas a todos los sujetos que cumplan el supuesto normativo.

---

<sup>568</sup> CALVO ORTEGA, R.: “El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos”. *Nueva Fiscalidad*. Núm. 8. 2003. Pág. 58. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 195. GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: “Capítulo IV. Procedimiento...”, en la obra colectiva *La nueva Ley. op. cit.* Págs. 558 y 559; SALCEDO MARTÍN, E.: “¿Actas con acuerdo? No, gracias”. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. Núm. 11. 2004. Pág. 49; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Defensa de las actas con acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector”. *Quincena Fiscal*. Núm. 11. 2005. Pág. 60. BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 418.

<sup>569</sup> A favor de esta opinión, se ha indicado que “*tal y como puede comprobarse, la regulación descrita no sólo sirve al objetivo de reducir la conflictividad tributaria, sino que, también garantiza a la Administración el cobro efectivo de las liquidaciones practicadas*”. COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la... op. cit.* Pág. 58; Siguiendo el mismo criterios, RUIZ GARCÍA, ha aseverado que “*la medida cautelar plasmada en este requisito pertenece a la esencia de a figura del acta con acuerdo*” ya que “*a la Administración tributaria no le interesa sólo que la determinación de la deuda tributaria se realice sin la oposición del sujeto pasivo, sino también y principalmente que la deuda tributaria así determinada sea satisfecha puntualmente; de poco sirve que el sujeto pasivo preste su conformidad a la propuesta de liquidación presentada por la Administración si posteriormente no paga la deuda tributaria determinada en dicha aplicación*”. RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *op. cit.* Págs. 35 y 36.

### 3.1.2.- Requisitos formales: extensión de las actas con acuerdo en modelos oficiales

Aunque la LGT no exige ningún tipo de requisito formal respecto a las actas de la inspección, el artículo 176.4 RGGIT va a imponer a la Inspección de los Tributos de la AEAT el deber de extender *“las actas en modelos oficiales aprobados al efecto por cada Administración tributaria”*, precisando además en su párrafo segundo que, *“si por su extensión no pudiera recogerse en el modelo de acta todas las circunstancias que deban contener en ella, estas se reflejarán en un anexo que formará parte del acta a todos los efectos y que se formalizará también en modelo oficial”*.

Ante esta obligación impuesta a los órganos de inspección de extender las actas en modelos oficiales, la Resolución de 29 de noviembre de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración, por la que se aprueban los modelos de acta de la Inspección de los Tributos<sup>570</sup>, va regular en sus Anexos los tres modelos de actas que corresponden con las tres categorías de actas contempladas en el ordenamiento tributario, así como las instrucciones sobre la forma de cumplimentar los distintos modelos de actas.

En este sentido, la Inspección de los Tributos utilizará el modelo A11 para extender las actas que procedan cuando la Administración tributaria concrete la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de las normas al caso concreto, o sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan

---

<sup>570</sup> Resolución que vino a sustituir y complementar la Resolución de 3 de febrero de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo de acta con acuerdo de la Inspección de Hacienda del Estado.

cuantificarse de forma cierta, mediante un acuerdo con el obligado tributario<sup>571</sup>.

Debemos precisar respecto al requisito legal de formalizar un anexo en el que se recojan todas aquellas actuaciones que deben constar en el acta y que por su extensión no pudo recogerse, que se trata de un requisito de escasa utilidad práctica, puesto que a la hora de confeccionar las actas, la Inspección de los Tributos suele, en la mayoría de los supuestos, utilizar los sistemas informáticos de la AEAT, superándose con ello el límite físico que supone emplear modelos previamente impresos con espacios en blanco o punteados, por lo que a través de estas herramientas informáticas, estos espacios tendrán la extensión variable que en cada momento sea precisa, en función del texto que se incorpore en ellos.

La confección de las actas en modelos oficiales exige además que éstas sean impresas en papel, en donde figure el escudo nacional y el logotipo de la AEAT, que el contenido de las actas se recoja en hojas separadas, que irán numeradas consecutivamente y cuyo número será variable en función de la extensión del acta, debiendo constar además, el número que, con carácter único, se asigne a cada acta para su identificación.

### **3.2.- Contenido de las actas con acuerdo**

El contenido básico que toda acta de la Inspección de los tributos debe contener, sea del tipo que sea, se encuentra regulado en el artículo

---

<sup>571</sup> Por su parte, la Inspección de los Tributos utilizará el modelo A01 para extender las actas que procedan cuando el obligado tributario preste su conformidad a la propuesta de liquidación practicada en el acta por la Inspección y no proceda utilizar el modelo A11; utilizando el modelo A02 para extender las actas que procedan cuando el obligado tributario no preste su conformidad a la propuesta de liquidación practicada en el acta por la Inspección.

153 LGT<sup>572</sup>, aunque de manera no agotadora, al preverse en su letra h) que podrán incorporarse las demás menciones que se establezcan reglamentariamente.

Con el propósito de servir de complemento a este contenido mínimo, el legislador introdujo el resto de menciones complementarias que deben incorporarse a las actas de la Inspección de los Tributos, recogidas en el artículo 176 RGGIT<sup>573</sup> bajo la denominación “*actas de la inspección*”.

---

<sup>572</sup> Concretamente, el artículo 153 LGT indica que: “*Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:*

- a) *El lugar y fecha de su formalización.*
- b) *El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entiendan las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.*
- c) *Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.*
- d) *En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.*
- e) *La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.*
- f) *Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.*
- g) *La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.*
- h) *Las demás que se establezcan reglamentariamente”.*

<sup>573</sup> Expresamente el artículo 176 RGGIT indica que: “*1. En las actas de inspección a que se refiere el artículo 143.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se consignarán, además de las menciones contenidas en el artículo 153 de dicha ley, los siguientes extremos:*

- a) *Nombre y apellidos de los funcionarios que las suscriban.*
- b) *La fecha de inicio de las actuaciones, las ampliaciones de plazo que, en su caso, se hubieran producido y el cómputo de las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables a la Administración acaecidas durante las actuaciones.*
- c) *La presentación o no de alegaciones por el obligado tributario durante el procedimiento o en el trámite de audiencia y, en el caso de que las hubiera efectuado, la valoración jurídica de las mismas por el funcionario que suscribe el acta. No obstante, cuando se suscriba un acta de disconformidad, la valoración de las alegaciones presentadas podrá incluirse en el informe a que se refieren los artículos 157.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 188.2 de este Reglamento.*
- d) *El carácter provisional o definitivo de la liquidación que derive del acta. En el caso de liquidación provisional se hará constar las circunstancias que determinan dicho carácter y los elementos de la obligación tributaria a que se haya extendido la comprobación.*

Sin embargo, en el caso de actas con acuerdo, y dada su especial peculiaridad, además de lo indicado por estos preceptos normativos, el apartado segundo del artículo 155 LGT<sup>574</sup>, van a configurar una serie de requisitos extras con el objetivo de otorgar legalidad al acuerdo que alcancen las partes, y así no dejarlo a la libre voluntad de las mismas.

De la integración de todos los preceptos *ad supra* mencionados, resultará el contenido de las actas con acuerdo, permitiéndole constituirse en el medio documental a través del cual el órgano inspector actuario recoge “*el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estimen procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma*”<sup>575</sup>; contenido que puede concretarse sucintamente<sup>576</sup>, siguiendo los preceptos y

---

e) *En el caso de actas con acuerdo deberá hacerse constar, además de lo señalado en el artículo 155.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la fecha en que el órgano competente ha otorgado la preceptiva autorización y los datos identificativos del depósito o de la garantía constituidos por el obligado tributario.*

2. *Cuando el obligado tributario esté sujeto a obligaciones contables y registrales en relación con la obligación tributaria y período comprobado, deberá hacerse constar en el acta la situación de los libros o registros obligatorios, con expresión, en su caso, de los defectos o anomalías que tengan transcendencia para la resolución del procedimiento o para determinar la existencia o calificación de infracciones tributarias.*

3. *En relación con cada obligación tributaria podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos períodos comprobados”.*

<sup>574</sup> El apartado segundo del artículo 155 LGT expresa que “*además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:*

- a) *El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.*
- b) *Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.*
- c) *Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.*
- d) *Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores”.*

<sup>575</sup> Tal y como declara expresamente el artículo 143.2 LGT.

<sup>576</sup> Puesto que muchas de ellas ya han sido, o van a ser, objeto de análisis en este trabajo de investigación.

el modelo A11 anteriormente reseñados, en las menciones que a continuación siguen.

*1) Datos indentificativos del acta con acuerdo, del depósito o garantía y de los sujetos que intervienen en su formalización.*

Al tratarse de actuaciones en las que se documentan el resultado de la situación tributaria del obligado tributario, las actas con acuerdo deberán necesariamente indentificar la identidad de éstos a través de su nombre y apellidos o razón o denominación social completo, número de identificación fiscal, y además el domicilio tributario del interesado<sup>577</sup>.

Si en estas actuaciones de comprobación o investigación se han desarrollado mediante representante legal, el acta que se extienda a estos efectos, debe igualmente identificar la persona con la que la Inspección de los Tributos entiende dichas actuaciones, indicando al respecto su nombre y apellidos, número de identificación fiscal, así como el carácter o representación con que interviene en las mismas.

De igual modo al indicado para el obligado tributario, en el acta con acuerdo debe indentificarse al inspector actuario mediante su nombre y apellidos, así como con el número de registro personal, aunque sobre este último requisito no exista ninguna previsión normativa al respecto.

Aunque tampoco se exija ni por la LGT ni por el RGGIT, la Resolución *ad supra* citada, requiere que en las actas de la Inspección de los Tributos figure el lugar de formalización de la misma, por lo que al igual que sucede con el resto de las actuaciones inspectoras, éstas podrán llevarse a cabo en cualquiera de los lugares en los que pueden realizarse

---

<sup>577</sup> Si se trata de actuaciones inspectoras sobre un presupuesto de hecho de la obligación tributaria, en la que concurren obligados tributarios que se hallan dentro del supuesto de solidaridad previsto en el párrafo primero del apartado sexto del artículo 35 LGT, en estos casos, deberá formalizarse una sola acta respecto de todos ellos, si bien, “a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido” en el procedimiento.

las actuaciones del procedimiento de inspección, por lo que en conformidad al artículo 151.1 LGT, estos lugares quedarán restringidos o al domicilio fiscal del obligado tributario, o en el domicilio, despacho u oficina de su representante, o al lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas, o en las oficinas de la Administración tributaria, o, en general, en cualquier lugar donde exista una prueba, siquiera parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

Respecto a la fecha de su formalización, el acta con acuerdo no sólo consignará la fecha del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, sino que además deberá reflejar las distintas circunstancias que han influido en el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones<sup>578</sup>.

Asimismo, y para que el obligado tributario tenga la certeza de que el contenido del acta con acuerdo que va a suscribir no va a ser modificado, se requiere que en esta categoría específica de actas figure la fecha en la que el Inspector Jefe ha autorizado la suscripción de la misma.

Por último, se hará constar si la garantía aportada consiste en depósito, aval de carácter solidario o seguro de caución, indicando la fecha de constitución y el número de referencia del justificante que lo acredita.

*2) La situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario.*

En todos aquellos supuestos en los que al obligado tributario se le impone el deber de cumplir obligaciones contables y registrales, y siempre que éste deber afecte tanto a la obligación tributaria como al período que

---

<sup>578</sup> En particular, conforme al artículo 150 LGT, el acuerdo de ampliación de plazo si se ha producido, y el cómputo de las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables a la Administración acaecidas durante las actuaciones de investigación.

se está siendo objeto de comprobación o investigación, deberá de hacerse constar en el acta con acuerdo la situación en la que se está llevando a cabo la contabilidad y la conservación de los libros o registros obligatorios exigidos por la normativa tributaria, así como si el inspector actuario aprecia deficiencias o anomalías al respecto que puedan incidir en la resolución del procedimiento inspector, o posibles infracciones tributarias de las tipificadas en el artículo 200 LGT.

*3) Los presupuestos que fundamenten la aplicación, estimación, valoración o medición realizada, así como los elementos de hecho resultantes de las actuaciones inspectoras que tengan trascendencia para la regularización de la situación tributaria del interesado mediante acuerdo con el obligado tributario, y la fundamentación jurídica y cuantificación de la propuesta de regularización.*

Se trata de una imposición al órgano inspector actuario de expresar, en la respectiva acta con acuerdo que se formalice, los elementos objetivos y subjetivos del hecho imponible. De esta manera, el elemento objetivo consignado en el acta objeto de comprobación o inspección, debe de hacer referencia a los cuatro aspectos distintivos del mismo<sup>579</sup>, concretados en el aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo, o lo que es lo mismo, que en el acta con acuerdo figure el “*hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava*”<sup>580</sup> como manifestación de capacidad económica, y que podrá variar según el impuesto que se compruebe, la cuantía, volumen o intensidad, dónde se entiende realizado y, la precisión exacta del momento de su realización. Pero la realización del hecho imponible debe

<sup>579</sup> SAINZ DE BUJANDA expresa que “*el elemento objetivo del presupuesto de hecho (o presupuesto objetivo) es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal o cuantitativo), cada uno de los cuales puede, a su vez, ligarse con los demás de muy distintas maneras, lo que se traduce en la aparición de una gama vastísima de presupuestos objetivos, tanto como combinaciones pueden producirse entre sus distintos aspectos*”. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho... op. cit.* Págs. 201 y 202.

<sup>580</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho... op. cit.* Pág. 221.

estar vinculado a la sujeto concreto al que la ley considera como su realizador y al que se le impone la prestación.

De esta manera, estos hechos y circunstancias objeto de regularización habrán de estar pormenorizadamente expuestos en el acta que se formalice; pero se exige, además, que se indiquen las normas jurídicas que le son de aplicación y sus consecuencias jurídicas, o lo que es lo mismo que se motiven los fundamentos de derecho en los que se basa la regularización<sup>581</sup>.

Debida motivación que cobra especial importancia en el supuesto de las actas con acuerdo<sup>582</sup>, en donde no sólo deberá fundamentar que concurre alguno de los presupuestos habilitantes del artículo 155 LGT para llegar a un acuerdo con el obligado tributario, sino que además deberá de hacerse extensible a los razonamientos, operaciones y métodos que se han tenido presentes tanto en la apreciación del concepto jurídico indeterminado, la apreciación de la norma jurídica al caso concreto, o en

---

<sup>581</sup> Especialmente significativa al respecto resulta la SAN de 2 de octubre de 2003, en la que expresa que no se puede entender cumplido el requisito de consignar en un acta de la Inspección de los Tributos los elementos esenciales del hecho imponible y su atribución al sujeto pasivo *“con la mera expresión genérica de que no existe coincidencia entre la base declarada y la comprobada, con fijación de una cifra resultante y la propuesta de liquidación [...] pero sin indicación alguna, por sucinta que fuera, del origen y causas de esa diferencia y por tanto del incremento de la base”*. Vid. al respecto, igualmente, la SSTs de 27 de abril de 1998; de 23 de diciembre de 2000; o de 4 de julio de 2007, entre otras.

Del mismo modo, CORONADO SIERRA estima que la propuesta de regularización contenida en el acta con acuerdo no puede consistir en *“la fijación de una cifra sin más, sino que requerirá la explicación de los criterios, fundamentos jurídicos que se han seguido y de cuya aplicación resultará la propuesta de regularización”*. CORONADO SIERRA, M.ª: “Capítulo 10. Actuaciones y procedimientos de inspección”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*. CEF. Madrid. 2004. Págs. 662 y 663.

<sup>582</sup> Para ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, la motivación en las actas de la inspección de los tributos va a actuar como límite para evitar que una actuación discrecional de la Administración se convierta en pura arbitrariedad, evitándose de esta manera que *la completa libertad de la Administración para abrir o no paso al acuerdo conculcaría el principio fundamental de igualdad al permitir distintas decisiones administrativas en situaciones material o sustantivamente idénticas*. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Las actas de...” *Estudios sobre la... op. cit.* Pág. 628.

las mediciones, estimaciones o valoraciones realizadas para cuantificar la base imponible.

*4) La existencia o no, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.*

Si tal y como se desprende del artículo 145.1 LGT, el objeto del procedimiento de inspección es el “*comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias*”, parece, en principio, comprensible que si el órgano inspector, que lleva a cabo dichas actuaciones, aprecia durante la regularización de la situación tributaria del obligado tributario, indicios de que su conducta puede ser calificada o no como infracción tributaria, refleje estas circunstancias en el respectivo acta con acuerdo que se dicte.

De esta manera, y como examinaremos en un apartado posterior dedicado a la imposición de sanciones en las actas con acuerdo, a cuyo análisis remitimos, si el equipo o unidad de inspección considera que esta conducta es constitutiva de infracción tributaria, deberá de consignar, los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, es decir, al tratarse de un juicio sobre la reprochabilidad de la conducta del obligado tributario, y como exigencia de seguridad jurídica, se le va a exigir al inspector actuario que motive pormenorizadamente en el acta tanto las razones, como el contenido y el alcance de la sanción que propone, a la que le será de aplicación la reducción del 50 por ciento que prevé el artículo 188.1 LGT, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

Del mismo modo, si el inspector actuario no considera que existen indicios de que la conducta del obligado tributario puede ser calificada como infracción tributaria, también deberá de reflejarlo en el acta, lo cual no obsta para que el Inspector Jefe pueda solicitar el inicio del

procedimiento sancionador, siempre que, y por indicación del artículo 209.1 LGT, se le notifique al obligado tributario el inicio del mismo antes de que transcurran los tres meses de caducidad contados desde la notificación de liquidación o desde la fecha en la que ésta se entiende notificada de manera tácita<sup>583</sup>.

5) *El detalle numérico de la propuesta de liquidación que resulte de la regularización de la situación tributaria del obligado tributario.*

Llama la atención que tanto la LGT como el RGGIT utilicen de forma indistinta, a lo largo de su articulado, la expresión propuesta de regularización y propuesta de liquidación, sin que en estos textos normativos exista ningún precepto que los diferencie, lo que da la impresión de que ambos conceptos están íntimamente unidos, pues tal y como se desprende del artículo 154.1 LGT, en el seno de un procedimiento de inspección se procede “*en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones*”, lo que *a sensu contrario*, vendría a significar que mediante la liquidación propuesta en la respectiva acta que se incoe se va a regularizar la situación tributaria del obligado tributario.

Sin embargo, consideramos que, aunque en la teoría nos encontramos ante dos soluciones alternativamente válidas desde el punto de vista jurídico-tributario, en la práctica se trataría de dos figuras totalmente distintas ya que, mientras que la propuesta de regularización se refiere más bien a la acción por la que se corrige la situación tributaria del obligado tributario por otra más acorde con su verdadera capacidad económica, la propuesta de liquidación tributaria por su parte, vendría a ser el medio utilizado para regularizar o corregir dicha situación tributaria.

---

<sup>583</sup> Coincide en esta opinión ALONSO FERNÁNDEZ, F.: “La terminación de las actuaciones de la inspección de los tributos y su documentación”, en AA. VV. *Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*. La Ley. Madrid. 2008. Pág. 91.

Tras esta breve reflexión, debe indicarse, en términos generales, que el acta con acuerdo deberá de contener siempre una propuesta de liquidación en la que se propone o no una regularización de la situación tributaria del obligado tributario.

