

TRIBUTACIÓN	LAS TÉCNICAS CONVENCIONALES EN LA FUTURA LEY GENERAL TRIBUTARIA: UN ESTUDIO DE LAS ACTAS CON ACUERDO	Núm. 65/2003
--------------------	---	-------------------------

IÑAKI BILBAO ESTRADA

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Cardenal Herrera-CEU*

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2003** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Vicente RAMBLA MOMPLET, don Inocente ALTOZANO FERRAGUT, don José DÍAZ DELGADO, don Carmelo LOZANO SERRANO, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y doña María Teresa SOLER ROCH.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

LA más que probable próxima promulgación en el 2004 de la nueva Ley General Tributaria pone sobre la mesa una de las cuestiones más debatidas en nuestra materia en los últimos años y que no es otra que la introducción de técnicas convencionales. Tras la introducción de los acuerdos previos de valoración en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, nos encontramos con la novedosa regulación de las actas con acuerdo. Nos encontramos con una figura novedosa que ya existía en el Derecho comparado que tiene por finalidad reducir el alto nivel de litigiosidad que afecta a nuestra disciplina y que supone una nueva tipificación de las actas inspectoras. Esta nueva categoría de actas está prevista 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 caso de llegar a entendimiento las partes de la relación tributaria, el acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta, para lo que será necesaria autorización del órgano competente para liquidar y la constitución de un depósito, un aval o un seguro de caución. Como importante incentivo a su conclusión, cabe señalar que, en caso de imposición de sanciones, se aplicará una reducción del 50 por 100 sobre el importe de la sanción siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo. En consecuencia, se impide que la liquidación y la sanción puedan ser objeto de recurso en vía administrativa salvo supuestos de nulidad de pleno derecho. Atendiendo a la configuración normativa del artículo 155 del Proyecto de Ley General Tributaria, el autor realiza un análisis de su régimen jurídico, señalando las cuestiones conflictivas que del mismo se derivan como son su naturaleza jurídica, el régimen de impugnación, etc.

Sumario:

- I. La necesaria reforma de la Ley General Tributaria en materia de procedimientos tributarios.
- II. Las técnicas convencionales en nuestro ordenamiento tributario.
- III. Los informes de las diversas Comisiones de Expertos.
- IV. Derecho comparado: especial referencia al «accertamento con adesione».
- V. Las actas con acuerdo en el Proyecto de Ley General Tributaria.
- VI. Consideraciones finales.

I. LA NECESARIA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN MATERIA DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Desde la promulgación de la Constitución Española (CE) en 1978 se ha venido planteando reiteradamente la exigencia de adecuar el contenido de la Ley General Tributaria (LGT), de 28 de diciembre de 1963, a la primera. En esta línea, se han acometido sucesivas revisiones –Ley 10/1985, de 26 de abril, y Ley 25/1995, de 20 de julio– de carácter parcial centradas, principalmente, en materia de infracciones y sanciones ¹ que no han solucionado los problemas más acuciantes que este texto normativo plantea ². A mayor abundamiento, la aprobación por motivos políticos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (LDGC) en texto independiente ha puesto nuevamente de manifiesto la oportunidad perdida para realizar la citada reforma, dado que su contenido constituye el marco objeto de regulación por la LGT, careciendo de sentido su promulgación separada.

En definitiva, la doctrina, aun reconociendo la alta calidad del texto de 1963, ha destacado la necesidad de modificación alegando tres causas principalmente: su función en nuestra disciplina, su carácter obsoleto y, en último lugar, las carencias que adolece el texto vigente ³. El primer motivo nos lleva a constatar que, si bien se trata de una ley ordinaria, ésta presenta un *plus* añadido al constituir la norma codificadora del ordenamiento tributario que recoge los principios y criterios que informan los institutos que vertebran nuestra materia. De esta forma, nos encontramos ante la disposición que, con ciertas dosis de estabilidad y permanencia a efectos de aumentar la seguridad jurídica, debe regular los aspectos comunes a la estructura y actuación de los tributos ⁴ y que el Tribunal Constitucional (TC) ha calificado como «normas típicas de Derecho codificado» ⁵. Por esta razón, ha de exigirse su recopilación en un texto único de manera clara y simple, a fin de facilitar su aplicación ⁶.

En segundo lugar, la aprobación de la originaria LGT bajo unas circunstancias sociales, económicas, políticas y jurídicas muy diferentes también reclama el ya apuntado ajuste a nuestra Norma Suprema ⁷ y a la realidad actual. Además, y como consecuencia de la reflexión anterior, debe adaptarse tanto a la jurisprudencia de nuestro TC relativa a la interpretación de la misma ⁸ como a la nueva estructura territorial del Estado prevista por el constituyente ⁹. Asimismo y sobre la base de nuestra apertura a la comunidad internacional ¹⁰ y, especialmente, de nuestro ingreso en la Unión Europea ¹¹ debemos incorporar los postulados derivados de la internacionalización económica, del impacto del Derecho tributario internacional y del Derecho comunitario. En otro orden de ideas, cabe señalar que, desde su promulgación en 1963, nuestra disciplina y, en particular, nuestro sistema tri-

butario ha sido objeto de modificaciones de gran calado ignoradas y omitidas en las sucesivas reformas de la LGT. Por consiguiente, también debe procederse a acomodar su regulación a las nuevas técnicas tributarias surgidas tras la reforma fiscal de 1978¹². En especial, debe centrarse en incorporar la llamada «privatización de la gestión tributaria», consecuencia de la tributación de masas, y la consiguiente aparición de nuevos institutos como son la autoliquidación, las retenciones e ingresos a cuenta, etc., que han modificado radicalmente los procedimientos de aplicación del tributo¹³.

En tercer lugar, el carácter parcial e insuficiente de las modificaciones que ha experimentado el texto de 1963 nos lleva a demandar la regulación de algunas cuestiones candentes y relevantes que hasta la fecha se han ignorado. En primer lugar y tras la promulgación de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), debe procederse al reconocimiento a través de la nueva LGT de todos aquellos derechos previstos para los administrados¹⁴, quedando a salvo únicamente las especialidades de nuestra materia. En segundo lugar, ha de llevarse a cabo la integración de la LDGC en la LGT, tal y como resalta la Exposición de Motivos de la primera¹⁵. Por último, tanto la evolución del concepto del tributo y, a su vez, del deber de contribuir con la consiguiente implantación de un nuevo marco de relaciones entre Administración y contribuyente como los importantes avances tecnológicos al servicio de la sociedad¹⁶ deben reflejarse en el nuevo texto normativo que se apruebe.

Como puede observarse, estos aspectos aparecen íntimamente ligados con el estudio de la introducción de las técnicas convencionales y, en particular, con la necesidad de soluciones para resolver los problemas que afectan en la actualidad a los procedimientos tributarios¹⁷. En este sentido, podemos constatar cómo la vigente LGT no contempla las exigencias que la actuación del tributo demanda, dado que responde a un esquema anclado en la liquidación administrativa¹⁸. Por el contrario, asistimos a una descodificación de la regulación procedimental a través tanto de los diferentes reglamentos –RGIT, RGR, etc.– como de las normas propias de cada tributo. A mayor abundamiento, contemplamos un preocupante aumento de la conflictividad y judicialización en nuestra disciplina¹⁹, derivada de la imprecisión normativa²⁰, aspecto que, unido a la lentitud de los órganos jurisdiccionales, afecta negativamente al cumplimiento voluntario del deber de contribuir así como a la tarea administrativa de aplicación de los tributos. Estos y otros factores han llevado a la doctrina a exigir una regulación procedimental tendente a lograr un equilibrio entre el principio de eficacia administrativa y los derechos y garantías del contribuyente.

Entre las diversas soluciones sugeridas o arbitradas, podemos destacar la potenciación de las actuaciones de información y asistencia al contribuyente, el incremento de la dotación de medios materiales y de recursos humanos, la previsión de un pronunciamiento expreso sobre la interpretación razonable de la norma por parte del contribuyente, una reforma del sistema de recursos administrativos, etc.²¹ Empero y dado que consideramos que la situación actual responde al empleo de una deficiente técnica jurídica que el legislador parece incapaz de revertir²², juzgamos que estas soluciones propuestas no resolverían totalmente los problemas que se plantean. Ante este panorama, creemos que la vigorización de la intervención del ciudadano en los procedimientos tributarios constituye un instrumento imprescindible para reducir la conflictividad de la materia tributaria. Frente a la cooperación en cierta medida pasiva de épocas anteriores y a fin de lograr un mayor equilibrio entre las partes de la relación tributaria, el legislador ha estimado oportuno arbitrar como comple-

mento una participación más activa del contribuyente a través de la generalización del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia ²³. A mayor abundamiento y como segundo tipo de participación íntimamente unida a la anterior, constatamos una tímida y progresiva instauración de institutos con cierto sustrato consensual que evoluciona hacia la introducción de mecanismos alternativos de resolución de conflictos y, en particular, de verdaderas fórmulas convencionales ²⁴. En esta línea, estamos asistiendo a la consolidación de una Administración «participada» en la que el diálogo con los obligados tributarios adquiere cada vez mayor importancia y va dando paso tímidamente a una Administración «concertada». En definitiva, apostamos por la combinación del principio de contradicción con las técnicas convencionales como el mejor refuerzo para las garantías de los particulares, sin olvidar los beneficios que reportan al interés general. Así, nos decantamos por la instauración de actuaciones de carácter preventivo, en aras de facilitar la correcta aplicación del tributo antes de la aparición del conflicto. Entre las diversas modalidades de participación, destacan aquellas técnicas convencionales a celebrar en el procedimiento de gestión que pretenden evitar el conflicto, tanto antes –acuerdos previos de valoración– como después de la realización del hecho imponible –actas con acuerdo–, mediante una aplicación consensuada del tributo respecto a aquellas cuestiones inciertas que implican una cierta discrecionalidad técnica.

Llegados a este punto, pensamos que la previsión de mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR: «Alternative Dispute Resolution») no agota las soluciones que pueden permitir solventar la crisis del actual sistema de gestión administrativa. No obstante, ante este panorama y las dificultades para su reversión, tanto doctrina ²⁵ como legislador han apostado especialmente por la introducción de ADR, como una solución entre las tantas posibles y diferentes. Este aspecto constituye una de las principales novedades de la futura Reforma de la LGT, en la que se ha prestado particular atención a la traslación de fórmulas convencionales a los procedimientos de comprobación e investigación. No obstante y frente a la exaltación de los ADR como solución a la crisis que afecta a la actuación y organización administrativa, es necesario resaltar los peligros que éstos entrañan ²⁶. El recurso a figuras del Derecho privado como respuesta a los problemas del Derecho público ha sido generalmente considerado como un intento de elusión de las garantías y controles que conlleva este último ²⁷. Así, se ha señalado que, si bien suponen un incremento de la transparencia de la gestión administrativa, también pueden aumentar los supuestos de desviación de poder en el caso de su inadecuado empleo y control. De esta forma, a pesar de la voluntad de mitigar la discrecionalidad, ésta se acrecentaría a la hora de decidir sobre la conclusión o no de un acuerdo. Por consiguiente, la posible quiebra del principio de igualdad mediante su empleo constituye un riesgo nada desdeñable ²⁸, dado que la norma jurídica contribuye en mayor medida a la consecución de la igualdad como consecuencia de su carácter uniformizador.

II. LAS TÉCNICAS CONVENCIONALES EN NUESTRO ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

A fin de delimitar nuestro objeto de estudio, queremos, *prima facie*, precisar los contornos de las técnicas convencionales respecto de los métodos alternativos de resolución de conflictos ²⁹. En nuestra disciplina, estos últimos podrían definirse como aquellos instrumentos que permiten tanto a la Administración como al contribuyente la eliminación de la controversia que afecta a la relación

tributaria. Así, supondrían una mejora sensible de la gestión y permitirían la descongestión de la vía económico-administrativa y de la jurisdicción contencioso-administrativa como consecuencia del descenso del alto grado de conflictividad de nuestra materia ³⁰. A tenor de la amplitud de esta definición podemos constatar la multiplicidad de figuras tanto de naturaleza autocompositiva como heterocompositiva –arbitraje, conciliación, mediación, transacción, etc.– que tienen cabida, englobando, por tanto, a las técnicas convencionales.

Empero y llegados a este punto, queremos delimitar nuestro análisis a estas últimas, descartando aquellos ADR que atribuyan a un tercero la decisión de la controversia –arbitraje ³¹– tanto en el procedimiento de gestión tributaria ³² como en el de revisión ³³. Asimismo, cabe descartar aquellos institutos de naturaleza autocompositiva que se celebren en la fase jurisdiccional y que han sido previstas en otros ordenamientos como una alternativa a la misma. En el primer caso, la exclusión se produce con independencia de que conlleven un convenio de sometimiento a arbitraje, dado que la solución final de la controversia no deriva de un pacto entre las partes. En el segundo, a pesar de mediar un acuerdo entre Administración y contribuyente, éste no se produce en el seno de un procedimiento administrativo ³⁴ sino en un proceso jurisdiccional ³⁵. Por esta razón, únicamente podemos reconducir a la citada categoría los acuerdos sustitutivos del correspondiente recurso administrativo en el seno del procedimiento de revisión. En suma, juzgamos que la expresión técnicas convencionales debe limitarse a los acuerdos de naturaleza autocompositiva celebrados entre Administración y contribuyente en el seno de los procedimientos tributarios de gestión ³⁶, como es el caso de las actas con acuerdo.

Adentrándonos en el objeto de nuestra investigación, cabe señalar que la doctrina ha denominado este fenómeno como terminación convencional a semejanza del título dado al artículo 88 de la LRJAP-PAC. Sin embargo, conviene apuntar que ésta no será siempre posible en nuestra materia. Por el contrario, en función de la situación jurídico-subjetiva sobre la que recaigan y del procedimiento en que se sitúen, dichas fórmulas asumirán carácter preparatorio o sustitutivo respecto de la posterior decisión administrativa. En este sentido, es necesario precisar que no toda resolución dictada en un procedimiento tributario conlleva su finalización, dado que, en ocasiones, nos encontramos con actuaciones de trámite que preparan el acto administrativo que pone fin al mismo ³⁷. De esta forma, los acuerdos que tengan por objeto su tramitación, pese a ser sustitutivos de la correspondiente resolución, no supondrán su terminación convencional. Por consiguiente, ésta sólo tendrá lugar cuando el convenio correspondiente sustituya una actuación que determine la conclusión del procedimiento correspondiente. A mayor abundamiento, es conveniente recordar que, en casos puntuales, es el propio ordenamiento el que establece que un determinado procedimiento finalice necesariamente mediante un acto administrativo, no siendo posible en estos casos hablar de terminación convencional sino de técnicas convencionales. Éste sería el caso de las actas con acuerdo del artículo 155 del Proyecto de LGT, dado que atendiendo a las actuales previsiones normativas, se nos antoja imposible dicha finalización en el procedimiento inspector ³⁸ por la exigencia de un acto administrativo para todas las liquidaciones definitivas, teniendo el acuerdo únicamente carácter preparatorio.

En la actualidad, la presencia de técnicas convencionales en nuestro ordenamiento brilla prácticamente por su ausencia, si excluimos los convenios concursales y los acuerdos de valoración sobre bienes embargados. Empero, cabe subrayar la expectación doctrinal suscitada en torno a determinadas figuras con cierto sustrato consensual y a fórmulas convencionales relativas a la cuantifica-

ción del tributo tanto en el procedimiento de gestión como en el de comprobación e investigación. El motivo por el cual creemos que han recibido una especial atención por parte de la doctrina deriva del posible riesgo de contravención del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria así como de los principios de legalidad e igualdad. No obstante, en la actualidad y gracias a la evolución experimentada por el Derecho tributario, comienzan a entenderse superados los citados obstáculos dogmáticos permitiendo un replanteamiento de la cuestión. Este interés parece refrendado en nuestro Derecho positivo con los acuerdos previos de valoración y con las actas con acuerdo de la futura LGT que tienden a fijar determinados aspectos conducentes a la determinación de la deuda tributaria. A este respecto, cabe destacar la importancia que ha tenido el Derecho comparado en la introducción de estas figuras, tomando respectivamente como base los «Advance Price Agreements» y el «accertamento con adesione».

En primer lugar, destacan los acuerdos previos de valoración ³⁹, cuya regulación actual impide considerarlos como técnicas convencionales y únicamente permite constatar cierto sustrato convencional. Esta configuración conduce a confusión, dado que en la práctica funcionan como un verdadero acuerdo entre Inspección y contribuyente que formalmente se recubre bajo una resolución administrativa ⁴⁰. En este sentido, la reforma abordada constituye una oportunidad perdida, al no haberse procedido al reconocimiento de naturaleza convencional. Por esta razón y dado que el Proyecto no presenta ninguna novedad respecto a los mismos, nos remitimos a los estudios efectuados por la doctrina ⁴¹. En segundo lugar, cabe señalar que, hasta la fecha, no existía previsión alguna de institutos con sustrato negocial y menos de fórmulas convencionales en el procedimiento inspector, si excluimos el caso especial de la conformidad. En este sentido, se nos antojaba incomprensible su ausencia, dada la coincidencia con los supuestos y causas que condujeron a su introducción en el procedimiento de gestión. De esta forma y ante la generalización de supuestos de desnaturalización de las actas de conformidad, considerábamos imprescindible la previsión por el legislador de fórmulas convencionales cuya celebración fuese posible con posterioridad a la realización del hecho imponible. Una vez apuntada su concreción en la futura LGT a través de las actas con acuerdo, nuestro estudio se va a centrar en las mismas al constituir la verdadera novedad en materia de técnicas convencionales en nuestro ordenamiento. Para afrontar este análisis, nos serviremos de los Informes de las dos Comisiones constituidas para el estudio de la Reforma de la LGT, de los institutos de Derecho comparado que se han tomado como base para su configuración y, por último, del Proyecto en el que se contiene el precepto que regula esta nueva categoría de actas.

III. LOS INFORMES DE LAS DIVERSAS COMISIONES DE EXPERTOS ⁴²

Como podemos inferir de la lectura del Informe para la Reforma de la LGT, la Comisión de Expertos exclusivamente se limita a exponer determinados problemas puntuales que presenta la introducción de las técnicas convencionales y, concretamente, de las actas de conformidad con acuerdo en nuestro ordenamiento ⁴³. A mayor abundamiento, cabe señalar que no propone una configuración y régimen jurídico del citado instituto, a causa de la falta de consenso entre los integrantes de la misma en concretos aspectos con incidencia fundamental para su posterior

regulación. En esta línea, el Informe sobre el Borrador tampoco incide en el estudio de la figura sino que se ciñe a realizar una descripción del precepto contenido en el Borrador de Proyecto que regula las actas con acuerdo, justificando las opciones escogidas en función de los problemas que este instituto presenta. De esta forma, vamos a realizar un análisis de las propuestas y los inconvenientes planteados por la primera Comisión de Expertos, completándolo con las puntuaciones de la segunda Comisión encargada del estudio del Borrador de Anteproyecto. No obstante, antes de abordar este estudio debe subrayarse el aparentemente significativo cambio de denominación en el curso de la Reforma –de actas de conformidad con acuerdo a actas con acuerdo– sin incidencia alguna en el régimen jurídico del instituto. Así, si ya considerábamos inapropiada la denominación atribuida en el primer Informe, debemos reiterar nuestro rechazo a la configuración jurídica dada en el Anteproyecto y el Proyecto al requerirse también la conformidad a la totalidad del acta, ignorando que el acuerdo recae exclusivamente sobre una parte de la misma. En este sentido y como intentaremos demostrar, pensamos que no necesariamente debe subordinarse el acuerdo a la conformidad al acta correspondiente, debiendo diferenciarse de forma clara la fórmula convencional de su posterior integración en el procedimiento de comprobación e investigación y, concretamente, en el acta de la Inspección.

Adentrándonos en su estudio, cabe señalar que ambos Informes ubican el estudio de estas fórmulas convencionales en el epígrafe relativo a la documentación de las actuaciones inspectoras y, concretamente, en las clases de actas. En esta línea, justifican su introducción sobre la base tanto del éxito de figuras similares en el Derecho comparado –«acertamiento con adhesión»– como del nuevo clima de relaciones entre Administración y contribuyente. A mayor abundamiento y frente a reticencias de épocas anteriores, se insiste en ambos Informes que deben entenderse superados los pretendidos obstáculos y argumentos –principio de legalidad e indisponibilidad de la obligación tributaria– esgrimidos tradicionalmente por la doctrina para rechazar la introducción y admisibilidad de las técnicas convencionales⁴⁴. No obstante, a la hora de proponer una regulación de la figura no consiguen deslindar ambos institutos –acuerdo y acta– al reconducir ambos a la conformidad del contribuyente, quizás por el desmedido afán por reducir la conflictividad en la materia tributaria. En suma, se constata un especial interés en la implantación de estos institutos en el que parece primar el citado interés por encima de la mejora en la aplicación del tributo.

Posteriormente, el Informe de la primera Comisión parece referirse de pasada, seguramente por la falta de consenso, a la naturaleza de las actas de conformidad con acuerdo al analizar el ámbito de aplicación y, en particular, a su objeto. En este sentido, señala que las mismas implican que «la Administración y el obligado tributario, de común acuerdo, fijan el contenido de la norma en un caso concreto», pareciéndose inferir su calificación como negocios de fijación. Por esta razón, limitan su actuación a aquellos supuestos relativos a conceptos jurídicos indeterminados, normas de valoración y ausencia de pruebas ciertas de la realización del hecho imponible o su medición. En esta línea, el Informe sobre el Borrador reitera el objeto de estos acuerdos y lo identifica con «la fijación de la norma en un caso concreto» en «aquellos supuestos en los que la Ley utiliza conceptos jurídicos indeterminados, deban aplicarse normas de valoración o cuando la aplicación de la norma al caso concreto no resulte indubitada». No obstante, podemos apreciar cómo la cuestión de la naturaleza jurídica se convierte en capital, más allá de la mera disquisición doctrinal, al ser el punto de partida a efectos de la elaboración de su posterior régimen jurídico⁴⁵.

Frente a las diferencias de postura de la Comisión en torno a la naturaleza jurídica de las actas de conformidad con acuerdo, juzgamos errónea la exclusiva contraposición de las teorías contractuales y unilaterales, postulando su combinación a fin de permitir su correcto desarrollo. Así, el primer problema que se plantea es el de su tramitación procedimental y, concretamente, la confusión entre el acuerdo en sí, su inserción en el acta y la posterior tramitación del acta. En este sentido y atendiendo a la inserción que sugiere el primer Informe en la fase de evacuación del trámite de audiencia, consideramos posible su configuración como acuerdos de fijación, preparatorios del acta y, consecuentemente, de la liquidación administrativa. De esta forma, nos decantamos por la presentación de una propuesta de acuerdo conjunta por el actuario y el contribuyente, sujeta a la posterior aprobación del Inspector-Jefe en caso de que no se aprecie ninguna anomalía o vulneración del ordenamiento. Este acuerdo se incorporaría al acta correspondiente que podría ser de conformidad o disconformidad respecto a otros aspectos de la liquidación que exceden del ámbito de aplicación del acuerdo. En cambio, ambos Informes, por contaminación del régimen jurídico del «ascertamiento con adhesión», dan por válida su tramitación como un acta de conformidad como requisito para la perfección del acuerdo.