Así, de una parte, puede suceder que el inspector actuario considere correcta la autoliquidación presentada por el obligado tributario, por lo que el acta con acuerdo que incoe no contendrá una regularización, pero sí una propuesta de liquidación que coincidirá con lo declarado por el obligado tributario.

Pero de otra parte, también puede suceder que el órgano inspector considere que en dicha autoliquidación deben ser corregidos los elementos del hecho imponible, por lo que la propuesta de liquidación contenida en el acta resultará una regularización en la que se expresarán la cuota tributaria, los recargos, los intereses de demora, la deuda tributaria a ingresar o a devolver y la sanción reducida, que a su vez, derivarán en una cantidad a ingresar o a devolver.

*6) El carácter provisional o definitivo de la liquidación cuya propuesta se incorpora al acta.*

Aunque será objeto de estudio en el apartado dedicado al carácter provisional o definitivo de la liquidación derivada del acta con acuerdo, podemos adelantar que los actos de liquidación que deriven del respectivo acta con acuerdo que se formalice, pueden tener un carácter provisional o definitivo<sup>584</sup>, en función de la posibilidad o no de que exista un nuevo pronunciamiento por parte de la Administración tributaria.

---

<sup>584</sup> De manera genérica, el artículo 190.1 RGGIT expresa que “*las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales*”, mientras que “*las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas*”.

De esta manera, tal y como se desprende de su denominación, la liquidación definitiva resultará inmodificable por la propia Administración Tributaria en un procedimiento posterior de aplicación de los tributos, pues de ella derivarán una serie de derechos y obligaciones para los obligados tributario; mientras que en la liquidación provisional, *“la Administración se reserva la facultad de llevar a cabo en un momento posterior comprobaciones más precisas para, dentro de unos determinados plazos, y una vez realizadas, adoptar su decisión última”*<sup>585</sup>.

Por su parte, el artículo 101.3 a) LGT califica como definitivas las liquidaciones *“practicadas en el procedimiento de inspección previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria”*. Por el contrario, serán liquidaciones provisionales todas las demás, permitiéndose de manera concreta que se puedan dictar en el procedimiento inspector otra serie de liquidaciones provisionales, y a las que el artículo 101.4 LGT da contenido al señalar las siguientes:

*“a) cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento [...]*

---

<sup>585</sup> MARTÍN DÍAZ, E.: “Capítulo 8. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria...op. cit.* Pág. 478.

En este sentido, el TS ha manifestado que *“las liquidaciones definitivas son inmodificables en el transcurso del procedimiento de gestión, pues conforman el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del Impuesto, cerrando y finiquitando aquél (de modo que devienen inmodificables si no se acude a los procedimientos especiales de revisión de oficio o su impugnación por el particular interesado o por la propia Administración previa su declaración de lesividad). Por el contrario, las liquidaciones provisionales pueden ser modificadas en el ámbito del procedimiento de gestión, mediante la actividad administrativa de comprobación e investigación, en tanto no haya transcurrido el lapso temporal de prescripción”*. Cfr. SSTs de 23 de abril y de 21 de mayo de 1997; o de 11 de junio de 1998.

*b) cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado tributario no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valores y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente”.*

*7) Manifestación de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido del acta con acuerdo.*

La propuesta de liquidación por la que se regulariza la situación tributaria del obligado tributario debe ser afirmada mediante su conformidad a la totalidad del contenido del acta con acuerdo, por tanto, dicha conformidad se extiende expresamente al fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada y a los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de liquidación y de sanción contenidas en el acta, lo que implica la veracidad de lo incoado en ella y el carácter vinculante para cada una de las partes de la relación jurídico-tributaria que intervienen en su formación.

No obstante, con esto no estamos afirmando que la conformidad sea un mero acto de adhesión del obligado tributario, “*en los casos en los que ha sido descubierto de plano*”<sup>586</sup>, a la propuesta de regularización formulada unilateralmente por el inspector actuario sobre los datos que se han obtenido durante el desarrollo de las actuaciones de comprobación e

---

<sup>586</sup> COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la... op. cit.* Pág. 153. Y es que tal y como expresa VEGA BORREGO, “*respecto a los hechos aceptados, la conformidad tiene naturaleza de confesión extrajudicial*”. VEGA BORREGO, F. A.: “La conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 202. 2000. Pág. 124. Comparte esta opinión, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de... op. cit.* Pág. 344.

inspección, pues afirmar esto sería otorgar a las actas con acuerdo el sustrato del que se nutre la categoría de actas que llevan dicha calificación, sino que más bien, lo que quiere resaltar esta conformidad es la aceptación de la regularización de su situación tributaria, pues la misma concuerda con la fijada conjuntamente con el órgano inspector actuario.

En prueba de conformidad con la totalidad del contenido del acta con acuerdo, y que queda regularizada la situación tributaria del obligado tributario, éste deberá de firmarla, quedando un ejemplar en poder del mismo.

#### *8) Trámites posteriores al acta con acuerdo.*

Una vez formalizada el acta en la que se recoge los resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, y se propone la liquidación que se estima procedente, el procedimiento propiamente dicho finalizará “*mediante liquidación del órgano competente para liquidar*”<sup>587</sup>; de tal manera, que el acto de liquidación se produce como acto presunto en las actas con acuerdo si transcurre el período de 10 días previsto en la ley sin que se le notifique al obligado tributario acuerdo del órgano competente para liquidar, rectificando los errores materiales que pudiera contener la misma.

Además, en las actas de la Inspección de los Tributos debe indicarse los recursos o reclamaciones que podrán imponerse contra la liquidación que derive de este tipo de actas, el órgano ante el que hubieran de presentarse y el plazo para interponerlo, pues contra las actas no cabe recursos alguno por ser actos de mero trámite.

Es por ello, que en las actas con acuerdo se hace mención que, contra la liquidación y la sanción producidas conforme a las propuestas contenidas en este tipo de actas no cabrá interponer recurso de reposición

---

<sup>587</sup> Artículo 189.1 RGGIT.

ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 155.6 LGT, y que tendremos oportunidad de examinar posteriormente con detenimiento, cuando hagamos referencia a la impugnación de esta categoría de actas.

### **3.3.- Acuerdo total o parcial: el carácter provisional o definitivo de la liquidación derivada del acta con acuerdo**

La formalización de un acta con acuerdo obliga a analizar si para que ésta puede suscribirse es necesario que el acuerdo referido en el artículo 155 LGT debe ser total<sup>588</sup>, por abarcar la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria, o si por el contrario éste puede ser parcial al contener varios elementos de la obligación tributaria objeto de liquidación<sup>589</sup>; pues la determinación de este aspecto condicionará posteriormente el carácter provisional o definitivo de las liquidación que derive de las actas que se dicten.

Y es que a la terminación del procedimiento de inspección cabe una doble posibilidad<sup>590</sup>, o bien que el acuerdo se limite únicamente a los presupuestos tasados del ámbito de aplicación de las actas con acuerdo,

<sup>588</sup> Esta es la sensación que se desprende de la lectura de los apartados 2 d) y 6 del artículo 155 LGT, al expresar, respectivamente, que se requiere “*manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido*”, y que “*el contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria*”.

<sup>589</sup> El artículo 101 LGT, en su apartado cuarto, expresa que las liquidaciones tendrán carácter provisional “*cuando el acuerdo al que e refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria*”.

Sin embargo RUIZ GARCÍA indica al respecto que “*puede sostenerse, asimismo, que la propia naturaleza del acta con acuerdo requiere que el acuerdo sea total; si el acuerdo es parcial no se elimina la conflictividad en ese caso concreto y, por lo tanto es discutible que deba aplicarse el acta con acuerdo parcial al régimen establecido por el artículo 155 para el acta con acuerdo en general*”. RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *op. cit.* Pág. 32.

<sup>590</sup> *Cfr.* entre otros, DELGADO PACHECHO, A.: “Las actas con...”, en la obra colectiva *La aplicación de...* *op. cit.* Pág. 433; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Las actas de...” *Estudios sobre la...* *op. cit.* Pág. 630; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Defensa de las...”. *op. cit.* Págs. 61 y 62.

como son la aplicación de un concepto jurídico indeterminado, la apreciación de hechos determinantes, o la medición, estimación o valoración del artículo 155.1 LGT, por lo que se suscribiría una única acta con acuerdo; o bien que esas mismas actuaciones de comprobación e investigación recaigan además sobre determinados aspectos de la regularización de la situación del obligado tributario no subsumibles en los anteriores, por lo que la finalización del procedimiento se llevará a cabo por medio de un acta de conformidad o disconformidad, en función del grado de aceptación que el obligado tributario realice a la propuesta de regularización.

Como puede observarse, puede existir una combinación de las actas con acuerdo con los distintos tipos de actas de las Inspección de los tributos, previstas en el apartado octavo del artículo 186 RGGIT<sup>591</sup>, y de los que podemos resumir de la manera que a continuación sigue.

---

<sup>591</sup> Expresamente, el artículo 186.8 RGGIT señala que “cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados de la obligación tributaria, se procederá de la siguiente forma:

- a) Si se manifestase la conformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de conformidad.
- b) Si se manifestase la disconformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.
- c) Si respecto a los elementos regularizados en la obligación tributaria no incluidos en el acta con acuerdo se otorgase la conformidad parcial, se procederá de la siguiente manera:
  - 1º. Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya presentado su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente, además del acta con acuerdo, dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:
    - Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.
    - Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. Las cuotas tributarias incluidas en las propuestas de liquidación contenidas en el acta de conformidad y en el acta con acuerdo minorarán la contenida en el acta de disconformidad.
  - 2º. Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos

En primer lugar, junto a la suscripción del acta con acuerdo, nos encontraríamos con la formalización de un acta de conformidad o disconformidad, en virtud de que el obligado tributario haya manifestado su conformidad o disconformidad al resto de elementos regularizados de la obligación tributaria no susceptibles de ser incluidos en los presupuestos habilitantes que dan lugar al acuerdo. De esta manera, en el acta de conformidad o de disconformidad se incluirán todos los elementos de la obligación tributaria objeto de regularización, incluidos los referidos al acta con acuerdo, minorándose de la cuota tributaria contenida en estas la cuota resultante de la liquidación propuesta en el acta con acuerdo.

Una segunda posibilidad sería aquella en la que el obligado tributario presta una conformidad parcial resultando de la propuesta derivada una cantidad a devolver o a ingresar.

Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario ha prestado su conformidad parcial deriva una cantidad a ingresar, junto al acta con acuerdo, al mismo tiempo se formaliza un acta de conformidad y otra de disconformidad. De esta manera, el acta con acuerdo y el acta de disconformidad recogerán los elementos de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya expresado su aceptación a la regularización propuesta, mientras que el acta de disconformidad recogerá la totalidad de los elementos de la obligación tributaria regularizados, minorándose de la propuesta de liquidación que resulta de este tipo de acta, las cuotas de las propuestas de liquidación del acta con acuerdo y del acta de conformidad.

---

*regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a los efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad”*

Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario ha prestado su conformidad parcial deriva una cantidad a devolver, junto al acta con acuerdo se formalizará únicamente un acta de disconformidad que contendrá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria, minorándose de la propuesta de liquidación que resulta de este tipo de acta, la cuota de la propuesta de liquidación del acta con acuerdo.

En relación al carácter provisional o definitivo de la liquidación derivada de la combinación de actas, nos encontramos que en aquellos supuestos en los que la propuesta de regularización, sólo contiene elementos susceptibles de encaje en los presupuestos habilitantes que dan lugar a la formalización de las actas con acuerdo, la liquidación en estos casos será definitiva<sup>592</sup>, por lo que firmada el acta con acuerdo, se entenderá dictada y notificada la misma si transcurridos diez días desde el siguiente a la fecha de la suscripción no se le notifica al obligado tributario la rectificación de los errores materiales que el acta con acuerdo pudiera contener.

En cambio, en los supuestos de combinación de actas con acuerdo con acuerdo con actas de disconformidad o disconformidad, la liquidación que derive del acta con acuerdo será provisional, ex artículo 101.4 b) LGT<sup>593</sup>, por no alcanzar a todos los elementos regularizados como consecuencia de las actuaciones inspectoras.

---

<sup>592</sup> La liquidación resultante de un acta con acuerdo cumple los requisitos establecidos por el artículo 101.3 a) LGT para ser considerada como definitiva, al expresar que tendrán este carácter *“las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria”*.

<sup>593</sup> El artículo 101.4 b) indica que constituirán liquidaciones provisionales cuando en un procedimiento inspector *“proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente”*.

### 3.4.- Firma de las actas con acuerdo

Una vez fijados y autorizados por el Inspector Jefe los términos del acuerdo, así como acreditada la constitución del depósito o garantía, podrá procederse a perfeccionar el acta con acuerdo mediante la firma del funcionario competente y del obligado tributario o la persona que comparezca en su representación<sup>594</sup>, excepto en los supuestos regulados por el artículo 185.2 RGGIT<sup>595</sup>, en los que las actas serán firmadas únicamente por el funcionario, siendo estos casos los que a continuación siguen.

En primer lugar, puede ocurrir que el obligado tributario, compareciendo en el lugar y hora fijado para la firma del acta con acuerdo, exprese que no sabe o que no puede firmar, circunstancia ésta que deberá de hacerse constar en el acta con acuerdo que se incoe, debiéndose de entregar un ejemplar de la misma al obligado tributario.

Como puede observarse, la falta de firma por parte del obligado tributario planteará un problema de prueba respecto de la conformidad otorgada a la integridad del acta con acuerdo, como de la notificación del acta, que en cierta medida puede salvarse, por los efectos probatorios que

---

<sup>594</sup> El artículo 155 LGT, en su apartado cuarto, establece que “*el acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos*”.

<sup>595</sup> En concreto, el apartado segundo del artículo 185 RGGIT expresamente indica que “*las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario. Si el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas, serán firmadas sólo por el funcionario y se hará constar la circunstancia de que se trate.*

*De cada acta se entregará un ejemplar al obligado tributario, que se entenderá notificada por su firma. Si aquel no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se considerará como dilación no imputable a la Administración el tiempo transcurrido desde la fecha fijada para la firma de las actas hasta la fecha de notificación de las mismas. Si el obligado tributario compareciese y se negase a suscribir las actas se considerará rechazada la notificación a efectos de lo previsto en el artículo 111 de dicha Ley.*

*Cuando el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, deberán formalizarse actas de disconformidad”.*

la naturaleza de documento público le confiere a las actas de la Inspección de los Tributos.

En segundo lugar, también puede ocurrir que compareciendo el obligado en el lugar y hora señalado para la suscripción del acta con acuerdo, éste se niegue a firmarla, esta circunstancia deberá ser recogida en el acta de disconformidad que necesariamente se formalice al respecto, y en donde se entregará un ejemplar al obligado tributario o a su representante, pero dado que la notificación del acta con acuerdo se produce por la firma, el rechazo a su suscripción será considerado como un rechazo a la notificación, lo que a su vez implicará que se tenga por efectuada esta última<sup>596</sup>.

Por último, también puede ocurrir que el obligado tributario no comparezca para la firma del acta con acuerdo, circunstancia que deberá ser recogida en el acta de disconformidad que necesariamente se formalice al respecto, y en donde se notificará un ejemplar al obligado tributario o a su representante, considerándose como dilación no imputable a la Administración el tiempo que transcurra desde la fecha en que se debió comparecer hasta la que se efectivamente se notifique la misma con la firma.

Esta notificación del acta deberá de practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin<sup>597</sup>; y de no hallarse ni el obligado tributario ni su representante presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en esos lugares y acredite su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de

---

<sup>596</sup> En este sentido, el artículo 111.2 LGT indica que “*el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma*”.

<sup>597</sup> Conforme a lo indicado por el artículo 110.2 LGT.

propietarios donde radique el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante<sup>598</sup>.

Sin embargo, si no es posible efectuar la notificación por causas no imputables a la Administración Tributaria, la citación para ser notificados, se realizará por comparecencia por medio de anuncios publicados en el Boletín Oficial del Estado o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o provincias<sup>599</sup>.

Sin embargo, queda pendiente determinar quién es el “*funcionario*” al que el reglamento le otorga la competencia para la firma de las actas con acuerdo, por lo que debemos determinar, en base a las normas que regulan la organización interna de la AEAT, quién es la persona encargada de suscribir el acta con acuerdo de entre aquellas que componen el órgano administrativo que ha desarrollado las oportunas actuaciones de comprobación e inspección.

Así, dentro de las Dependencias de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, la firma de las actas con acuerdo corresponderá a los Jefes de Equipo Coordinadores y Jefes de Equipo, al ser estos los funcionarios que dirigen los Equipos Nacionales de Inspección<sup>600</sup>.

No obstante, estos Jefes de Equipo Coordinadores y Jefes de Equipo podrán asignar la firma de un acta con acuerdo a los Inspectores integrantes del Equipo que hubieran realizado de manera efectiva las actuaciones de comprobación, pero reservándose aquellos el visto bueno a la formulación de la propuesta de regulación contenida en el acta, que

---

<sup>598</sup> Personas legitimadas para recibir las notificaciones, según lo preceptuado por el artículo 111.1 LGT.

<sup>599</sup> Párrafo primero del artículo 112 LGT.

<sup>600</sup> Así se establece en el Apartado Sexto, número Tercero de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT, previamente reseñada.

deberá de aparecer reflejada en el expediente como requisito para poder presentar las propuestas de regulación contenidas en las actas a la firma de los obligados tributarios<sup>601</sup>.

Por lo que se refiere a las Dependencias Regionales de Inspección de las Delegaciones Especiales de la AEAT, las actas con acuerdo serán firmadas por el Jefe del Equipo, Unidad Regional o Unidad de Inspección que haya realizado las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación; o por el Jefe o Subjefe a cargo de la Unidad, el Inspector adjunto o Subinspector cuando se haya encomendado a un Inspector adjunto, al Jefe de la Unidad o a un Subinspector la realización de la totalidad de las actuaciones de comprobación e investigación sobre un determinado obligado tributario<sup>602</sup>.

También en estas Dependencias Regionales de Inspección, los Jefes de Equipo o Unidad de Inspección podrán asignar la firma de las propuestas de regularización resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, tanto a los Inspectores adjuntos como al Subdirector o Subdirectores, que hubieren realizado de manera efectiva la totalidad de las actuaciones de comprobación e investigación, pero reservándose aquellos el visto bueno a la formulación de la propuesta de regulación contenida en el acta<sup>603</sup>.

#### **IV.- Efectos que derivan de la formalización de un acta con acuerdo**

Concluido el procedimiento de comprobación e inspección con un acta con acuerdo, ésta va a producir una serie de efectos jurídicos tanto

---

<sup>601</sup> *Ibidem.*

<sup>602</sup> Apartado Diez, número dos, de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la AEAT, ya mencionada.

<sup>603</sup> Apartado Nueve. 3 de la Resolución de 20 de marzo de 2003, de la Presidencia de la AEAT, anteriormente citada.

para el obligado tributario como par la Administración tributaria, a cuyo análisis dedicamos el presente apartado.