A pesar del análisis conjunto que realiza la primera Comisión de las actas de conformidad con acuerdo y las actas de conformidad con adhesión, creemos que las mismas deben diferenciarse nítidamente, excluyendo las últimas del concepto de técnicas convencionales ⁴⁶. Abundando en esta idea y a pesar del cambio de denominación del segundo Informe, juzgamos imprescindible distinguir el acuerdo de la conformidad ⁴⁷, dado que no necesariamente deben coincidir el objeto del acuerdo con el de la conformidad. Por esta razón, no consideramos necesario arbitrar un nuevo tipo de actas, apostando por la posibilidad de que una vez integrado el acuerdo en la misma, ésta se tramite en conformidad o disconformidad. De esta forma, el pacto sólo será posible respecto a las cuestiones inciertas señaladas en materia del ámbito de aplicación, sin necesidad de que posteriormente se preste la disconformidad al acta por desacuerdo con cualquier otro aspecto de la liquidación. Por consiguiente, consideramos que la reducción de sanciones únicamente sería un efecto de la conformidad que no dependería de la conclusión del acuerdo. A mayor abundamiento, queremos señalar que no, necesariamente, la conclusión de un acuerdo conlleva la existencia de una infracción, dado que la incertidumbre –presupuesto de aplicación de estas actas– implicaría más bien la existencia de una interpretación razonable, salvo supuestos de mala fe. No obstante y retomando la cuestión de la reducción de sanciones, cabe señalar el problema que supone la separación de los procedimientos de comprobación e investigación y sancionador prevista por la LDGC. Ante esta contrariedad, la primera Comisión sugiere y la segunda da por buena la unión de ambos procedimientos a fin de poder conservar este incentivo para la conclusión de acuerdos en los supuestos de dificultades de la norma al caso concreto. Otra cuestión que plantea el Informe es la relativa a la admisibilidad de la impugnación de las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad con acuerdo, a fin de no vulnerar el principio de tutela judicial efectiva. Este planteamiento nos permite constatar cómo la Comisión excluye la impugnación autónoma de las citadas actas, permitiendo únicamente la de la liquidación. En suma, nos encontramos con un enfoque muy similar al de las actuales actas de conformidad, vedándose la discusión de las cuestiones de hecho salvo acreditación suficiente de un vicio del consentimiento. La negación, por la mayoría de la Comisión, del carácter contractual de esta figura impide limitar la presentación de un recurso exclusivamente a la existencia de un vicio de consentimiento ⁴⁸, debiendo admitirse en teoría por cualquier causa prevista en el régimen de impugnación de los actos administrativos.

IV. DERECHO COMPARADO: ESPECIAL REFERENCIA AL «ACCERTAMENTO CON ADESIONE»

En el Derecho comparado, podemos constatar una amplia variedad de técnicas convencionales cuyo ámbito de aplicación se sitúa en el seno de las actuaciones de comprobación e investigación y que tienen por objeto la cuantificación de toda o parte de la deuda tributaria. Concretamente, destacan la experiencia británica con los «agreements»⁴⁹, la alemana con los acuerdos sobre los hechos⁵⁰, la estadounidense⁵¹ y la latinoamericana⁵². No obstante, nos vamos a centrar fundamentalmente en la figura del «accertamento con adesione» italiano⁵³, dada la similitud que presenta este instituto con respecto a las actas con acuerdo del artículo 155 del Proyecto de la LGT. Esta semejanza ya se apuntaba en el Informe de la Comisión de Expertos que sugería tomar como base para la introducción de fórmulas convencionales en nuestro procedimiento inspector el «concordato tributario».

A) Evolución histórica.

Prima facie, cabe subrayar que la figura del «concordato tributario», pese a las duras críticas vertidas, ha perdurado, con mayor o menor vigencia, en el ordenamiento italiano desde su introducción en 1897. En este sentido, el legislador transalpino fue uno de los pioneros en la introducción de técnicas convencionales referidas a la determinación de la base imponible entre finales del siglo XIX y principios del XX⁵⁴. Originariamente, su previsión obedeció a la impotencia del sistema tributario para conseguir que los ciudadanos contribuyesen con arreglo a su verdadera y real capacidad económica así como a la voluntad de eliminar cualquier tipo de discrecionalidad de los funcionarios en la cuantificación de los tributos⁵⁵. Ante la proliferación de figuras impositivas que preveían dicho instituto y la configuración transaccional que inicialmente pareció dársele⁵⁶, la doctrina italiana reaccionó criticándolo duramente. ALLORIO y PAGLIARO afirmaron que, mediante el «concordato», la Administración realizaba aquello que el ordenamiento no le permitía: discutía, negociaba, transigía con los contribuyentes con el fin de proceder sin demasiados obstáculos y funcionar con regular continuidad⁵⁷. En suma, se rechazaba que el «concordato» pudiera convertirse en un instrumento a través del cual el contribuyente conseguía pagar menos de lo que se derivaba del ordenamiento para que la Administración se asegurase una cierta estabilidad en la recaudación y evitase la excesiva duración de la revisión judicial. Como consecuencia de estas apreciaciones, se produjo un primer movimiento reformista que si bien principalmente incidía sobre la denominación del instituto aspiraba alcanzar una importante mutación de su régimen jurídico⁵⁸. En concreto, el nuevo término —«accertamento con adesione»⁵⁹— suponía el abandono de la configuración transaccional rechazando cualquier acuerdo con la Administración, para identificarlo con un acto administrativo caracterizado por la adhesión previa del contribuyente sobre el *quantum debeatur*⁶⁰ aunque formalmente se prestase con posterioridad a la totalidad de la liquidación administrativa⁶¹.

No obstante, la desnaturalización que sufrió el citado instituto como consecuencia de su incorrecta aplicación condujo a su supresión por la reforma VANONI (1971) en el ámbito de la imposición directa al ser considerado un instrumento de corrupción y malas costumbres⁶², sobreviviendo

limitadamente en determinados impuestos indirectos ⁶³. Así, el legislador en vez de intervenir sobre las causas que contribuyeron a desnaturalizar dicho instituto optó por su supresión ⁶⁴, lo cual provocó únicamente una saturación de la jurisdicción contencioso-administrativa sin provocar un cambio en la moralidad administrativa.

De esta forma y a pesar de las críticas vertidas, el «concordato» fue recientemente reintroducido en el ordenamiento italiano mediante el Decreto-Ley núm. 452, de 18 de julio de 1994 ⁶⁵, manteniendo el significativo cambio de denominación señalado: «accertamento con adesione». Así, la voluntad de mejorar y simplificar las relaciones entre Administración y contribuyente sobre la base de los principios de colaboración y transparencia, reduciendo notablemente la presión fiscal indirecta ⁶⁶, justificó una serie de medidas implementadas por el legislador italiano ⁶⁷, dirigidas a la reforma del procedimiento de gestión tributaria entre las que se encuentra el «concordato» ⁶⁸. No obstante, tampoco cabe desdeñar como causas que contribuyeron a promover la recuperación del citado instituto las necesidades de asegurar unos ingresos constantes y de reducir la conflictividad en materia tributaria, dada la preocupante situación de congestión que había alcanzado la jurisdicción contencioso-administrativa ⁶⁹. Por esta razón y desde un punto de vista práctico, puede comprobarse cómo el citado instituto ha resistido todas las críticas y ha sido considerado como un óptimo instrumento de gestión administrativa ⁷⁰.

No obstante y con el fin de prevenir las críticas de épocas pasadas, se ha procedido tanto a revestirlo bajo la forma de acto administrativo unilateral como a reforzar su régimen jurídico en dicha dirección, pese al manifiesto contenido convencional que, según creemos, encierra. Concretamente, la instauración del «principio del *contraddittorio*» en su procedimiento ⁷¹ ha contribuido a reafirmar la existencia de un acto administrativo en sustitución de un acuerdo ⁷². En la actualidad, el «accertamento con adesione» constituye una modalidad singular de actuación de la Administración en la aplicación del tributo en la que asume una especial relevancia la participación del contribuyente. En particular, ésta se materializa tanto mediante el carácter contradictorio del procedimiento para su celebración como a través de la adhesión a la liquidación administrativa aunque se materialice posteriormente. Precisamente, es en este último acto del contribuyente donde puede localizarse la polémica acerca de la naturaleza del «concordato», dado que se afirma que esta adhesión es previa a la emanación del acto de liquidación administrativa. Llegados a este punto, creemos que las dudas que se ciernen sobre esta cuestión obedecen en gran medida al escaso, por no decir nulo, desarrollo normativo que se le ha dado al «*contraddittorio*» con el obligado tributario ⁷³.

Así, un sector doctrinal ha proclamado su naturaleza de acto administrativo, al que posteriormente se agrega la adhesión del contribuyente. En este sentido, postulan que la eficacia de la liquidación no depende de la aceptación de este último, dadas las posibilidades de autotutela que ostenta la Administración. De esta forma, esta adhesión no constituye presupuesto de la emanación del acto, sino para la consecución de determinados efectos previstos por la norma. La manifestación de voluntad del contribuyente consistiría en una simple adhesión final a la liquidación contenida en el acto administrativo, erigiéndose en una declaración de ciencia –conformidad– con exclusión de tintes negociales ⁷⁴. En definitiva, podemos comprobar cómo, en materia de «concordato», el elemento que caracteriza al instituto no es tanto la manifestación de voluntad de la Administración sino la intervención del obligado tributario y, más concretamente, su adhesión ⁷⁵. Así, en función de la rele-

vancia atribuida a la citada participación, se ha defendido la existencia de una transacción, de un negocio de fijación o de un acto administrativo unilateral, concepción por la que nos decantamos en virtud de su configuración normativa actual que, como intentaremos demostrar a continuación, impide defender su carácter convencional.

B) Régimen jurídico.

En la actualidad, el «ascertamiento con adhesión» se halla regulado en el Decreto Legislativo núm. 218, de 19 de junio ⁷⁶, disposición cuya promulgación respondió a la necesidad de coordinación que debía existir entre el «concordato» y la «conciliazione giudiziale», inexistente en la regulación anterior ⁷⁷. Abordando ya su régimen jurídico, cabe señalar que se aplica, fundamentalmente, en la imposición directa al IRPF, IS ⁷⁸ y, de forma especial, al IVA así como en la imposición indirecta respecto al ISD, a «le Imposta di Registro, Ipotecaria, Catastale» y al IIVTNU ⁷⁹. Respecto al ámbito objetivo, la reintroducción del «concordato» se limitó inicialmente a las actividades económicas –empresariales y profesionales– para luego generalizarse en 1997 a toda clase de rendimientos e, incluso, al «ascertamiento sintético» ⁸⁰. Asimismo, cabe señalar que la normativa anterior descartaba su conclusión en los casos de ausencia de presentación de la declaración y de posibilidades de existencia de delito, causas de exclusión –«cause ostative»– que han desaparecido con el Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997 ⁸¹. Respecto al ámbito subjetivo, éste se ha ampliado a toda clase de contribuyentes ⁸² e, incluso, a los sustitutos. En cuanto a su objeto, el epígrafe 1.2 del Capítulo I de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E señala que el «ascertamiento con adhesión» deja de estar limitado a específicos aspectos de la liquidación como son la existencia, valoración, inherencia e imputación a un determinado período impositivo ⁸³ para extenderse a cualquier aspecto de la liquidación en que la Administración sea competente ⁸⁴. En suma, el «ascertamiento con adhesión» 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 en la determinación de la base imponible.

En segundo lugar y respecto al procedimiento del «ascertamiento con adhesión» ⁸⁵, cabe señalar que el Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997 ha abierto nuevas posibilidades de iniciación del mismo. Por una parte, puede dar comienzo como consecuencia de la invitación discrecional del órgano competente –«l'ufficio delle entrate»– al contribuyente ⁸⁶ antes de la notificación de un acto de liquidación o de rectificación ⁸⁷. En esta invitación, que puede equipararse a una propuesta de liquidación, la Administración debe señalar una serie de datos que permitan una efectiva participación del obligado: períodos impositivos objeto de comprobación, información en su poder con trascendencia tributaria respecto a los períodos sometidos a comprobación y, por último, la fecha, lugar y hora de la comparecencia a efectos de concluir el «concordato» ⁸⁸. Sin embargo, no debe olvidarse que la invitación reviste carácter meramente informativo sobre la posibilidad de adhesión, pudiendo el contribuyente aceptarla, rechazarla e, incluso, no responder sin que estas dos últimas actuaciones comporten sanción alguna. En caso de rechazo, conviene adelantar que éste precluye la posibilidad de que, posteriormente, el administrado pueda tomar cualquier tipo de iniciativa de proposición de «concordato» ⁸⁹.

Por otra parte, se consiente que este último pueda tomar la iniciativa para dar comienzo al procedimiento del «ascertamento con adhesión», tanto después de serle notificado un acto de liquidación como en el caso de haberse producido actuaciones de comprobación e investigación. Así y en vez de impugnar directamente el acto de liquidación notificado, el contribuyente ⁹⁰ también puede solicitar el inicio del procedimiento mediante una instancia a tal efecto dirigida al órgano que lo emanó, siempre y cuando su impugnación aún sea posible. Nos encontramos ante una actividad de impulso de la liquidación dirigida a acortar los plazos para su determinación. En este caso, el órgano competente al que deberá dirigirse la misma ⁹¹ será el «Ufficio delle Entrate» en cuya circunscripción tenga el ciudadano su domicilio fiscal. En la citada instancia, éste solicitará a la Administración una propuesta de «ascertamento» respecto a los períodos impositivos que estime para el caso de su eventual determinación con adhesión ⁹². Como consecuencia de su presentación y para no perjudicar los intereses y el derecho de defensa del contribuyente, se suspende durante 90 días los plazos para la impugnación del acto de liquidación y para «l'iscrizione provvisoria a ruolo» ⁹³. De esta forma y en caso de que en el citado plazo las partes no consigan alcanzar un acuerdo, no precluye la posibilidad de recurrir ante la «Commissione tributaria provinciale». No obstante, cabe señalar que la interposición de algún tipo de recurso relativo al acto de liquidación se entiende como una renuncia a la instancia presentada. En suma, es posible solicitar el inicio del procedimiento del «concordato» y, en caso de la eventual persistencia del desacuerdo, impugnar el acto de liquidación, no siendo posible sin embargo invertir el orden descrito.

Recibida la solicitud del particular con posterioridad al envío de un acto de liquidación, el órgano competente tiene que convocarle dentro de los 15 días siguientes a su recepción para la formalización de un eventual «concordato» ⁹⁴. Sin embargo, no conviene olvidar la facultad discrecional de la Administración de decidir si continuar y concluir el procedimiento tendente a la celebración del «concordato», sin que exista obligación alguna de alcanzarlo ⁹⁵. En consecuencia, podemos ver cómo, en ninguna de las dos modalidades de inicio del procedimiento, el contribuyente tiene derecho a ser invitado por la Administración ⁹⁶. En último lugar y como posibilidad residual de inicio, cabe señalar que el ciudadano que se haya visto sometido a inspecciones, verificaciones o acceso a locales también puede requerir al «Ufficio delle Entrate» competente la formulación de una propuesta de liquidación con el objetivo de lograr una determinación concordada ⁹⁷.

Una vez alcanzada esta fase del procedimiento, el Decreto Legislativo omite cualquier referencia a la actuación del principio de contradicción, a pesar de constituir uno de los elementos caracterizadores y más importantes del «ascertamento con adhesión» ⁹⁸. De hecho, el fundamento de su procedimiento reside en el diálogo que necesariamente debe instaurarse entre Administración y contribuyente para poder argumentar la validez de las pretensiones de ambas partes ⁹⁹, mediante el análisis de los elementos que pueden conducir a su reducción o modificación ¹⁰⁰. En este sentido, en la Circular Ministerial se señala que la determinación concordada será el resultado del carácter contradictorio del procedimiento del citado instituto, en razón de una más fundada y razonable valoración del hecho imponible que tenga en cuenta los elementos aportados por el contribuyente ¹⁰¹. No obstante, la citada Circular se limita a establecer que cada encuentro entre las partes se documentará en la correspondiente diligencia en la que se incorporará la documentación aportada por el contribuyente así como las alegaciones que fundamentan su posición ¹⁰². La última diligencia deberá

contener los extremos exactos de la determinación concordada de la base imponible, señalándose los motivos que han llevado a tal resultado ¹⁰³, así como recoger la expresa voluntad del sujeto pasivo de prestar su adhesión a la liquidación administrativa.

Así, la celebración del «concordato» estaría ligada al ámbito de libertad existente en la determinación de la base imponible con relación a la valoración de aquellos elementos de hecho sobre la base de reglas de la experiencia o técnicas –no jurídicas– por parte de la Administración ¹⁰⁴. Por esta razón, la participación del obligado tributario es coherente con la autonomía administrativa para alcanzar o no el acuerdo, valorando las alegaciones y elementos aportados por este último ¹⁰⁵. Como ya hemos señalado, la actuación del principio de contradicción en el «concordato» debe permitir al contribuyente rebatir las posturas administrativas mediante alegaciones, pruebas y documentos relacionadas con el objeto del procedimiento. Esto no comporta dejación de la potestad de imposición, sino que simplemente se reconoce la incorrección de su planteamiento anterior o la corrección del acuerdo alcanzado ¹⁰⁶. En este sentido, su conclusión constituye una potestad discrecional de la Administración con respecto a su emanación pero no en relación con su contenido. Por esta razón, consideramos una exigencia irrenunciable que la intervención del contribuyente sea documentada e incorporada al expediente a efectos de su posterior inclusión en la motivación para aceptar o rechazar sus argumentaciones. De este modo, una configuración como la descrita permite reforzar las garantías de transparencia e imparcialidad de la actuación administrativa así como afianzar la realización del interés público consistente en el «justo reparto del sacrificio tributario» ¹⁰⁷. No obstante, debemos apuntar que este tipo de figuras siempre lleva consigo un elevado peligro de desnaturalización, ante las posibilidades de que se automaticen reducciones de la postura administrativa inicial con el fin de concluir la controversia correspondiente sin análisis alguno del fundamento de la pretensión del sujeto pasivo.

En el caso de que las partes lleguen a un punto de encuentro, se procederá a la redacción del llamado «atto di adesione», en doble ejemplar firmado por el contribuyente o su representante y del Director del «Ufficio delle Entrate» o de la persona en quien delegue. El citado documento deberá recoger, separadamente para cada tributo, los elementos y la motivación en la que se basa la cantidad concordada ¹⁰⁸, la liquidación del mayor valor comprobado, incluidas sanciones e intereses, y, por último de otras sumas debidas como consecuencia de la conclusión del «concordato» ¹⁰⁹. Estas exigencias referidas a la motivación constituyen una garantía de transparencia, tendentes a reducir las posibilidades de desnaturalización y a eliminar las sospechas que lo acompañaron en épocas precedentes ¹¹⁰. En suma, es necesario que recoja todos los elementos que han sido objeto del debate entre Administración y contribuyente y que justifican las decisiones técnico-jurídicas que implica el «concordato» ¹¹¹. No obstante, debe subrayarse que el «accertamento con adesione» únicamente se perfeccionará con el ingreso, en los veinte días siguientes a la formalización del «atto di adesione», de las cantidades debidas como consecuencia del acuerdo. Además, en la actualidad cabe señalar que el citado Decreto Legislativo permite el fraccionamiento de la cantidad concordada a la que el contribuyente ha prestado su adhesión ¹¹². De esta forma y transcurridos diez días del ingreso de la deuda tributaria o del primer plazo, el contribuyente deberá señalarlo al órgano competente, aportando el justificante oportuno ¹¹³, para poder obtener una copia del «concordato». En caso de que no se produzca el ingre-

so correspondiente, la Administración realizará la liquidación oportuna (inicio del procedimiento a instancia del órgano competente o en caso de actuaciones de comprobación o investigación) o se procederá a recaudar las cantidades que se derivan del primer acto de liquidación (procedimiento a instancia del contribuyente después de la notificación de un acto de liquidación).

En tercer lugar y respecto a sus efectos ¹¹⁴, cabe indicar que, una vez perfeccionado el «acertamiento con adhesión», desaparece la controversia, no siendo el «concordato» susceptible de impugnación por el contribuyente. A mayor abundamiento, cabe señalar que «l'atto di accertamento» no puede ser integrado o modificado por parte de la Administración, adquiriendo carácter definitivo, aunque es susceptible de un posterior control judicial acerca de su legalidad ¹¹⁵. Además, el período impositivo a que se refiera el «concordato» no podrá ser objeto de un ulterior control o verificación ¹¹⁶. Asimismo, debe indicarse que la liquidación administrativa dictada antes de la invitación al contribuyente pierde vigencia una vez ingresada la cantidad concordada o el primer plazo, prestando garantías para el resto de la deuda. Dentro del ámbito de aplicación y, concretamente, respecto a los efectos de la adhesión cabe señalar que la cantidad «concordada» en materia de IRPF e IS es trasladable a los hechos imposables con relevancia en el IVA ¹¹⁷. En los casos de imposición indirecta, la valoración a la que ha prestado su adhesión el contribuyente tiene también efectos para todos aquellos tributos que afecten a los bienes y derechos objeto del «concordato» ¹¹⁸. De esta forma, constatamos cómo el instituto estudiado consigue eliminar la «estanquidad» en el sistema tributario italiano. Por último, la definición del «acertamiento con adhesión» conlleva la reducción de las sanciones a un cuarto de la cuantía mínima prevista por la norma para la infracción cometida ¹¹⁹, teniendo en cuenta la cantidad concordada. Respecto a las consecuencias en el ámbito penal, cabe señalar que las penas previstas para los delitos tributarios relacionados con su objeto se reducirán a la mitad, excluyéndose la aplicación de las penas accesorias ¹²⁰.

En suma, la doctrina ha recalcado que el «concordato» ha constituido y constituye un instrumento de «patteggiamento» ¹²¹ dirigido a reducir la conflictividad de nuestra materia mediante la resolución acelerada y simplificada, a través del carácter contradictorio de su procedimiento, de las controversias relativas a la determinación de la base imponible entre las partes de la relación tributaria. Así, se ha considerado necesaria su reintroducción a fin de mejorar y potenciar, a través de la participación del contribuyente, la eficacia de la más importante actividad de la Administración tributaria: el «acertamiento», más allá de efímeras soluciones dirigidas a aumentar la recaudación. Nos encontramos ante un instituto inspirado en los principios de eficacia, transparencia y participación que el legislador italiano ha pensado reintroducir con el fin de que el sujeto pasivo pueda definir con certeza su propia posición fiscal respecto a un período impositivo determinado. Así, se persigue una mejora de relación entre Administración y contribuyente basada no ya en la pasividad de este último en la aplicación del tributo sino en su participación activa como alternativa a la vía económico-administrativa y a la jurisdicción contencioso-administrativa. Todo esto dirigido a la satisfacción del interés público a la recaudación de cantidades incorrectamente autoliquidadas o no declaradas hasta el momento del «concordato» y a una tributación más acorde con el principio de capacidad económica. Como ya veremos, puede constatarse una gran similitud entre las actas con acuerdo y el «acertamiento con adhesión» que creemos puede ser el origen de la confusión entre acuerdo y conformidad.

V. LAS ACTAS CON ACUERDO EN EL PROYECTO DE LEY GENERAL TRIBUTARIA

A) Naturaleza jurídica.

1. Planteamiento inicial.

Antes de afrontar su naturaleza jurídica, cabe señalar que la evolución de la concepción del Derecho tributario junto al grado de aceptación de las figuras tendentes a la determinación del *quantum debeat* con una cierta participación del contribuyente ha condicionado históricamente su estudio. De esta forma, aunque inicialmente las teorías contractuales tuvieron gran pujanza, la impregnación del Derecho tributario de postulados del Derecho público decantó a la doctrina por atribuirles naturaleza de actos administrativos a fin de suavizar el rechazo que originaron. No obstante, en la actualidad el legislador está superando las reticencias a la introducción de fórmulas propiamente convencionales, eso sí, con ciertas limitaciones y precauciones a fin de seguir manteniendo la unilateralidad y el control de la actuación administrativa. Analizando el marco vigente en que cabe insertarlas, debe recordarse que, en la aplicación del tributo, el Fisco resulta obligado, en los supuestos previstos y dentro de los límites establecidos por el ordenamiento, a proceder a su cuantificación sin más intervención del contribuyente que la derivada del carácter contradictorio del procedimiento. En este sentido, resaltan las ventajas que se derivan de esta participación a través de las aportaciones en clave colaboradora, dado que permiten un mayor ajuste de la determinación de la deuda tributaria a la capacidad económica efectiva ¹²². En concreto, la doctrina señala que la Administración mediante el ejercicio de las diversas potestades atribuidas por el ordenamiento para asegurar la efectividad del deber de contribuir ¹²³, raramente consigue reunir todos los elementos de juicio necesarios para adoptar la resolución correspondiente ¹²⁴. Por consiguiente, nos encontramos ante una participación en el procedimiento de liquidación limitada al contraste entre las partes de la relación tributaria de las incongruencias apreciadas por la primera en la autoliquidación o derivadas del análisis de los documentos en poder de esta última. De esta forma, la intervención del administrado no implica negociación alguna y, en menor medida, cualquier atisbo de transacción, encaminándose exclusivamente a la correcta determinación de la deuda tributaria ¹²⁵. En definitiva, el acto de liquidación es consecuencia de la actuación de la Inspección de los Tributos y sólo a ella corresponde su emanación tanto en materia del *an* como del *quantum debeat*, con independencia de la posterior conformidad del contribuyente.