## 1.- La obligación de pago

Transcurridos diez días, desde el día siguiente a la fecha de suscripción del acta con acuerdo, sin que el obligado tributario haya recibido notificación por la que el órgano competente para liquidar corrija los errores materiales que el acta pudiera contener, la propuesta de liquidación que ésta contiene adquiere firmeza, y en consecuencia producirá en el obligado tributario la obligación de efectuar el ingreso del importe de la deuda acordada en el plazo indicado.

De esta manera, confirmada que la propuesta de liquidación es a ingresar, y en el supuesto de que el obligado tributario ha constituido un depósito, puesto que deberá de cubrir la deuda liquidada y, en su caso, la sanción impuesta, éste se aplica de forma automática a dichas cantidades<sup>604</sup>; y si no se ha constituido éste, la Inspección de los Tributos entregará al obligado tributario los documentos necesarios para realizar el pago<sup>605</sup>, advirtiéndole que *“en caso de incumplimiento se procederá al embargo de sus bienes y derechos sin más trámite en virtud de la misma providencia de apremio dictada en relación con el obligado al pago sin necesidad de nueva notificación de aquélla”*<sup>606</sup>.

Si por el contrario, el obligado tributario ha formalizado un aval o un seguro de caución a disposición del Inspector Jefe por el importe de las cantidades derivadas del acta más un veinte por ciento de las mismas, junto

---

<sup>604</sup> Ex. Artículo 155. 5 LGT, párrafo segundo.

<sup>605</sup> Resolución de 3 de febrero de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo de acta con acuerdo de la Inspección de Hacienda del Estado.

<sup>606</sup> Artículo 74.5 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR).

con la suscripción del acta con acuerdo se le entregará una carta de pago para que efectúe el ingreso en período voluntario en el plazo establecido por artículo 62.2 LGT para las liquidaciones administrativas, o en el plazo fijado en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento<sup>607</sup> si el obligado tributario lo hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del dichos plazos.

De esta manera, si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y quince de cada mes, el obligado tributario deberá de realizar el ingreso desde su recepción hasta el día veinte del mes posterior, y si éste fuere inhábil, el día siguiente hábil.

En cambio, si la notificación de la liquidación se realiza entre los días dieciséis y último de cada mes, el obligado tributario deberá de efectuar el ingreso desde su recepción hasta el día cinco del segundo mes posterior, y si éste fuere inhábil, hasta el día siguiente hábil.

Efectuado el ingreso de las cantidades en período voluntario, el órgano competente para liquidar devolverá al obligado tributario el documento en que se formalice la garantía. Pero si por el contrario, no ingresa la deuda y la sanción que deriva del acta con acuerdo dentro del plazo voluntario de ingreso, se pondrá a disposición del Inspector Jefe el documento en el que se recoge el aval o seguro de caución para su recaudación mediante el procedimiento de apremio, procediéndose *“contra sus bienes en virtud de la providencia de apremio dictada en relación con el obligado al pago sin necesidad de nueva notificación”*<sup>608</sup>.

---

<sup>607</sup> A través del apartado octavo del artículo 5 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modificó el apartado quinto del artículo 155 LGT con el objetivo de flexibilizar el régimen de pago de las actas con acuerdo, permitiendo que éste pueda realizarse también mediante la figura del aplazamiento o fraccionamiento, que en todo caso deberá quedar garantizado mediante la constitución aval o certificado de seguro de caución.

<sup>608</sup> Artículo 74.2 RGR.

En el supuesto de que se produzca por parte del Inspector Jefe una rectificación de la propuesta de liquidación por apreciar errores materiales, en virtud del apartado séptimo del artículo 186 RGGIT<sup>609</sup>, puede acaecer que la rectificación suponga una reducción o un aumento del importe que figura en el acta suscrita con acuerdo, por lo que de la misma manera que realizábamos para el pago en el período voluntario, debemos distinguir en este supuesto en función de si se ha formalizado un depósito o una garantía.

Así, si se formaliza un depósito y el importe liquidado es superior al depositado, tras aplicar la cantidad depositada al pago de la deuda, se procederá a la devolución del exceso del mismo. Por el contrario, si el importe es inferior, se aplicará el depósito al pago de la deuda y la sanción, y se entregará carta de pago para que complete la diferencia que reste.

Si la rectificación da lugar a un aumento de la cantidad garantizada, al obligado tributario le será entregado junto con la nueva liquidación un documento de ingreso por el importe de la nueva liquidación, y que sustituye a la anterior.

## **2.- Imposición de sanciones en las actas con acuerdo: especial relevancia al acuerdo de imposición de sanción y reducción de la misma como consecuencia del acuerdo**

La tramitación del procedimiento sancionador en los supuestos en los que se formalice un acta con acuerdo, va a tener una serie de

---

<sup>609</sup> Concretamente, el artículo 186.7 RGGIT, en su segundo párrafo, indica que “*en el caso de que se hubiese notificado la liquidación rectificando los errores materiales, se seguirán los siguientes trámites:*

- a) *Si la liquidación es inferior al importe del depósito, se procederá a aplicar éste al pago de la deuda y a liberar el resto.*
- b) *Si la liquidación es superior al importe del depósito, se aplicará éste al pago de la deuda y se entregará documento de ingreso por la diferencia.*
- c) *Si la liquidación es superior al importe de la garantía, se entregará documento de ingreso por el importe de la liquidación”.*

características específicas que nos obliga a detenernos a examinar cuestiones tales como la imposición de sanciones y la consiguiente reducción que conlleva la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

Sin embargo, antes de entrar en su análisis, creemos que resulta adecuado detenernos a enjuiciar brevemente, si procede o no la imposición de sanciones en un tipo concreto de actas caracterizadas por la participación activa del obligado tributario.

Al respecto, BILBAO ESTRADA niega que la suscripción del acta con acuerdo deba necesariamente llevar aparejada sanción alguna, y lo hace sobre la base de *“los supuestos de aplicación de las actas con acuerdo (conceptos jurídicos indeterminados, apreciación de hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, estimaciones, valoraciones o mediciones que no puedan cuantificarse de forma cierta)”*, ya que *“dada la especial dificultad que los mismos conllevan, se debería considerar que estamos ante una interpretación razonable de la norma tributaria por parte del contribuyente que excluiría cualquier tipo de culpabilidad salvo que la tramitación del acta con acuerdo se plantee como consecuencia de la falta de declaración de la ocultación de datos”*<sup>610</sup>.

Por su parte, GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA, justifican la imposición de las mismas sobre la base de que *“es perfectamente posible que el contribuyente haya actuado en contra de la ley, sin que su conducta pudiera ampararse en ninguna interpretación*

---

<sup>610</sup> BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* op. cit. Pág. 413. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, entiende que *“a estas graves circunstancias hay que añadirle la dificultad de apreciar hechos sancionables por tratarse precisamente de actas que se instruyen o se prevén para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación, y en los que, por tanto, no es fácil que exista el presupuesto intencional necesario”*. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *“Actuaciones y procedimiento...”*. op. cit. Pág. 274; Siguiendo esta línea, CASANOVA CABALLERO, C.: *“Título IV. La potestad sancionadora”*, en la obra colectiva *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*. AEDAF. Madrid. 2005. Pág. 834.

*razonable [...] y que, sin embargo, surjan dudas de hecho sobre algún punto de su conducta, dudas sobre la valoración o sobre la interpretación de la norma aplicable*”<sup>611</sup>.

Desde una perspectiva intermedia, consideramos que dada la particularidad que revisten los presupuestos habilitantes, no parece posible que exista ningún indicio de culpabilidad cuando el obligado tributario, en cumplimiento de sus deberes de interpretar y aplicar unas normas jurídico-tributarias ambiguas, actúa siguiendo los parámetros señalados por la Ley, por lo que si el órgano inspector actuario, en el ejercicio de sus funciones de comprobación e inspección, advierte a posteriori cualquier equivocación o discrepancia, como fruto de esa complejidad del ordenamiento tributario, no debería de sancionarle de manera automática por un posible incumplimiento.

Cuestión distinta es que se le sancione por entender que el obligado tributario se ha separado de la interpretación que para un supuesto concreto que el equipo o unidad inspectora considera la correcta, por lo que al fin y al cabo, no sería lógico hablar de imposición de sanciones “*sin haber resuelto previamente si concurre o no la culpabilidad necesaria*”<sup>612</sup>.

Tal y como indicábamos en el apartado referente al contenido de las actas con acuerdo, éstas deben incluir necesariamente los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantía de la propuesta de sanción que proceda, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; de manera que, aunque se aboga por la separación procedimental como regla general, si el obligado tributario quiere llegar a

---

<sup>611</sup> GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Defensa de las...”. *op. cit.* Pág. 62; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 157.

<sup>612</sup> ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La interpretación razonable de la norma tributaria como exigente de la responsabilidad por infracción tributaria*. Lex Nova. Valladolid. 1999. Págs. 53 y 61.

un acuerdo con la Administración tributaria, deberá renunciar a la misma aceptado una tramitación conjunta de ambos procedimientos.

Con carácter general, la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador va a tener carácter voluntario para el obligado tributario<sup>613</sup>, quien podrá ejercitarla siempre y cuando no hayan transcurridos seis meses desde el inicio del procedimiento sancionador, a excepción de los supuestos de las actas con acuerdo, en donde la renuncia prevalece, al ser establecida como requisito necesario para su suscripción, al momento procedimental en el que ésta deba manifestarse, lo que *a sensu contrario* supone aceptar una tramitación conjunta del procedimiento inspector y sancionador.

Por lo tanto, en los supuestos en los que se vaya a suscribir un acuerdo con el obligado tributario mediante este instituto específico de actas, no va a existir un inicio específico del procedimiento sancionador, como sucede en el resto de procedimientos, sino que por el contrario, se entiende iniciado con la suscripción del acta con acuerdo<sup>614</sup> que a la vez, representa la conclusión del mismo, sin que para ello sea preciso dictar un acto resolutorio específico de imposición de sanción, y sin perjuicio de que

---

<sup>613</sup> Tramitación separada que viene recogida en el artículo 208 LGT, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso será conjunta hasta la formulación de las propuestas correspondientes a cada procedimiento, y a partir de las propuestas de resolución cada expediente seguirá su curso por separado.

<sup>614</sup> Así lo recoge el artículo 28.3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en lo sucesivo RGRST), al establecer que “*se entenderá iniciado el procedimiento sancionador con el acta con acuerdo que se extienda, en la que también se incluirá la propuesta de sanción que proceda y se hará constar expresamente la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, así como la conformidad del interesado con las propuestas de regularización y de sanción que se formulen*”.

Al respecto se ha mencionado que “*resulta curioso que el procedimiento sancionador se entienda iniciado en el mismo acto que lo concluye: la suscripción del acta con acuerdo. Es decir, se trata de un procedimiento instantáneo o mejor dicho, de un procedimiento inexistente, dado que un procedimiento constituye una sucesión temporal de actos, que en este caso brilla por su ausencia. El procedimiento sancionador resulta inexistente porque la sanción se determina en el procedimiento de comprobación*”. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Reflexiones sobre el...”, en la obra colectiva *La aplicación de... op. cit.* Págs. 527 y 528.

se entienda impuesta y notificada la sanción por el mero transcurso del tiempo establecido, es decir, a los diez días de su suscripción<sup>615</sup>.

En suma, nos encontramos ante un procedimiento inexistente en el que la sanción se determina en el procedimiento inspector mediante una tramitación abreviada de la propia regulación específica de las actas con acuerdo.

Por lo tanto, será el equipo o unidad que ha desarrollado la actividad instructora el encargado para instruir el procedimiento sancionador si, sobre la base de los elementos y pruebas obtenidos, aprecia la existencia de indicios de infracciones tributarias.

No obstante, cabe la posibilidad de que en base a esas pruebas y elementos obtenidos, la Administración aprecie algún indicio susceptible de ser tipificado por la normativa penal como delito fiscal<sup>616</sup>. A este respecto, el artículo 180.1 LGT dispone que *“si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de*

---

<sup>615</sup> El artículo 28.4 RGRST señala al respecto que *“en los supuestos a que se refiere este artículo, se entenderá impuesta y notificada la sanción en los términos previstos en el artículo 155.5 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que sea preciso dictar acto resolutorio específico de imposición de la sanción”*.

Por su parte, GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA, han indicado que *“quizá lo que pretende la norma es evitar que el procedimiento sancionador se considere iniciado con el propio procedimiento de comprobación, en cuyo caso le resultaría aplicable el plazo de caducidad preclusiva de seis meses”*. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: *“Reflexiones sobre el...”*, en la obra colectiva *La aplicación de... op. cit.* Pág. 528. BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 417.

<sup>616</sup> El delito fiscal viene tipificado en el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1985, de 23 de noviembre, del Código Penal, en virtud del cual, será castigado por tal el que defraude a la Hacienda Pública *“eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de la retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros”*.

*seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal”<sup>617</sup>.*

En consecuencia, parece desprenderse que en el caso de acaecer el presupuesto mencionado, el mismo no derivaría ningún tipo de efecto penal con respecto a las actas con acuerdo, porque como bien indica PÉREZ ROYO, “*el procedimiento de inspección se habrá interrumpido antes de llegar al levantamiento del acta y el elenco material que eventualmente podrá aparecer en el proceso penal no será el acta, sino un informe de la inspección*”<sup>618</sup>.

Por otra parte, la tramitación unificada de procedimientos va a suponer alterar la dificultad que la separación procedimental provoca, ya que al suscribirse este tipo específico de actas, el obligado tributario va a poder conocer desde el principio el importe de la sanción que posteriormente, en su caso, le va a ser impuesta, la cual verá reducida<sup>619</sup> su cantidad, en virtud del artículo 188.1 a) LGT, en un cincuenta por ciento si no se interpone recurso contencioso-administrativo contra la regularización o la sanción, y se garantiza el pago derivado de las actas con acuerdo, bien en período voluntario bien en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la

---

<sup>617</sup> Cfr. Artículo 32 RGRST, relativo a las “*actuaciones en supuestos de delito previsto en el artículo 305 del Código Penal*”.

<sup>618</sup> PÉREZ ROYO, F.: “El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 100. 1998. Pág. 577. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Págs. 166 y ss.; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 415.

<sup>619</sup> A tenor del artículo 188 LGT, la reducción se aplica únicamente a las sanciones pecuniarias derivadas de infracciones tipificadas en los artículo 191 a 197 LGT que generan un perjuicio económico, así como a determinadas sanciones previstas en la normativa específica de cada impuesto.

Administración tributaria, mediante aval o certificado de seguro de caución<sup>620</sup>.

Sin embargo, la reducción de la sanción en este tipo de actas es incompatible con la reducción de adicional de la sanción por pronto pago del veinticinco prevista para las actas de conformidad en el artículo 188.3 LGT, y que es perfectamente integrable a la ya prevista del treinta por ciento para este último tipo de actas<sup>621</sup>.

Por último, señalar que al configurarse la sanción como un elemento más del acta con acuerdo, el obligado tributario deberá expresar de manera manifiesta su conformidad con la totalidad del contenido del acta ex artículo 155.2 d) LGT, lo cual implica, de una parte, la imposibilidad de llegar a un acta con acuerdo sobre todo o parte de los elementos de la obligación tributaria que se regularice, y no sobre la sanción que éstos pueden llevar aparejada; y de la otra, al tener la aceptación de los hechos un valor de confesión, se consigue reducir la conflictividad perseguida por la LGT.

---

<sup>620</sup> En sentido contrario al expuesto, el artículo 188.2 a) LGT señala que “*el importe de la reducción practicada [...] se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado [...] cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución*”.

Al respecto, CASANOVA CABALLERO entiende que “*en tanto en cuanto que implican, la inexistencia de ocultación y la existencia de una discrepancia razonable, no pueden dar lugar a responsabilidad alguna, por lo que hablar de reducción de sanción en este supuesto parece una <<trampa>> para ingenuos o una forma de tratar de compensar el teórico menor importe de una cuota convenida*”. CASANOVA CABALLERO, C.: “Título IV...”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria... op. cit.* Pág. 834; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Págs. 162.

<sup>621</sup> Combinación de actas que ha sido objeto de crítica por parte de la doctrina, de entre los que destacan, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Actuaciones y procedimiento...”. *op. cit.* Pág. 274; SIMÓN ACOSTA, E.: “Actas con acuerdo descafeinadas”. *Actualidad Jurídica Aranzadi.* Núm. 585. 2003. Pág. 3; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 414.

Sin embargo, como hemos tenido oportunidad de analizar, es posible que el acta con acuerdo no alcance a todos los elementos de la obligación tributaria, y que por ello sea necesaria la concurrencia de diversas actas, lo que a su vez origina el problema de determinar a qué acta corresponde cada sanción<sup>622</sup>.

Ante esta situación, creemos que aquellos elementos de la obligación tributaria regularizados por medio de un acta con acuerdo se registrarán por lo hasta ahora aseverado; mientras que el resto de elementos de la obligación tributaria deberán incluirse en el acta que le concierne, y según hayan ejercitado o no la renuncia a la tramitación separada, se seguirá la tramitación y la reducción que les ataña.

### **3.- Carácter vinculante del acuerdo alcanzado entre las partes de la relación jurídico-tributaria**

La esencia de que la figura de las actas con acuerdo sea erigida como un instrumento encaminado a reducir la conflictividad que aqueja al ámbito tributario, reside fundamentalmente en el principio general “*pacta sunt servanda*”, en virtud del cual, una vez que el acta con acuerdo se ha perfeccionado de manera consensuada, las partes que componen la relación jurídico-tributaria<sup>623</sup> expresan su voluntad de que el contenido íntegro del acuerdo, plasmado en este tipo de actas de la Inspección, produzca eficacia vinculante entre ellas, “*de tal forma que las partes pueden compelerse al cumplimiento de lo pactado*”<sup>624</sup>; por lo que para ello intentarán restringir

---

<sup>622</sup> GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Defensa de las...”. *op. cit.* Pág. 62; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* *op. cit.* Pág. 414.

<sup>623</sup> Asevera con buen criterio CAYÓN GALIARDO que “*en cada caso la solución ha de ajustarse y fundamentarse individualmente partiendo de la no vinculación de terceros al contenido del acuerdo*”. CAYÓN GALIARDO, A. M.: “El presupuesto habilitante...”. *op. cit.* Pág. 15.

<sup>624</sup> SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* *op. cit.* Pág. 87. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios...* *op. cit.* Pág. 195.

las posibilidades de su posterior modificación a través de los medios que le ofrece el ordenamiento tributario.

En particular, el carácter vinculante derivado del acta con acuerdo se pone de manifiesto para el obligado tributario, en el compromiso de abonar el pago de la obligación tributaria en los términos indicados así como a no cuestionar de nuevo por vía de la interposición de recurso la definición, concreción y valoración del hecho imponible objeto del consenso alcanzado, salvo que concurren las causas de nulidad de pleno derecho o vicios del consentimiento.

Por su parte, la Administración tributaria adquiere el compromiso de regularizar la situación tributaria del obligado tributario y a dictar el correspondiente acto de liquidación en base a los términos consensuados, en donde se descarta la posibilidad de que el órgano competente para liquidar lleve a cabo algún tipo de actuación encaminada a modificar su contenido diversa a la corrección de errores materiales.