Sin embargo, mediante la futura Reforma de la LGT –art. 155 del Proyecto– se pretende introducir acuerdos relativos a la concreción de la aplicación bien de conceptos jurídicos indeterminados bien de la norma a los hechos del caso concreto así como a supuestos de estimaciones, valoraciones, elementos o características relevantes para la obligación tributaria cuando no puedan cuantificarse de forma cierta ¹²⁶. Estos convenios son previos a la liquidación de la deuda tributaria y se integran en un nuevo tipo de actas de la Inspección que se asemeja a las de conformidad, aunque con ciertas peculiaridades. En concreto, se exigen unos requisitos adicionales en materia de documentación relacionados con la fundamentación del acuerdo y del acta así como una manifestación expresa del obli-

gado tributario de su conformidad con la totalidad del contenido del acta con acuerdo. A mayor abundamiento, se requiere para su suscripción la autorización, previa o simultánea, del órgano competente para liquidar –Inspector jefe– así como la constitución de un depósito, aval o certificado de seguro de caución ¹²⁷ de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta. De esta forma, cuando concurren estos presupuestos y las partes –obligado e Inspección– suscriban el acta se entenderá perfeccionado el acuerdo y formalizada la primera. Posteriormente, si transcurridos diez días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo, se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas. Por último y en virtud de la manifestación expresa de conformidad del obligado, su contenido se entiende íntegramente aceptado por ambas partes de la relación tributaria ¹²⁸, permitiéndose únicamente la revisión en vía administrativa por el procedimiento de nulidad de pleno derecho ¹²⁹ y la impugnación en la vía contencioso-administrativa por la concurrencia de vicios del consentimiento. En definitiva, el legislador ha decidido prever una figura –actas con acuerdo– destinada a eliminar las incertidumbres que acompañan a la determinación de la base imponible o algún elemento de la deuda tributaria una vez realizado el hecho imponible.

Abordando ya la cuestión de la naturaleza jurídica, la referencia al acuerdo en este tipo de actas así como la necesidad de suscripción simultánea por ambas partes de la relación tributaria para su perfección podría hacernos pensar que estamos ante un instituto convencional, concretamente, ante un remedio autocompositivo para despejar la incertidumbre y complementario de los medios de impugnación previstos a favor del contribuyente. De esta forma, ante la conflictividad que estos supuestos tasados pueden generar, podemos entrever la voluntad del legislador por implementar una serie de figuras dirigidas a prevenirla mediante la introducción de institutos con sustrato convencional. Sin embargo, aunque la denominación resulta significativa, no por ello es necesariamente determinante, dada la necesidad de estudiar la totalidad del régimen jurídico de la figura. A mayor abundamiento, la innegable pertenencia de la liquidación tributaria al Derecho público lleva aparejada multitud de interrogantes acerca de la compatibilidad de esta materia con institutos de Derecho privado y la aparición de voces discordantes. Como ya hemos apuntado, su configuración actual y las precauciones y temores del legislador impiden calificarlos en la actualidad únicamente como negocios jurídicos bilaterales, siendo necesario analizar la relación entre la actuación administrativa y el acuerdo existente.

Como reacción a estas teorías que apuestan por la naturaleza convencional de estas fórmulas, nos encontramos con la vigencia y rehabilitación de las teorías unilaterales, debido a la resistencia de numerosos autores reacios a la admisibilidad de las técnicas convencionales. En mayor medida y a pesar de su denominación aparentemente consensual, la confusa configuración normativa se presenta, en cierta medida y como comprobaremos, como un importante sustento a la unilateralidad de la actuación administrativa. En este sentido, los defensores de esta concepción postulan la existencia de un acta de la Inspección cuya existencia y validez queda fuera de duda, entendiendo que la única intervención del contribuyente –conformidad– sólo puede producirse formalmente con posterioridad, influyendo sólo en los efectos de dicha resolución ¹³⁰. Esto obedecería a la exigencia de

que la liquidación se realice siempre dentro de los rigurosos límites establecidos por el Derecho objetivo ¹³¹. Así, la Administración actuaría manifestando una voluntad que, como expresión del *imperium* estatal, revestiría la forma de acto administrativo unilateral y se dirigiría al particular sin que la voluntad de este último pudiese influir de forma alguna sobre su contenido ¹³². Por consiguiente, nos encontraríamos con dos institutos claramente diferenciados como son el acto de liquidación y la conformidad del contribuyente, que a continuación vamos a proceder a estudiar. De este modo, la concepción privatística 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. En suma, con esta concepción se pretendería desterrar cualquier atisbo de negociación sobre la pretensión tributaria que pudiese inducir a pensar que la Administración discute, transige sin tener en cuenta las limitaciones establecidas en el Derecho positivo. Sin embargo, consideramos necesario analizar hasta qué punto estas figuras constituyen únicamente el resultado de la exclusiva actuación de la Administración, sin incidencia alguna de la participación del interesado.

Como intentaremos demostrar a continuación, la estructura y configuración de las actas con acuerdo impide decantarse por una de las dos teorías citadas –contractual o unilateral– y nos hace optar por la combinación de ambas teorías atendiendo al revestimiento formal de la actuación del particular bajo una resolución administrativa y con independencia de la posterior conformidad del contribuyente. Llegados a este punto somos partidarios de localizar en estas actuaciones de comprobación e investigación y con carácter previo a la conformidad del contribuyente a la liquidación administrativa un acuerdo parcialmente preparatorio de la misma, dado que sólo afecta a determinados elementos de la liquidación y no a su totalidad. Por esta razón, las dos teorías anteriores deben ser parcialmente descartadas por querer demostrar a toda costa la existencia bien de un solo negocio jurídico bilateral bien de un acto administrativo ignorando o maquillando la declaración de voluntad del ciudadano. En particular, consideramos que la configuración normativa de las citadas figuras y la tendencia que parecen seguir nos obligan a proceder a su descomposición para analizar correctamente en qué momento adviene la manifestación de voluntad del contribuyente y qué consecuencias acarrea. De esta forma, creemos necesario recurrir a una combinación de ambas teorías para dilucidar la existencia de un acuerdo así como su eventual relación e integración con el posterior acto y liquidación administrativa. En concreto, entendemos que estamos en presencia de un acuerdo procedimental preparatorio de la postrera acta ¹³³, a la que, eventualmente, podría añadirse la conformidad del contribuyente.

A tenor de la configuración normativa del Proyecto, constatamos cómo el legislador se ha decantado por la inserción, más bien, por el reconocimiento de eficacia jurídica a la negociación entre ambas partes, en aras de fijar consensualmente determinados aspectos relacionados con la cuantificación del tributo –supuestos tasados del art. 155.1– previendo su incorporación en el acto preparatorio del posterior acto de liquidación, a semejanza del «acertamento con adhesión». Empero, la regulación de las actas con acuerdo, en cierta medida confusa, no facilita la distinción entre el acuerdo entre las partes de la relación tributaria, el acto de la Inspección y, por último, la conformidad del contribuyente, sino que, por el contrario, parecen fundirse en un único acto. De esta forma, nos encontraríamos ante una renuncia a la imposición unilateral de la voluntad administrativa para efectuar el ejercicio de algunas potestades de aplicación del tributo de forma paccionada, en aras de

conseguir una mejor realización de los intereses públicos ¹³⁴. Concretamente, en materia de liquidación, podemos constatar su subdivisión en dos fases diferenciadas: por un lado, la constatación del *an debeat* y, por otra, la concreción del valor del hecho imponible, es decir, del *quantum debeat*. Pues bien dentro de esta actividad, los acuerdos de este nuevo tipo de actas sólo afectarían parcialmente a la segunda, sin influencia alguna en la primera ¹³⁵. En suma, no sustituirían ni mucho menos al acto de liquidación, sino que se insertarían en el procedimiento, precisando y fijando únicamente una parte de su contenido: la aplicación normativa al caso concreto o una determinada valoración (art. 155.1). A mayor abundamiento, su concepción como acuerdo procedimental preparatorio sería congruente con la previsión del artículo 124.2 de la LGT que exige un acto administrativo para toda liquidación definitiva. No obstante, debemos señalar que el ulterior revestimiento del convenio por una resolución o acto administrativo no impide que aquél mantenga su naturaleza jurídica ¹³⁶. Por último y a pesar de estar ante un acuerdo en el que interviene el contribuyente, no debe perderse de vista la naturaleza pública del negocio jurídico en función de la preeminencia del interés colectivo a la justa determinación del tributo, con consecuencias en su régimen jurídico.

En definitiva, juzgamos que el resultado final del procedimiento constituye un acto administrativo unilateral al que el contribuyente presta con carácter previo su conformidad. Sin embargo, concluir así todo el análisis de las actas con acuerdo sería obviar toda la participación del sujeto pasivo en la cuantificación del tributo. Por esta razón, la conformidad a la totalidad del acta no puede suponer desconocer la participación de este último en la aplicación de la norma al caso concreto, siendo necesario determinar la relación entre acuerdo y procedimiento inspector. Concretamente, debe descartarse cualquier identificación con un acto de liquidación, dado que el convenio sólo recae sobre una parte del mismo. Llegados a este punto, creemos que nos encontramos ante un acto administrativo emanado sobre la base de un acuerdo relativo a los supuestos tasados en el artículo 155.1 del Proyecto que se asocia erróneamente con la conformidad a la totalidad del primero. No obstante, queremos avanzar y enfatizar que estos acuerdos, celebrados con posterioridad a la realización del hecho imponible, deberían ser perfectamente compatibles con la disconformidad del contribuyente a la correspondiente acta de la Inspección de los Tributos. Fundamentalmente, esta coexistencia obedecería al diferente ámbito de actuación de ambos institutos, dado que, mientras el acuerdo sólo afecta a los supuestos tasados del artículo 155.1, la conformidad se refiere a toda la liquidación administrativa ¹³⁷. Por ende y una vez alcanzado un acuerdo, debería ser perfectamente posible que el contribuyente prestara o no su conformidad al acta que recogiera lo convenido con la Administración para, en su caso, convertir en definitiva, no sólo los elementos de cuantificación referidos sino también toda la liquidación administrativa. En caso contrario, se corre el riesgo de ampliar involuntariamente el objeto de estos acuerdos con el consiguiente riesgo de desnaturalización.

2. El acuerdo como negocio de fijación.

Respecto a los acuerdos de esta nueva categoría de actas, algún sector de la doctrina considera necesario dilucidar a toda costa qué concreto negocio jurídico bilateral corresponde a estos institutos dirigidos a la determinación de una concreta valoración o aplicación normativa. Como ya veremos, esta disputa terminológica sobre la presencia de un contrato, acuerdo o negocio de bilateral no

reviste gran trascendencia, siendo lo verdaderamente relevante el consenso de ambas partes en la fijación de la aplicación de la norma al caso concreto frente a la actuación administrativa unilateral ¹³⁸. En este sentido, estiman oportuno distinguir las diferentes figuras –contrato, convenio, acuerdo o pacto– en las que el consenso entre las partes puede tener consecuencia en su régimen jurídico ¹³⁹. No obstante, creemos que el elemento caracterizador de esta figura es la reciprocidad y simultaneidad de consensos entre Administración y contribuyente, dirigido, en el caso de estos acuerdos, a la fijación conjunta de la situación incierta que afecta a la base imponible o algún elemento de la deuda tributaria ¹⁴⁰. A mayor abundamiento, algunos autores han intentado diferenciar el contrato del acuerdo, en función de la existencia de un interés contrapuesto o común entre las partes ¹⁴¹. Sin embargo, esta distinción ha sido rechazada por la generalidad de la doctrina, debiendo descartarse como argumento esgrimible para diferenciar ambas figuras ¹⁴². De esta forma, creemos que la elección y empleo por el legislador de esta variedad de términos –contrato, convenio, acuerdo, pacto, etc.– no se corresponde con una verdadera distinción de los mismos, debiendo entenderse como sinónimos. Siguiendo a GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, consideramos que, en materia tributaria, las reticencias del legislador por el empleo del término contrato obedecen a los temores a que se piense que el nacimiento de la obligación tributaria e, incluso, su régimen jurídico se deriva de aquél, prescindiendo de la ley ¹⁴³.

Retomando el hilo del discurso, estos acuerdos tienen por fin la aplicación de la norma al caso concreto, estableciendo algún elemento de la base imponible o de la deuda tributaria en aquellos casos de incertidumbre –conceptos jurídicos indeterminados, cuestiones técnicas, valoraciones, etc.– que pueden derivar en supuestos de discrecionalidad técnica mediante una participación paritaria y dirigida a la fijación de las cuestiones inciertas. En ausencia de normas precisas o ante dificultades de aplicación al asunto en cuestión, al contribuyente se le brinda la posibilidad de sustituir su aplicación unilateral por un acuerdo relativo a la fijación de algún aspecto conducente a la determinación de la deuda tributaria, a fin de asegurar sus intereses a la justa formación del acto administrativo que incide en su esfera jurídica ¹⁴⁴. Ante esta normativa que da lugar a una discrecionalidad, aunque sea técnica, consideramos que no existe mejor garantía para el ciudadano que su intervención y, en mayor medida, la posibilidad de concordar la decisión administrativa. De esta forma, el consenso supondría la culminación de la participación del sujeto pasivo en el procedimiento de liquidación, siendo necesarias las declaraciones de voluntad de ambas partes para determinar y precisar el objeto del negocio bilateral. En consecuencia, cabe concluir que estos acuerdos son algo más que un acto administrativo al que el contribuyente sólo puede prestar su adhesión. Por el contrario, nos hallaríamos ante un negocio jurídico bilateral, dada la reciprocidad de consensos entre ambas partes de la relación tributaria dirigida a la eliminación de la incertidumbre.

En la actualidad, el sistema de determinación del tributo suscita que la aplicación de las normas que conducen a la concreción de la deuda tributaria origine, con bastante frecuencia, incertidumbre e, incluso una potencial controversia entre las partes de la relación tributaria. Su causa generadora cabe localizarla en la complejidad y en la frenética evolución del fenómeno tributario, dando lugar a una experiencia y realidad dispersa y fragmentada que, respecto a la cuantificación de la deuda tributaria, suele afectar al contenido de la norma si bien no siempre por su imperfecta redacción, sí frecuentemente por el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de complejas cues-

tiones técnicas. Abundando en esta idea, cabe señalar que la indeterminación en su contenido comporta como consecuencia la incertidumbre en su subsunción en un determinado hecho, lo que comporta un margen de discrecionalidad, aunque sea técnica, a favor de la Administración como responsable de su aplicación ¹⁴⁵. De esta forma, la presencia casi sistemática de una incertidumbre y la posibilidad, casi realidad, de que en un futuro pueda derivar en controversia, hace pensar en la conveniencia de instrumentar soluciones que permitan conciliar los intereses de ambas partes de la relación tributaria mediante su eliminación a fin de superar la imprecisión de las normas. Por consiguiente, deben ponerse a disposición de los particulares no sólo los medios que supriman el conflicto sino también otros que impidan su aparición mediante la eliminación de la incertidumbre que afecta a la situación jurídica. Así, ésta puede ser realizada de forma directa a través de un instrumento que cumpla dicho objetivo o indirectamente como efecto reflejo de otra figura, la cual aunque dirigida a otro fin, contribuye, mediante la consecución de la otra finalidad, a la eliminación de la incertidumbre ¹⁴⁶. Tradicionalmente, el típico medio para lograr este propósito ha sido y es la función jurisdiccional, cuestión que no impide la previsión de otros institutos ajenos a la misma que también permitan dicho objetivo, necesidad que es patente en materia tributaria ante la congestión de la vía revisora.

Como ya hemos apuntado, nos vamos a centrar en los instrumentos autocompositivos de eliminación de la controversia que conllevan un acuerdo para despejar la incertidumbre por obra exclusiva de las partes. Entre los diversos medios ofrecidos por el ordenamiento a tal fin destacan los llamados medios autocompositivos de fijación ¹⁴⁷, cuyo instituto más conocido –junto a la renuncia, al allanamiento y al reconocimiento ¹⁴⁸– no es otro que la transacción, cuya principal diferencia con el resto radica en la existencia de recíprocas concesiones entre las partes. Como ya veremos, todos coinciden en el resultado mediato, diferenciándose profundamente en sus respectivas estructuras y funciones, dado que la eliminación de la incertidumbre no es más que un efecto reflejo de los mismos ¹⁴⁹. Frente a esta postura mayoritaria, algunos autores postulan además la existencia del negocio de fijación como instituto independiente ¹⁵⁰.

Atendiendo a este marco debe dirimirse la cuestión de la concreta naturaleza jurídica de estos acuerdos celebrados después de la realización del hecho imponible. De esta forma, las dos tesis barajadas apuestan por la configuración del acuerdo bien como transacción bien como negocio de fijación. Aunque ambos institutos presentan características muy similares, las diferencias que los separan serán las que nos harán decantarnos por una u otra figura, en función de su grado de compatibilidad con la especialidad de la materia tributaria y con el deber de contribuir. Fundamentalmente y como desarrollaremos a renglón seguido, la posibilidad de que las partes de la relación tributaria realicen recíprocos sacrificios será clave a la hora de asignar su naturaleza jurídica. A continuación, procederemos a desarrollar la figura del negocio de fijación frente a la de la transacción para contrastar su adecuación a las actuaciones que Administración y contribuyente realizan en los acuerdos de esta nueva clase de actas.

Como hemos apuntado, un amplio sector doctrinal calificó originariamente a las primeras técnicas convencionales relativas a la determinación de la deuda tributaria o alguno de sus componentes como contratos de transacción. No obstante, esta construcción fue rechazada por numerosos auto-

res, arguyendo que la inderogabilidad de las normas tributarias así como la obligación administrativa de liquidar de conformidad con la realidad de los hechos y sin poder dispositivo alguno excluyan esta posibilidad ¹⁵¹. Concretamente, se afirmó que favorecía ciertas deplorables tendencias al acuerdo no dignas de una correcta y rigurosa aplicación del ordenamiento, erigiéndose en instrumento de corrupción y de malas costumbres. En la actualidad, la reintroducción en diversos ordenamientos de figuras similares junto a una revisión del principio de legalidad y del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria han determinado la vuelta a la palestra de esta teoría. No obstante y a pesar de la autorizada doctrina que la defiende, somos partidarios de defender la naturaleza de negocio de fijación de estos acuerdos, postura que intentaremos probar contrastando la concurrencia de todos aquellos elementos que configuran este instituto de Derecho privado y descartando los que conforman la transacción ¹⁵². Concretamente, vamos a resaltar las diferencias respecto a la *res dubia* así como en materia del recíproco sacrificio de las partes. En suma, trataremos de demostrar que la inexistencia de contraprestaciones así como la presencia de una incertidumbre en las actas con acuerdos deben permitirnos descartar su configuración como transacciones ¹⁵³ para proceder a reconducirlos a la categoría de los negocios de fijación.

El problema que presenta la figura de los negocios de fijación es su ausencia de previsión en el ordenamiento español, siendo necesario atender a los principios generales ¹⁵⁴ y a la elaboración doctrinal ¹⁵⁵. En este sentido, algunos autores han sostenido que su fundamentación en una construcción dogmática carente de respaldo normativo impide considerarlo como figura autónoma y, en mayor medida, atribuir dicha naturaleza a figuras de nuestro ordenamiento ¹⁵⁶. Ante la posibilidad de que este argumento pueda convertirse en causa de exclusión, se ha rebatido que si se admite transigir mediante recíprocas concesiones, con mayor razón debe permitirse fijar determinadas situaciones jurídicas sin efecto dispositivo alguno ¹⁵⁷. En suma, juzgamos que el negocio de fijación puede configurarse como instituto autónomo con plena vigencia en nuestro ordenamiento, a pesar de la ausencia de respaldo normativo. Su creación responde a la necesidad que ordenamientos y doctrina han detectado de dotar de certidumbre a las relaciones jurídicas, razón por la cual han creado instrumentos aptos o han transformado convenientemente aquellos existentes para alcanzar tal objetivo. De este modo y a través del negocio de fijación, se reconoce a las partes la potestad de conferir certeza a una situación o relación preexistente, destacando la conexión funcional con esta última. Así, la doctrina lo ha definido como el instrumento con el que las partes eliminan la incertidumbre relativa a la existencia, contenido y límites de una concreta relación jurídica o situación jurídica preexistente sin crearla ni modificarla ¹⁵⁸.

Por consiguiente, el objeto de este instituto debe localizarse en la incertidumbre que afecta a la situación jurídica preexistente –*res dubia*– que ya existe cuando éste se materializa ¹⁵⁹, descartándose cualquier identificación con una controversia ¹⁶⁰. Por esta razón, es necesario indagar si incide sobre la misma, dado que los remedios autocompositivos pueden bien extinguirla, bien modificarla o regularla. Pues bien, el negocio de fijación tiende a clarificar la situación jurídica preexistente, eliminando aquellos aspectos inciertos que afectan a la relación mediante la aportación de certeza. En consecuencia, no se genera una nueva distinta a la anterior ni respecto al contenido ni respecto al hecho generador, dado que la relación viene precisada a través del citado negocio ¹⁶¹. En materia de actas con acuerdo, la incertidumbre existente entre las partes ¹⁶²

derivaría de las dificultades de aplicación de la norma al caso concreto como consecuencia del empleo de conceptos jurídicos indeterminados, de cuestiones técnicas o la existencia de valoraciones y afectaría a la exacta cuantificación de los elementos que han generado el nacimiento de la obligación tributaria ¹⁶³. Concretamente, el objeto del negocio de fijación sería aquellos hechos que deben ser sometidos a estimación y que admiten un cierto margen de apreciación o discrecionalidad técnica ¹⁶⁴, dado que la opción por una u otra valoración o aplicación normativa no es unívoca, siendo la mejor solución alcanzar un acuerdo ¹⁶⁵.

Así, la función del negocio de fijación es la determinación de la situación incierta preexistente, razón por la cual debe descartarse su celebración respecto a las relaciones ciertas ante la falta de causa ¹⁶⁶. Este componente excluiría la conclusión de un acuerdo en aquellos supuestos en que la determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria fuese irrefutable, dada la inexistencia de un elemento basilar del citado instituto. En el supuesto de la celebración de un negocio de fijación cuando la situación jurídica fuese cierta, la doctrina se ha mostrado partidaria de su nulidad ¹⁶⁷. No obstante, en materia tributaria consideramos que, en caso de que el acuerdo no alterase dicha valoración cierta, no podría sostenerse la nulidad del acto de liquidación, dado que ésta debe interpretarse no como el resultado de un acuerdo sino de la actuación unilateral de la Administración. Sin embargo, el diferente porcentaje de reducción de las sanciones –cincuenta y treinta– entre actas con acuerdo y actas de conformidad sí que supondría un problema por la vulneración que constituiría del principio de igualdad.

Como ya hemos apuntado, este resultado también se alcanza mediante otros institutos, diferenciándose el negocio de fijación no sólo porque opera sobre una situación preexistente incierta, sino también porque dicha incertidumbre constituye su elemento teleológico al estar dirigido a eliminarla. Por eso, debe distinguirse de la transacción, ya que el presupuesto de ésta es una controversia que ha surgido o que puede surgir, pero no la incertidumbre, razón por la cual su objeto no sería exactamente coincidente ¹⁶⁸. En particular, la transacción, aun en el hipotético caso de que el conflicto derivase de la incertidumbre, operaría sobre la primera y no sobre la segunda ¹⁶⁹. Así, las partes no buscan la fijación de la relación preexistente, sino solucionar la controversia a través de un negocio que modifique dicha relación, actuando de forma indirecta sobre ésta al extinguirla y sustituirla por una cierta ¹⁷⁰. En concreto, a través del recíproco sacrificio de las partes se consigue la modificación de la situación jurídica preexistente, dado que la transacción opera directamente sobre el conflicto mediante la sustitución –novación– de la originaria situación jurídica incierta por una nueva ¹⁷¹. En suma, se ha señalado que un negocio que estructural y funcionalmente modifica la situación preexistente no puede tener una función de fijación y declarativa ¹⁷².