Procedamos, por tanto, a realizar un análisis más detallado de la eficacia vinculante derivada del acta con acuerdo en base a los dos momentos en los que concurre, es decir, vinculación de la Administración al acta en el momento de dictar la liquidación, y vinculación del obligado tributario a la liquidación y a la sanción, a efectos de una posible impugnación.

### **3.1.- Efectos vinculantes para la Administración: modificación administrativa posterior**

Como adelantábamos previamente, la suscripción de un acta con acuerdo pone de manifiesto el carácter vinculante de la misma con respecto a la Administración, manifestado en el concreto compromiso de elaborar la

propuesta de regularización respetando el contenido central del consenso al que ha llegado con el obligado tributario.

Sin embargo, conviene recordar que la propuesta de regularización que contiene el acta extendida por el equipo o unidad de inspección en el transcurso de un procedimiento de inspección, en sí se considera un acto de mero trámite y como tal sólo supone la terminación de la fase instructora, pero en ningún caso decide la regularización que debe ser practicada ni va a poner término al procedimiento de comprobación o inspección, ya que será el acto de liquidación dictado por el Inspector Jefe, el acto resolutorio que supondrá la terminación de dicho procedimiento.

Ello da como resultado que hasta que el órgano competente para liquidar no otorgue su aprobación a las cuestiones fijadas de mutuo acuerdo, la Administración tributaria no estará vinculada al contenido del acta con acuerdo<sup>625</sup>, lo que obliga a preguntarnos hasta qué punto el Inspector Jefe, en el momento de dictar el acto administrativo resolutorio, estará vinculado al contenido de la propuesta de liquidación que recoge los elementos del hecho imponible acordados con el obligado tributario, máxime cuando el apartado quinto del artículo 155 LGT expresa que *“se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para*

---

<sup>625</sup> En este sentido, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO expresa que *“el actuario habrá constatado la existencia de los presupuestos [...], la conveniencia de su celebración y habrá establecido con el interesado los términos de dicho acuerdo, naciendo incluso la vinculatoriedad respecto a éste desde el momento de la formalización del pacto en el acta de Inspección. Sin embargo, la validez del convenio no se produce hasta que el inspector-jefe no se pronuncia a favor, pues el actuario no tiene potestad para vincular a la Administración a la fijación que propone en el acta ni cuando dicho establecimiento es realizado de forma unilateral ni cuando es producto de la cooperación del ciudadano”*. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 195.

*liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo*”<sup>626</sup>.

Creemos que la vinculación del órgano administrativo competente para liquidar al contenido del acta con acuerdo que se suscriba, debe ser analizada respecto al alcance total o parcial del acuerdo que la misma contiene, lo que a su vez nos permitirá determinar si la propuesta de liquidación que de ella deriva es provisional o definitiva, y por tanto, modificable o no por el Inspector Jefe.

En este sentido, y como ya ha sido objeto de análisis previamente, en aquellos supuestos en los que las actuaciones de comprobación o inspección den como resultado una propuesta de regularización que recoja la totalidad de los elementos de la obligación tributaria susceptibles de ser incluidos entre los presupuestos habilitantes del artículo 155 LGT, la liquidación derivada del un acta con acuerdo tendrá carácter definitivo<sup>627</sup>, siempre y cuando se alcance un acuerdo sobre los mismos, por lo que la liquidación resultará inmodificable por la propia Administración tributaria en un procedimiento posterior de aplicación de los tributos, siempre que no se acuda *“a los procedimientos especiales de revisión de oficio o su impugnación por el particular interesado o por la propia Administración previa su declaración de lesividad”*<sup>628</sup>.

Por el contrario, cuando las actuaciones de comprobación o inspección no se refieran a la totalidad de los elementos de la obligación

---

<sup>626</sup> De igual manera se expresa el apartado séptimo del artículo 186 RGGIT, al indicar que *“una vez firmada el acta se entenderá dictada y notificada la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en ella, si transcurrido el plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la fecha del acta, no se ha notificado al obligado tributario una liquidación del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales”*.

<sup>627</sup> Mantienen esta postura, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: *“Defensa de las...”*. *op. cit.* Pág. 62. BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes...* *op. cit.* Pág. 422.

<sup>628</sup> *Cfr.* SSTS de 23 de abril y 21 de mayo de 1997.

tributaria que son regularizados, produciéndose con ello una combinación de actas con acuerdo junto con actas de disconformidad y/o disconformidad, la liquidación que deriva del acta con acuerdo será provisional, por lo que podrá ser modificada por la Administración, al no producirse “*vinculación definitiva ni par el obligado tributario ni para la Administración, que podrá rectificarlas sin limitación alguna mediante un nuevo pronunciamiento*”<sup>629</sup>.

Por lo tanto, siempre que la propuesta de liquidación contenida en el acta derive únicamente de la concreción de un concepto jurídico indeterminado, la apreciación de los hechos o la estimación, medición o valoración alcanzada en las respectivas actuaciones de comprobación o investigación, el acuerdo íntegramente aceptado por las partes y plasmado en el acta deberá ser respetado, por lo que se convertirá en un acto de liquidación tributaria de manera presunta por el mero transcurso del plazo de diez días desde su suscripción; a no ser que en dicho plazo legalmente establecido, el Inspector Jefe advierta la existencia de errores materiales que necesitan su corrección.

Esta restricción a la posibilidad de modificación por parte del órgano competente para liquidar, aunque suponga “*un margen de maniobra muy limitado*”<sup>630</sup>, tiene su fundamento en la necesaria autorización previa o simultánea a la suscripción de las actas con acuerdo, solicitud que implica anticipar la revisión del contenido del acta con acuerdo antes de que se produzca su suscripción por el inspector actuario y el obligado tributario.

---

<sup>629</sup> Vid. SSTS de 11 de junio de 1998, de 23 de abril y 21 de mayo de 1997. En relación a las liquidaciones provisionales, MARTÍN DÍAZ expresa que “*la Administración se reserva la facultad de llevar a cabo en un momento posterior comprobaciones más precisas para, dentro de unos determinados plazos, y una vez realizadas, adoptar su decisión última*”. MARTÍN DÍAZ, E.: “Capítulo 8...”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria... op. cit.* Pág. 478.

<sup>630</sup> CORONADO SIERRA, M.ª: “Capítulo 10...”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria... op. cit.* Pág. 665. RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *op. cit.* Pág. 38.

En este sentido se puede afirmar que si el Inspector Jefe considera que el acuerdo no reúne alguno de los requisitos exigidos por la normativa tributaria o su reglamento de desarrollo, o considera que la instrucción es defectuosa porque los elementos objeto de regularización no encajan dentro de los presupuestos que habilitan para formalizar un acta de estas características, expresará su negativa a formalizar un acta con acuerdo negando la autorización.

Por lo que *a sensu contrario*, cabe entender que si el acta con acuerdo ha sido suscrita por las partes, es porque el órgano administrativo competente para liquidar ha decidido adherirse y vincularse al contenido del acta otorgando dicha autorización, lo que a su vez provocará en el obligado tributario la seguridad y certeza de que el depósito o garantía efectuada con carácter previo a la suscripción del acta, no va a ser modificada salvo que se perciba la necesidad de subsanar errores materiales<sup>631</sup>.

---

<sup>631</sup> La jurisprudencia del TS se ha encargado de determinar las características básicas que presenta dicho error al indicar que *“el error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose <<prima facie>> por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho), por lo que, para poder aplicar el mecanismo procedimental de rectificación de errores materiales o de hecho, se requiere que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias: 1) que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; 2) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte; 3) que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de normas jurídicas aplicables; 4) que no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos; 5) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); 6) que no parezca la subsistencia del acto administrativo (es decir, que no se genere la anulación o revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión, porque ello entrañaría un <<Graus legis>> constitutivo de desviación de poder); y 7) que se aplique con un hondo criterio restrictivo”*. En el sentido indicado, Cfr. SSTTS de 18 de mayo de 1967; de 24 de marzo de 1977; de 15 y 31 de octubre y 16 de noviembre de 1984; de 30 de mayo y 18 de septiembre de 1985; de 31 de enero, 13 y 29 de marzo, 9 y 26 de octubre y 20 de diciembre de 1989; de 27 de febrero de 1990; de 27 de mayo de 1991; de 28 de septiembre y 23 de diciembre de 1992; de 25 de mayo de 1999, de 20 de diciembre de 2005, entre otras.

Por lo tanto, en el supuesto de que se produzca esta rectificación, en virtud del apartado séptimo del artículo 186 RGGIT<sup>632</sup>, puede acaecer que la rectificación suponga una reducción o un aumento del importe que figura en el acta suscrita con acuerdo. En el supuesto de que se produzca la primera de las circunstancias, tras aplicar la cantidad depositada al pago de la deuda, se procederá a la devolución del exceso del mismo. Por el contrario, en el supuesto de que la rectificación de lugar a un aumento de la cantidad depositada o garantizada, el obligado tributario deberá o bien completar la diferencia que reste si realizó un depósito, o bien ingresar el importe de la nueva liquidación mediante documento de ingreso si aportó una garantía.

### **3.2.- Efectos vinculantes para el contribuyente: recursos y razones que abren la vía impugnatoria**

La formalización de un acta con acuerdo no vincula de forma absoluta a la Administración tributaria, sino que además el obligado tributario se va a ver constreñido a no cuestionar de nuevo por vía de la interposición de recurso la definición, concreción y valoración del hecho imponible objeto del consenso alcanzado con el equipo o unidad inspectora.

Este planteamiento nos lleva a reflexionar sobre la configuración otorgada a las actas con acuerdo en el apartado sexto del artículo 155 LGT, en virtud del cual, únicamente será impugnabile y objeto de revisión en vía

---

<sup>632</sup> Concretamente, el artículo 186.7 RGGIT, en su segundo párrafo, indica que “*en el caso de que se hubiese notificado la liquidación rectificando los errores materiales, se seguirán los siguientes trámites:*

- d) Si la liquidación es inferior al importe del depósito, se procederá a aplicar éste al pago de la deuda y a liberar el resto.*
- e) Si la liquidación es superior al importe del depósito, se aplicará éste al pago de la deuda y se entregará documento de ingreso por la diferencia.*
- f) Si la liquidación es superior al importe de la garantía, se entregará documento de ingreso por el importe de la liquidación”.*

administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, la liquidación<sup>633</sup> y sanción derivadas del acuerdo, sin perjuicio de que se pueda acudir mediante recurso a la vía contencioso-administrativa ante la existencia de vicios del consentimiento.

Tal y como lo acabamos de exponer, la utilización de las actas con acuerdo puede representar, en apariencia, un obstáculo al acceso del contribuyente a la tutela judicial efectiva, pero nada más lejos de la realidad, porque lo que realmente se establece son unos límites<sup>634</sup> muy concretos para las reclamaciones y recursos, concretados en los supuestos de nulidad de pleno derecho y en la existencia de vicios del consentimiento, con el objetivo de conseguir una mayor eficacia en la actuación administrativa de tutela del crédito tributario, salvando de esta manera el derecho que todo ciudadano tiene a la tutela judicial efectiva de

<sup>633</sup> La configuración de las actas de la inspección como actos de mero trámite impide, en virtud del artículo 185.4 RGGIT, “*ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultante de aquellas*”, por lo que habrá que esperar a que el Inspector Jefe dicte el respectivo acto resolutorio que pone fin al procedimiento de inspección para que se pueda interponer recurso contra la liquidación, aunque el objeto de reclamación afecte al acta.

<sup>634</sup> El hecho de que se pudiera impugnar sin limitación ninguna la liquidación, y en su caso la sanción, derivada de la propuesta de regularización del acta con acuerdo, resultaría totalmente incongruente con el sentido y la finalidad con las que este tipo de actas de la inspección fueron creadas, si tras una fase de dialogo entre la Administración y el contribuyente, las partes no tienen intención de quedar vinculadas al acuerdo alcanzado; máxime cuando uno de los objetivos que se persigue alcanzar con este tipo de actas es el descenso de la litigiosidad en materia tributaria a través de la disminución de los recursos que acceden a la vía económico-administrativa y, por ende, a la jurisdicción contencioso-administrativa. Participan de esta idea, GARDE ROCA, J. A.: “Presentación” en la obra colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 15; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Págs. 73 a 76; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Págs. 102 a 103; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 197; DELGADO PACHECHO, A.: “Las actas con...”, en la obra colectiva *La aplicación de... op. cit.* Pág. 434; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 440; GIL CRUZ, E. M.<sup>a</sup>: *Las actas con acuerdo en el procedimiento Inspector Tributario.* Aranzadi. Cizur Menor. 2009. Pág. 354

Por su parte, GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA estiman que “*cualquier restricción formal a la posibilidad de recurso contravendría el derecho a la tutela judicial efectiva*”, por lo que para estos autores “*la clave no está en privar al contribuyente de la posibilidad de recurrir, sino de convencerle de que el hipotético recurso no podrá prosperar*”. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Técnicas convencionales...”. *op. cit.* Págs. 12.

los jueces y tribunales reconocida por el artículo 24 CE, así como el control jurisdiccional de los actos administrativos del artículo 106 CE, los cuales no quedarían vulnerados.

De esta manera, la utilización de actas con acuerdo, no sólo no supone limitar ni vulnerar la protección que establece el artículo 24 CE, sino que además, ofrecería una serie de ventajas tanto para el ciudadano, al ver reforzado su derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, como para el interés general, al conseguir un mejor funcionamiento en la actuación de la Administración y en el propio Sistema Judicial, al reducirse las posibilidades de producirse una controversia entre las partes<sup>635</sup>.

Procedamos a llevar a cabo un análisis somero de los requisitos y circunstancias que han de concurrir en cada uno de los límites impuestos, tanto en vía administrativa como en vía contencioso-administrativa, a los obligados tributario a la hora de impugnar o revisar la liquidación y posible sanción derivada de un acta con acuerdo.

### **3.2.1.- En vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 LGT**

Como anteriormente hacíamos referencia, y atendiendo a la posibilidad que brinda el artículo 155.6 LGT, el legislador va a abrir al obligado tributario la posibilidad de que pueda solicitar la revisión por vía administrativa del acto de liquidación y de la sanción derivada de un acta con acuerdo, con el objetivo de evitar que un vicio invalidante produzca efectos no deseables que puedan atentar al principio de seguridad jurídica, declarando de esta manera nulo de pleno derecho el acuerdo al que han llegado las partes.

---

<sup>635</sup> De igual manera, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 103; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 197; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 440.

Así lo ha indicado PARADA al expresar que el acto nulo de pleno derecho es aquel *“que, por estar afectado de un vicio especialmente grave, no debe producir efecto alguno, y si lo produce, puede ser anulado en cualquier momento sin que esa invalidez, cuando es judicialmente pretendida, pueda oponerse la subsanación del defecto o el transcurso del tiempo”*<sup>636</sup>.

En este sentido, el artículo 217 LGT, denominado *“declaración de nulidad de pleno derecho”*, y desarrollado en los artículos 4 a 6 del 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 (en lo sucesivo RGRVA), va a regular, como su propia denominación expresa, el procedimiento de revisión de los actos nulos de pleno derecho, pero limitándolo únicamente a todos aquellos *“actos dictados en materia tributaria (incluidos los actos de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias, por referencia del artículo 213 LGT), así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurrido en plazo”*.

Por lo tanto, al tratarse de un procedimiento especial de revisión, se va a exigir firmeza en vía administrativa y no en vía contencioso-administrativa, por lo que procederá su utilización cuando no pueda impugnarse a través de un procedimiento ordinario, es decir, mediante recurso de reposición o mediante reclamaciones económico-administrativas.

No obstante, el artículo 155.6 LGT al indicar que la *“liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho”*, excluye de su aplicación, no sólo al resto de

---

<sup>636</sup> PARADA, R.: *Derecho administrativo I... op. cit.* Pág. 179.

procedimientos especiales de revisión previstos en el artículo 216 LGT y regulados en los artículos 218 LGT y siguientes; sino que además, también excluye el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa<sup>637</sup>.

Abundando en esta idea, el obligado tributario no puede solicitar la nulidad de un acta del tipo que sea, cuando es evidente que la misma no es un acto definitivo sino un acto de mero trámite dictada dentro de un procedimiento tributario, por lo que la nulidad de pleno derecho debe predicarse de las liquidaciones que sean definitivas<sup>638</sup>.

La enumeración de las causas de nulidad se encuentran recogidas en el apartado primero del artículo 217 LGT<sup>639</sup>, de acuerdo con el cual son nulos de pleno derecho los siguientes actos tasados:

a) *Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*

Se trata de una lesión ocasionada por un acto administrativo, con transcendencia tal, que impida el pleno ejercicio de alguno de los derechos

---

<sup>637</sup> En los mismos términos a los indicados, RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con...”. *op. cit.* Pág. 44; DELGADO PACHECHO, A.: “Las actas con...”, en la obra colectiva *La aplicación de... op. cit.* Pág. 434.

<sup>638</sup> *Vid.* SAN de 30 de octubre de 2003. Sobre esta cuestión, se ha llegado a cuestionar qué pasaría si el obligado tributario recurriera un acta con acuerdo, ésta perdería su naturaleza o debería inadmitirse el recurso, llegando a la conclusión de que “*la segunda opción debe ser la correcta, si bien hubiera sido deseable que así se recogiera expresamente en los artículos dedicados a regular tales tipos de recursos*”. CORONADO SIERRA, M.ª: “Capítulo 10...”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria... op. cit.* Pág. 666.

<sup>639</sup> La Exposición de Motivos de la LGT expresa que “*respecto a los procedimientos especiales de revisión, destaca la aproximación a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tanto en la enumeración de las causas de nulidad de pleno derecho como en la desaparición del procedimiento de revisión de actos anulables, exigiéndose para obtener su revisión la previa declaración de lesividad y la posterior impugnación en vía contencioso-administrativa. También destaca la regulación en el ámbito tributario del procedimiento de revocación para revisar actos en beneficio de los interesados*”.

o libertades fundamentales reconocidos en el artículo 14 CE, así como en la Sección Primera, del Capítulo Segundo del Título I CE (artículos 15 a 29 CE), incluida la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30 CE.

El problema práctico que mayores dificultades presenta este vicio de nulidad, es el de su aplicación en los supuestos en los que el acto administrativo incurre en defectos de forma, susceptibles de vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 CE. Así, en base al artículo 63.2 LRJAP-PAC, *“el defecto de forma sólo determinará anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados”*; por lo que cuando el acto sea nulo de pleno derecho por vulnerar el artículo 24 CE, deberá de incurrir en un defecto de forma que tenga relevancia constitucional, es decir, que produzca una indefensión, lo que no siempre será fácil determinar en el caso concreto.