Por el contrario, el negocio de fijación tiene una función esencialmente declarativa, que no es otra que precisar la situación jurídica incierta incidiendo de forma directa sobre la misma sin que se den para ello recíprocas concesiones ¹⁷³. De este modo, ni la modifica ni crea una nueva situación, dado que nada añade ni resta al contenido de la situación preexistente, salvo certeza ¹⁷⁴. La fijación de la situación preexistente, es decir, la determinación conjunta de las partes de su contenido, no tiene como resultado su modificación, sino únicamente su conversión en cierta, sin que por esto deba considerarse una novación ¹⁷⁵. Así, el negocio de fijación no absorbe la situación preexistente, es

decir, no sustituye la fuente de la misma por una nueva, quedando su estructura inalterada ¹⁷⁶. Por consiguiente, el acuerdo procedimental no constituye fuente de la obligación tributaria en ningún caso, dado que continúa siendo la ley, no cuestionando así ni la legitimidad de la obligación ni la normativa aplicable.

En definitiva, el convenio se limita a fijar aquellas cuestiones inciertas derivadas de la imprecisión normativa, integrando conjuntamente Administración y contribuyente cualquier margen de discrecionalidad técnica. Se trata de un contrato atípico en el que la declaración de voluntad de las partes tiende a eliminar un estado de incertidumbre de la situación o relación jurídica preexistente, para evitar en el futuro cualquier replanteamiento de la misma y permitir una justa aplicación del tributo ¹⁷⁷. Por esta razón, el negocio de fijación no requiere el recíproco sacrificio de las partes a diferencia de lo que ocurre en la transacción en que constituye un elemento esencial ¹⁷⁸. En cambio, algunos autores han querido identificarlo con el cruce de propuestas y contrapropuestas entre Administración y contribuyente referidas a la cuantificación de la deuda tributaria ¹⁷⁹. No obstante, pensamos que dicho planteamiento debe rechazarse tajantemente ante el riesgo de convertir estos acuerdos en un vulgar y simple regateo, dado que, si bien desde la perspectiva del contribuyente este planteamiento es menos conflictivo e, incluso, admisible, desde la de la Administración es totalmente inconcebible e incompatible con los más elementales principios de Justicia tributaria ¹⁸⁰. Por tanto, consideramos que las pretensiones iniciales de las partes y las finales a las que lleguen deben ser aquellas más conformes a la realidad y ajustadas a la efectividad del deber de contribuir. En definitiva, la reducción respecto a las pretensiones originales de las partes no constituye más que el resultado de una mejor comprensión y más exacta valoración del hecho imponible. Así, cada una de las partes, reduciendo sus exigencias iniciales, no renuncia, ni siquiera parcialmente, a un derecho sino que reconoce la validez de la reivindicación de la otra. Cualquier otra interpretación chocaría con la prohibición a la renuncia administrativa al crédito tributario, sin previa habilitación legal, y, por tanto, o aceptamos que la Administración había errado o esta contraprestación debe reputarse contraria al ordenamiento. A mayor abundamiento, el requisito del recíproco sacrificio entre las partes impediría la existencia de una transacción que supusiera acoger exclusivamente las pretensiones de una sola de las partes ¹⁸¹. En cambio, los negocios de fijación son válidos con independencia de este requisito, siendo perfectamente admisible un acuerdo que recoja en exclusiva la pretensión de una de las partes. De esta forma, tanto en el caso en que la Administración acepte directamente la propuesta inicial del contribuyente o viceversa tras la oportuna tramitación del procedimiento como en aquel en que la nueva propuesta modifique las posturas iniciales de las partes estaríamos ante supuestos de acuerdos de fijación ¹⁸².

Así, la finalidad perseguida en estos últimos es precisar los contornos imprecisos de la relación jurídica preexistente en el sentido determinado por las partes y siempre dentro de los límites fijados por la propia norma incierta ¹⁸³. En este sentido y aunque los intereses de Administración y contribuyente puedan parecer contrapuestos, cabe subrayar su confluencia ¹⁸⁴. Aparentemente, puede pensarse que el empeño de la Administración reside en la recaudación del tributo, incluso más allá de los límites consentidos por la ley, y el del contribuyente en escapar de sus obligaciones fiscales. Sin embargo, cabe considerar la existencia de un interés común de ambas partes añadido al de la colectividad, que es aquel consistente en una tributación acorde con los principios que conforman

el deber de contribuir. De esta forma, creemos que constituye, por una parte, la mejor forma de evitar eventuales controversias sobre el contenido de dicha relación y, por otra parte, cumplir la finalidad del citado negocio. En particular, la fijación del contenido de la situación preexistente reduce las posibilidades de aparición de conflictos al precisar con carácter definitivo dicha situación.

De este modo, en este tipo de negocios se proyecta la facultad de las partes de concretar las situaciones jurídicas que les afectan, de lo que se deriva su empeño y voluntad de considerar vinculante lo fijado, sin posibilidad de posteriores discusiones al efecto ¹⁸⁵. Por esta razón, en este tipo de negocio la voluntad de las partes se encamina a la búsqueda del estado efectivo y real de las cosas respecto a la situación o relación preexistente, susceptible de ser entendida de diversas formas entre ellas diferentes ¹⁸⁶. Concretamente, no supone un acto de disposición con efectos innovativos, sino que simplemente confiere certeza, precisando el significado a darle a una relación o situación preexistente con carácter vinculante para el futuro ¹⁸⁷. Para llegar a tal fin, debe exigirse que la declaración de voluntad sea taxativa e inequívoca, para evitar que surjan dudas y pueda considerarse nulo el negocio de fijación. De esta forma, el contribuyente debe querer no sólo el acto sino también los efectos jurídicos que se derivan del mismo, expresándolo mediante la firma ¹⁸⁸. Como consecuencia, el efecto que se deriva es la imposibilidad de rebatir su contenido establecido conjuntamente entre las partes ¹⁸⁹. Por consiguiente, éstas deben considerar el acuerdo como vinculante para el futuro respecto a la situación preexistente. No obstante, debe excluirse que tenga efectos de cosa juzgada, aunque la eficacia material del negocio estudiado puede conducir a efectos análogos, dado que el hecho o relación incierta al fijarse queda excluido de una posterior fiscalización salvo supuestos tasados ¹⁹⁰.

En virtud del acuerdo, el contribuyente queda obligado a respetar la voluntad manifestada respecto a la aplicación de la norma al caso concreto, pudiendo ser ejecutado dicho acuerdo por la Administración ¹⁹¹. En este sentido, la doctrina ha señalado que ésta conserva determinados poderes respecto al acuerdo como consecuencia de su inclusión en la postrera resolución administrativa ¹⁹², sin perjuicio de su vinculación a la valoración o aplicación normativa fijada al dictar la liquidación correspondiente. De esta forma, estos acuerdos no la sustituyen sino que fijan un aspecto de la deuda tributaria derivado de una valoración o de la aplicación de una norma o de un concepto jurídico indeterminado, dado que eliminada la incertidumbre, su determinación adquiere la certeza suficiente para convertirse en definitiva ¹⁹³. Por este motivo, se ha hablado del carácter definitivo de la liquidación precedida de un acuerdo procedimental al eliminar las posibles controversias. No obstante, conviene señalar que dicho acuerdo no incide en la eficacia del acto final, dado que éste tiene por fin determinar tanto la existencia como la cuantía de la deuda tributaria y no sólo un concreto aspecto de la misma. En consecuencia, el citado carácter definitivo no se derivaría del acuerdo procedimental, dado que éste exclusivamente afecta a la concreción de un concepto jurídico indeterminado, a una valoración consensuada, etc. Por tanto, dicha eficacia dependerá no ya de la presencia de ese acuerdo procedimental sino de las condiciones de validez a los que la misma está ligada, siendo a tal efecto relevante el instituto de la conformidad.

Por último, cabe recordar que la Administración no ejerce un derecho subjetivo sino un poder jurídico discrecional respecto a su emanación y frente al cual no se sitúa una obligación del interesado, pero que, en caso de alcanzar el consenso con esta última, puede aprovecharse de las conse-

cuencias ventajosas del mismo. En consecuencia, la conclusión de un acuerdo es discrecional a diferencia de la liquidación y con independencia de que comporte un margen de discrecionalidad técnica en la determinación de la base imponible. Por tanto, en defecto del primero, la segunda ¹⁹⁴. Atendiendo a este razonamiento, tampoco el contribuyente está constreñido a concluir un acuerdo aunque se haya iniciado el procedimiento tendente a tal fin. A mayor abundamiento, el particular debería poder decidir entre la conveniencia de celebrarlo, sin perjuicio de que posteriormente decidiera prestar su conformidad a la liquidación, o que prosiga el cauce normal de aplicación del tributo.

3. *El acta con acuerdo y la conformidad del contribuyente.*

Una vez estudiados los acuerdos individualmente, vamos a proseguir con el análisis de los restantes componentes de las actas con acuerdo y, en particular, de su integración en el procedimiento inspector, con especial referencia a la tramitación del acta. *Prima facie*, creemos necesario recalcar las diferencias existentes entre los acuerdos y el acta en sí, con independencia de que sea de conformidad o de disconformidad. En este sentido, el acuerdo sobre la aplicación de la norma al caso concreto únicamente recaería sobre un aspecto determinado de la liquidación, correspondiendo en exclusiva a la Inspección fijar los restantes elementos conducentes a la determinación de la deuda tributaria. En suma, se postula una intervención dirigida a la correcta determinación de algún elemento de la deuda tributaria en la que las partes reconocen que su pretensión originaria no era acertada, siendo exacta la fijada conjuntamente con la otra. Como refrendo, cabe señalar que la terminología empleada por el legislador para denominar el instituto así como el régimen jurídico previsto indican la presencia de un acuerdo, que si bien no afecta a todo el acto de liquidación, sí al menos a la parte referida a la cuantificación de alguno de los elementos de la deuda tributaria mediante la fijación de la aplicación de la norma al caso concreto.

Por consiguiente, nos encontraríamos con que el acuerdo se integraría en el acta y serviría como base sólo para un concreto aspecto de la misma que presenta dificultades para su fijación unilateral por parte de la Inspección. En consecuencia, también cabría rechazar la identificación del acuerdo con la tramitación en conformidad del acta, dadas las diversidades que presentan ambas figuras en cuanto a su objeto, estructura y función, todo esto sin perjuicio de que sean perfectamente compatibles siempre y cuando se configuren como institutos independientes. Concretamente, la principal diferencia radicaría en la reciprocidad de consensos, es decir, la voluntad de obligarse tanto del contribuyente como de la Administración en el caso del acuerdo. En cambio, en la conformidad nos encontraríamos con una manifestación de voluntad del contribuyente que quedaría fuera de la liquidación administrativa y que conservaría su autonomía y carácter unilateral. Por consiguiente y a pesar del estrecho ligamen con el acto de liquidación, no se situaría al mismo nivel ni tendría el mismo valor jurídico, dado que no sería causa del mismo e influiría únicamente sobre sus efectos. En este sentido, el sujeto pasivo no adoptaría como suya la liquidación, dado que ésta obedecería a la actuación exclusiva de la Administración. Ambas actuaciones conservarían su carácter unilateral aun a pesar de tener un contenido idéntico, dado que perseguirían finalidades distintas. De esta forma, en el caso de la liquidación, ésta constituiría el cumplimiento por parte de la Inspección de la función encomendada por el ordenamiento, mientras que la conformidad pretendería la aceptación de

tal acto en su conjunto, atribuyéndole carácter definitivo. En este caso, sí que se evidenciaría una supremacía administrativa y la ausencia de igualdad entre las partes, dado que el contribuyente únicamente podría modificar su contenido mediante los remedios jurídicos previstos por el ordenamiento. Por tanto, debe excluirse la fusión de ambas, dada su diversa estructura y ámbito de actuación: público y privado ¹⁹⁵. En este sentido, la doctrina considera la conformidad como un acto del particular previsto por el Derecho tributario; concretamente, como un acto reconducible a la voluntad del sujeto que lo cumple, excluyéndose su naturaleza negocial en cuanto que sus efectos se derivan de la ley en el marco de aplicación de la norma tributaria ¹⁹⁶. En definitiva, no existiría ninguna interferencia entre el acto administrativo y el del particular, siendo el primero completamente autónomo con independencia de que alguno de sus efectos –principalmente, su carácter definitivo– quede paralizado hasta la intervención del contribuyente.

En cambio, el Proyecto de LGT, en su artículo 155, a semejanza del «acertamiento con adesione» confunde el acuerdo con la conformidad, uniéndolos de forma indefectible. De esta forma, parece que el acuerdo alcanza la totalidad del acta, con independencia de la tasación de los supuestos en que es lícita su celebración. Así, la conformidad que presta el contribuyente debe presumirse previa y derivada del carácter contradictorio de su procedimiento, con independencia de que se formalice posteriormente. En consecuencia, bajo este paraguas normativo se corre el riesgo de volver a los supuestos de desnaturalización de las actas de conformidad en que se pactaba la totalidad de la liquidación, dado que para su perfeccionamiento se requiere el consenso respecto a su totalidad. En este caso, juzgamos que la configuración elegida obedece al afán desmedido de reducir la conflictividad en materia tributaria, objetivo que no siempre se conseguiría si se permitiera la tramitación en disconformidad del acta incluso en presencia de un acuerdo cuando el contribuyente no estuviera conforme con los restantes componentes de la propuesta de liquidación. Esta configuración obedece a la voluntad de revestir estas actuaciones bajo la forma de acto administrativo unilateral a la par que manteniendo la vinculación del contribuyente a efectos de no impugnación de la liquidación. Por esta razón, tampoco consideramos acertada la reducción de sanciones en caso de celebración de un acuerdo con un porcentaje diferente para las actas de conformidad, dado que las partes se han limitado a eliminar la incertidumbre que afectaba a la aplicación de la norma al caso concreto de la forma que consideraban más ajustada al ordenamiento. En este sentido, la rebaja en la sanción debería identificarse claramente con la conformidad, sin establecer distinciones en presencia o ausencia de un acuerdo.

Como conclusión y a fin de evitar la citada confusión, cabría señalar que el acuerdo procedimental se enmarcaría en la fase instructora del procedimiento de liquidación con relevancia autónoma y perfectamente diferenciado de la conformidad, cumpliendo una función instrumental y preparatoria respecto al acto final de liquidación. En el caso de estos acuerdos, el citado negocio de fijación se ubicaría en un procedimiento de comprobación e investigación, integrándose posteriormente en el acta de la Inspección. Por consiguiente, tanto el acta como la liquidación continuarán siendo una muestra del ejercicio unilateral de la función tributaria, incidiendo en la esfera del particular y sin que su validez se subordine a la aceptación de este último. Por consiguiente, estos acuerdos únicamente fijan el valor de un concreto bien, gasto o renta o la aplicación de la norma al caso concreto, siendo necesario efectuar el resto de operaciones que llevan a la cuantificación del tribu-

to por la Administración. De esta manera y una vez alcanzado el acuerdo, la conformidad del contribuyente al acto administrativo únicamente adquiere relevancia respecto a la impugnación y vinculación a la liquidación, dado que el acto es válido incluso si no la presta. En definitiva, la conformidad no constituye un presupuesto de la emanación del acto, sino para la consecución de determinados efectos del mismo previsto por la norma.

B) Régimen jurídico.

1. Regulación legal.

Frente a experiencias como la inglesa o la alemana en la que la admisibilidad de estas fórmulas convencionales ha sido reconocida por la jurisprudencia, aun a falta de regulación, nuestro legislador ha optado por preverlas en la futura LGT. De esta forma, se ha tomado la determinación de solventar las graves vulneraciones de los principios de Justicia tributaria que suponían los acuerdos derivados de la desnaturalización de las actas de conformidad. Ante este precedente y los riesgos que conllevan estas figuras, juzgamos que la mejor garantía para su introducción y pervivencia en nuestro ordenamiento era aquella que suponía su previsión pormenorizada en instrumentos normativos adecuados. En este sentido, pensamos que la LGT constituye la disposición apropiada, dada su condición de norma codificadora del ordenamiento tributario que recoge los principios y criterios que informan los institutos que vertebran nuestra materia. A mayor abundamiento, debemos recalcar el acierto del rango normativo de la citada disposición, dado que los elementos conducentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de estos acuerdos se hallan sometidos a la reserva del artículo 31.3 de la CE, razón por la cual creemos que todo instituto que pueda incidir en un elemento esencial del tributo debe ser regulado por ley. De esta forma, consideramos que a pesar del carácter formal del instituto –actas con acuerdo– su posible incidencia en elementos cubiertos por la reserva de ley exige la citada regulación para no vulnerar la Constitución ¹⁹⁷. Sin embargo y dado su carácter relativo, no es necesario que dicha disposición regule con minuciosidad todos los aspectos de dichas actas, siempre y cuando se dicten los criterios directivos mínimos para evitar que recaiga en el Ejecutivo la verdadera regulación de la figura.

No obstante, el artículo 155 del Proyecto de LGT únicamente contiene una previsión genérica de las actas con acuerdo, postergando seguramente su concreción al RGIT. Así, nos encontramos ante unos criterios reguladores de carácter extremadamente impreciso que remiten a disposiciones reglamentarias su verdadera configuración. De esta forma, juzgamos que la concreción valorativa o aplicativa de todos o determinados elementos esenciales realizada exclusivamente sobre la base de previsiones contenidas en normas secundarias debe reputarse contraria al principio de reserva de ley. Este aspecto es especialmente preocupante, dado que el citado Proyecto deja multitud de extremos sin resolver ¹⁹⁸, convirtiéndose en una delegación en blanco con el consiguiente riesgo de deslegalización. En este sentido, la especialidad y carácter técnico de la materia que justificaría la intervención del Ejecutivo puede dar lugar a auténticos supuestos de discrecionalidad administrativa dirigidos a la satisfacción de intereses no previstos en la norma primaria. Ante esta situación, somos partidarios de una regulación similar a la del «accertamento con adesione» italiano ¹⁹⁹, que fije con

precisión su régimen jurídico sin que sea imprescindible su desarrollo reglamentario para determinar el alcance y naturaleza del instituto. De esta forma, únicamente quedaría en manos del Ejecutivo supuestos de discrecionalidad técnica para su concreción, impidiendo la introducción por parte de este último de elecciones y valoraciones contrarias a las normas legales.

2. Objeto.

Para dirimir esta cuestión, es necesario recordar que la liquidación tributaria constituye una actividad compleja compuesta por dos fases claramente diferenciadas respecto al *an* y al *quantum debeat*. La primera relativa a la constatación del *an debeat* se limita a la verificación de la realización del hecho imponible y a determinar el contribuyente. Esta fase ha correspondido tradicionalmente a la Administración tras las oportunas actuaciones de comprobación e investigación, aunque en la actualidad ha sido sustituida en la gran mayoría de ocasiones por la propia presentación por el sujeto pasivo de una autoliquidación. En cambio, la segunda se subdivide en la determinación de la medida de realización del hecho imponible²⁰⁰ –base imponible– para la posterior aplicación del tipo de gravamen establecido en la ley y practicar alguna deducción en cuota. Pues bien, si la constatación de la realización del presupuesto generador del tributo ha sido tradicionalmente pacífica, la fase de determinación de su dimensión económica representa el sector donde mayor número de controversias surgen en nuestra disciplina²⁰¹. En estos casos, el conflicto no se deriva de la apreciación de la realización o no del hecho imponible sino de su cuantificación y de las diversas posturas que mantienen Administración y contribuyente respecto a la aplicación al caso concreto de conceptos jurídicos indeterminados, cuestiones técnicas y valoraciones, mediciones o estimaciones.

Así, para precisar el objeto de este nuevo instituto debemos atender a aquellas operaciones que coadyuvan a la cuantificación del hecho económico y sobre las que recae la voluntad de las partes para alcanzar dicho acuerdo. Esta concreción cuantitativa se realiza según criterios económicos²⁰², siendo fácil precisar, en ocasiones, el *quantum debeat*, sin incertidumbres y posibilidades de controversia, dado que de los mismos no se deriva margen de apreciación, apareciendo como una pauta inderogable y no simplemente descriptiva. En cambio, en otros casos conlleva una considerable dificultad, dado que la norma contiene reglas bien complejas bien poco precisas y más bien indicativas, constatándose una cierta discrecionalidad –aunque sea técnica– en la fijación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria. En particular, el problema que plantean estas actuaciones tiene su origen en la incierta e imprecisa normativa²⁰³, consecuencia de la complejidad que ha alcanzado el fenómeno tributario. Concretamente, estas operaciones, a pesar de la existencia de criterios y reglas ciertas y objetivas²⁰⁴, conllevan una discrecionalidad técnica derivada del empleo de conceptos jurídicos indeterminados²⁰⁵ y cuestiones técnicas²⁰⁶. Esta situación responde a la incapacidad de la ley tributaria para determinar la medida de cada acto sometido a gravamen, dada la variedad y riqueza de situaciones que presenta la realidad²⁰⁷. De esta forma, se limita a establecer unos criterios generales, cuya aplicación al caso concreto permiten cuantificar el hecho imponible pero sin que, en multitud de ocasiones, se derive inmediatamente una precisa cuantía²⁰⁸. En consecuencia, debemos distinguir los supuestos en que la cuantificación de la deuda tributaria procede directamente de la norma de aquellos en que es necesaria una actividad de apreciación en la aplicación de la norma²⁰⁹.

En la actualidad, la generalización del sistema de autoliquidación conlleva que, en primer lugar, sea el contribuyente el que deba efectuar estas operaciones de cuantificación para posteriormente incorporarlas a su autoliquidación. Una vez efectuada, corresponde a la Administración, *ex* artículo 13 del RGIT el control último de esta tarea y, por tanto, su comprobación. Para realizar estas actuaciones y una vez se ha verificado la aplicabilidad de la norma tributaria, el legislador ha previsto una variedad de criterios económicos o técnicos que las partes deben seguir para la determinación de la deuda tributaria ²¹⁰. En ambos casos, la vinculación de las partes al ordenamiento existe tanto si su actuación se concreta en una autoliquidación o una liquidación como en un acuerdo ²¹¹. No obstante y a pesar de la existencia de unas concretas normas de cuantificación y valoración, nos encontramos con una materia altamente conflictiva, dado el margen de apreciación que las mismas conllevan. Pues bien, en este marco cabe situar la introducción de aquellas técnicas convencionales referidas a la cuantificación de la deuda tributaria ²¹². Sin embargo, debe despejarse cualquier duda de que este instituto comporte una dejación de su función por parte de la Administración, recordando que ella es la única titular.

Asimismo, también debe descartarse que su objeto sea determinar la norma jurídica a aplicar a un concreto caso. Empero y como hemos sostenido, consideramos que el objeto de los acuerdos de esta nueva categoría de actas debe limitarse a la eliminación de la incertidumbre de los supuestos tasados en el artículo 155.1. De esta forma, debe restringirse a la determinación de algún componente de la base imponible o de alguna deducción en cuota necesaria para la obtención de la deuda tributaria, descartando su extensión a la totalidad de la misma. En consecuencia, estos acuerdos no podrán referirse nunca a cuestiones relativas a la existencia o inexistencia de los hechos sujetos a imposición, sino exclusivamente a determinar su magnitud económica ²¹³ o su eventual incidencia en la fijación de la deuda tributaria mediante la concreción de la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, la aplicación de la norma al caso concreto o la realización de estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes que no puedan cuantificarse de forma cierta.

Atendiendo a este marco, cabe señalar que la previsión de estas figuras no conlleva la atribución a la Administración de una potestad enteramente discrecional de reducir la pretensión tributaria incluso en los casos en que subsisten elementos suficientes para defender la legitimidad de la pretensión del Fisco ²¹⁴. Por el contrario, dicha libertad afecta a su emanación ²¹⁵, siendo el funcionario competente libre de llegar o no a un convenio con el contribuyente, pero hallándose vinculado respecto a su contenido ²¹⁶. Cualquier otra postura supondría configurar este instituto como un descuento transaccional, excluyendo que el resultado se derive de un control administrativo sobre la legitimidad y fundamento del acto de liquidación ²¹⁷. Así, en esta última concepción prevalecería la satisfacción del interés del Fisco a una rápida recaudación del tributo por encima de los principios de Justicia. Contrariamente, consideramos que debe establecerse un diálogo sólo sobre las cuestiones inciertas conducentes a la determinación de la deuda tributaria. Empero, debe concretarse si la fijación consensual puede alcanzar a todas las cuestiones, incluidas la comprobación de la existencia y de la aplicación de la normativa o no, es decir, si comprende todos los aspectos relativos a la aplicación del tributo, dado que si no se sustituiría la fuente de esta última, que no sería más *ex lege* sino *ex contractu* ²¹⁸. Este problema nos lleva a tener que abordar el espinoso argumento de la limitación del instituto estudiado a las cuestiones de hecho y el eventual descarte de las de derecho ²¹⁹.