Otros preceptos constitucionales que igualmente, en el ámbito de las actas con acuerdo, podrían alegarse como vulnerados por el acto de liquidación dictado por la Administración tributaria, y que podrían incurrir en nulidad de pleno derecho sería el principio de igualdad del artículo 14 CE, cuando o bien se le impide a determinados obligados tributarios acceder a esta categoría específica de actas ante la imposibilidad de poder constituir un depósito o una garantía, o bien cuando ante un mismo presupuesto de hecho, se formalizan actas con acuerdo con tributaciones diferentes como si de dos acuerdos diferentes se tratara, o una de ellas se formaliza mediante un acta con acuerdo y la otra se regulariza de manera unilateral por parte de la Administración; o del artículo 24.2 CE, relativo al de presunción de inocencia y al derecho a no declarar contra uno mismo, en aquellos supuestos en los que el obligado tributario presta su conformidad a los hechos que contiene el acta inspectora, por lo que las manifestaciones o hechos aceptados tendrán el valor de una confesión extrajudicial, y serán consideradas por tanto, como un medio de prueba contra el obligado tributario en aquello que le perjudique.

b) *Que haya sido dictado por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*

En este supuesto de nulidad se requiere que la incompetencia del órgano que dicta el acto sea manifiesta, entendiendo por tal aquellos actos en que sea “*clara, grave e incontrovertida, de tal suerte que puede apreciarse sin necesidad de razonamiento alguno*”<sup>640</sup>, de lo que se deduce que en el caso de no ser manifiesta el acto sería simplemente anulable.

De igual manera, la incompetencia manifiesta para ser nula de pleno derecho debe ser *ratione materiae* y *ratione loci*, pero no así la jerárquica, que puede ser subsanable por el superior jerárquico del órgano del que el acto procede<sup>641</sup>, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 67.3 LRJAP-PAC, constituyendo por tanto la incompetencia jerárquica una causa de mera anulabilidad<sup>642</sup>.

<sup>640</sup> Así lo han puesto de manifiesto, entre otras, las SSTS de 24 de mayo de 1968; de 28 de abril de 1977; de 13 de febrero de 1978; de 14 de mayo de 1979; de 25 de enero, 8 de mayo, 12 de noviembre y 15 de diciembre de 1980; de 28 de enero de 1981; de 25 de octubre de 1982; de 23 de marzo de 1984; de 6 de febrero y 11 de marzo de 1985; de 23 de febrero de 1989; de 12 de marzo de 1993; de 4 de mayo de 1994; de 14 de febrero de 1997; de 9 de octubre de 1998; de 17 de marzo de 2000; así como las SSAN de 13 de mayo de 1999 o de 14 de enero de 2000, entre otras.

<sup>641</sup> *Vid.* SSTS de 26 de marzo de 1969; de 28 de abril de 1977; de 16 de enero, 16 de febrero y 1 de octubre de 1980; de 15 de junio de 1981; de 18 y 28 de octubre de 1983; de 23 de marzo de 1984; de 27 de mayo y 12 de junio de 1985; de 1 de octubre de 1986; de 10 de marzo de 1987; de 17 de abril y 18 de julio de 1989; de 23 de enero de 1995; de 10 de marzo de 1999; o entre las más recientes, la STS de 29 de marzo de 2006 y la SAN de 4 de mayo de 2006.

<sup>642</sup> *Cfr.* SSTS de 27 de septiembre de 1988; de 18 de febrero y 27 de septiembre de 2000; de 3 de mayo de 2001; de 3 de febrero y 4 de octubre de 2005; las SSAN de 27 de abril y 3 e mayo de 2006. Destacamos por su relación al tema objeto de estudio, la STSJ de Asturias de 21 de enero de 1999, en la que se indicaba que “*la incompetencia jerárquica susceptible de convalidación según el artículo 67 de la propia Ley al ser determinante no de la nulidad del acto, sino de la anulabilidad y por lo tanto susceptible de convalidación, y a nivel concreto, porque de la realidad de las actuaciones aparece que la liquidación provisional y sanción que se atienen en el acto de disconformidad levantada por la Inspección ha sido elevada a definitiva al formular el Jefe de la Dependencia la propuesta de liquidación y sanción, cuyos razonamientos fueron aceptados por el Inspector Jefe en su integridad al dar conformidad a la propuesta presentada a su consideración, resolviendo de conformidad con ella, respetando de esta manera la norma que establece la necesaria separación entre el funcionario que incoa el acta de inspección y el que dicta el acuerdo, así como la competencia jerárquica de este último para dictarlo al proceder del Inspector Jefe, aunque se limite a ratificar la*

Por tanto, las actuaciones de comprobación o investigación tendentes a regularizar la situación tributaria del obligado tributario mediante un acta con acuerdo, deberá ser llevada a cabo por aquellos órganos administrativos de la Administración tributaria que tengan atribuida dicha competencia como propia en su territorio por una norma jurídica, por lo que de lo contrario adolecería de un vicio de nulidad de pleno derecho.

*c) Que tengan un contenido imposible.*

La jurisprudencia del TS ha venido entendiendo que acto de contenido imposible es aquel que no se puede ejecutar porque ello resultaría imposible en el momento de dictarse<sup>643</sup>, porque cuando se dictó ya había sido ejecutado<sup>644</sup>, o en casos de “*indeterminación, ambigüedad o inteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de este*”<sup>645</sup>.

Creemos que nos encontramos ante una de las causas que menos cabida tendrían, no sólo dentro del ordenamiento tributario, sino en particular en las actas con acuerdo, pues no entendemos como puede regularizarse la situación tributaria eliminando de manera conjunta toda ambigüedad e incerteza que existe respecto al hecho imponible, si luego la misma no genera efectos jurídicos sobre el obligado tributario.

---

*propuesta del acto efectuada por el Jefe de la Dependencia, al aceptarle en todos sus términos, de tal forma que el defecto denunciado no ha supuesto omisión de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, ni merma alguno de los derechos y garantías del contribuyente que pudieran determinar la anulabilidad del acto impugnado por defectos formales, como se prevé en el artículo 63.2 de la indicada Ley 30/1992”.*

<sup>643</sup> STS de 11 de febrero de 1980.

<sup>644</sup> STS de 21 de junio de 1994.

<sup>645</sup> STS de 19 de mayo de 2000.

*d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*

Se trata de un supuesto de nulidad que comprende tanto los actos constitutivos de delito como los constitutivos de falta penal, pudiendo derivar el ilícito penal tanto de la Administración tributaria como del obligado tributario que incide en el procedimiento por el que se dicta el acto o resolución.

Son supuestos muy excepcionales en la práctica, aunque podría ocurrir en aquellos casos en los que, el órgano inspector actuaria regularice la situación tributaria del obligado tributario mediante un acto con acuerdo, pero fijando la cuantía en un importe inferior al establecido legalmente, lo que constituiría un supuesto “*bastante próximo a la prevaricación*”<sup>646</sup>.

*e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.*

Centrando nuestra atención únicamente en el primer presupuesto que contiene este requisito, pues el segundo escapa a la temática objeto de análisis, podemos indicar que se trata de un incumplimiento u omisión de los trámites esenciales o fundamentales que integran un determinado procedimiento<sup>647</sup>, o que son sustanciales al procedimiento, como por ejemplo, la falta de notificación<sup>648</sup>, cuando se ha seguido otro

---

<sup>646</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas...” *op. cit.* Pág. 297.

<sup>647</sup> Así lo han puesto de relieve las SSTs de 28 de febrero de 1962; de 2 de enero de 1979; de 8 de mayo y de 9 de diciembre de 1985; de 13 y 25 de octubre de 1988; de 12 de julio de 1993; de 26 de enero de 1994; de 21 de mayo y 23 de julio de 1997; de 6, 25 y 31 de marzo de 1999; de 7 de febrero y 18 de octubre de 2000; de 14 de abril y 11 de junio de 2001; de 2 de marzo de 2002; o de 26 de julio de 2005.

<sup>648</sup> STS de 14 de abril de 1984.

procedimiento aunque el resultado obtenido hubiera sido idéntico al que hubiera resultado del procedimiento correcto<sup>649</sup>, así como las sanciones impuestas de plano sin conceder en el procedimiento trámite de audiencia al interesado<sup>650</sup>, aunque la omisión de este trámite en los supuestos de suscripción de las actas con acuerdo vendría permitido ex artículo 99.8 LGT.

*f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.*

Según este requisito, cuando se produce un acto presunto favorable al obligado tributario por silencio positivo, el régimen de nulidad seguirá la misma línea que el régimen de nulidad de los actos expresos, por lo que se requerirá que el requisito infringido pueda calificarse de esencial, lo que no parece que se trate de un supuesto que pueda ser frecuente en el ámbito tributario en general, y en las actas con acuerdo en particular, dado el escaso relieve que la figura del silencio positivo tiene en el mismo, así como que no suelen producirse actos con la finalidad de conceder facultades o derechos a los sujetos pasivos, que además carezcan de los requisitos esenciales para su adquisición.

*g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.*

Nos encontramos ante una cláusula de cierre *ad exemplum*, que remite a cualquier otra causa establecida por norma de rango legal, por la que se pueda declarar la nulidad de pleno derecho de un acto dictado en materia tributaria o de una resolución de un órgano económico-administrativo.

---

<sup>649</sup> SSTs de 31 de enero y 18 de octubre de 1994 o de 17 de enero de 2006.

<sup>650</sup> SSTs de 21 de marzo de 1985 y de 16 de mayo de 1989.

El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, contenido en los apartados segundo a séptimo del artículo 217 LGT así como en los artículos 5 y 6 RGRVA, se puede iniciar de oficio por parte del órgano que dictó el acto o su superior jerárquico, lo que va a suponer una potestad para que la Administración pueda revisar todo tipo de actos sin necesidad de acudir a los Tribunales; o a instancia del interesado, configurándose como una verdadera acción de nulidad, de carácter subsidiario a la vía de recurso, frente a los actos desfavorables<sup>651</sup>.

Es preciso mencionar que, tanto la LGT como el RGRVA guardan silencio respecto al plazo en el que se puede iniciar el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, circunstancia que nos obliga a acudir de manera subsidiaria al ámbito administrativo general, concretamente al apartado primero del artículo 102 LRJAP-PAC, en donde se matiza que el procedimiento para la declaración de nulidad de pleno derecho puede iniciarse “*en cualquier momento*”, lo que trasladado al procedimiento tributario de nulidad nos lleva a concluir que éste procedimiento no estará sujeto a ningún límite temporal, ni de caducidad ni de prescripción de la acción de nulidad del interesado.

Realizada la solicitud de revisión por el obligado tributario, el órgano encargado de tramitar el procedimiento de nulidad puede dictar acuerdo motivado de inadmisión a trámite de la misma, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, en determinados supuestos, como son los que a continuación siguen:

- Cuando el acto no se firme en vía administrativa, ya que como deriva del propio artículo 217.1 LGT, debe entenderse que el acto

---

<sup>651</sup> SSTs de 14 de mayo de 1965; de 21 de febrero de 1983; de 20 de febrero, 30 de noviembre y 10 de diciembre de 1984; de 24 de octubre de 1986; de 22 de octubre de 1990; de 6 de abril de 2001; de 7 de mayo de 1992; así como las SSAN de 17 de septiembre de 1992; de 24 de abril y 28 de mayo de 1993; de 17 de enero de 1994; de 12 de febrero y 3 de julio de 1996; o de 7 de noviembre de 2002, entre otras.

objeto de revisión haya puesto fin a la vía administrativa o no haber sido recurrido en plazo.

- Cuando la solicitud no se base en alguna de las causas previstas legalmente, ya que al ser supuestos tasados, cualquier otro motivo distinto a los indicados será objeto de indamisión.
- Cuando la solicitud carezca manifiestamente de fundamento, es decir, no basta con que se alegue uno de los supuestos de nulidad tasados en el artículo 217.1 LGT, sino que deberá de motivarse de una manera evidente y clara que concurre en el acto de que se trate.
- Cuando se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales, evitándose así solicitudes reiteradas sobre un mismo asunto.

La competencia para tramitar el procedimiento, va a corresponder al órgano administrativo que establezca la respectiva norma de organización específica, siendo éste el encargado de solicitar al órgano que dictó el acto, la remisión, no sólo, de una copia cotejada del expediente administrativo y de un informe sobre los antecedentes del procedimiento que puedan ser relevantes para resolver, sino también cualquier otro dato o antecedente que considere necesario para formular la propuesta de resolución<sup>652</sup>.

Recibida la copia del expediente administrativo sobre el acto impugnado, y en su caso los informes, se dará audiencia al obligado tributario y a las restantes personas que resultaron afectadas por dicho acto, por un plazo de 15 días contados a partir del día siguiente a la notificación de apertura de dicho plazo, para que puedan alegar y presentar cuantos documentos y justificantes estimen oportunos<sup>653</sup>.

---

<sup>652</sup> Apartados primero y segundo del artículo 5 RGRVA.

<sup>653</sup> De esta manera, los artículos 217.4 LGT y 5.3 RGRVA vienen a dar virtualidad al trámite de audiencia que aparece consagrado en el artículo 105 CE.

Concluido el trámite de audiencia, el órgano encargado de la tramitación del procedimiento de nulidad de pleno derecho formulará una propuesta de resolución al órgano encargado de resolver<sup>654</sup>, quien a su vez, una vez recibida dicha propuesta de resolución, solicitará dictamen previo al Consejo de Estado o al órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma si lo hubiere<sup>655</sup>.

La terminación del procedimiento se produce con la notificación de la resolución expresa, que estará sujeta a un plazo de caducidad una vez iniciado dicho procedimiento de revisión, por lo que deberá notificarse en el plazo máximo de un año<sup>656</sup>, contado desde el día en el que el interesado presenta la solicitud, o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

Transcurrido el plazo de un año sin que se hubiera notificado resolución expresa, dicho plazo provocará el efecto de caducidad del procedimiento si se ha iniciado de oficio, lo cual no impide que pueda

---

<sup>654</sup> El órgano competente para la resolución de este procedimiento será, en el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Economía y Hacienda (artículo 217.5 LGT) que podrá delegar dicha competencia (artículo 6.3 RGRVA). En cuanto a las Comunidades Autónomas, tanto si estamos en presencia de tributos propios como cedidos, el artículo 19 LOFCA delega en éstas la competencia para conocer de este procedimiento, por lo que por similitud a la esfera nacional, será el órgano superior equivalente, recayendo normalmente esta facultad en el Consejero de Economía y Hacienda u órganos homólogos. Por último, y en el caso de las Haciendas Locales, el órgano competente para la declaración de nulidad de pleno derecho será el Pleno de la Corporación, tal y como dispone el artículo 110.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, en relación con el artículo 14.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que indica que en los procedimientos especiales de revisión de los actos dictados en materia de gestión tributaria se estará a lo preceptuado en aquel.

<sup>655</sup> Artículos 217.4 LGT y 6.1 y 2 RGRVA.

<sup>656</sup> Sobre este aspecto regulado en el apartado sexto del artículo 217 LGT, se ha indicado que *“por lo que se refiere al plazo, que se introduce por primera vez en materia tributaria, su duración es bastante más elevada que el previsto en la legislación administrativa general, que es de tres meses. Sin embargo, lo cierto es que el propuesto [...] es más realista, teniendo en cuenta la necesidad de dictamen del Consejo de Estado”*. COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*. IEF. Madrid. 2003. Pág. 87.

iniciarse otro procedimiento con posterioridad; o que se considere desestimada la solicitud por silencio negativo, si se ha iniciado a instancia del interesado.

De esta manera, el acuerdo de inadmisión a trámite y la resolución expresa o presunta, ponen fin a la vía administrativa, por lo que el interesado podrá interponer contra dicha inadmisión o resolución recurso extraordinario de revisión en vía administrativa, o recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, si el ámbito de competencias corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, o ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia si el ámbito de competencias corresponde a las Comunidades Autónomas<sup>657</sup>, posibilidad ésta que, aún no estar prevista en el artículo 155.6 LGT, cabe hacer extensible, a nuestro modo de ver, a las actas con acuerdo para buscar de esta manera un nuevo pronunciamiento de nulidad de la misma<sup>658</sup>.

### **3.2.2.- En vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios del consentimiento**

Es necesario comenzar la redacción del presente apartado aclarando desde el principio que, no es nuestra intención otorgar a la figura de las actas con acuerdo la naturaleza jurídica de contrato, pues ello iría en contra de lo que aseverábamos en el primer Capítulo de este trabajo de investigación; sino más bien interpretar someramente los vicios que

---

<sup>657</sup> Artículos 10.1 a) y 11.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

<sup>658</sup> Coinciden en esta idea, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Las actas de...” *Estudios sobre la... op. cit.* Pág. 631; BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 371. Por el contrario, GARCÍA-HERRERA BLANCO estima que del conocimiento de la declaración de nulidad de pleno derecho de actos firmes, “*cabría vedar a la jurisdicción competente, cuando entienda de un recurso, dado que los actos ni siquiera son firmes*”. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: “Limitaciones a la impugnación de las liquidaciones derivadas de las actas con acuerdo”. Jornadas de estudio sobre la nueva Ley General Tributaria. Universidad Complutense de Madrid. Madrid. 2004. Pág. 126. Disponible en [http://eprints.ucm.es/1465/1/pon\\_16.pdf](http://eprints.ucm.es/1465/1/pon_16.pdf)

invalidan el contrato en la normativa civil, para intentar posteriormente comprobar si es posible trasladar sus postulados a la única vía que permite el artículo 155.6 LGT para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa, con el objeto de revisar el contenido del acta con acuerdo.

Si entendemos que un acta con acuerdo es un acuerdo de voluntades tendentes a eliminar una especial dificultad que puede residir, bien en la interpretación de la propia norma, bien en la prueba de los hechos, bien en la valoración o estimación de las magnitudes sobre las que descansa la aplicación del tributo, existirá un vicio de consentimiento siempre que dicha voluntad se forme defectuosamente.

De esta manera, el artículo 1.265 CC indica que *“será nulo el consentimiento prestado por error, violencia, intimidación o dolo”*, postulados de derecho privado que se encuentran necesitados de alguna que otra reflexión si queremos trasladarlos al campo específico de las actas con acuerdo, es decir, si lo que se pretende es que quién quedó injustamente vinculado por la suscripción de este tipo específico de actas, pueda desligarse de ella y obtener una decisión judicial en virtud de la cual recuperar el estado que se poseía con carácter previo a su suscripción, siempre y cuando ello sea posible.

En primer lugar, el artículo 1.266 CC indica que *“para que el error invalide el consentimiento, deberá recaer sobre la sustancia de la cosa que fuere objeto del contrato, o sobre aquellas condiciones de la misma que principalmente hubiesen dado motivo a celebrarlo”*.

De acuerdo con los términos estrictos del precepto mencionado, el error invalida el consentimiento cuando recae sobre la sustancia de la cosa que fuere objeto del acta con acuerdo, o sobre aquellas condiciones de la misma que principalmente hubiesen dado motivo a celebrarlo, y que podemos concretar en un posible error en la fijación consensuada tanto de

las cuestiones de hecho como de derecho imprescindibles para eliminar la situación de incertidumbre creada por ellas.

Empezando por el error de derecho, éste será aquel que incide sobre las disposiciones legales o reglas de derecho que es necesario aplicar respecto a un determinado hecho o respecto a un concepto jurídico indeterminado, por lo que la concreción consensuada del mismo sería argumento más que suficiente para que dicho error no se tuviera en cuenta, en base a la norma según la cual *“la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento”*<sup>659</sup>, por lo que los efectos derivados del posible error de derecho en las actas con acuerdo deberán de cumplirse.

Respecto a si produce un error de hecho sobre la representación de los elementos fácticos considerados en un acta con acuerdo, concretados en la valoración, estimación o medición de alguno de los elementos que componen el hecho imponible, y siempre actuando las partes de buena fe, consideramos que tampoco tendría relevancia invalidante, pues siempre se puede acudir a su corrección a través del artículo 220 LGT, o por medio de los métodos de determinación de la base imponible que regula el ordenamiento tributario.

El artículo 1.267 CC caracteriza la violencia expresando que existe *“cuando para arrancar el consentimiento se emplea una fuerza irresistible”*. De acuerdo con la letra del precepto legal, la violencia aparece como una forma de fuerza, como si de una coacción física *“irresistible”* se tratara, lo que en el supuesto específico objeto de estudio, podría constituir, por ejemplo, la firma de un acta con acuerdo por una de las partes de la relación jurídico-tributaria, bien porque ha sufrido violentas agresiones o lesiones, o porque la otra parte le ha sujetado y le ha llevado la mano mientras firmaba. Supuestos, al fin y al cabo, impensables en nuestra disciplina, pero que en caso de concurrir, viciarían el consentimiento, y por lo tanto anularía los efectos derivados del acta con acuerdo.

---

<sup>659</sup> Artículo 6.1 CC.

Por su parte, el artículo 1.267 CC preceptúa que habrá intimidación “cuando se inspira a uno de los contratantes el temor racional y fundado de sufrir un mal inminente y grave en su persona o bienes, o en la persona o bienes de su cónyuge, descendientes u ascendientes”.

A la vista del mencionado precepto, el elemento característico de la intimidación parece ser un temor producido a una persona, un miedo nacido de una amenaza por medio de palabras que constituyen el presagio de algún mal que se dirija contra ella, o contra alguno de sus parientes, o contra los bienes de cualquiera de ellos.

En este sentido, podemos encontrarnos ante intimidación en las actas con acuerdo, en aquellos supuestos en los que la Administración tributaria presiona al obligado tributario mediante las potestades que el ordenamiento jurídico le confiere<sup>660</sup>, para que éste fije las cuestiones inciertas de forma concordada, o firme un acta de estas características, por lo que de concurrir esta situación, la intimidación anula el consentimiento, y por consiguiente el acta con acuerdo.

---

<sup>660</sup> Por extraño que pudiera parecer, el Defensor del Pueblo presentó al Parlamento un informe en el año 1992, donde se expresaba que existían “*algunas inspecciones en las que los interesados habían sentido temor y se habían considerado coaccionados, pues parecía que la finalidad de las actuaciones inspectoras era conseguir su conformidad expresa con las mismas*”. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. V Legislatura. Serie A. Núm. 26. Actividades Parlamentarias. 9 de junio de 1994. Pág. 244. Disponible en [http://www.senado.es/legis5/publicaciones/pdf/cortes/bocg/CG\\_A026.PDF](http://www.senado.es/legis5/publicaciones/pdf/cortes/bocg/CG_A026.PDF)

Al respecto, ALONSO FERNÁNDEZ declara que “*suscitan la preocupación de que en algunos casos –sin duda excepcionales – puede producirse presiones al obligado tributario afectado por un procedimiento comprobador de la Inspección de los Tributos con el objeto de que acepte la regularización de su situación tributaria*”. ALONSO FERNÁNDEZ, F.: “Las actas con acuerdo en la nueva LGT: un instrumento encaminado a reducir la conflictividad en el ámbito fiscal”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Núm. 640. 2004. Pág. 9. Idéntico criterio sigue GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO quien además añade que “*si, por el contrario, la Administración no ha utilizado sus potestades de forma intimidante, pero el contribuyente llega a la conclusión de que prefiere fijar las cuestiones inciertas de forma consensuada para evitarse una inspección duradera, no puede éste impugnar [...], pues el deseo de acotar el procedimiento o de impedir posteriores inspecciones no es un supuesto de intimidación*”. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 248.

Por último, el artículo 1.269 CC define al dolo como aquel que existe “*cuando con palabras o maquinaciones insidiosas de parte de uno de los contratantes, es inducido el otro a celebrar un contrato que sin ellas no hubiera hecho*”. De este concepto de dolo parece inferirse que la nota central del mismo es la insidia, definida por la Real Academia Española de la Lengua, en su segunda acepción, como aquellas “*palabras o acción que envuelve una mala intención*”<sup>661</sup>, o lo que vendría a ser lo mismo, una maniobra intencionadamente buscada, y dirigida con el firme propósito de engañar a otra persona, produciendo en ésta un conocimiento equivocado de la situación sobre la que debe recaer, en este caso concreto, el acta con acuerdo.

La interpretación de dolo que hemos realizado, correspondería a una concepción directa del mismo mediante un instrumento positivo concretado en palabras o maquinaciones; pero también existiría dolo pasivo o por omisión, cuando uno de los sujetos de la relación jurídico-tributaria, sobre la que pesa un deber de información, guarda silencio sobre hechos o circunstancias, cuyo conocimiento hubiera podido cambiar el parecer de la otra parte y hubiera podido hacerla desistir de la celebración del acta con acuerdo<sup>662</sup>.

Nos encontraríamos, por tanto, ante supuestos en los que el obligado tributario, a mala fe, oculta o falsifica datos ante una inminente inspección tributaria, circunstancia que obliga a la Administración a utilizar, ante esa incapacidad de determinar con los medios de prueba que dispone, el método de estimación indirecta para conocer la verdadera capacidad económica sujeta a tributación. Ante esta situación, si se permite al

---

<sup>661</sup> *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésimo Segunda Edición. Espasa. Madrid. 2001. Pág. 1.283.

<sup>662</sup> La STS de 26 de octubre de 1981 indica que “*en el concepto de dolo que suministra el artículo 1.269 CC no sólo se comprende la insidia directa o inductora de la conducta errónea del otro contratante, sino también la reticencia dolosa del que calla o no advierte debidamente a la otra parte, poniéndola en la misma situación invalidante de su consentimiento [...] lo que pugna con el deber de informar exigible en virtud de la buena fe*”.

obligado tributario poder acudir a la vía contencioso-administrativa para buscar la nulidad de las actas con acuerdo, como bien señala GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, “*se vería favorecido por su propio ánimo defraudatorio, entre otros motivos porque las causas de nulidad son alegables por todos los interesados. Por el contrario, si se considera que se ha producido una causa de anulabilidad del dolo, exclusivamente la Administración puede solicitar la impugnación*”<sup>663</sup> del acta con acuerdo.

Por último, únicamente recordar que si el obligado tributario acude a la vía contencioso-administrativa alegando que el acta con acuerdo adolece de vicios del consentimiento, la Administración tributaria podrá exigirle el importe de la reducción practicada en la sanción que en su caso se le hubiere impuesto, por indicación tanto del artículo 188.2 a) y 212.2 LGT.

---

<sup>663</sup> GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 244.

## CONCLUSIONES

---

Resulta oportuno, para finalizar, dedicar un último apartado a recoger las principales conclusiones que derivan del estudio acontecido a lo largo de las páginas precedentes. De esta forma, se posibilita una visión global de las diferentes cuestiones abordadas en el trabajo, así como de los problemas suscitados y, en su caso, de las posibles soluciones que cabe dar a los mismos.

En definitiva, y sin más preámbulos, a continuación se pasa a exponer las conclusiones a las que se ha llegado en la realización del presente trabajo de investigación.

**PRIMERA.-** *Habilitación del artículo 88 LRJAP-PAC para la terminación de los procedimientos administrativos a través de técnicas convencionales, y su traslación a los procedimientos tributarios.*

La Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, va a abrir la puerta a la aparición de nuevas fórmulas de colaboración y diálogo entre Administración y administrados, al introducir en la terminación de los procedimientos administrativos técnicas convencionales que permiten una participación de los ciudadanos en aquellas situaciones concretas que precisen de su actuación, superándose con ello la unilateralidad característica de la actuación administrativa.

De esta manera, el artículo 88 LRJAP-PAC se configura como una norma que permite y atribuye a la Administración la facultad de realizar acuerdos, pactos, convenios o contratos con los administrados que pongan término o se inserten en los procedimientos administrativos, siempre y cuando se cumpla con los mismos, no sólo las exigencias que el propio principio de legalidad impone a la actuación administrativa al habilitarla

únicamente para ejercitar esta opción sobre aquellos elementos no reglados en los que existe una mayor discrecionalidad; sino que además, estos institutos concretos están llamados a satisfacer el interés público que tienen encomendado, por lo que constituirá una directriz dirigida a la Administración para que esta potestad persiga y cumpla únicamente (mediante el empleo de criterios que la norma establece, o a través de aquellos medios que sean los más adecuados al fin perseguido) los fines que la norma le atribuye y no otros, porque de no ser así, estaríamos ante una desviación de poder.

Así pues, la celebración por parte de la Administración de este tipo de acuerdos, pactos, convenios o contratos con los administrados puede dar como resultado, o bien, por un lado, la finalización de manera convencional del procedimiento administrativo, por lo que el acuerdo alcanzado entre las partes, al ser vinculante para ambas, determinará el acto unilateral resolutorio; o bien, por el otro lado, en supuestos de incertidumbre o discrecionalidad técnica, la confluencia de voluntades alcanzada se insertará con carácter previo y, por tanto, preparatorio y no sustitutivo del posterior acto resolutorio que ponga fin al procedimiento administrativo que se sigue.

Pero no ha sido sólo el ordenamiento administrativo el único sector donde la introducción de técnicas convencionales ha tenido repercusión la terminación convencional del procedimiento administrativo, puesto que en nuestra disciplina se planteó el interrogante de si era trasladable dicho precepto legal al procedimiento tributario, lo que brindaría al contribuyente la oportunidad de participar de forma activa en el procedimiento de Inspección de los tributos a través de la introducción de técnicas convencionales en el ordenamiento tributario.

Sin embargo, nos encontramos que en éste último no existe norma alguna que con carácter específico contemple o determine de manera detallada y ajustada en cada momento, todos aquellos supuestos concretos

en los que se les va a otorgar cierta eficacia jurídica a la voluntad de las partes cuando deba de determinarse el contenido de la respectiva obligación tributaria o alguno de sus elementos de cuantificación.

Por tanto, en defecto de norma tributaria análoga y específica a la previsión normativa del artículo 88 LRJAP-PAC, ésta será de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios siempre que no exista una previsión legal tributaria que habilita de forma genérica la terminación convencional de los mismos.

Las excesivas imprecisiones contenidas en las diversas normas jurídicas, originadas, principalmente, por el empleo abusivo por parte del legislador de conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas, tienen como consecuencia directa una cierta intensificación del margen de apreciación a favor de la Administración, margen que sin lugar a dudas origina un aumento de la discrecionalidad (ya sea técnica o administrativa), lo que unido al gran volumen de reclamaciones y recursos que se generan tanto en la vía económico-administrativa como en la jurisdicción contencioso-administrativa por estas cuestiones, es lo que ha impulsado al legislador a introducir habilitaciones singulares y específicas en nuestro campo para hacer mucho más efectivo el deber de contribuir, al permitir la participación del contribuyente en los diferentes procedimientos tributarios a través de estas nuevas modalidades de resolución de conflictos en materia tributaria distintas a las jurisdiccionales.

Por ello, en el campo del derecho tributario, y particularmente en aquellos supuestos en donde se prevé que concurren determinadas situaciones de incertidumbre, el grado de efectividad del interés público será mucho menor si se adopta una actuación unilateral e imperativa de la Administración, que si por el contrario, se introducen institutos convencionales consensuales, porque a través del diálogo se cumplirá de manera mucho más eficaz y rápida, no sólo dicha efectividad del interés

público perseguido, sino además los principios de justicia tributaria, y en particular, el de capacidad económica.

Lo que sucede, es que la configuración *ex lege* de la indisponibilidad de la obligación tributaria impide la admisibilidad de que un determinado procedimiento tributario finalice mediante la manifestación conjunta de voluntades con carácter sustitutivo del acto final, lo que deja al descubierto el carácter no negociable del acto liquidatorio que pone fin al procedimiento.

Planteamiento que no es óbice para encuadrar dentro del ámbito del procedimiento de aplicación de los tributos aquellas actuaciones conjuntas entre Administración tributaria y contribuyente consistentes en establecer de manera consensuada algunos de los elementos controvertidos del hecho imponible, con la intención de determinar de la manera más efectiva la deuda tributaria a través de actos preparatorios o de trámite que podrán vincular o no al órgano competente para liquidar, pero que en ningún caso, sustituirán la posterior liquidación.

**SEGUNDA.-** *La naturaleza jurídica de las actas con acuerdo se corresponde con un acuerdo procedimental preparatorio.*

El hecho de que el final del procedimiento de Inspección constituya una imposición unilateral de la voluntad administrativa, no es obstáculo para rehuir de la participación del contribuyente en la concreción de conceptos jurídicos indeterminados, en la apreciación de hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto o en la cuantificación del tributo.

Y es que en aquellos supuestos de incertidumbre en materia de cuantificación de la obligación tributaria, la función del contribuyente en la formación de su contenido, no sólo se limita a aceptar la propuesta que le realiza el órgano inspector actuario, e incluso su participación va más

allá del simple hecho de aportar información y documentación de carácter tributario que sirva de base al órgano inspector para dictar la posterior resolución unilateral; sino que por el contrario, en estos casos que dan lugar a una discrecionalidad técnica, el contribuyente va a tener una participación mucho más activa, dentro de los contornos que la propia ley marca, con la finalidad de otorgar junto a la Administración certeza y seguridad jurídica a esos aspectos controvertidos de la determinación de la deuda tributaria en aras de evitar posibles controversias.

Nos encontramos, por tanto, ante una figura que refleja la tendencia de la Administración a dar mayor cabida a la voluntad de los contribuyentes en la formación de actos que tradicionalmente se han caracterizado por su unilateralidad administrativa.

Es por ello, que la figura de las actas con acuerdo podría encajar dentro de lo que hemos procedido a denominar “*acuerdo procedimental preparatorio*” por varias razones, a saber:

La primera de estas razones se debe al hecho de que las actas con acuerdo se caracterizan por apreciarse en ellas un cierto matiz negociador, en donde existe, dentro del procedimiento inspector, un acuerdo entre Administración y contribuyente destinado a determinar la obligación tributaria de éste último en aquellos supuestos de hecho que deban ser valorados, estimados o medidos ante una imprecisión normativa o dificultades en la apreciación de cuestiones técnicas para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.

En segundo lugar, este acuerdo no sustituirá al acta de la Inspección de los tributos, sino que se incorpora dentro de la misma como documentación de las actuaciones llevadas a cabo por la unidad, actuario o equipo de inspección, y así dejar constancia de la realización de actuaciones relevantes como la indicación de los elementos esenciales del hecho imponible, su imputación al obligado tributario, así como todas

aquellas circunstancias y hechos que puedan considerarse relevantes para poder dictar, a la vista de dichos resultados, la propuesta de liquidación.

Esta propuesta de regularización no supone en sí la terminación del correspondiente procedimiento inspector, sino la finalización de la fase instructora. Por ello se dice que es un acto administrativo preparatorio o de trámite, al abrir la puerta para que se dicte el respectivo acto administrativo resolutorio de liquidación.

Y por último, la propuesta de liquidación que contenga el acuerdo en ningún momento vinculará a la Administración, puesto que el Inspector Jefe podrá en todo momento apartarse, no sólo del acuerdo adoptado, sino también de la propuesta realizada por el Inspector actuario.

Por consiguiente, las actas con acuerdo son actos administrativos de trámite que se originan dentro de un procedimiento tributario de inspección, que finaliza con un acto administrativo unilateral de liquidación, pero en el que se permite la participación del contribuyente con el objetivo de despejar la incertidumbre existente en la obligación tributaria.

**TERCERA.-** *Los principios de capacidad económica e igualdad: inseparabilidad de los mismos ante las actas con acuerdo.*

Los principios de capacidad económica y de igualdad aparecen íntimamente ligados, en el sentido de que ambos constituyen fragmentos o elementos individuales del principio constitucional único de Justicia concretado en el genérico deber de contribuir, en el sentido de que el reparto de los tributos se realice tratando por igual a los contribuyentes, es decir, a igual capacidad económica, igual trato fiscal y viceversa.

En cuanto al principio de *capacidad económica*, cabe indicar, en primer lugar, que en aquellas situaciones en las que el legislador aplica el

tributo a supuestos en los que no se produce una verdadera capacidad económica, es donde la utilización de las actas con acuerdo permite lograr una mayor efectividad de este principio en su vertiente absoluta, puesto que será en el intercambio de información realizado entre la Administración y el contribuyente con la finalidad de completar la información que la Administración ya posee, donde se podrá verificar si realmente existe o no una manifestación real o efectiva de capacidad económica del sujeto pasivo, procediéndose en caso afirmativo a ajustar la deuda tributaria a la verdadera capacidad económica de este último.

Y en segundo lugar, aunque puede generarse la duda de que en este tipo de actas, la deuda tributaria puede ser fijada de forma conjunta por la Administración y el contribuyente al margen de los parámetros establecidos por la norma, la utilización de las actas con acuerdo, con el objetivo de determinar la obligación tributaria, no van a suponer, *a priori*, apartarse de los criterios establecidos por la norma para cuantificar el hecho imponible, puesto que la valoración se produce después de nacer la obligación tributaria y se limita a fijar uno de los elementos de cuantificación de la deuda.

Pero es más, al conseguirse una equiparación entre capacidad económica manifestada y la base imponible fijada, se estará dotando de una mayor efectividad al principio de capacidad económica en su vertiente relativa.

Respecto al *principio de igualdad*, puede llegar a pensarse que constituye una infracción al mismo aquellas situaciones en las que ante un mismo presupuesto de hecho, por una parte, o bien se formaliza en ambos supuestos un acta con acuerdo, pero obteniéndose tributaciones diferentes en las dos liquidaciones como si de dos acuerdos diferentes se trataran; o bien, por otra parte, en un supuesto se formaliza un acta con acuerdo, mientras que en el otro supuesto la determinación de la deuda tributaria la efectuará de manera unilateral la Administración.

En realidad, cuando se realizan valoraciones, estimaciones o interpretaciones de conceptos jurídicos indeterminados mediante la intervención de una dualidad de voluntades, los resultados obtenidos no menoscaban el principio de igualdad, al constituirse las actas con acuerdo como instrumentos que introducen por si mismas las diferenciaciones entre supuestos idénticos, lo que justifica de este modo lo que supondría una desigualdad para aquellas situaciones disímiles, y una misma identidad entre supuestos iguales. No obstante, deberán de establecerse determinadas prevenciones normativas como la transparencia, publicidad y motivación que siempre deben acompañar a este tipo de actas de la Inspección de los Tributos.

Por tanto, las actas con acuerdo no sólo no suponen una vulneración de este principio, sino que además, pueden llegar a erigirse en un instrumento valioso de Justicia tributaria, porque al adecuar al ordenamiento jurídico la situación que mejor refleja la del sujeto pasivo, lo que realmente se está consiguiendo es un sistema tributario más justo, ya que a través de ese tratamiento diferenciado de la desigualdad, se conseguirá respetar que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de manera igualitaria según su propia capacidad económica.

**CUARTA.-** *Flexibilización del principio de legalidad ante las fórmulas convencionales, y en particular, ante las actas con acuerdo.*

Es comúnmente aceptado que en el Derecho Tributario existe una reserva relativa de ley, en donde bastará con que la ley regule los aspectos fundamentales del tributo, pero no se excluye la posibilidad de que normas de distinto rango a la ley o reglamentarias puedan desarrollar los aspectos secundarios.