Llegados a este punto, vamos a intentar diferenciar ambas cuestiones para esclarecer cuáles de ellas pueden constituir el objeto de estos acuerdos. Esta problemática reviste cierta complejidad por las dificultades que presenta su deslinde en materia de cuantificación de la deuda tributaria. Así, algunos autores han señalado que cualquier referencia a aquellos aspectos relacionados con la base imponible constituiría una cuestión de hecho ²²⁰ al implicar sólo una estimación de los elementos de hecho basada sobre reglas de experiencia no exclusivamente jurídicas. A mayor abundamiento, ésta cuantificación se caracterizaría por la presencia de juicios técnicos, alejados normalmente de cualquier tipo de precisión absoluta ²²¹. Por esta razón, los acuerdos objeto de estudio, en cuanto tienden a la cuantificación de una renta, bien, gasto o rendimiento y cuya apreciación da frecuentemente lugar a controversias, no tendrían por objeto la resolución de una cuestión jurídica como podría ser la existencia de la obligación tributaria o la calificación del rendimiento ²²². Por el contrario, simplemente se limitarían a fijar la cuestión de hecho relativa a su valor ²²³, dado que con los citados acuerdos se resolvería una controversia económica, excluyéndose las jurídicas. En consecuencia, se ha señalado que el objeto de dichas técnicas tendría carácter económico ²²⁴, dado que se referiría exclusivamente a la cuantificación de los rendimientos sometidos a gravamen. Por consiguiente, su determinación implicaría valorar los elementos de hecho –constatados por la Administración o declarados por el contribuyente– a través de una apreciación económica o técnica en el seno de un procedimiento de carácter contradictorio ²²⁵.

De esta forma, las cuestiones de derecho no afectarían ni a la existencia ni a la valoración ²²⁶, a pesar de su íntima relación. Por esta razón, consideran inaceptable celebrar un acuerdo sobre las mismas en función del probable éxito de la controversia ²²⁷. Estos autores piensan que esta posibilidad obedecería a la existencia de liquidaciones escasamente motivadas y supondría sacrificar los principios de capacidad económica y de igualdad así como el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria ²²⁸. Abundando en esta última idea, se ha indicado que una norma jurídica de Derecho público no puede formar objeto de discusión, ni el Estado puede amigablemente acordar con el contribuyente la interpretación en un determinado sentido de una norma, si de la misma surge un poder de imposición, dado que éste es inalienable y ningún acuerdo podría producir efectos jurídicos en contraste con lo dispuesto por la ley ²²⁹. En suma, esta corriente consideraría que todo aspecto que afecte a la determinación de la base imponible y, concretamente, a la valoración de un bien, renta o gasto constituiría una cuestión de hecho. En definitiva, se trataría de un instituto que no versa sobre la clasificación o calificación tributaria de una cierta situación, sino sobre la cuantificación de la base imponible: valoración del hecho imponible en situaciones inciertas. Si bien estos planteamientos parecen aceptables en materia de valoración o medición, dudamos que sean directamente trasladables a los restantes supuestos tasados del artículo 155.1: concreción de la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados o aplicación de la norma al caso concreto. En concreto, no creemos que fuesen trasladables a la fijación de si un gasto es o no deducible o si una actividad constituye o no investigación y desarrollo (I+D). No obstante y a tenor de lo dispuesto en el artículo 155.1 del Proyecto de LGT, creemos que también esta nueva clase de acta se empleará para dirimir estas cuestiones de derecho relativas a la calificación jurídica más allá de la mera cuantificación.

En la línea de esta última objeción, la doctrina ha indicado que este proceso de determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria no conlleva exclusivamente la resolución de cuestiones de hecho sino también de derecho, desde el momento en que dicha operación es regu-

lada por normas imperativas ²³⁰. En este sentido, cuando se constata la existencia de un hecho inevitablemente se fija también la situación jurídica que se deriva ²³¹, en cuanto dicho hecho viene valorado jurídicamente y produce consecuencias jurídicas que son consideradas como elemento del hecho generador ²³². Asimismo, la imposibilidad de limitar su objeto a las cuestiones de hecho derivaría de su integración en un acto administrativo de liquidación, razón por la cual deberá contener tanto las cuestiones de hecho como de derecho que afecten a la cuantificación de la deuda tributaria. En suma, pensamos que la determinación del *quantum debeatur* conlleva la resolución de cuestiones de derecho y de hecho, sin perjuicio de que en esta fase primen las segundas. Por consiguiente, debemos reputar insatisfactoria dicha distinción a la hora de delimitar el contenido de estos acuerdos.

No obstante y en cuanto a la afirmación anterior, debemos ser prudentes y limitar su alcance en aras de evitar confusiones. Así, los defensores de la teoría transaccional consideran admisible que cualquier cuestión controvertida pueda ser objeto de convenio, con independencia de que sea de hecho o de derecho. En este sentido, LA ROSA ha señalado que el interés público a la ventajosa prevención del conflicto debe constituir el referente fundamental de estas figuras, razón por la cual debería permitirse su celebración, con independencia de la naturaleza y del objeto de las cuestiones controvertidas ²³³. Sin embargo y respecto a determinadas cuestiones de derecho relacionadas con la calificación, consideramos que son indisponibles para las partes, de forma que quedaría descartada cualquier tipo de cooperación del particular en su resolución, erigiéndose en una guisa de cuestión previa que corresponde exclusivamente a la Administración ²³⁴ y respecto a las cuales el primero únicamente podría presentar una consulta. No obstante, el Proyecto también admite la celebración de un acuerdo en aquellos casos de aplicación de conceptos jurídicos o de complejas cuestiones técnicas al caso concreto ante la necesidad de cooperación entre las partes de la relación tributaria para la eliminación de la incertidumbre derivada de la imprecisión normativa que podría derivar en una controversia. En estos casos, consideramos que, más que ante un pacto, estamos ante una cuestión de prueba que consiga el convencimiento de la otra parte.

Así, para establecer el objeto de estos acuerdos creemos necesario atender a su configuración y finalidad. De esta forma, suponen la intervención del contribuyente en la aplicación del tributo y referida concretamente a un preciso aspecto de su cuantificación ²³⁵. En este sentido, el obligado participa en el procedimiento de liquidación y concluye un acuerdo, sólo cuando implícitamente reconoce la legitimidad de la pretensión administrativa ²³⁶, respecto a la existencia y calificación de un determinado rendimiento o gasto. Por tanto, pensamos que no deben identificarse como una mera negociación sobre la cuantía de la deuda tributaria, sino que debe conectarse con la fijación conjunta y motivada de cuestiones inciertas y discutibles referidas a la cuantificación ²³⁷. Sin embargo y llegados a este punto, conviene distinguir según esa actividad de cuantificación recaiga sobre bienes singulares o sobre flujos económicos como pueden ser ingresos, beneficios, volumen de operaciones, gastos, etc. ²³⁸ En este último supuesto, la distinción entre el aspecto cualitativo y cuantitativo del hecho imponible resulta de difícil resolución al entremezclarse ambos.

Como hemos apuntado, la determinación del aspecto cuantitativo presenta menores dificultades cuando se trata de fijar el valor de un bien concreto respecto al cual se ha empleado un concepto jurídico indeterminado. Por ejemplo, en el caso de un bien inmueble pueden tenerse en cuenta diversos factores para hallar el valor final de un bien ²³⁹. Sin embargo, en el supuesto de flujos de operaciones y,

concretamente, en el caso de que se empleen cuestiones técnicas la distinción del aspecto cuantitativo y cualitativo aparece bastante compleja. Éste sería el caso de los precios de transferencia respecto a operaciones vinculadas dirigidas a fijar dichos precios en función del valor de mercado ²⁴⁰, atendiendo al principio «arm's length price» ²⁴¹. Esta operación plantea innumerables problemas ²⁴² al tratarse de un concepto jurídico indeterminado ²⁴³ y es fuente de controversia tanto por la ausencia de precios de mercado comparables como por las múltiples dificultades que conlleva su determinación ²⁴⁴.

Desde este punto de vista, se considera conveniente que Administración y contribuyente puedan llegar a un acuerdo sobre las cuestiones discutibles derivadas de la incertidumbre normativa o de su complejidad, con el fin de prevenir el conflicto. Estas cuestiones, especialmente, las relativas a la cuantificación por el frecuente empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas constituyen el ámbito de actuación de los acuerdos objeto de estudio ²⁴⁵. Por esta razón, no deben suponer un descuento sino que han de fundamentarse en una justificación técnico-jurídica sobre la determinación de alguno de los elementos de la deuda tributaria, descartándose su admisibilidad sobre la base de las probabilidades de recaudación o de ganar un eventual juicio.

En suma, la flexibilidad que suponen estos acuerdos respecto a la actuación administrativa unilateral constituiría un medio para evitar que cada liquidación concerniente a un concepto jurídico indeterminado, valoración o a una cuestión técnica dé lugar a una controversia ²⁴⁶. Empero, no debe olvidarse el peligro antes señalado, consistente en que este objetivo se traduzca en una reducción transaccional o en una condonación en cuanto únicamente obedezca a la voluntad de evitar la vía jurisdiccional. Por tanto, debe descartarse que mediante este instituto el contribuyente evite los perjuicios y amenazas de la comprobación así como el posterior recurso, mediante la fijación de la deuda tributaria a través de parámetros no señalados por la ley ²⁴⁷. Por tanto, el acuerdo de fijación tendría por objeto exclusivamente la determinación de alguno de los elementos de la deuda tributaria, correspondiendo posteriormente a la Administración incluirlo en el ulterior acto de liquidación. En este caso, la liquidación administrativa, además de recoger el acuerdo, tendría por objeto tanto el *an* como el *quantum debeatur*, encontrándonos con un acuerdo procedimental que se integraría en el acta y que, eventualmente, podría ir seguida de la conformidad del contribuyente que tendría un alcance diverso al acuerdo alcanzado. En definitiva, juzgamos peligrosa la actual configuración del objeto de estos acuerdos dirigida a reducir drásticamente la conflictividad, dado que su imprecisión y amplitud permitiría suscribir un acuerdo en la práctica totalidad de supuestos, incidiendo incluso en cuestiones de calificación jurídica.

3. *Sujetos intervinientes.*

1) Administración: órganos competentes.

El artículo 155 del Proyecto únicamente hace una referencia de pasada a la Inspección de los Tributos como órgano competente para informar, instruir y resolver el procedimiento relativo a las actas con acuerdo ²⁴⁸. Esta solución parece obvia al integrarse en el seno del procedimiento inspector y, concretamente, en el acto administrativo de liquidación con el que finalizan las actuaciones de comprobación e investigación. En particular, la Resolución de 17 de febrero de 1998, de la Dirección

General de la AEAT, por la que se modifica la estructura de determinados servicios y se atribuyen competencias a la Inspección de Tributos en materia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en su apartado séptimo, señala que las actuaciones de comprobación e investigación serán efectuadas por «Equipos de Inspección» –integrados en la Oficina Nacional de Inspección– que, eventualmente, podrán ser asistidos por los denominados «Equipos especializados». En concreto, la citada Resolución prevé tres equipos: «Equipo de Fiscalidad Internacional», «Equipo Técnico y de Valoraciones» y «Equipo de Coordinación de Actuaciones Especiales».

A raíz de esta previsión, se podría considerar conveniente encomendar dicha tarea a un órgano específico a la vez que especializado –la «comisión de expertos»– a semejanza de lo planteado por la doctrina para los acuerdos previos de valoración ²⁴⁹. Así, se podría ver en alguno de estos «equipos especializados» el órgano idóneo para la información, instrucción y resolución de los acuerdos en función del caso concreto ²⁵⁰. Sin embargo, juzgamos que la atribución de la citada competencia a otro órgano administrativo generaría notables problemas en los casos en que el acuerdo no llegará a buen fin, dado que el Inspector actuario no habría participado en las actuaciones tendentes a su conclusión. Por esta razón, somos partidarios de que dicha función se atribuya a los «Equipos de Inspección» competentes en virtud de su adscripción a uno u otro sector económico ²⁵¹, para permitir que los funcionarios encargados de las actuaciones de comprobación e investigación continúen con las mismas incluso en el supuesto de falta de acuerdo. A esta misma solución se ha llegado en el Derecho comparado y, concretamente, en los ordenamientos alemán e inglés que atribuyen su conclusión al funcionario competente para las actuaciones inspectoras.

En suma, consideramos que la tramitación y resolución relativa a las actas con acuerdo debe corresponder al Equipo de Inspección adscrito al sector en cuestión, el cual podrá ser asistido por cualquier Equipo especializado o Unidad de Inspección. Concretamente, incumbirá al mismo Inspector actuario encargado de las citadas actuaciones la responsabilidad de la tramitación del procedimiento de los citados acuerdos, con independencia de que para su suscripción sea necesaria, *ex* artículo 155.3.a) del Proyecto, la autorización del Inspector Jefe. De esta forma, la asistencia no necesariamente deberá ser prestada por el «Equipo Técnico y de Valoraciones», dado que en el caso de que nos encontremos ante una cuestión relativa a precios de transferencia creemos que será más conveniente acudir al «Equipo de Fiscalidad Internacional». Asimismo, pueden jugar un papel importante en la asistencia al Equipo de Inspección competente tanto la «Unidad Central de Información» como la «Unidad de Estudios Económicos y Sectoriales». Concretamente, se ha señalado que las citadas Unidades pueden ser de gran ayuda en la fijación de métodos de valoración a la hora de proporcionar información bien sobre referencias de mercados bien sobre estudios económicos sectoriales, etc. ²⁵²

2) Obligados tributarios.

El Proyecto de LGT menciona en el artículo 155.1 y 4 a los obligados tributarios como personas legitimadas para la suscripción de actas con acuerdo en cuanto sean objeto de inspección. Por tanto, no sólo los contribuyentes sino también los sustitutos, retenedores, etc., estarán legitimados para celebrar estos acuerdos cuando adquieran la condición de interesado en el procedimiento de comprobación e investigación. Esta referencia obedece a la voluntad del legislador de no omitir a

ningún posible interesado, a semejanza de lo previsto en la LDGC, pero empleando directamente un término que englobe todos aquellos sujetos que pueden entrar en relación con la Administración tributaria. No obstante, conviene señalar que serán sobre todo los contribuyentes sometidos a inspección los que concluirán estos acuerdos. A estos efectos, deberán contar con la capacidad de obrar requerida por las normas del Derecho privado –en función de la remisión *ex* arts. 42 de la LGT y 26 del RGIT– para actuar con la Administración y, en particular, con la Inspección de los Tributos. En este sentido, no consideramos necesaria la capacidad para enajenar ni el poder de disposición, dado que partimos de la base de que estos acuerdos constituyen negocios de fijación ²⁵³.

Asimismo, el citado artículo 155 prevé que las actas con acuerdo también puedan ser suscritas por el representante del obligado. Concretamente, 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. En este sentido y dada la importancia y efectos que se derivan de la conclusión del acuerdo, coincidimos con la exigencia de que la representación sea acreditada con poder bastante, tal y como exigen los artículos 43.2 de la LGT y 27 del RGIT. A mayor abundamiento, y a pesar de que pueda considerarse que estos acuerdos no representan más que un acto de mero trámite en que no es precisa dicha acreditación, la juzgamos necesaria al igual que ocurre con las actas de conformidad, dado que en cierta medida estas actas con acuerdo también conllevan la conformidad del obligado. De esta forma, entendemos que nos encontramos ante actuaciones que pueden producir un efecto definitivo e insalvable para el obligado tributario al afectar directamente a sus derechos y obligaciones ²⁵⁴ y, en particular, por suponer una restricción de los supuestos de impugnación.

4. Procedimiento para su adopción.

a) Consideraciones iniciales.

A diferencia de los acuerdos previos de valoración, las actas con acuerdo no comportan un procedimiento específico y desgajado del inspector para su celebración. De esta forma, se insertan dentro de las actuaciones de comprobación e investigación y del posterior acto administrativo de liquidación. Más concretamente, se entremezclan y, hasta cierto punto, parecen confundirse acta y acuerdo. En este sentido, nos encontraremos ante una actuación de oficio con la eventual participación del contribuyente que, en determinados casos, derivará en un acuerdo preparatorio que se integrará en el acta de la Inspección y, posteriormente, en la liquidación administrativa. En esta línea, cabe apuntar que no existirán grandes diferencias procedimentales con las actas de conformidad cuando se concluya, salvo aquellas referidas a su forma y documentación y determinados requisitos exigidos para su suscripción. A mayor abundamiento, debe subrayarse que la configuración normativa prevista subordina el acuerdo a la conformidad del obligado a toda el acta. Empero, queremos manifestar nuestro desacuerdo con esta construcción al parecer extenderse el acuerdo más allá de los supuestos previstos en el artículo 155.1 a la totalidad del acta. Llegados a este punto, nos planteamos si la finalidad perseguida con la introducción de este instituto es la de reducción de la con-

flictividad a toda costa, relegándose a un segundo plano la mejora en la aplicación del tributo. En suma y como a continuación procederemos a describir, las actuaciones a realizar coinciden mayoritariamente con las que se derivan de la desnaturalización de las actas de conformidad, con la diferencia de haber procedido a su juridificación.

b) Invitación al contribuyente e instrucción.

En algunos ordenamientos como el italiano existe la llamada invitación al contribuyente dado que su procedimiento de comprobación e investigación no ostenta carácter contradictorio. Sin embargo, el artículo 155 no contiene referencia alguna, dado que atendiendo a las características del nuestro, ésta podría entenderse efectuada con la notificación de inicio de actuaciones. Empero, consideramos que su establecimiento podría revestir gran importancia para determinados aspectos relacionados con la documentación y duración del acuerdo. En particular, en el caso de que se previera un plazo determinado para concluir el acuerdo, la iniciación serviría para iniciar el cómputo así como para desgajar el acuerdo de los restantes aspectos de la liquidación a efectos de su documentación.

Respecto a la instrucción, cabe señalar que esta fase procedimental no ha sido objeto de desarrollo alguno en el Proyecto de LGT, a pesar de la importancia que puede revestir al producirse en ella la negociación. Atendiendo al artículo 155, juzgamos que, una vez comenzada las actuaciones de comprobación e investigación, la posición del particular se garantizaría a través de la participación derivada del principio de contradicción –derecho de alegaciones y ulterior trámite de audiencia– que debería considerarse preparatoria del eventual negocio de fijación. En suma, éstos serían los primeros contactos que permitiría a las partes conocer sus respectivas posiciones de cara a un eventual acuerdo. Así, se practicarían las actuaciones de instrucción que el Inspector actuaria estimase oportunas y aquellas que propusiera el contribuyente en aras de preparar la postrera decisión administrativa. Dentro de las mismas, podría pensarse, en función del objeto establecido en el artículo 155.1, que no todas afectarían al acuerdo que se insertaría en el acta, dado que éste se enmarcaría en un entorno más amplio que no es otro que el procedimiento inspector. En este sentido, no sería necesaria una adicional documentación y separación de las mismas, incorporándose en su totalidad al expediente que posteriormente serviría de base para elaborar el acta correspondiente. De esta forma y en caso de ausencia de acuerdo, los efectos de la participación del contribuyente se tutelarían de igual forma que en cualquier otra liquidación y, fundamentalmente, mediante la obligación de motivar. Por esta razón, sólo en el caso de conclusión de un acuerdo y como ya se comentará, creemos necesario incidir en una especial documentación del mismo a incluir en el acta. Así, se ha previsto en el artículo 155.2) del Proyecto de LGT al exigir una aportación documental adicional en las actas con acuerdo respecto al resto de actas.

No obstante, es necesario señalar que la futura Reforma de la LGT no prevé y ni siquiera menciona algunos problemas técnicos que se derivan de la inserción de estos acuerdos en el procedimiento inspector. En particular, la ausencia de una invitación expresa al contribuyente o de la identificación del inicio de las negociaciones nos suscita diversas dudas relacionadas con los términos tanto para la conclusión del acuerdo como para la finalización de las actuaciones inspectoras ²⁵⁵. Una posibilidad consistiría en considerar que el plazo de doce meses fijado por el artículo 29 de la

LDGC –150 del Proyecto– comprendería el tiempo empleado para su celebración al insertarse dentro de las actuaciones inspectoras. Otra sería la de establecer un «subprocedimiento» dentro del de Inspección para la conclusión del acuerdo con una duración de seis meses y que detendría el término de duración de las actuaciones inspectoras, previendo su ampliación en casos de cierta complejidad. En concreto, se procedería a la suspensión del cómputo hasta la celebración o rechazo del acuerdo para, a renglón seguido, retomar el citado plazo. A mayor abundamiento, esta configuración permitiría una documentación más prolija y un mejor encuadre de la concreción del concepto jurídico indeterminado, de la valoración o estimación incierta, etc., objeto de negociación alejada de contaminaciones relativa a la calificación o clasificación jurídica de otros elementos de la liquidación. En particular, permitiría distinguir en mayor medida el acuerdo respecto a la posterior conformidad o disconformidad del contribuyente respecto al resto del acta, dado que con la configuración del Proyecto el acuerdo parece versar sobre la totalidad de la liquidación al tener que prestarse necesariamente la conformidad a la misma. En suma, un procedimiento similar al de los acuerdos previos de valoración inserto dentro del inspector y cuya resolución se incorporaría a la propuesta de liquidación del actuario.

c) Trámite de audiencia, celebración o no del acuerdo de valoración y conformidad.

Una vez finalizada la instrucción, se evacuaría el trámite de audiencia, fase procedimental idónea para la celebración del acuerdo mediante la presentación de una propuesta común fijada a partir de las conclusiones del Inspector-actuario y las alegaciones del contribuyente derivadas de la instrucción. No obstante, a estos efectos quizás sería necesario ampliar el plazo fijado para la audiencia al interesado a efectos de permitir a las partes materializar el pacto. En caso de alcanzarlo, se incorporaría el pacto al acta como una propuesta conjunta de ambas partes dirigida al Inspector jefe, del que dependería finalmente su aprobación al ser necesaria su autorización –previa o simultánea²⁵⁶– a efectos de suscripción por el actuario. Además, sería necesaria la constitución de un depósito, certificado de seguro de caución o aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse de la propuesta de liquidación. Esta valoración o aplicación concordada se integraría en el acta y recogería los argumentos que justifican tanto el resultado alcanzado como aquellos que han conducido a la conclusión del citado acuerdo. En particular, el artículo 155.2 exige como contenido adicional de esta nueva categoría de actas el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada; los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización; 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 del Proyecto, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; y, por último, la manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren las letras anteriores.

Empero, no cabe olvidar que, dada la limitación del convenio a los supuestos tasados en el artículo 155.1, creemos que sería necesario distinguir las actuaciones convencionales sobre los mismos respecto a la participación procedimental referida a los restantes elementos de la liquidación y, en consecuencia, el acuerdo de la conformidad. Esto se justificaría porque al acuerdo habría que añá-

dir todos aquellos componentes que conlleva un acta de la Inspección. Llegados a este punto, podría pensarse que el contribuyente es libre de prestar o no su conformidad al conjunto de la propuesta. Abundando en esta idea, hay que tener en cuenta que el convenio sólo ha recaído sobre un aspecto de la misma y, por tanto, sobre los restantes pueden existir divergencias con el actuario. Por consiguiente, la presencia de un acuerdo ni conllevará ni obligará al particular a prestar posteriormente la conformidad al acta. En este sentido, la eventual reducción de sanciones sólo derivará de esta última pero en ningún caso del convenio. A mayor abundamiento, cabe señalar que la conformidad no influiría sobre la validez del acuerdo, dado que éste únicamente afecta a la valoración o aplicación normativa concordada al caso concreto pero no a otros aspectos de la liquidación. En cambio, el Proyecto de LGT no prevé esta posibilidad y aunque limita el acuerdo a determinados supuestos, parece posteriormente extender el acuerdo a toda el acta al exigir la conformidad respecto a su totalidad.

d) Liquidación.