Sin embargo, hay determinados supuestos en los que la norma tributaria utiliza en su terminología legal conceptos jurídicos

indeterminados que generan que el hecho imponible sea ambiguo, incierto. Son en estas situaciones donde el legislador va a permitir que la Administración goce de un cierto margen de apreciación para fijar los aspectos concernientes a la determinación de la deuda tributaria. Discrecionalidad técnica que puede convertirse, en ocasiones, en poderes discrecionales en manos de la Administración, no reconocidos por la norma tributaria, y que podrían vulnerar el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Sin embargo, la Administración, como resultado de la potestad discrecional que le otorga la ley, hace partícipe al obligado tributario, dentro de los límites legales para una adecuada aplicación de los tributos, y así, exigirle la carga tributaria que efectivamente le corresponde en función de su auténtica capacidad económica. Pues la Administración, en general y, en particular la Tributaria, junto con el deber de actuar conforme con el principio de legalidad, adaptando el espíritu de la ley a la realidad fáctica, ha de velar por el interés general al desarrollar sus facultades frente a cada obligado tributario, lo cual será más viable a través de mecanismos basados en el consenso.

De este modo, se garantiza la efectividad que debe caracterizar toda actuación administrativa, así como minorar, en la medida de lo posible, la evasión y el fraude fiscal.

**QUINTA.-** *Las actas con acuerdo excepcionan y matizan el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria.*

Parece claro que los convenios a los que lleguen los órganos administrativos y los particulares, no podrán, en modo alguno, crear, modificar o suprimir la esencia reguladora de cada tributo, pues ello sería ir en contra del principio de legalidad consagrado en nuestra Constitución. Pero, no es menos cierto, que la indisponibilidad actúa como un límite procedimental en las actuaciones administrativas de carácter discrecional,

cuando ésta invita a colaborar al contribuyente, para esclarecer las cuestiones inciertas del tributo o concretar la interpretación de la norma.

No obstante, el legislador ha otorgado a los órganos de la inspección tributaria unos márgenes de actuación discrecional en los que se ha venido a reconocer, con la introducción de las actas con acuerdo, la posibilidad de eliminar la incertidumbre que acompaña a la norma tributaria mediante la aquiescencia de ambas partes, evitando de esta manera, un conflicto jurídico y logrando, a cambio, una mayor eficacia administrativa; por lo que, el ordenamiento tributario no prohíbe a la Administración tributaria que disponga del crédito tributario, sino que lo que prohíbe es que se produzca dicha disposición cuando no haya una legitimación expresa de la Ley.

Y es que la celebración de pactos o acuerdos, no tiene como finalidad actuar al margen de la ley, desfigurando lo que el legislador ha dispuesto como elementos esenciales de la obligación tributaria; sino que su objetivo último, reside en conseguir un sistema fiscal más íntegro, eficiente, ágil y menos combativo, basado en el diálogo, con la finalidad de esclarecer los elementos que constituyen el crédito tributario, y así, conseguir advertir la auténtica capacidad económica del sujeto pasivo.

**SEXTA.-** *La experiencia comparada proporciona una guía nada desdeñable de soluciones extrajudiciales que permiten la terminación de los procedimientos tributarios de una manera concertada.*

La búsqueda, elaboración y utilización de mecanismos alternativos para la resolución de conflictos tributarios no constituye una peculiaridad del ordenamiento español, sino que más bien responde a un movimiento internacional tributario preocupado por obtener la cooperación del contribuyente con la Administración tributaria como necesario contrapunto a las potestades administrativas.

De esta manera, la experiencia comparada proporciona un elenco de fórmulas de conciliación que muestran la búsqueda, por parte de las citadas experiencias, de soluciones concertadas entre la Administración y los contribuyentes que eviten la vía del recurso a través del diálogo, y que a su vez, puedan contribuir a resolver los conflictos tributario sin necesidad de colapsar los jurisdicción contencioso-administrativa, al intentar que esa solución que se alcance sea la más ecuánime posible al supuesto planteado.

La determinación de la base imponible basada en un acuerdo entre la Administración y el contribuyente cobra importancia dentro del ordenamiento tributario italiano, considerado como uno de los sistemas pioneros a nivel europeo en el establecimiento de soluciones extrajudiciales para la terminación de los procedimientos tributarios de una manera amigable, como consecuencia de su carácter rápido y al modo individualista con el que se resuelve cada uno de los casos.

De esta forma, dentro del conjunto de actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria italiana para determinar la cuantía de la obligación tributaria, el *accertamento con adesione* ha constituido, y constituye, un instrumento dirigido, por una parte, a reducir la conflictividad en materia tributaria mediante la resolución, a través del carácter contradictorio de su procedimiento, de las controversias relativas a la determinación de la base imponible entre Administración y contribuyente; pero por otra parte, está dirigido a la satisfacción del interés público, es decir, a la recaudación de aquellas cantidades incorrectamente autoliquidadas o no declaradas hasta el momento contradictorio, y a una tributación más acorde con el principio de capacidad económica.

Nos encontramos, por tanto, ante un instituto inspirado en los principios de eficacia, transparencia y participación con la finalidad de que el contribuyente pueda definir con certeza su propia posición fiscal respecto a un período impositivo determinado. Así, de este modo, se persigue una mejora en la relación entre Administración y contribuyente,

basada, no ya en la pasividad de este último en la aplicación del tributo, sino en la participación activa como alternativa a la vía económico-administrativa y a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Con todo, entendemos que la utilización, por parte de las diferentes experiencias comparadas, de mecanismos alternativos para la resolución de conflictos tributarios permite contribuir a solventar dificultades de una manera más justa, con respuestas diversas ante la valoración de los hechos y concreción de las imprecisiones que contienen las normas jurídicas tributarias; satisfaciendo realmente, de esta manera, el interés general que es el fin último por el que debe velar la Administración de cualquier Estado de Derecho.

**SÉPTIMA.-** *Las actas con acuerdo cumplen una función esencial de establecer, de manera concordada, certeza y veracidad allí donde existe incertidumbre e indeterminación.*

La justificación del instituto objeto de estudio obedece a la voluntad del legislador y de la Administración tributaria de conseguir, junto con el consenso del obligado tributario, la eliminación de la incertidumbre a través de una correcta valoración o concreción de un valor derivado de un concepto jurídico indeterminado o de una cuestión técnica que por su propia naturaleza puede estar abierto a diversas interpretaciones, por lo que será una figura que al mismo tiempo buscará aumentar la seguridad jurídica sobre cuestiones inciertas, reducir las controversias en materia tributaria y mejorar las relaciones con los ciudadanos, dada la complejidad y discrecionalidad técnica que acompaña a este aspecto de la materia tributaria.

Pero aún siendo loable éste propósito, en ningún caso se debe perder visión de cuál es el papel atribuido a la Administración tributaria, y especialmente a los órganos inspectores, como es la regularización de la situación tributaria del obligado a través de las oportunas actuaciones de

comprobación e investigación y todo ello, no olvidemos, como garante de los intereses públicos.

Del resultado de dichas actuaciones se habrán obtenido datos, pruebas de la realización de hechos imponibles, que permitirán fundamentar la propuesta de regularización; propuesta que se deberá ajustar a criterios de legalidad, mediante la aplicación de los datos obtenidos a las normas que regulan cada tributo.

Esta correlación de hechos comprobados y aplicación de los mismos de las normas reguladoras de cada tributo no permite ningún margen de discrecionalidad para la Administración, no pudiendo entrar a “negociar” ninguno de los aspectos, es decir, ni los hechos imponibles constatados ni la norma que debe aplicarse a los mismos.

**OCTAVA.-** *Necesidad de una regulación normativa ante la falta de concreción de los supuestos a los que son aplicables las actas con acuerdo.*

En colación con lo aseverado anteriormente, en determinados supuestos, no se produce con tanta claridad la concreción exacta del hecho imponible, así como otros supuestos es dificultosa la aplicación al caso concreto de la norma que en principio está destinada a regular la tributación del mismo, como consecuencia en algunos casos de ser necesaria la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.

Ahora bien, estos supuestos deben ser los menos posibles y ello porque sería inadmisibile el mantenimiento de un ordenamiento jurídico-tributario en el que concurran estas circunstancias, porque de ser así, lo que nos pondría de manifiesto es la existencia de un ordenamiento imperfecto y no adaptado a la realidad vigente.

Si la utilización de las actas con acuerdo es consecuencia de la dificultad en la aplicación de determinadas normas a los hechos constatados por la Inspección, la solución no debe ser entender solucionado el problema a través de esta figura, que a su vez contiene supuestos en los que falta concreción en su definición, y que incluso puede hacernos plantearnos si las propias actas con acuerdo podrían justificar la utilización de las actas con acuerdo; sino que se requerirá inexorablemente una modificación de estos presupuestos de difícil aplicación.

Por tanto, estimamos necesario crear una regulación normativa en la que se marquen distintos métodos para esclarecer la imprecisión del elemento cuantificable de la obligación tributaria, pues de esta manera se garantizaría de un modo real y práctico la seguridad jurídica de las partes, al establecer a cual de ellos deben acudir la Administración y el obligado tributario para lograr el resultado más ecuánime, convirtiéndose de esta manera en una auténtica vía de solución convencional de conflictos.

**NOVENA.-** *La autorización previa o simultánea por parte del Inspector Jefe constituye un auténtico control sobre el contenido de las actas con acuerdo.*

Esta necesidad de autorización supone ejercer un control previo del contenido del acta con acuerdo, antes o a la vez que de la firma del acta, cuya razón se encuentra en reducir la conflictividad otorgando una mayor seguridad jurídica al obligado tributario, ya que se podría decir que el Inspector Jefe otorgando dicha autorización se adhiere o vincula al contenido del acuerdo que se va a suscribir sin posibilidad de modificarlo salvo que se perciba la existencia de errores materiales.

Por tanto, el obligado tributario va contar con la garantía de que aquellas cuestiones sobre la determinación de la valoración o precisión de conceptos jurídicos indeterminados que ofrecían particularidades

singulares, en relación a la interpretación y aplicación de la norma tributario al caso concreto, van a alcanzar plena validez.

**DÉCIMA.-** *La no aportación del depósito o de las garantías previstas en la normativa provoca la falta de perfeccionamiento del acuerdo que contiene este tipo de actas, y por lo tanto, perderá validez jurídica.*

Aunque en principio, la no aportación del depósito o garantías exigidas por la normativa tributaria como requisito indispensable para formalizar un acta con acuerdo, se trata de un defecto que puede ser subsanado por el obligado tributario previa notificación del Equipo o Unidad de Inspección encargada de llevar a cabo las actuaciones de comprobación e inspección, de no llevarse a cabo dicha subsanación, la regularización de la situación tributaria del obligado, se llevará a cabo a través de las actas de conformidad o disconformidad.

De igual manera, entendemos que no es posible aportar otro tipo de garantías como la hipoteca mobiliaria o inmobiliaria, prenda, fianza personal y solidaria, u aquellas otras garantías que se estimen suficientes por el órgano inspector, pues la enumeración a la que hace referencia el apartado tercero del artículo 155 LGT es una lista cerrada que no admite otras que las expresamente tasadas para este tipo de actas de la Inspección de los Tributos.

**UNDÉCIMA.-** *La reducción de la sanción prevista en las actas con acuerdo está configurada como un incentivo al obligado tributario.*

La suscripción por el obligado tributario de un acta con acuerdo lleva aparejada la reducción de la sanción pecuniaria, que pudiera serle impuesta, por cometer alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 LGT.

Dentro de esta solución, puede apreciarse la intención del legislador de fomentar la solución pactada de las controversias en el ámbito jurídico-tributario, buscando para ello, un cierto equilibrio en las partes que conforman la relación jurídico-tributaria, pues la Administración verá tutelado el crédito tributario mediante el pago inmediato tanto de la liquidación como de la sanción; mientras que el obligado tributario verá reducido una parte del importe global de la sanción que en verdad le correspondería, en el supuesto de haber cometido infracción.

Ni la tramitación conjunta del procedimiento de comprobación e investigación y del sancionador, requisito necesario en la tramitación de las actas con acuerdo, ni la ausencia del trámite de audiencia, propio de todo procedimiento sancionador ordinario, producen desprotección o indefensión del obligado tributario en torno a las garantías que se exigen en la imposición de una sanción administrativa, pues la propia naturaleza que caracteriza a este tipo de actas, que configura a la sanción como un elemento más de ésta, requerirá que el obligado tributario manifieste su conformidad a la totalidad del contenido del acta con acuerdo, lo cual implica, de un lado, la imposibilidad de llegar a un acta con acuerdo sobre todo o parte de los elementos de la obligación tributaria que se regularice, y no sobre la sanción que puede llevar aparejada; y del otro lado, al tener la aceptación de los hechos un valor de confesión se consigue reducir la conflictividad perseguida por la Ley.

**DUODÉCIMA.-** *El acuerdo alcanzado por las Administración tributaria y el obligado tributario por medio de las actas con acuerdo tiene carácter vinculante para ellas.*

El acuerdo alcanzado mediante la utilización de esta categoría específica de actas no depende de la libre arbitrariedad de la Administración Tributaria ni de la mera voluntad del obligado tributario, pues junto con la observancia de los principios constitucionales, así como de los apartados segundo del artículo 155 LGT y primero, letra e) del

artículo 176 RGGIT, se exige, además del contenido básico que toda acta de la Inspección de los Tributos debe contener, una serie de requisitos de obligado cumplimiento, como la motivación adecuada del acta; y que sirven de instrumentos que permiten reforzar la veracidad, legalidad y seguridad jurídica que la misma requiere.

Precisamente, aunque la solicitud de llegar a un acuerdo no es un derecho subjetivo del obligado tributario sino una iniciativa del órgano inspector, es de la convergencia de voluntades de donde emana el carácter vinculante de que la liquidación resultante sea conforme a lo acordado.

De tal manera, la Administración tributaria se compromete a dictar un acto liquidatorio en el sentido concordado entre ésta y el obligado tributario; mientras que éste último, al prestar su consentimiento a la totalidad del acta con acuerdo, se va a comprometer a no impugnar su contenido, salvo que concurra alguna de las causas de nulidad de pleno derecho o vicios del consentimiento.

En este sentido, el acuerdo alcanzado por las partes tendrá plena eficacia vinculante para ambas si transcurridos diez días, contados desde el día siguiente a la fecha de suscripción del acta, no se le notifica al obligado tributario el acuerdo del Inspector Jefe rectificando los errores materiales que aquella pudiera contener.

**DECIMOTERCERA.-** *La posibilidad de recurrir en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho o de recurrir en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento, no se ajusta a la naturaleza del acuerdo que contienen este tipo de actas.*

Aún puesto que, los actos de liquidación que las actas de la Inspección de los Tributos contienen auténticos actos jurídicos tributarios que no pueden admitir restricciones en cuanto a su control jurisdiccional,

el legislador tributario, con el objetivo de conseguir que los acuerdos que ponen fin al procedimiento de inspección e investigación cumplan tanto los objetivos genéricos, concretados en la reducción de la litigiosidad en el ámbito tributario y dotar de mayor eficacia a la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, como los particulares de vinculación y cumplimiento del acuerdo alcanzado, redujo la franja de impugnación del acto liquidatorio y de la sanción de las actas con acuerdo a que concurra alguna de las causas que dan lugar a la nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT o a que existan vicios en el consentimiento.

Sin embargo, esta franja se encuentra aún más limitada al reducirse el inicio a instancia del obligado tributario del procedimiento de nulidad de pleno derecho, a una apreciación de la Administración siempre que se den alguna de las causas legalmente tasadas.

No obstante, dada la finalidad de evitar que la liquidación que contiene un vicio invalidante produzca efectos no deseables y que puede atentar contra el principio de seguridad jurídica, es preciso su suspensión cautelar, bastando para ello que se den alguna de las causas del apartado primero del citado artículo 217 LGT, sin que sea necesario, en consecuencia, que del acto impugnado resulten daños o perjuicios de imposible reparación; así como que si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión ha tenido entrada en el registro del órgano inspector para decidir sobre la misma, éste no hubiese dictado resolución expresa al respecto, ex artículo 111.3 LRJAP-PAC, la misma se entenderá producida automáticamente.

Por otra parte, posibilidad de acudir a la vía contencioso-administrativa descansa, a nuestro parecer en la propia naturaleza jurídica del acuerdo tributario al que llegan el órgano inspector actuario y el contribuyente, en el que puede surgir vicios que alteran la libre voluntad de las partes de celebrar dicho acuerdo, pero no responde a una concepción

del acuerdo entendido como contrato de Derecho Privado, al ser el mismo un genuino acto administrativo de carácter tributario.

Por consiguiente, consideramos que el legislador debería de haber establecido otra vía de revisión más acorde con la verdadera naturaleza y características de las actas con acuerdo, sin que ello implicase restringir la eficacia de este tipo específico de actas de la Inspección de los Tributos, protegiendo de esta manera el verdadero equilibrio que debe existir para que el obligado tributario pudiese optar, por aceptar la invitación para celebrar un acta con acuerdo, y defender sus intereses legítimos tanto en la vía administrativa, como por supuesto, en la vía contenciosa.



## BIBLIOGRAFÍA

---

AA. VV.: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (Coord. HUESCA BOADILLA). Thomson-Aranzadi. Cizur Menor (Navarra). 2004.

- *La nueva Ley General Tributaria Comentada* (Dir. GÓMEZ-MORUELO CASTEDO, C.). La Ley. Madrid. 2004.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra* (Dir. MENÉNDEZ MORENO, A.) Lex Nova. Valladolid. 2009.
- *Comentarios a la Ley General Tributaria* (Coord. HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.). Aranzadi. 2008.

AGULLÓ AGÜERO, A.: “La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria”. AA. VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*. IEF. Madrid. 1991.

- “La introducción en el Derecho tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992”. AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996.
- “Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una función quasiarbitral”. AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996.

ALARCÓN GARCÍA, G.: *Manual del sistema fiscal español*. Thomson. Madrid. 2005.

ALBALADEJO, M.: *El negocio jurídico*. Bosch. Barcelona. 1958.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La llamada acta de invitación. *La acción administrativa y fiscal*. Núm. 381. 1948.

- “Los pactos con la Hacienda Pública Española”. *Tapia*. Núm. 84. 1995.

- “Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”. AA. VV.: *Manuel Fraga. Homenaje Académico*. Vol. I. Fundación Cánovas del Castillo. Madrid. 1997.

ALLORIO, E. y PAGLIACO, A.: “Concordato tributario”. *Novissimo Digesto Italiano III*. Torino. 1959.

ALONSO FERNÁNDEZ, F.: “Las actas con acuerdo en la nueva LGT: un instrumento encaminado a reducir la conflictividad en el ámbito fiscal”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Núm. 640. 2004.

- “La terminación de las actuaciones de la inspección de los tributos y su documentación”. AA. VV.: *Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*. La Ley. Madrid. 2008.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2004.

ANDRÉS AUCEJO, E.: *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. IEF. Madrid. 2008.

ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La interpretación razonable de la norma tributaria como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*. Lex Nova. Valladolid. 1999.

ARIAS ABELLÁN, M. D.: “La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la LGT”. AA. VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*. IEF. Vol. I. Madrid. 1991.