El artículo 155, en virtud de la conformidad dada por el contribuyente a la totalidad del acta, prevé 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 Inspector jefe para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo. Por último, confirmadas las propuestas el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. En el caso de que se hubiera constituido aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo determinado para las liquidaciones administrativas fijadas en el artículo 62.2 del Proyecto, sin posibilidad de aplazar o fraccionar el pago. En cambio y como ya hemos señalado, somos partidarios de que, una vez dada audiencia al interesado y concluido o no el acuerdo, el acta de conformidad o disconformidad siguiera su curso normal.

5. *Publicación.*

Al abordar la cuestión de la publicación de estos acuerdos, cabe recordar que, en el caso de las actas de inspección y en el de las liquidaciones tributarias, la publicación no se exige en ninguna norma de nuestro ordenamiento ²⁵⁷. No obstante, somos partidarios de mitigar la opacidad ha rodeado a la práctica totalidad de la materia administrativa y, especialmente, a la tributaria factor este que ha contribuido a deteriorar la percepción de la Administración por los contribuyentes ²⁵⁸. Por esta razón y en aras de disminuir el oscurantismo que acompaña a nuestra disciplina, somos partidarios de fomentar la transparencia mediante la publicación de la normativa tributaria y, en mayor medida, de las decisiones administrativas a fin de favorecer un mejor conocimiento de nuestra materia y evitar conflictos. Tradicionalmente, el Fisco se ha caracterizado por su secretismo e, incluso, por su excesivo formalismo, generando una visión negativa del mismo ²⁵⁹. Ante esta situación, la doctrina ha destacado la necesidad de superar dicha impenetrabilidad para permitir el acceso a la información en aras de mejorar la aplicación del tributo ²⁶⁰. Desde fechas relativamente recientes, nos encontramos inmersos en un proceso de apertura que presenta no pocas dificultades, dada la tensión que se genera entre el derecho a la intimidad y la

publicidad de las decisiones administrativas ²⁶¹. En esta línea, la LDGC ha intentado garantizar y reforzar el acceso a la información, archivos y registros de las Administraciones tributarias, previendo, asimismo, la posibilidad de publicación de los acuerdos previos de valoración. Empero, debe resaltarse que las consecuencias del acceso a la misma no pueden asegurarse por igual, dado el distinto aprovechamiento que los contribuyentes consiguen extraerle ²⁶².

Por estas razones, juzgamos que el conocimiento de las decisiones administrativas ha constituido siempre una garantía para los ciudadanos, dado que aunque las mismas no les afecten de modo directo y explícito, sí que pueden verse favorecidos indirectamente por su conocimiento. Así, en el caso que nos ocupa y desde el momento en que estos acuerdos se incorporan a un acto administrativo, podemos traer a colación la igualdad en la aplicación de la ley y los riesgos de vulneración que puede acarrear la falta de uniformidad en los criterios de negociación motivados por la ausencia de publicidad ²⁶³. De esta forma y en caso de establecerse su obligatoriedad, los contribuyentes podrían valorar la conveniencia de intentar concluir un acuerdo atendiendo a dichas publicaciones, midiendo las posibilidades de éxito de su propuesta ²⁶⁴. Por estas razones y aunque no exista mandato expreso al respecto, juzgamos conveniente su publicidad a efectos de su posible extensión a otros contribuyentes así como garantía de transparencia y control. Abundando en esta idea, creemos que tanto las consultas como estos acuerdos, una vez incorporados a la correspondiente resolución administrativa, tienen y deben tener eficacia *erga omnes* para todo aquel que acomode su conducta a las mismas, razón por la cual consideramos conveniente su publicación. En concreto y como ya desarrollaremos en el epígrafe siguiente, se debería aplicar, incluso en ausencia de acuerdo, el mismo criterio en supuestos idénticos y, en todo caso, la exención de responsabilidad. En definitiva, esta previsión reforzaría y facilitaría el acceso y conocimiento del criterio sustentado por la Administración, mitigando eventuales efectos lesivos respecto a terceros.

6. Efectos.

El principal efecto de los acuerdos analizados, una vez perfeccionados, es su carácter vinculante para las partes, atendiendo al principio general del Derecho *pacta sunt servanda* ²⁶⁵. Esto implica que Administración y contribuyente, en virtud de su íntegra aceptación, quedan constreñidos a respetar la aplicación o valoración alcanzada en sus respectivas actuaciones sin posibilidad de impugnación, siempre y cuando no concurran causas de invalidez –nulidad de pleno derecho o vicios del consentimiento– o de revocación. No obstante, debe subrayarse que la vinculación afecta exclusivamente a las partes de la relación tributaria, pero no impide que los Tribunales, incluidos los económico-administrativos, puedan revisar la aplicación de la norma o la valoración alcanzada, siempre y cuando vía recurso se someta a su conocimiento la cuestión objeto de debate ²⁶⁶. A renglón seguido y a tenor del artículo 155.6, cabe precisar que la determinación de la deuda tributaria quedaría fijada, no por la celebración del acuerdo, sino como consecuencia de la conformidad del obligado a la totalidad del acta y a la imposibilidad de impugnación salvo por vicios del consentimiento o supuestos de nulidad de pleno derecho. Por esta razón, algún autor ha hablado del carácter definitivo de la determinación de la deuda tributaria. Sin embargo, al afrontar la eficacia de estos acuerdos juzgamos necesario desterrar la errónea consideración de que su celebración conlleva dicho efecto ²⁶⁷, debiéndose vincular a la exigencia de conformidad a la totalidad del acta.

Por esta razón, la existencia de un negocio procedimental no incide sobre la eficacia del acto final, es decir, sobre el acto de liquidación que fija de forma autoritaria la deuda tributaria sino simplemente sobre una parte de ésta: la aplicación o valoración de uno o varios de los elementos que conducen a la determinación de la deuda tributaria. En consecuencia, dicho carácter únicamente debe extenderse al objeto del acuerdo ²⁶⁸ que, en virtud de los supuestos tasados en el artículo 155.1, no tiene que coincidir necesariamente con la de la totalidad de la base imponible y mucho menos con la liquidación. Así, nos encontramos con que solamente uno o varios componentes de la base imponible han sido determinados conjuntamente con el contribuyente y con carácter previo a la emanación del acto de liquidación. En esta línea, este efecto más que un objetivo de las partes es una consecuencia necesaria de la fijación que han realizado las mismas de mutuo acuerdo ²⁶⁹, no permitiéndose, en consecuencia, su impugnación sino ante la concurrencia de un vicio del consentimiento o un supuesto de nulidad de pleno derecho. En consecuencia, lo que, en ningún caso, podrá alterarse, salvo por invalidez o revocación, será la valoración de los mismos o la aplicación de la norma. Empero y a diferencia de lo establecido en el artículo 155 del Proyecto, creemos que debería ser susceptible bien de modificación bien de impugnación por el contribuyente cualquier otro aspecto de la liquidación. A mayor abundamiento y dado que su exclusiva finalidad es la eliminación conjunta de la incertidumbre que afecta a la aplicación de la norma al caso concreto no cabe incluir la reducción de sanciones como uno de los efectos del acuerdo. Por esta razón y bajo ningún concepto, cabría parangonar su eficacia a la cosa juzgada como ocurre en la transacción.

Por el contrario, consideramos que, a fin de lograr este carácter definitivo, está previsto en nuestro ordenamiento el instituto de la conformidad que incide sobre la propuesta de liquidación y supone la aceptación, salvo en caso de posterior contestación, de todos los aspectos de la misma ²⁷⁰. En este sentido, se erige en instrumento de «simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios» ²⁷¹, siendo uno de sus alicientes principales la reducción de sanciones. Por esta razón, cabe subrayar que la reducción del cincuenta por ciento de las sanciones que se pudiesen derivar constituye un efecto, no del acuerdo en sí, sino de la conformidad del contribuyente al acta. Motivo por el cual, en caso de contestación de la liquidación se perdería el derecho a tal minoración, tal y como está previsto para las actas de conformidad. Por consiguiente, pensamos que en caso de impugnación por un vicio del consentimiento no debería perderse el derecho a la reducción de las sanciones, dada la conformidad prestada. En suma, comprobamos cómo la confusión entre acuerdo, acta y conformidad se traslada a la hora de determinar los efectos de esta nueva figura. Asimismo, cabe señalar la problemática que se deriva de este efecto y que no es otro que la aplicación de la citada reducción ante la separación de procedimientos de comprobación e investigación y sancionador. Ante esta traba, la solución arbitrada por el legislador ha sido la unión de procedimientos, vinculada a la renuncia del contribuyente a su tramitación separada ²⁷².

Atendiendo al Proyecto, podemos comprobar cómo su regulación genérica determina que el instituto objeto de estudio únicamente se perfile a grandes rasgos, razón por la cual pensamos que determinadas cuestiones de su régimen jurídico serán fijadas en sede reglamentaria. En concreto y respecto a los efectos, creemos que sólo se han fijado los esenciales, razón por la cual deberemos esperar a su posterior desarrollo. No obstante, podemos avanzar que, aunque estos acuerdos, como regla general, sólo pueden tener efecto entre las partes que intervienen en su celebración, pensamos que esto no impide que personas ajenas puedan beneficiarse de forma indirecta de los mismos.

Concretamente, los terceros, a semejanza de lo que ocurre con las consultas ²⁷³, pueden valerse de los acuerdos una vez incorporados a la correspondiente liquidación, dado que pasarían a tener la condición de precedente y criterio administrativo, alcanzando en cierta medida eficacia *erga omnes* ²⁷⁴. De este modo, una vez hecho público el acuerdo no sólo el sujeto interviniente sino todo obligado tributario que acomode su actuación a las circunstancias del acuerdo no sólo debe quedar exento de responsabilidad sino que, incluso, debe beneficiarse de su contenido como si fuese un precedente administrativo ²⁷⁵. Empero y como ya hemos apuntado, este factor quedará estrechamente vinculado a la cuestión de su publicación y, concretamente, a su difusión y posibilidades de conocimiento. Por último, cabe señalar que el acuerdo únicamente será admisible cuando sea alcanzado con el consenso de todos los contribuyentes implicados ²⁷⁶.

7. Invalidez.

La configuración procedimental del instituto objeto de estudio y, en particular, el carácter preparatorio del acuerdo respecto del acta y de la liquidación administrativa nos obliga a plantearnos si la invalidez únicamente puede afirmarse de la actuación administrativa que los recubre o también con carácter autónomo respecto al acuerdo en sí. Esta última reflexión parece confirmarse en el artículo 155.6 del Proyecto de LGT al permitirse la impugnación en la vía contencioso-administrativa por vicios del consentimiento así como la revisión en vía administrativa por el procedimiento de nulidad de pleno derecho ²⁷⁷. De esta forma, partiremos de la diversidad de presupuestos y condicionantes que presentan el acuerdo y la liquidación para sostener un régimen diferenciado de invalidez de ambas figuras ²⁷⁸. En consecuencia, debemos distinguir la invalidez del acuerdo en sí que, en ocasiones, podrá conllevar la invalidez del acta, desligada de la de esta última cuando no se refiera al acuerdo que seguirá el régimen previsto en los artículos 153 y siguientes de la LGT ²⁷⁹. No obstante, a continuación, vamos a examinar exclusivamente el régimen de invalidez de las referidas técnicas convencionales, dado que el de los actos de liquidación no conlleva especialidad alguna. A renglón seguido, también analizaremos qué consecuencias tiene una sobre la otra, determinando si la invalidez del acuerdo procedimental conlleva la de la actuación administrativa y, a su vez, si la invalidez de éstas afecta al primero.

Como hemos apuntado, pensamos que estos acuerdos pueden ser objeto de invalidez autónoma, debiendo distinguirse, por su especial naturaleza, las causas que la originan. Por una parte, consideramos que, dado que suponen el ejercicio paccionado de potestades administrativas y se integran en una ulterior acta inspectora, las causas de invalidez coincidirán con las de los actos administrativos. En particular, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA ha afirmado que cualquier actuación contractual puede infringir el ordenamiento jurídico del mismo modo que las resoluciones que dicte la Administración pública y, por tanto, ha de ser corregida por la jurisdicción contencioso-administrativa. Por esta razón, concluye que si el acto administrativo con el mismo contenido hubiese sido nulo o anulable, también lo será el pacto ²⁸⁰ y, en nuestro caso, el acuerdo que se incorpora al acta. No obstante, este planteamiento no conlleva grandes diferencias en la esfera práctica, dado que también se podrían aducir estas causas de invalidez respecto de la actuación administrativa que los recubre, tal y como está previsto en el Proyecto de LGT.

Llegados a este punto, debemos distinguir los supuestos de invalidez del acuerdo en función de que constituyan causas de nulidad ²⁸¹ y de anulabilidad, atendiendo a lo dispuesto en la LGT ²⁸². En primer lugar y según señala el artículo 153 de la LGT, nos encontraríamos ante un caso de nulidad de pleno derecho cuando estos pactos se hayan concluido con un órgano manifiestamente incompetente ²⁸³ o sean constitutivos de delito ²⁸⁴. Asimismo, también constituiría un caso de nulidad los acuerdos que se hubieran dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello como podrían ser la falta de documentación o de motivación, la omisión del trámite de audiencia, etc. A mayor abundamiento, la doctrina se ha mostrado partidaria de ampliar estas causas a las contenidas en el artículo 62 de la LRJAP-PAC en aras de evitar una disminución de garantías respecto a los procedimientos administrativos ²⁸⁵, exigencia esta que ha sido recogida en el artículo 217 del Proyecto de LGT. No obstante y a pesar de la justificación de esta equiparación, cabe recordar que, en la actualidad, únicamente las causas de nulidad establecidas en el artículo 153 de la LGT darían lugar a la revisión de oficio a instancia bien del interesado bien de la Administración ²⁸⁶.

En segundo lugar, como causas de anulabilidad tendríamos la infracción manifiesta de ley o la aparición o aportación de nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados al celebrarse el acuerdo. En el primer caso, el vicio de violación de ley o inadecuada aplicación de la misma se derivaría de la prohibición de que el funcionario competente pudiera acordar con el contribuyente una concreta aplicación de la norma tributaria o valoración contraria a la fijada por el ordenamiento, dado el carácter reglado de la liquidación ²⁸⁷. En el segundo, nos hallaríamos ante el descubrimiento por parte de la Administración de nuevos elementos que determinan una aplicación normativa o valoración diversa a la alcanzada mediante el acuerdo ²⁸⁸. Sin embargo, debe dejarse claro que no sería válido el nuevo valor o la calificación de los elementos sobre la base de una nueva interpretación de elementos ya conocidos o que se hubiesen podido conocer y no se empleó con la diligencia debida ²⁸⁹. En este supuesto, cabría añadir que el acuerdo sería también anulable cuando careciera de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o suponga la indefensión para los interesados ²⁹⁰. Esta posibilidad creemos que no se ha previsto en materia de actas con acuerdo en el Proyecto de LGT, dada la exigencia de declaración de lesividad para proceder a su anulación.

Por otra parte, su configuración como negocio jurídico de fijación y, en particular, como contrato atípico determina que, a nuestro juicio, también pueda verse afectado por alguna causa de invalidez de los mismos y, fundamentalmente, por vicios de la voluntad ²⁹¹. Esta posibilidad, a diferencia de lo previsto en el Anteproyecto, ha sido reconocida parcialmente en la tramitación parlamentaria al preverse su impugnación directa en la jurisdicción contencioso-administrativa por la existencia de vicios de consentimiento. No obstante y retomando la reflexión inicial, creemos que también cabría incluir como motivo de nulidad la ausencia de los requisitos propios de los contratos, tal y como señala el artículo 1.261 del CC: consentimiento de los contratantes, objeto cierto y causa de la obligación. Asimismo y en íntima relación con lo apuntado, nos encontraríamos con la necesaria presencia de los requisitos propios de los acuerdos de fijación y, principalmente, la existencia de una incertidumbre ²⁹² y la ausencia de contraprestaciones entre las partes. Por último y dentro de las causas de anulabilidad, debemos destacar el defecto de forma y la concurrencia de algún vicio de la voluntad ²⁹³.

Como ya hemos adelantado, la principal causa de invalidez de esta figura en cuanto negocio jurídico bilateral estaría representada por la existencia de algún vicio del consentimiento: violencia e intimidación, error y dolo. Respecto a la violencia y la intimidación, cabe señalar que en nuestra disciplina sería más propio hablar de intimidación que de violencia²⁹⁴. En este sentido, hasta la fecha se ha constatado, en ocasiones, la existencia de «presiones ilegítimas» por parte de la Administración para alcanzar el acuerdo en materia de actas de conformidad. Así, en el Informe del Defensor del Pueblo se denuncia que «la Inspección tributaria podría estar empleando métodos rayanos con la coacción con el fin de que las liquidaciones resultantes de las inspecciones realizadas figuren en las actas de forma acordada y, por tanto, firmadas de conformidad por los contribuyentes»²⁹⁵. Atendiendo a estas afirmaciones, pensamos que también pueden darse en estos acuerdos ante la posición de superioridad que puede hacer valer la Administración para su conclusión²⁹⁶.

En materia de error²⁹⁷, cabe señalar que el de derecho prácticamente debe descartarse, dado que la valoración o aplicación normativa en sí no implica calificación o clasificación jurídica propiamente dicha²⁹⁸. Todo esto con independencia, de la posibilidad de que el contribuyente interponga posteriormente un recurso ante la creencia acerca de un error en la aplicación de una exención, reducción o cualquier cuestión de derecho no relacionada con el acuerdo alcanzado. Este supuesto derivaría de que la posibilidad de que el acuerdo no conllevara adhesión a los restantes elementos de la liquidación del tributo²⁹⁹, lo cual no parece derivarse del citado artículo 155. En consecuencia, únicamente podría producirse un error de hecho bien sobre la existencia del hecho determinante del nacimiento de la obligación tributaria bien sobre la valoración del mismo en función del erróneo conocimiento de circunstancias de hecho que puedan conducir a su incorrecta fijación³⁰⁰. El primer supuesto no tendría consecuencias, dado que sobre este aspecto no recaería el acuerdo. En cambio, el segundo sí que podría tener efectos respecto a la validez del mismo, tal y como ha señalado GARGIULO, dado que un error sobre la valoración del hecho, que no sea justa y equitativa viciaría el acuerdo siempre y cuando fuese esencial³⁰¹.

Respecto al dolo, nos enfrentamos a un vicio del consentimiento derivado de «palabras o maquinaciones insidiosas» (art. 1.269 CC), es decir, del engaño derivado de comportamientos activos u omisivos de las partes. En particular, ha sido definido como «todo complejo de malas artes, contrario a las leyes de la honestidad e idóneo para sorprender la buena fe ajena, generalmente en propio beneficio», siendo necesario que se infrinja, de manera consciente y voluntaria, un deber jurídico que pesa sobre el que actúa³⁰². En este caso, consideramos que, generalmente, este vicio deberá imputarse al contribuyente y responderá a la ocultación con mala fe de datos a fin de conseguir un acuerdo más favorable³⁰³. Nos encontraríamos ante un dolo causante, dado que de haberlo conocido la Administración no hubiese concluido el acuerdo³⁰⁴. No obstante, este supuesto también podría evitarse, aduciendo la anulabilidad por la aparición o aportación de nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados al dictar el acto objeto de revisión.

Una vez abordadas las causas de invalidez, vamos a analizar las consecuencias de las mismas tanto si afectan al acuerdo como al acta o a la liquidación. Ante esta cuestión, consideramos necesario distinguir entre la invalidez exclusiva del acuerdo procedimental y la de la actuación administrativa. En el primer caso, podría pensarse que la resolución o liquidación que recubre el negocio de fijación resultaría contagiada cada vez que el acuerdo preparatorio se vea afectado por un vicio de

invalidez ³⁰⁵. En este sentido, el contagio de la ilegitimidad de los actos preparatorios al acto administrativo obedecería a la consideración del procedimiento como sucesión de actos y al principio procesal que determina que la nulidad de un acto conlleva la de los actos que le siguen ³⁰⁶. Este razonamiento no tiene cabida en el ámbito administrativo ante la exigencia de conservación de los actos administrativos ³⁰⁷. No obstante, cabe subrayar que este principio y su manifestación en la nulidad parcial únicamente se aplican entre actos cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción ³⁰⁸. Este último argumento creemos que es el que debe aplicarse a las figuras objeto de estudio, dada su posterior dependencia e incidencia en la liquidación. Esta afirmación se evidencia en mayor medida en nuestro caso, dado que se incorporan a la ulterior acta y posteriormente al acto de liquidación, influyendo decisivamente en la cuantificación del tributo ³⁰⁹. De esta forma, podrían asimilarse a los supuestos de nulidad de la comprobación de valores que también conlleva la del acto de liquidación. En cambio, en el caso de que la invalidez afecte a otro aspecto de la resolución pero no propiamente al acuerdo, juzgamos que debe mantenerse la validez del acuerdo para futuras actuaciones. Atendiendo al artículo 66 de la LRJAP-PAC, nos encontramos ante un mandato dirigido al órgano que declare la nulidad de actuaciones, instándole a que disponga siempre la conservación de todos los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido inalterado de no haberse cometido la infracción origen de la nulidad ³¹⁰. Por esta razón, pensamos que la propuesta de valoración conjunta realizada por contribuyente e Inspector-actuario debe mantenerse, atendiendo al principio de conservación de los actos.

8. Impugnación.

Prima facie, debe subrayarse la posibilidad de control de estos acuerdos por los Tribunales, incluidos los económico-administrativos, siempre y cuando vía recurso se someta a su conocimiento la cuestión objeto de debate, sin perjuicio de la pérdida del derecho a la reducción de la sanción. Tal y como afirma SERRANO GUIRADO, «la jurisdicción revisora es siempre competente para conocer del procedimiento por su evidente significación de orden público y porque es necesario determinar si las resoluciones administrativas reúnen los requisitos que les otorgue plena autoridad y eficacia jurídica» ³¹¹. Inicialmente, en el Anteproyecto la vía de revisión en sede administrativa aparecía descartada en el Proyecto, acudiéndose directamente a la vía contencioso-administrativa por la concurrencia de vicios del consentimiento. No obstante, en la tramitación parlamentaria se ha admitido el acceso a la revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho.

Estas posibilidades de impugnación pueden parecer que chocan con la finalidad de este tipo de acuerdos y, concretamente, con el objetivo de erigirse en instrumento de descongestión de la vía económico-administrativa y de la jurisdicción contencioso-administrativa, en virtud del consenso alcanzado y del consiguiente carácter vinculante –*pacta sunt servanda*– para las partes. Sin embargo, el necesario respeto al derecho a la tutela judicial efectiva obliga a restringir los motivos de impugnación, a fin de evitar que el acuerdo tendente a eliminar la incertidumbre y a impedir la aparición de controversias futuras se convierta en instrumento de multiplicación de las mismas. De esta forma, si el negocio de fijación aporta certeza a una relación incierta no sería oportuno frustrar tal finalidad admitiendo con carácter general su impugnación, salvo casos de revocación o invalidez. Empero,

debe recordarse que el acuerdo únicamente recae sobre parte de la liquidación a la que posteriormente se añade la conformidad del contribuyente sobre la totalidad de la misma. Por consiguiente, tampoco cabe descartar taxativamente la interposición de recursos relativos al acto administrativo a efectos de no vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva. Por esta razón juzgamos congruente la configuración del Proyecto al suprimir la necesidad de agotar la vía económico-administrativa y permitir el acceso directo a la vía contencioso-administrativa para impugnar estos acuerdos en caso de existencia de vicios del consentimiento. En este sentido, creemos que esta restricción es admisible respecto al acuerdo en sí, pero no respecto al acta en su conjunto, dado que nos encontraríamos ante un supuesto similar a la impugnación de un acta de conformidad. En consecuencia, consideramos loable la modificación introducida en sede parlamentaria, permitiendo la revisión en sede administrativa para los supuestos de nulidad de pleno derecho.

Llegados a este punto y debido a la configuración de los institutos estudiados como acuerdos preparatorios, cabe analizar si el objeto de impugnación puede ser el mismo acuerdo con carácter autónomo o bien si únicamente el ordenamiento permite la del acto de liquidación. Asimismo y solventada la cuestión anterior, deben distinguirse como causas de impugnación aquellas que inciden bien sobre el acuerdo bien sobre cualquier otro aspecto del acto de liquidación que lo recoge ³¹². Respecto a la primera cuestión, deben diferenciarse dos posibles sistemas ofrecidos al contribuyente en aras de la interposición de recursos contra estos acuerdos: tutela indirecta y tutela directa e inmediata. La primera modalidad únicamente permitiría la interposición de un recurso contra la liquidación administrativa como acto conclusivo del procedimiento, con independencia de que la misma estuviese fundada en un vicio relativo al acuerdo. En cambio, la segunda estibaría en la impugnación directa del acuerdo reputado ilegítimo sin perjuicio de su condición de acto de mero trámite y sin necesidad de la emanación de un acto administrativo que diera por finalizado el procedimiento ³¹³.

Atendiendo a nuestro ordenamiento, la regla general es la no impugnación directa de aquellos actos de mero trámite que tienen por finalidad impulsar actuaciones dentro del procedimiento correspondiente. En este sentido, únicamente lo serán los actos que lo den por finalizado, con independencia de que el objeto de la reclamación o recurso afecte al acto de trámite ³¹⁴. Pues bien esta modalidad de tutela indirecta se confirma en el Proyecto, dado que debe recurrirse la liquidación que se derive de dicho acuerdo, no siendo éste susceptible de impugnación directa y ni siquiera el acta que lo recoge. Esta restricción obedecería a su configuración como actos preparatorios de un posterior acto administrativo. A mayor abundamiento, se perseguiría evitar dobles reclamaciones y los trastornos que conlleva la emisión de un acto de liquidación cuyo criterio de base se haya impugnado. En este sentido y dada la condición de acto de mero trámite tanto del acta de la Inspección que aprueba o rechaza el acuerdo como del acuerdo en sí, deberá esperarse a la existencia de un acto de liquidación para proceder a su impugnación, configuración que no plantea grandes problemas al emanarse inmediatamente.

Respecto a la segunda cuestión, cabe señalar que su construcción como acuerdos preparatorios de una posterior decisión administrativa nos obliga a cuestionarnos la aplicación del régimen de impugnación bien de los actos administrativos bien de los contratos o el de ambos atendiendo al objeto o motivo de la misma. Por una parte, si postulamos que estos acuerdos constituyen negocios

de fijación, éstos podrán ser contestados por los mismos motivos que un negocio de fijación y, concretamente, aquellos relativos a los vicios del consentimiento o previstos en la LGT que determinarían su invalidez ³¹⁵. De esta forma, el consentimiento prestado conllevaría de forma necesaria una serie de restricciones a su impugnación ³¹⁶, dado el carácter vinculante que adquiere entre las partes contrayentes. Por consiguiente, el particular deberá renunciar a recurrir el acto que la Administración dicte en cumplimiento del convenio, siempre y cuando el mismo se ajuste al contenido material del acuerdo. No obstante, esta limitación no impediría que el ciudadano pudiese impugnar los vicios del acuerdo con el fin de someter a control su celebración o las actuaciones tendentes a su ejecución ³¹⁷. En consecuencia, no se produce una renuncia general al derecho a la acción sino que se limita su ejercicio respecto a determinados aspectos del acuerdo alcanzado y, fundamentalmente, a los vicios del consentimiento. Por tanto, podemos afirmar que el principio de tutela judicial efectiva no es óbice para que se limiten las causas de impugnación que versen sobre el acuerdo alcanzado ³¹⁸. De esta forma, consideramos que, en caso de no mediar vicios del consentimiento, no será posible replantear de nuevo el contenido del acuerdo, salvo modificación de las circunstancias que lo motivaron o de la legislación vigente en el momento de su celebración. En suma y como ya hemos señalado, si el propósito perseguido consiste en el incremento de la eficacia de estas actas con acuerdo y, consiguientemente, un descenso de la conflictividad será necesario realizar una tasación de sus causas de impugnación ³¹⁹.

Por otra parte, debemos subrayar sin embargo que el postrero acto de liquidación debería poder ser impugnado por cualquier causa de invalidez del acto de liquidación: incompetencia, violación del ordenamiento, falta de legitimación de las partes, etc. ³²⁰. En este sentido, la reducida esfera en que interviene la manifestación de voluntad del contribuyente permitiría la impugnación de la liquidación administrativa por cualquier vicio de la misma que no afecte a la valoración o a la aplicación normativa fijada de común acuerdo o cualquier discrepancia con el criterio administrativo aplicado ³²¹. Con independencia del acuerdo, los restantes aspectos de la liquidación únicamente han sido objeto de conformidad, razón por la cual podrán ser impugnados como cualquier otra acta de conformidad, eso sí, con la consiguiente pérdida del derecho a la reducción que conllevaba el acta con acuerdo. Por consiguiente y respecto al resto de cuestiones, es completamente lícita su impugnación, incluso en el supuesto de que se haya alcanzado un acuerdo y posteriormente prestado conformidad al acta de la Inspección. En definitiva, creemos que deberían distinguirse nítidamente las posibilidades de impugnación en función de que afecten bien al acuerdo exclusivamente bien a otro elemento de la liquidación.

9. Revocación ³²².

Al abordar la cuestión de la revocación de las actas con acuerdo, debemos señalar que la misma procede exclusivamente por razones de oportunidad o de legalidad ³²³, partiendo de la base que dicho instituto no constituye un medio de impugnación y ni siquiera un remedio para eliminar los vicios y defectos que afectan a los actos inválidos. A mayor abundamiento y con más precisión, no afectaría al pacto en sí sino al acto administrativo que lo recubre, con independencia de que sea, normalmente, el contenido del primero el que la determine por motivos de legalidad y, concretamente, por

improcedencia del acto o existencia de indefensión en la tramitación del procedimiento. Su justificación radicaría en que su inadmisibilidad supondría la incapacidad de la Administración de autotutelarse contra un concreto acto administrativo sólo porque la eventual revocación incidiría indirectamente sobre el acuerdo celebrado con el contribuyente. No obstante, atendiendo a las previsiones del Proyecto (art. 219), cabría señalar que ésta sólo sería posible cuando fuese a favor del interesado, siempre y cuando no constituya dispensa o exención no permitida por las normas tributarias o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. Por esta razón, debe recordarse que el citado instituto constituye una excepción, siendo la regla general la irrevocabilidad de los actos administrativos.

Respecto a las razones de oportunidad por improcedencia, cabe señalar que la revocación supone una manifestación de la misma potestad que originó la resolución afectada, que no se agota con su emanación, sino que comprende también su revisión sobre la base de una diversa valoración de las circunstancias de hecho y del interés público ³²⁴. Se trata, en definitiva, de una nueva actuación con la cual la Administración rescinde la eficacia de un acto válido, porque no se adapta al interés general por diversas circunstancias de hecho o por nuevas exigencias de interés público (improcedencia del acto). Atendiendo a la cuestión que nos ocupa, respecto a las actas con acuerdo, cabe señalar que la liquidación precedida de un acuerdo procedimental difícilmente podrá ser integrada o modificada por motivos de oportunidad. En este caso, su vigencia exclusiva para la liquidación que se derivará de las actuaciones de comprobación e investigación dificulta la existencia de cambios de legislación, nuevas exigencias del interés público o variación significativa de las circunstancias económicas ³²⁵.

10. Incumplimiento y ejecución.

El carácter novedoso de la figura implica que determinados aspectos del régimen jurídico de las técnicas convencionales no hayan sido abordados, siendo uno de ellos el planteado en este epígrafe. Así, en caso de incumplimiento, algunos autores han sugerido la inclusión de una cláusula resolutoria en este tipo de técnicas convencionales, a semejanza de la transacción ³²⁶. Concretamente, se ha hecho referencia a la *exceptio inadempti contractu* y a la posibilidad de que la Administración pueda volver a ejercer sus potestades para concretar una nueva valoración o aplicación normativa ³²⁷. Sin embargo y respecto a las actas con acuerdo, no consideramos congruente su resolución, mostrándonos partidarios de proceder a su ejecución. En este sentido y al margen de supuestos de invalidez, no juzgamos coherente que, una vez concordada una concreta valoración o aplicación normativa, se recurra a la originaria o a una nueva, cuando en teoría debe suponerse que la consensuada es la que se ajusta en mayor medida a la capacidad económica del contribuyente al haber sido fijada de común acuerdo. Por tanto, si las partes llegaron a un pacto con el convencimiento de que aquélla era la solución correcta, deberán, en congruencia, perseguir el cumplimiento del acuerdo de fijación alcanzado. A este fin, debemos subrayar las cautelas adoptadas por el legislador en el Proyecto para minimizar los supuestos de incumplimiento y garantizar a través de la exigencia de un depósito, certificado de seguro de caución o aval suficiente el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

Dirimida esta cuestión, debemos plantearnos los medios a disposición de las partes para alcanzar dicha ejecución en función de quien haya quebrantado el acuerdo. En este sentido, la doctrina se ha planteado que el carácter convencional de dichas figuras y la paridad jurídica que debe existir entre ambas partes implicarían la pérdida de las prerrogativas administrativas de ejecución forzosa y que, por tanto, debería acudir a la jurisdicción ordinaria para alcanzar tal fin ³²⁸. Si bien esta reflexión es obvia en el caso del contribuyente dado que carece de potestades de autotutela, no lo es tanto respecto a la Administración. En particular, consideramos que ésta conserva su privilegio de autotutela en esta nueva categoría de actas ³²⁹, dado el carácter procedimental del acuerdo y suponer exclusivamente el ejercicio paccionado de potestades administrativas al servicio del interés público ³³⁰. Analizando las posibilidades de incumplimiento de las actas con acuerdo por parte del contribuyente, no concebimos supuesto alguno sino únicamente y con carácter eventual de la obligación de ingresar la deuda tributaria en período voluntario derivada del mayor valor comprobado. Empero, este riesgo se ha minimizado con las exigencias de depósito, certificado de seguro de caución o aval como requisito necesario para la suscripción del acta. De esta forma, una vez perfeccionado el acuerdo y dictado el acto de liquidación se aplicará el depósito al pago de la cantidad derivada del acta. En caso de constitución de aval o de certificado de seguro de caución, el contribuyente podría no ingresar el importe en el plazo fijado en el artículo 155.5 del Proyecto, siendo en este caso posible su ejecución. En definitiva, no se producirían verdaderos supuestos de incumplimiento sino simplemente de la obligación de ingresar. En el caso de la Administración, es difícil que ésta incumpla el acuerdo alcanzado, correspondiendo al contribuyente, en este caso, exigir su cumplimiento y, eventualmente, acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa. No obstante y como hemos señalado en epígrafes anteriores, cuestión distinta es la denegación del acuerdo formulado en la propuesta conjunta del Inspector actuario y del contribuyente por parte del Inspector Jefe.

Asimismo, también podría darse el caso de que el contribuyente impugnase el acto de liquidación correspondiente, perdiendo en este caso la reducción del cincuenta por cien prevista para la suscripción de este tipo de actas y planteándose el problema de la ejecución del aval y del certificado de seguro de caución o del de la aplicación del depósito al pago de la deuda. En supuestos de revisión por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho o de impugnación por vicios del consentimiento, creemos que debería suspenderse la ejecución de la garantía. En cambio, en el caso de que el obligado tributario pretendiera la revisión de la valoración o aplicación normativa alcanzada por causas no relacionadas con la revocación o invalidez del acuerdo, la Administración podría alegar su vigencia para que se declare infundado el recurso y ejecutar la garantía. Por el contrario y en función de que su resultado no afecte a la validez del acuerdo sino a otro aspecto de la liquidación, debería también suspenderse la ejecución de la garantía, manteniéndose en todo caso la valoración o aplicación normativa concordada en el caso de que proceda una nueva liquidación.

VI. CONSIDERACIONES FINALES

La voluntad del legislador de introducir fórmulas convencionales en el procedimiento inspector a fin de reducir las altas cotas de conflictividad de la materia tributaria se ha traducido en la previsión de las actas con acuerdo en el artículo 155 del Proyecto de LGT. En esta línea, se consta-

ta una excesiva preocupación en la descongestión tanto de los Tribunales económico-administrativos como de la jurisdicción contencioso-administrativa ligada a un loable objetivo de consecución de una cierta estabilidad en la recaudación. No obstante, consideramos que, pese a los beneficios que aportaría la traslación de las técnicas convencionales a nuestra materia, determinados aspectos del régimen jurídico de las actas con acuerdo deberían ser mejorados a fin de evitar su desnaturalización. Como hemos venido señalando, juzgamos que el principal problema que presenta este instituto es la confusión existente entre el acuerdo, su posterior integración en el acta y la tramitación de esta última. Por consiguiente, creemos necesario distinguir nítidamente la conformidad del acuerdo para no confundir los efectos y las consecuencias que de los mismos se derivan en materia de impugnación, invalidez, etc. Mención particular merece el distinto porcentaje de reducción de sanciones para las actas con acuerdo respecto a las de conformidad para una actuación que creemos idéntica y que no es otra que la aceptación del contribuyente de la propuesta de liquidación contenida en el acta, diferenciación que podría vulnerar el principio de igualdad. Abundando en esta idea, pensamos que las restantes contrariedades señaladas se derivan, en su mayoría, de la citada configuración errónea, consecuencia de un desmedido afán por reducir la conflictividad con esta nueva categoría de actas.

NOTAS

- ¹ Vid. PALAO TABOADA, C.: «La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria», *CT* núm. 69, 1994, pág. 48. No obstante, cabe añadir que la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la LGT introdujo diversas e importantes novedades en materia de aplicación de las normas, colaboración social, responsabilidad, comprobación abreviada, consultas, recaudación, etc.
- ² CAZORLA PRIETO se planteaba que si «dadas las hondura y extensión de las modificaciones de la Ley General Tributaria que el proyecto contenía y las que se iban añadiendo en sede parlamentaria, no habría merecido la pena intensificar algo más el esfuerzo y abordar una ley de completa planta nueva» (Prólogo a la obra de PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. XII).
- ³ En cambio, la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA señala cinco causas: eliminación de las referencias preconstitucionales, adecuación a la CE, la incorporación de la LDGC y de su talante a la LGT, la aplicación al ordenamiento tributario, en la medida de lo posible, de la LRJAP-PAC y, por último, la incorporación de instrumentos efectivos para la lucha contra el fraude (*Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2001, pág. 16).
- ⁴ El TC se ha referido a estos aspectos como el «régimen general» del tributo (STC 195/1994, de 28 de junio).
- ⁵ STC 76/1992, de 14 de mayo (FJ 4.b).
- ⁶ PALAO TABOADA, C.: «La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma», *REDF* núm. 100, 1998, pág. 534.
- ⁷ GARCÍA AÑOEROS, J.: «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *CT* núm. 78, 1996, págs. 158 y ss.
- ⁸ Asimismo, cabría añadir la jurisprudencia del Tribunal Supremo así como la de otros Tribunales, en virtud de la incorporación de España a la Unión Europea (por ejemplo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos).
- ⁹ La cuestión relativa a la aplicación de la LGT a las Haciendas autonómica y local no será objeto de análisis por exceder de nuestros propósitos en este estudio. No obstante, sí que asume relevancia en cuanto a la posibilidad de extensión de las técnicas convencionales –acuerdos previos de valoración y actas con acuerdo– al ámbito autonómico y local. Vid. RAMALLO MASSANET, J.: «Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria», *CT* núm. 67, 1993, págs. 104 y ss.; SOLER ROCH, M.T.: «Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda», *CT* núm. 59, 1989, págs. 111 y ss.
- ¹⁰ Vid. LÓPEZ ESPAFADOR, C.M.: *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995; ROSEMBUI, T.: *Fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Barcelona, 1998.

- 11 *Vid.* la referencia en la nota 8 a los Tribunales europeos. Asimismo, debe tenerse en cuenta la armonización fiscal europea en la que nos encontramos inmersos. *Vid.* por todos AA.VV.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Cedecs, Barcelona, 1997; CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F.: *La armonización fiscal en la CEE y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, IEF, Madrid, 1990.
- 12 *Vid.* la descripción de GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Las reformas fiscales», *REDF* núm. 100, 1998, págs. 516 y ss.
- 13 FERREIRO LAPATZA, J.J.: «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», *REDF* núm. 37, 1987, págs. 81 y ss.
- 14 En este sentido, la doctrina ha sugerido varias posibilidades para la incorporación del contenido de la LRJAP-PAC y del nuevo procedimiento común a la LGT. *Vid.* COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 106 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Marco normativo y conflictividad social. (La nueva LGT como nuevo marco de garantías de los contribuyentes)», *CT* núm. 100, 2001, pág. 121; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «La reforma de la gestión tributaria», *CT* núm. 68, 1993, págs. 82 y ss. En contra de la especialidad de la materia tributaria, *vid.* MARTÍN QUERALT, J.: «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *TF* núm. 32, 1993, págs. 37 y ss. En el Proyecto de LGT se ha procedido a reproducir el contenido del artículo 3 de la LDGC en el artículo 34 del citado Proyecto.
- 15 Así ha sido realizado en el Proyecto de LGT, integrando los preceptos de la LDGC en el Título correspondiente en función de la materia regulada.
- 16 Por tanto, deberán regular aquellas cuestiones derivadas de la aplicación de las nuevas tecnologías (declaraciones telemáticas, etc.).
- 17 PALAO TABOADA aboga por una nueva LGT esencialmente procedimental, dado que «los procedimientos son la materia que se presta de modo natural a una regulación común a todos los tributos», mientras que «los aspectos sustantivos son precisamente lo singular y específico de cada tributo» («La Ley General Tributaria...», cit., pág. 545).
- 18 *Vid.* sobre la crisis de la gestión tributaria y la necesidad de su reforma, TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «La reforma de la gestión...», cit., pág. 89.
- 19 CALVO ORTEGA, R.: «Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario», *Impuestos* núms. 15-16, 2001, págs. 22 y ss.
- 20 FERREIRO LAPATZA señala que «la mejor medida para la prevención o evitación del conflicto es la fabricación de un ordenamiento por normas, mandatos abstractos y generales, que transmitan de forma clara al ciudadano que ha de cumplirlas la actuación que de él se espera de acuerdo con el orden social que se desea. Normas claras, comprensibles, coherentes con el resto del ordenamiento, fáciles de localizar y abarcar cuando se quiera su aplicación a un caso concreto y con la estabilidad necesaria para que puedan ser asumidas y asimiladas». *Vid.* asimismo la referencia a términos ambiguos e imprecisos y a conceptos indeterminados («Marco normativo y conflictividad...», cit., pág. 120).
- 21 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «La reforma de la gestión...», cit., pág. 90.
- 22 LUPI, R.: «Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta», *Rassegna Tributaria*, 1994, pág. 1.859.
- 23 Hasta la fecha, la intervención del contribuyente en el fenómeno tributario ha estado ligada a la concepción del tributo y ha ido evolucionando y dando diferentes respuestas a las concretas situaciones que su aplicación planteaba. En origen y hasta tiempos escasamente recientes, se instrumentó casi en exclusiva a través de los deberes de colaboración y se caracterizó por estar dirigida a facilitar la función administrativa, completándose posteriormente con la participación procedimental. Ante esta situación de convivencia, éstas no deben entenderse antagónicas sino perfectamente compatibles, dado que responden a una idéntica finalidad que no es otra que la correcta aplicación del tributo. En concreto, cabe señalar que las mismas operan en modo y tiempo diversos como consecuencia de su íntima y respectiva conexión con cada una de las partes de la relación tributaria o con ambas simultáneamente. Así, mediante los deberes de colaboración, la Administración persigue el acopio de aquellos elementos que le permitan adoptar una correcta decisión sobre el caso concreto a través de la cooperación pasiva del administrado. En cambio, el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios permite la participación activa del contribuyente con carácter previo a la decisión, a fin de complementar y completar las actuaciones propias de los funcionarios actuarios y así facilitar su convencimiento. Por último, las técnicas convencionales tienen como objetivo la fijación consensuada de determinados aspectos cuya determinación unilateral por parte de la Administración podría suscitar controversias o reticencias en su cumplimiento por parte del ciudadano.
- 24 Así puede comprobarse con la previsión tanto de los acuerdos previos previstos en el artículo 16 de la LIS como del artículo 9 de la LDGC y la introducción de las actas con acuerdo en el artículo 155 del Proyecto de LGT.
- 25 CALVO ORTEGA, R.: «Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario», *Impuestos* núms. 15-16, 2001, págs. 22 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Soluciones convencionales a los conflictos en el ámbito tributario», *Jornada sobre Técnicas convencionales en los procedimientos tributarios*, celebrada en la sede de la Escuela de la Hacienda Pública en Barcelona el día 16 de mayo de 2002.
- 26 GARCÍA DE ENTERRÍA ha alertado sobre los peligros que conlleva la admisión genérica de la terminación convencional («Introducción. Un punto de vista sobre la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común de 1992» en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las*

- Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 13). En contra de considerar dichas técnicas como una «vía de evasión» pero cuestionando este carácter de fórmula mágica, KREBS, W.: «Contratos y convenios...», cit., 1993, págs. 60 y 69.
- 27 SALA ARQUER, J.M.: «Huida al Derecho...», cit., págs. 402 y 403.
- 28 GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (mitos y paradojas de un aparente conflicto», *Quincena Fiscal* núm. 14, 2002, págs. 9 y ss. Este riesgo ha sido esgrimido como un obstáculo para su introducción en materia tributaria por los funcionarios de la AEAT en la *Jornada sobre Técnicas convencionales en los procedimientos tributarios*, celebrada en la sede de la Escuela de la Hacienda Pública en Barcelona el día 16 de mayo de 2002.
- 29 Se trata de un movimiento que abarca todas las ramas del Derecho y que se inició fundamentalmente en el ámbito del Derecho privado, pero que ha generado una gran expectación en la práctica totalidad de las ramas del Derecho público.
- 30 En un sentido similar, ROSEMBUI, T.: «La resolución alternativa...», cit., págs. 114 y 115.
- 31 Hasta ahora, figuras como el arbitraje únicamente se habían empleado en el Derecho tributario internacional con el fin de resolver conflictos en materia de doble imposición. Valgan como ejemplos el arbitraje respecto a los ajustes obligatorios en materia de precios de transferencia, la Convención sobre Arbitraje de la Unión Europea sobre eliminación de la doble imposición con relación al ajuste de utilidades entre empresas vinculadas, etc. Sin embargo, algunos legisladores han previsto dichas figuras en los diferentes procedimientos de revisión e, incluso, en la fase jurisdiccional. Asimismo, cabe resaltar, en la vía de revisión de varios ordenamientos, la tímida introducción de órganos que participan, en cierta medida, de naturaleza arbitral a pesar del carácter no vinculante de su dictamen. En el ordenamiento francés destaca el dictamen de las «commissions départementales» en su «procédure de redressement contradictoire». En nuestro ordenamiento local, la supresión del recurso administrativo ha llevado al Ayuntamiento de Barcelona a la creación del «Consell Tributari» (AGULLÓ AGÜERO, A.: «Recursos no formales...», cit., págs. 284 y ss.).
- 32 Como ya veremos, también debemos excluir figuras como la tasación pericial contradictoria, dado que su configuración parece aproximarse en mayor medida a un arbitraje que a un acuerdo. Sin embargo, creemos que no cabe calificarla propiamente como arbitraje sino como arbitrio (GARCÍA TORRES, J.: «Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho público: notas para una reconstrucción dogmática de la tasación pericial contradictoria» en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. I, págs. 727 y ss.).
- 33 Así, el artículo 107.2 de la LRJAP-PAC ha previsto la posibilidad de sustituir el recurso administrativo por figuras como la conciliación, la mediación o el arbitraje. *Vid.* la propuesta de arbitraje de la 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, págs. 226 y ss. y su concreción en CALVO ORTEGA, R.: «En defensa del arbitraje tributario», *CT* núm. 100, 2001, págs. 153 y ss. Finalmente, el arbitraje ha sido excluido del Proyecto de LGT pese a la propuesta de instauración de la citada Comisión.
- 34 Así, es más frecuente en el Derecho comparado la previsión de acuerdos entre Administración y contribuyente sustitutos del correspondiente recurso administrativo, figuras que sí son reconducibles al concepto de técnicas convencionales. Así, destaca el parágrafo 364a de la Ordenanza Tributaria que prevé la obligación de la Administración cuando el ciudadano lo solicite –que se convierte en potestad de oficio si tal requerimiento no se produce– de discutir la cuestión recurrida con el interesado antes de resolver dicho recurso. En el caso de llegarse a un acuerdo, la Administración corregiría el acto administrativo, evitándose la prosecución del procedimiento de revisión (SEER, R.: «Contratos, transacciones...», cit., págs. 146 y 147). Asimismo, en el Reino Unido el artículo 54.1 de la «Tax Management Act» dispone la posibilidad de celebración de acuerdos en el procedimiento de revisión con anterioridad a la resolución del recurso. En EEUU destacan los acuerdos celebrados con el «Appeals Office» cuya validez queda subordinada a su aprobación por el «Reviewing Officer» (*vid.* GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 425 y 426).
- 35 No obstante y a pesar de su exclusión, también debemos hacer referencia a aquellas figuras que tienen lugar en la fase jurisdiccional y que presentan gran similitud con las anteriormente descritas. Es el caso de la «conciliazione giudiziale» italiana prevista en el artículo 14 del Decreto Legislativo núm. 218, de 19 de junio de 1997. *Vid.* DI GIACOMO, E.: «La conciliazione giudiziale. Analisi dell'istituto anche alla luce della conciliazione civilistica, del concordato tributario e del patteggiamento penale», *Il Fisco* núm. 47, 1996, págs. 11.345 y ss. También debe citarse la conciliación prevista por el parágrafo 79.1 de la Ordenanza de los Tribunales Financieros en el que se contempla la posibilidad de que el juez invite a las partes a discutir sobre la controversia (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: «El arbitraje en el Derecho...», cit., pág. 19).
- 36 En este caso, utilizamos el término gestión en el sentido empleado por el Título III de la LGT, es decir, «un significado no técnico» comprensivo tanto del procedimiento de gestión tributaria como de los de recaudación y de revisión (MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000, págs. 303 a 312). No obstante, cabe señalar la variedad de significados con que utiliza esta expresión el legislador tributario (*vid.* PALAO TABOADA, C.: «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», estudio preliminar en la obra de BERLIRI, A.: *Principios de Derecho tributario*, Edersa, Madrid, 1973, Vol. III, págs. 53 y 54).