ARNAO, G. y CASTELLI, F.: “Il nuovo concordato per le imposte indirette diverse dall’ Iva”. *Corriere Tributario*. Núm. 31. 1997.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección de los tributos*. Civitas. Madrid. 1994.

- “Finalización convencional del procedimiento tributario”. AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons. IEF. Madrid. 1996.

- 
- “Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003”. *Estudios de Derecho Judicial*. Núm. 57. 2004.
- ASOREY, R. O.: “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 66. 1990.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T.: *Derecho Financiero*. Librería Compás. Alicante. 1989.
- BERLIRI, A.: *Corso istituzionale di Diritto tributario*. Vol. I. Milano. Giuffrè. 1965.
- *Principios de Derecho tributario*. PALAO TABOADA, C. (Trad.). Editorial de Derecho Financiero. Vol. III. Madrid. 1974.
- BILBAO ESTRADA, I.: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*. IEF. Madrid. 2007.
- BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.: “La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos”. AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons. IEF. Madrid. 1996.
- BUSTILLO BOLADO, R. O.: *Convenios y contratos administrativos: transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento*. Aranzadi. Navarra. 2001.
- CALERO RODRÍGUEZ, J. R.: “La conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección”. AA. VV.: *Estudios de Derecho Tributario*. IEF. Madrid. 1979.
- CALVO ORTEGA, R.: “La nueva Ley General Tributaria y sus retos”. *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*. Núm. 238. 2003.
- “El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos”. *Nueva Fiscalidad*. Núm. 8. 2003.
- CALVO VERGEZ, J.: “Los acuerdos fiscales en el Derecho Tributario. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios en el Proyecto de Ley para la

Reforma de la Ley General Tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales”. *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*. Núm. 249. 2003.

CAPOLUPO, S.: “L’ accertamento per adesione”. Allegato gratuito alla rivista *Il Fisco*. Núm. 30. 1997.

CARRASCO PARRILLA, P. J.: *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*. Ediciones de la Universidad de Castilla-la Mancha. Cuenca. 2000.

- “Elementos integrantes de la deuda tributaria”. AA. VV.: *Derecho Tributario. Parte General*. Atelier. Barcelona. 2009.

CASANELLAS CHUECO, M. y OLAY DE PAZ, M.: “La revisión de actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido”. *Quincena Fiscal*. Núm. 12. 2003.

CASANOVA CABALLERO, C.: “Título IV. La potestad sancionadora”. AA. VV.: *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*. AEDAF. Madrid. 2005.

CAYÓN GALIARDO, A. M.: “La interdicción en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 36. 1982.

- Prólogo al libro SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional en los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. AEDAF. Madrid. 1996.
- “El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo”. *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 67. 2004.

CERIONI, F.: *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna ed in Francia*. Università degli Studi di Bologna. Bologna. 2000.

CHECA GONZÁLEZ, C.: “La comprobación de valores (problemas que suscita y medios de garantías a favor de los contribuyentes)”. *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi*. Núm. 5. 1997.

COCIVERA, B.: “Concordato tributario”. *Enciclopedia del Diritto*. Vol. VIII. Guiffrè. Milano. 1961.

COLLADO YURRITA, M. A.: “Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: un apunte”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 54. 1987.

- “El principio de reserva de ley tributaria”. *Revista Argentina de Derecho Tributario*. Núm. 14. 2005.

COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S.: “Principios constitucionales del derecho tributario: principios materiales”. AA. VV.: *Derecho Tributario. Parte General*. Atelier. Barcelona. 2009.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*. IEF. Madrid. 2001.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*. IEF. Madrid. 2003.

CONSEJO DE ESTADO: *Dictamen 1403/2003 de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria*.

[http://www.boe.es/g/es/bases\\_datos\\_ce/doc.php?coleccion=ce&id=2003-1403](http://www.boe.es/g/es/bases_datos_ce/doc.php?coleccion=ce&id=2003-1403).

CORBAL FERNÁNDEZ, J.: “Capítulo Primero. De las Transacciones. Artículo 1.809”. *Comentarios al Código Civil*. Bosch. Barcelona. 2000.

CORONADO SIERRA, M.<sup>a</sup>: “Capítulo 10. Actuaciones y procedimientos de inspección”. AA. VV.: *Ley General Tributaria (Ley 58/2003): comentarios y casos prácticos*. CEF. Madrid. 2004.

DE PALMA DEL TESO, A.: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2000.

- “Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos”. AA. VV.: *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Marcial Pons. Madrid. 2003.

DELGADO GARCÍA, A. M.<sup>a</sup>: “Gestión e Inspección tributaria local”. AA. VV.: *Derecho Tributario Local* (Dir. CARRASCO PARRILLA, P. J.). Atelier. Barcelona. 2008.

DELGADO PACHECO, A.: “Las actuaciones de valoración de la Inspección de los tributos”. AA. VV.: *La valoración fiscal y la seguridad del contribuyente*. XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero. IEF. Madrid. 1990.

- “Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria”. AA. VV.: *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*. IEF. Madrid. 2005.

DELGADO PIQUERAS, F.: “La <<Administrative Dispute Resolution Act>> de los Estados Unidos: introducción, traducción y notas”. *Revista de Administración Pública*. Núm. 2. 1993.

- *La terminación convencional del procedimiento administrativo*. Aranzadi. Pamplona. 1995.

DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: “Fast Track Mediation”. *Publication 3605*. Rev. 09-2002. Catalog. Number 29749Q. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3605.pdf>.

- “Your Rights as a Taxpayer”. *Publication 1 SP*. Rev. May. 2005. Catalog. Number 64731W. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1p.pdf>.
- “Your Appeal Rights and How to Prepare a Protest If You Don’t Agree”. *Publication 5*. Rev. 06-2005. Catalog Number 39269Z. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf>.
- “Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund”. *Publication 556*. Rev. May. 2008. Catalog Number 15104N. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>.
- “Taxpayer Advocate Service”. *Publication 1546*. Rev. 12-2008. Catalog Number 13266S. <http://www.irs.gov/irs-pdf/p1546.pdf>

- DI GIACOMO, E.: “Patteggiamento Fiscale”. *Il Fisco*. Núm. 36. 1994.
- DI PIETRO, A.: “Il contribuente nell’accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio”. AA. VV.: *L’evoluzione dell’ordenamento tributario italiano: atti del Convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*. Genova 2-3 luglio 1999. CEDAM. Padova. 2000.
- DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L.: “Notas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva”. AA. VV.: *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García-Quintana*. Ministerio de Economía y Hacienda. Vol. II. Madrid. 1987.
- *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial I. Introducción y Teoría del Contrato*. Thomson-Civitas. Cizur Menor (Navarra). 2007.
- DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistemas de Derecho Civil*. Vol. II. Tecnos. Madrid. 2005.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Valor y valoración en el ordenamiento tributario español”. *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*. Núm 23. 1994
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Medios de valoración y procedimiento”. AA. VV.: *La valoración fiscal y la seguridad del contribuyente*. XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero. IEF. Madrid. 1990.
- ESPEJO POYATO, I.: “Valoración unitaria o estaqueidad de valoraciones ¿es ésta la cuestión?”. *Carta Tributaria*. Núm. 109. 1990.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 104. 1999.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores”. *Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi*. Núm. 18. 1998.
- *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*. Marcial Pons. Madrid. 1998.

FERNÁNDEZ MONTALVO, R.: “La jurisdicción Contencioso-Administrativa ante la revisión de los actos frutos de la transacción entre las partes: alcance de la actuación revisora. Análisis del artículo 76 del proyecto de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”. AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 72. 1991.

- “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”. *Crónica Tributaria*. Núm. 68. 1993.
- “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”. *Quincena Fiscal*. Núm. 9. 2003.
- *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons. Madrid. 2004.

FERRI, F.: “L’ accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica”. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Núm. 4. 2000.

- “L’ accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica”. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Núm. 1. 2001.

GAFFURI, F.: “Concordato tributario”. *Digesto delle Discipline Privatistiche. Sezione Commerciale III*. Torino. UTET. 1998.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 76. 1992.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La lucha contra las inmunidades del poder en el derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos)”. *Revista de Administración Pública*. Núm. 38. 1962.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de derecho administrativo I*. Thomson-Aranzadi. Navarra. 2008.

GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “<<Unidad *versus* estanqueidad>> cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores”. *Impuestos*. Núm. 17. 2000.

GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2000.

- *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2004.
- “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”. AA. VV.: *La nueva Ley General Tributaria* (Dir. CALVO ORTEGA, R.). Civitas. Madrid. 2004.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: “Limitaciones a la impugnación de las liquidaciones derivadas de las actas con acuerdo”. Jornadas de estudio sobre la nueva Ley General Tributaria. Universidad Complutense de Madrid. 2004. [http://eprints.ucm.es/1465/1/pon\\_16.pdf](http://eprints.ucm.es/1465/1/pon_16.pdf).

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Técnicas convencionales e igualdad tributaria (mitos y paradojas de un aparente conflicto)”. *Quincena Fiscal*. Núm. 14. 2002.

- “Defensa de las actas con acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector”. *Quincena Fiscal*. Núm. 11. 2005.
- “Reflexiones sobre el procedimiento en las actas con acuerdo”. AA. VV.: *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*. IEF. Madrid. 2005.

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: “Procedimiento de inspección”. AA. VV.: *La nueva Ley General Tributaria* (Dir. CALVO ORTEGA, R.). Civitas. Madrid. 2004.

GARCÍA URETA, A.: *La potestad inspectora de las administraciones públicas*. Marcial Pons. Madrid. 2006.

GARDE ROCA, J. A.: “Presentación”. AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996.

GIL CRUZ, E. M.<sup>a</sup>: *Las actas con acuerdo en el procedimiento inspector tributario*. Aranzadi. Cizur Menor. 2009.

GOLINO, S.: “Accertamento con adesione. Le nuove istruzioni emanate con la recente circolare dell’Agenzia delle Entrate”. *Il Fisco*. Núm. 31. 2001. *fisconline* – banca dati tributaria.

GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*. McGraw-Hill. Madrid. 1998.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Colex. Madrid. 1998.

GONZÁLEZ-TREVIJANO, P.: “Conceptos jurídicos indeterminados y realidades económicas difusas en la Constitución de 1978. AA. VV.: *Estudios de Derecho Público Económico. Libro homenaje al Profesor Sebastian Martín-Retortillo*. Civitas. Madrid. 2003.

GRASSI, E.: “Le partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell’accertamento con adesione”. *Diritto e pratica tributaria*. 1998.

GRIZIOTTI, B.: “Natura ed effetti dell’accertamento e del concordato”. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. 1938. II.

JARROSSON, C.: “Les alternatifs de réglemant des conflicts: presentatio générale”. *Revue Internationale de Droit Comparé*. Núm. 2. 1997.

LA ROSA, S.: “Caratteri e funzioni dell’accertamento tributario”. AA. VV.: *L’accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*. Giuffrè. Milano. 1994.

LASARTE ÁLVARZ, J.: “El principio de legalidad tributaria en el proyecto de constitución española de 1978”. AA. VV.: *Hacienda y Constitución*. IEF. Madrid. 1979.

LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A.: “Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdo sobre los hechos”. *Quincena Fiscal*. Núm. 6. 2004.

LÓPEZ GETA, J. M.: “Artículo 57”. AA. VV.: *La nueva Ley General Tributaria Comentada* (Dir. GÓMEZ-MORUELO CASTEDO, C.). La Ley. Madrid. 2004.

LOVECCHIO, L.: “L’ accertamento con adesione per gli anni pregressi: note applicative”. *Bolletino Tributario*. Núm. 13. 1995.

LOZANO SERRANO, C.: “La actividad inspectora y los principios constitucionales”. *Impuestos*. Núm. 9. 1990.

LUPI, R.: *Diritto Tributario. Parte Generale*. Giuffrè. Milano. 1999.

MAGISTRO, L. y FANELLI, R.: *L’ accertamento con adesione del contribuente: il nuovo concordato “a regime” (D. LGS. 19 Giugno 1997, n. 218 e circ. 8 agosto 1997, n. 235-E): i presupposti di ammissibilità, il procedimento per le imposte sui redditi e l’ IVA, il procedimento per le altre imposte indirette, gli effetti dell’ intervenuta definizione, le cause di invalidità*. Giuffrè. Milano. 1997.

MATERO SÁENZ, A.: “Inspección. Documentación”. AA. VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma: Homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda*. Ministerio de Economía y Hacienda. IEF. Vol. II. Madrid. 1991.

MARELLO, E.: *L’ accertamento con adesione*. G. Giappichelli Editore. Turín. 2000.

MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”. *Hacienda Pública Española*. Núm. 60. 1979.

MARTÍN DÍAZ, E.: “Capítulo 8. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”. AA. VV.: *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*. CEF. Madrid. 2004.

MARTÍN QUERALT, J.: “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”. *Tribuna Fiscal*. Núm. 32. 1993.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. Madrid. 2009.

MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 55. 1987.

MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de derecho financiero y tributario*. Iustel. Madrid. 2006.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2004.

MOSCHETTI, F.: “Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell’ordenamiento italiano”. *Il Fisco*. Núm. 22. 1995.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.: “Notas sobre la representación en la Ley General Tributaria”. AA. VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma. Homenaje al Profesor Fernando Sainz de Bujanda*. Ministerio de Economía y Hacienda. IEF. Vol. I. Madrid. 1991.

MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de derecho administrativo y derecho público general*. Thomson-Aranzadi. Navarra. 2004.

NAVARRO EGEA, M.: “La audiencia del contribuyente (contraddittorio) como forma de participación en el sistema italiano de gestión tributaria”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 257. 2000.

- “Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (I). *Quincena Fiscal*. Núm. 9. 2001.
- “Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II). *Quincena Fiscal*. Núm. 10. 2001.
- “El “acuerdo” como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos”. *Impuestos*. Núm. 21. 2002.

NAVAS VÁZQUEZ, R.: “Interpretación y calificación en Derecho Tributario”. AA. VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*. IEF. Madrid. 1991.

NIÑO VILLAMAR, C.: “La finalización convencional de los procedimientos administrativos desde la perspectiva del ciudadano”. AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996.

OGAYAR AYLLON, T.: “Artículos 1.809 a 1.821 del Código Civil y Ley de arbitrajes de Derecho Privado”. AA. VV.: *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*. Editoriales de Derecho Reunidas (EDERSA). Madrid. 1978.

PALAO TABOADA, C.: “Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección”. *Hacienda Pública Española*. Núm. 21. 1973.

- *Ordenanza Tributaria Alemana*. IEF. Madrid. 1980.
- “Nueva vista al principio de capacidad contributiva”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 124. 2004.

PARADA, R.: *Derecho administrativo I. Parte general*. Marcial Pons. Madrid. 2007.

PAREJO ALONSO, L.: “El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo”. AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996.

PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*. Giuffrè. Milano. 1999.

PÉREZ ROYO, F.: “El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas a su aplicación”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 100. 1998.

- *Derecho Financiero y tributario. Parte General*. Thomson-Civitas. Cizur Menor (Navarra). 2008.

PERIS GARCÍA, P.: “La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español”. *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*. Núm. 22. 1994.

PONT MESTRES, M.: *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2007.

RAMALLO MASSANET, J.: “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”. *Crónica Tributaria*. Núm. 76. 1995.

- “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”. AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996.

RAMOS PRIETO, J.: “La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los Estatutos de Autonomía”. *Revista de Estudios Regionales*. Núm. 78. 2007.

RODRÍGUEZ-BEREIJO, A.: “El sistema tributario en la constitución”. *Revista Española de Derecho Constitucional*. Núm. 36. 1992.

- “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 100. 1998.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: “Inspección. Documentación”. AA. VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma: Homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda*. Ministerio de Economía y Hacienda. IEF. Vol. II. Madrid. 1991.

- *La transacción tributaria: discrecionalidad y actos de consenso*. Atelier. Barcelona. 2000.
- “La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia”. *Quincena Fiscal*. Núm. 4. 2000.
- “La resolución alternativa de conflictos tributarios”. AA. VV.: *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Marcial Pons. Madrid. 2003.

ROTONDI, A.: “Il concordato”. *Appunti sull'obbligazione tributaria*. CEDAM. Padova. 1950.

ROZAS VALDÉS, J. A.: “La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano”. *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 64. 2004.

ROZAS VALDÉS, J. A., HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: “Estatuto del contribuyente: una visión comparada”. *Crónica Tributaria*. Núm. 94.2000.

RUIZ GARCÍA, J. R.: “Las actas con acuerdo”. *Revista de Información Fiscal*. Núm. 73. 2006.

RUSSO, P.: *Manuale di Diritto Tributario*. Giuffrè. Milano. 1999.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid. 1993.

SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Civitas. Madrid. 1976.

SALCEDO MARTÍN, E.: “¿Actas con acuerdo? No, gracias”. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. Núm. 11. 2004.

SALVINI, L.: “La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)”. AA. VV.: *L'evoluzione dell'ordenamento tributario italiano: atti del Convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria. Genova, 2-3 luglio 1999*. CEDAM. Padova. 2000.

- “La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)”. *Rivista di Diritto Tributario*. Núm. 1. 2000.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.<sup>a</sup> E.: “Reflexiones en torno a la reforma del sistema autonómico de financiación y, en particular, del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha”. *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*. Núm. 45. 2008.

SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La terminación convencional de los procedimientos administrativos”. AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “Medidas fiscales con efecto reductor de la conflictividad en Francia”. AA. VV.: *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Atelier. Barcelona. 2007.

SEER, R.: “Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán”. AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996.

SERRANO ANTÓN, F.: “La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos”. *Crónica Tributaria*. Núm. 78. 1996.

- *La terminación convencional en los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. AEDAF. Madrid. 1996.

SIMÓN ACOSTA, E.: “Actas con acuerdo descafeinadas”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Núm. 585. 2003.

SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T.: Prólogo a MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2004.

STIPO, M.: “L’ accertamento con adesione del contribuente ex D. Legs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obligation di diritto pubblico e il problema della natura giuridica”. *Rassegna Tributaria*. Núm. 5. 1998.

- “Ancora sulla natura giuridica dell’ accertamento con adesione del contribuente (ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell’ordenamento democratico”. *Rassegna Tributaria*. Núm. 6. 2000.

TAMAYO HAYA, S.: *El contrato de transacción*. Thomson-Civitas. Madrid. 2003.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 82. 1994.

VEGA BORREGO, F. A.: “La conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada”. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 202. 2000.

VASTA, A.: “L’ “agreement” tributario in Gran Bretagna”. *Rivista di Diritto Tributario*. Núm. 10. 1995.

VILLAR PALASI, J. L. y VILLAR EZCURRA, J. L.: “El derecho a la certidumbre jurídica y la incertidumbre en nuestro Derecho”. AA. VV.: *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional): estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez*. Civitas. Madrid. 1993.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Las actas de la Inspección Tributaria: las actas con acuerdo”. AA. VV.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre: Homenaje a Pedro Luis Serrera*. IEF. Madrid. 2004.

ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?. Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español”. *Crónica Tributaria*. Núm. 77. 1996.

- “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?. Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español”. AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996.
- Prólogo al GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Colex. Madrid. 1998.
- “Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el derecho comparado”. AA. VV.: *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Marcial Pons. Madrid. 2003.