- 37 En este sentido, no todo acto administrativo da lugar a la conclusión del procedimiento, existiendo también actos de trámite preparatorios del posterior acto administrativo conclusivo del procedimiento correspondiente. Éste sería el caso de las actas respecto a la posterior liquidación administrativa. *Vid.* PALAO TABOADA, C.: «Naturaleza y estructura...», cit., Vol. III, págs. 41 y ss.
- 38 El artículo 124. Dos de la LGT establece que «las liquidaciones definitivas, aunque no rectifiquen las provisionales, deberán acordarse mediante acto administrativo y notificarse al interesado en forma reglamentaria». Esto determina que su terminación se produzca mediante la oportuna acta, sin posibilidad de que un acuerdo pueda sustituirla. *Vid.* FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 320.
- 39 Bajo esta denominación queremos englobar los acuerdos previstos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades así como en su Reglamento en los artículos 16 y ss., así como los acuerdos previos de valoración del artículo 9 de la LDGC que se han concretado en la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del IRPF y en el artículo 2 del Reglamento del IRNR.
- 40 DE LA MANO, B.: «Los acuerdos de valoración: referencia especial a la base imponible», Seminario Vicente-Arche, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 20 de septiembre de 2002.
- 41 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: «Capítulo VI. Valoración...», cit., pág. 323; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 230.
- 42 *Vid.* COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., págs. 151 y ss. y 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*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, págs. 57 y ss.
- 43 En el Proyecto de LGT se ha sustituido esta denominación por la de actas con acuerdo.
- 44 En este sentido, creemos que las actas con acuerdo no suponen una disposición de la deuda tributaria ni una vulneración del principio de reserva de ley por alteración del régimen jurídico del tributo ni de alguno de sus elementos esenciales sino que simplemente tienden a completar la indeterminación normativa fruto del empleo de conceptos jurídicos indeterminados o de cuestiones técnicas. Así, parece refrendarse en el artículo 18 del Proyecto de LGT en el que se proclama la indisponibilidad del crédito tributario a la par que se prevén las actas con acuerdo en el procedimiento inspector (art. 155). En este sentido, es necesario diferenciar su ajuste, por una parte, al principio de legalidad de la actuación administrativa y, por otra, al de reserva de ley. Con respecto al primero, cabe señalar que la previsión normativa en la futura LGT evitaría la conculcación del referido principio al contener la habilitación para que la Administración aplicase los citados acuerdos. En relación con el segundo, no constatamos derogación de las normas tributarias y, por tanto, vulneración de la reserva de ley tributaria, dado su carácter incompleto como consecuencia de la indeterminación normativa que acompaña a la técnica jurídica empleada por el legislador. Únicamente, se produce un ejercicio paccionado junto al contribuyente de la potestad encomendada a la Administración de determinar el significado último de la norma, sin que quepa entrever renuncia alguna. Respecto al dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria, juzgamos que esta prohibición sólo rige una vez liquidado el tributo o en el hipotético caso que la Administración renunciara a su pretensión en la negociación con el contribuyente cuando estuviese segura de la misma.
- 45 La Comisión de Expertos se plantea, a efectos de regular las causas de impugnación, la naturaleza contractual o de acto administrativo de las actas de conformidad con acuerdo.
- 46 En este sentido, consideramos que las mismas no constituyen más que un supuesto de aquiescencia, sin que quepa identificar ningún tipo de participación del contribuyente en la determinación de la deuda tributaria. Por tanto, equivaldrían a las actuales actas de conformidad y no cabría identificar ningún tipo de acuerdo, sino únicamente una adhesión a la propuesta de liquidación administrativa. En el mismo sentido, GARCÍA-HERRERA BLANCO, P.M. y HERRERA MOLINA, P.M.: «Técnicas convencionales e igualdad...», cit., pág. 27. Cuestión distinta sería aquella relativa a su impugnación y a la vinculación del contribuyente. *Vid.* por todos con relación al tema de las actas de conformidad, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección de los tributos*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 300 y ss.
- 47 NAVARRO EGEA propone su celebración en el seno de las actuaciones de comprobación e investigación para evitar una negociación sobre la deuda tributaria y limitarse únicamente a la búsqueda de medios de pruebas sobre los que elaborar la propuesta de liquidación («El acuerdo como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Impuestos* núm. 21, 2002, pág. 17).
- 48 En el Proyecto se ha modificado esta cuestión al permitir su revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho (art. 217 del Proyecto de LGT).
- 49 En Gran Bretaña, pueden distinguirse, en función de su realización en la práctica o de su previsión normativa, dos tipos de «agreements» que tienen por objeto la determinación de la deuda tributaria. Así, el primero se produce en el seno del procedimiento de comprobación e investigación a semejanza del «accertamento con adesione» italiano. Se trata de un acuerdo informal no previsto normativamente pero cuya validez sí se halla reconocida en fase jurisdiccional y que asume naturaleza contractual con una desvinculación total de los principios rectores del Derecho público. En este caso, las par-

tes contratantes sólo podrán acudir a la jurisdicción para exigir su cumplimiento, descartándose la autotutela administrativa. En este sentido, la vinculación de la Administración sólo se obtendrá acudiendo a la «High Court» para que, eventualmente, haga valer el acuerdo alcanzado, cuando aprecie abuso de poder en caso de incumplimiento del mismo. El segundo tipo se halla previsto en el artículo 54 de la «Tax Management Act» de 1970 y permite al funcionario competente concluir acuerdos —«agreements»— con los contribuyentes a fin de resolver una controversia, teniendo por objeto la cuantificación de los impuestos debidos, los intereses y las sanciones. Así, cumplen una función sustitutiva de la correspondiente impugnación —aunque no quepa asimilarlos a una conciliación— y persiguen la resolución de la controversia tanto si tienen su origen en cuestiones de hecho como de derecho. Nos encontramos ante un convenio con eficacia vinculante para Administración y contribuyente, en el que se confirma, modifica, revoca o anula la liquidación efectuada por el Inspector. Una vez concluido, se prevé un período de reflexión —30 días— para el contribuyente, dentro del cual este último puede renunciar a su celebración. Así una vez formalizado y transcurrido dicho plazo, su eficacia es asimilable a una decisión judicial para los extremos pactados e, incluso mayor, al impedirse su impugnación. Por tanto, posteriormente ni el contribuyente podrá negarse al cumplimiento del acuerdo, cuestionando su legitimidad, ni la Administración podrá comprobar y girar una ulterior liquidación sobre la base de nueva información o de una diferente interpretación legal. *Vid.* 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, Bolonia, 2000, págs. 14, 41 y ss.; VASTA, A.: «L'Agreement tributario...», cit., págs. 873 y ss.

- 50 En Alemania, la práctica administrativa diaria y el posterior reconocimiento judicial han dado carta de naturaleza a los acuerdos sobre los hechos: «tatsächliche Verständigung». Su ámbito de actuación se limita, una vez realizado el hecho imponible, a la determinación de la base imponible cuando existe incertidumbre respecto a su fijación. Concretamente, su utilización se encuentra justificada en aquellos casos en que existe un margen de estimación, de valoración o de apreciación de la prueba (*vid.* su coincidencia con el Informe para la Reforma de la LGT). Atendiendo a estos breves apuntes, podemos comprobar cómo la finalidad perseguida con su celebración es la obtención de una determinación consensual de la base imponible, en aras de eliminar la incertidumbre que la rodea y de aumentar así la certeza jurídica. Como efectos indirectos pero no por ello menos importantes, podemos añadir el notable descenso de controversias así como la mejora de la actuación administrativa y, especialmente, de la de recaudación que conllevan. Respecto a su objeto, debe subrayarse la polémica suscitada respecto a la posibilidad de convenir sobre cuestiones jurídicas. La doctrina ha puesto de manifiesto la estrecha relación existente entre cuestiones de hecho y de derecho y las serias dificultades para lograr una nítida distinción entre las mismas. Este tema ha sido largamente debatido, señalando la insatisfacción que genera este criterio para delimitar el ámbito de aplicación de este instituto. Así, mientras que los Tribunales se han mostrado partidarios de admitir únicamente las cuestiones de hecho, algunos autores han sostenido su extensión a cualquier cuestión que pueda dar lugar a una controversia, con independencia de que sea de hecho o de derecho. En tercer lugar y respecto a sus efectos, cabe señalar que una vez alcanzado un acuerdo sobre los hechos, éste adquiere eficacia vinculante para las partes, siendo posteriormente incorporado al acto de liquidación. No obstante, debemos adelantar que el acuerdo puede ser objeto de impugnación autónoma cuando concurra un vicio del consentimiento: error, dolo o violencia. En suma, vincula a ambas partes y asume carácter preparatorio del posterior acto de liquidación, pudiéndose reconducir a la categoría de los negocios de fijación. *Vid.* CERIONI, F.: *Gli accordi nel procedimento...*, cit., págs. 58 y ss.; SEER, R.: «Contratos, transacciones...», cit., págs. 137 y ss.; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., págs. 35 y ss.
- 51 *Vid.* los «offer in compromise», los «closing agreement», etc. En la doctrina, *vid.* los estudios de ROZAS VALDÉS, J.A.: «La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano» en la Jornada *Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria*, celebrada en Nápoles el día 9 de septiembre de 2002 bajo la organización de la ILADT; SERRANO ANTÓN, F.: «La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos», *CT* núm. 78, 1996, págs. 89 y ss.
- 52 Por último, en América Latina nos encontramos con la transacción tributaria brasileña (art. 171 del Código Nacional Tributario), la venezolana (arts. 57 y 58 del Código Orgánico Tributario), la del Proyecto de Código Tributario argentino (art. 69), la del modelo de Código Tributario para América Latina (art. 51 del Modelo OEA/BID del Código Tributario para América Latina) y, por último, debemos citar los acuerdos previstos en el ordenamiento uruguayo (arts. 24 y 25 del Texto Ordenado Uruguayo). *Vid.* al respecto las ponencias de GOMES QUEIROZ, CASÁS, MAZZ en la Jornada *Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria*, celebrada en Nápoles el día 9 de septiembre de 2002 bajo la organización de la ILADT.
- 53 No obstante, es necesario distinguir para evitar cualquier tipo de confusión el «concordato a regime» o «accertamento con adesione a regime» del «concordato di massa» o «concordato per gli anni progressi». Este último ha sido identificado con el instituto de la condonación, dada su generalización a la totalidad de los contribuyentes («condono di massa»). Para una descripción del instituto, *vid.* LOVECCHIO, L.: «L'accertamento con adesione per gli anni progressi: note applicative», *Bollettino Tributario* núm. 13, 1995, págs. 967 y ss.

- 54 Los primeros precedentes los encontramos en el artículo 40 del «Testo Unico per l'Imposta sui Redditi di Ricchezza Mobile» de 24 de agosto de 1877, desarrollado posteriormente por el Reglamento núm. 560 de 11 de julio de 1907 (FERLAZZO NATOLI, L. y FUSCONI, V.: *Guida al nuovo concordato fiscale*, Giuffrè Editore, Milán, 1998, pág. XII). Concretamente, el artículo 40 permitía que el agente de la Administración tributaria y el contribuyente concordasen las cantidades a indicar en la declaración, es decir, celebrasen un acuerdo sobre el *quantum debeatur*. Así, podríamos definirlo como el acuerdo a que llegan Administración y contribuyente, cuando notificado el acto de liquidación, el contribuyente prefiere, a fin de establecer la renta para la justa aplicación del tributo, más que acudir al recurso administrativo, concordar con la Administración la base imponible, eliminando así la controversia. De esta forma, su objetivo sería la eliminación de la controversia o justa aplicación del tributo. Como elementos singularizadores podríamos señalar su forma escrita, la simultaneidad de los consensos de la Administración y del contribuyente y su limitación a la valoración de la base imponible (GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 150; TESORO, G.: «La natura giuridica del concordato fiscale», *Diritto e pratica tributaria*, 1937, págs. 393 a 395). Su perfeccionamiento, so pena de nulidad, quedaba subordinado a su plasmación en una declaración fechada y firmada por ambas partes. En desarrollo de la norma indicada se dictó el Real Decreto de 11 de julio de 1907 que, en su artículo 81, hacía referencia a la necesidad de señalar en la citada declaración la fuente productora del rendimiento junto con los elementos que habían sido tomados en consideración para la determinación de la renta sometida a gravamen. Esta exigencia constituía una muestra del anhelo por conseguir ciertas dosis de transparencia administrativa y de proscribir la corrupción así como un efectivo instrumento para su posterior control judicial. Además, se dictaron otras disposiciones análogas para otros impuestos entre los que destacaban «l'Imposta sui Fabbricati», «l'Imposta di Registro», «l'Imposta sulle Successioni» y, por último, «l'Imposta sui Redditi». Sin embargo, no fue hasta la promulgación de los Decretos-Leyes de 27 de diciembre de 1946 –artículo 15– y de 3 de mayo de 1948 en materia de «l'Imposta Generale sull'Entrata» que el legislador empleó la expresión «concordato» para denominar el citado instituto. *Vid.* la recolección de textos normativos en los que aparecía regulada la figura del concordato efectuada por BERLIRI, A.: «In tema di concordato fiscale», *Tributi*, 1957, pág. 72.
- 55 FALSITTA, G.: *Lezioni sulla riforma tributaria*, Cedam, Padua, 1972, pág. 65; GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 149.
- 56 GRASSI y COSIMO DE BRACO señalan como fundamento de su concepción negocial y contractual la visión privatística que impregnaba el Derecho tributario en aquella época (*La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 150).
- 57 ALLORIO, E. y PAGLIARO, A.: «Concordato tributario», *Novissimo Digesto Italiano*, Utet, Turín, 1969, Vol. III, pág. 990. Respecto a las vulneraciones que suponían del ordenamiento tributario, FALSITTA afirmó que «el principio de la transacción o del concordato evidenciaba la impotencia del sistema para someter al ciudadano a una tributación acorde con su real capacidad económica, y violaba, por ello, conjuntamente, los principios de capacidad económica y de reserva de ley en materia tributaria» (*Lezioni sulla...*, cit., págs. 63 y ss.). No obstante, algunos autores, a pesar de sus objeciones al instituto, también constataron que «una honesta colaboración entre Fisco y contribuyente era indispensable, allí donde la determinación del tributo implicaba valoraciones discrecionales», tal y como se producía en la imposición directa (GAFFURI, F.: «Concordato tributario», *Appendice al Novissimo Digesto Italiano*, Utet, Turín, 1980, Vol. II, pág. 298).
- 58 PUOTI, G.: «Concordato tributario» en *Enciclopedia giuridica*, Treccani, Roma, 1997, pág. 2. Pese a este cambio de denominación, un sector importante de la doctrina señaló que este revestimiento no era suficiente para revertir la incorrecta utilización que del citado instituto se venía haciendo.
- 59 Así, en la segunda mitad del siglo XX y, concretamente, con la Ley Tremelloni de 5 de enero de 1956 (núm. 1) y el Texto Único de los Impuestos Directos de 29 de enero de 1958 (núm. 645), se sustituyeron los términos «accordo e concordato» por el de «accertamento con adesione». De esta forma, el artículo 34 de esta última norma establecía que «la base imponible puede ser determinada con la adhesión del contribuyente mediante la redacción de un acto escrito a tal efecto, del cual el contribuyente tiene derecho a obtener una copia. Este acto, so pena de nulidad, debe estar fechado y firmado por el representante de la Administración y por el contribuyente o su representante y debe indicar las fuentes productivas y los elementos que han servido de base para la citada determinación con expresa referencia a la declaración del contribuyente, si hubiese sido presentada». Además, debían ser especificados como elementos constitutivos de la renta sometida a gravamen los siguientes: en el «accertamento analitico» o estimación directa, los ingresos brutos, los gastos deducibles y el ingreso neto; en cambio, en el «accertamento induttivo» o estimación indirecta, los elementos que habían conducido a la concreta determinación de la base imponible. En caso de omisión, el contribuyente podía solicitar la nulidad dentro de los 60 días siguientes de la emisión del acto o el 31 de diciembre a la Comisión tributaria competente. En caso de perfeccionamiento, el «concordato» no podía ser objeto de modificación, salvo por nulidad o por vicios de la voluntad. *Vid.* PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela. La definizione degli accertamenti a tutela del contribuente*, Giuffrè Editore, Milán, 1999, págs. 13 y 14.

- 60 La inicial concepción privatística de la relación tributaria cedió el puesto a una iuspublicista, con la consagración del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria. Así, fue identificado como un acto unilateral caracterizado por el previo consentimiento del contribuyente al *quantum* del tributo, sin perjuicio de que ésta se formalizara posteriormente (GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 150).
- 61 PUOTI, G.: «Spunti critici...», cit., pág. 321.
- 62 Así, se mantuvo el «concordato» para los Impuestos de Registro, sobre Sucesiones y el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Inmuebles. COCIVERA, B.: «Concordato tributario», *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè Editore, Milán, 1958, Vol. VIII, pág. 528.
- 63 FERLAZZO NATOLI, L. y FUSCONI, V.: *Guida al nuovo concordato...*, cit., pág. XV.
- 64 LUPI, R.: «Le crepe del nuovo...», cit., pág. 1.859.
- 65 La reintroducción normativa puede calificarse, en cierta medida, tortuosa, dada la variedad de normas promulgadas a fin de dotarle de vigencia. Así, en primer lugar fue emanado el Decreto-Ley núm. 452, de 18 de julio de 1994, seguido a continuación, dada la falta de su conversión en ley, por el Decreto-Ley núm. 538, de 17 de septiembre de 1994. Posteriormente, fue aprobado el Decreto-Ley núm. 564, de 30 de septiembre de 1996, que fue finalmente convertido con alguna modificación en la Ley núm. 656, de 30 de noviembre de 1996. A continuación, la Ley de 23 de diciembre de 1996 incluyó una delegación legislativa a favor del Gobierno para que regulase de nuevo el «concordato». Esta norma pretendía una amplia reorganización del sistema tributario, dirigida fundamentalmente a la simplificación de las obligaciones de los contribuyentes, a la armonización de la disciplina de los tributos y de las bases imponibles, a la revisión del sistema sancionador y a la descongestión de la jurisdicción contencioso-administrativa mediante la mejora de la relación con el contribuyente a través de los principios de colaboración y transparencia. Por último, dicho procedimiento concluyó con el Decreto Legislativo núm. 218, de 19 de junio (fruto de la delegación realizada en el artículo 3.120 la «Legge di Misure di razionalizzazione della finanza pubblica», núm. 662, de 23 de diciembre de 1996) que ha derogado las disposiciones anteriores.
- 66 GALLO, F.: «La reintroduzione del...», cit., pág. 1.206; LA ROSA, S.: «Concordato, conciliazione...», cit., pág. 1.089.
- 67 «Ravvedimento operoso, diritto d'interpello, autotutela amministrativa», etc. *Vid.* SANTACROCE, B.: *Il ravvedimento operoso e gli altri strumenti di patteggiamento fiscale*, Cedam, Padua, 1996.
- 68 SANTAMARIA, B.: «Accordi dubbi sul decreto...», cit., pág. 8.714.
- 69 CAPOLUPO señala que, lejos de constituir una expresión de absoluto civismo jurídico, obedece a una confluencia de exigencias políticas: reducción de la conflictividad, elevar la recaudación, etc. («D.L. n. 452/1994...», cit., pág. 7.308).
- 70 COCIVERA señala cómo la Administración consigue superar la resistencia de los contribuyentes y asegura al Estado una rápida recaudación tributaria, dado el carácter definitivo que adquiere el acto de liquidación. Asimismo, subraya cómo coadyuva a potenciar el prestigio de la Administración tributaria (*Il concordato tributario*, cit., pág. 3).
- 71 En este sentido, la citada figura debe encuadrarse en «el contexto de una política tributaria dirigida a potenciar el principio de contradicción en el procedimiento administrativo de liquidación» (FERLAZZO NATOLI, L. y FUSCONI, V.: *Guida al nuovo concordato...*, cit., pág. XI).
- 72 TIPO se muestra contrario a su configuración como acto administrativo unilateral para luego postular su calificación como obligación de Derecho público («L'accertamento con adesione...», cit., págs. 1.262 y ss.).
- 73 *Vid.* DI PIETRO, A.: «Il contribuente nell'accertamento...», cit., pág. 537; SALVINI, L.: «La "nuova" partecipazione del contribuente...», cit., pág. 590.
- 74 No obstante, juzgamos que esta teoría presenta determinados puntos pendientes de resolución que impiden lograr nuestro convencimiento y nos hacen decantarnos por la existencia de un acuerdo procedimental al que el legislador no le ha reconocido relevancia alguna. En particular, pensamos que no tiene sentido que la eficacia de un acto administrativo quede subordinada a la aceptación del contribuyente, dado que aunque faltara ésta nunca perdería su eficacia (PUOTI, G.: «Spunti critici...», cit., pág. 337). En este sentido, algunos autores sostienen que la adhesión es previa a la emanación de la liquidación, produciéndose su formalización posteriormente. Empero, consideramos que la adhesión previa enmascara un acuerdo preparatorio del posterior acto de liquidación, dado que ésta no se da con posterioridad a la emanación de este último sino que se traduce en una propuesta de resolución fijada de común acuerdo con el actuario. Por tanto, juzgamos necesario rechazar aquellas teorías que sostienen que la adhesión o conformidad se presume previa, aunque se haga efectiva posteriormente. En este caso, pensamos que la adhesión no representa más que un elemento formal necesario a efectos de perfeccionamiento del acto, dado que realmente ya se ha producido el acuerdo. En concreto, esta configuración obedece a la voluntad de revestir estas actuaciones bajo la forma de acto administrativo unilateral a la par que manteniendo la vinculación del contribuyente a efectos de no impugnación del acto de liquidación, sin necesidad de reconocer eficacia jurídica al acuerdo.
- 75 GIANNINI, A.D.: Prólogo a la obra de COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, Società Editrice Libreria, Milán, 1948, pág. IX.

- 76 Junto a este Decreto Legislativo, el Ministerio de Economía y Hacienda dictó la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E en materia de «accertamento con adesione» y «conciliazione giudiziale», con las primeras indicaciones para su aplicación, postergando una futura circular que contendrá aclaraciones derivadas de la experiencia práctica de la aplicación del citado instituto.
- 77 En este sentido, la principal diferencia que presentan ambos institutos en la actualidad se centra en la fase de su aplicación: administrativa o judicial (BIANCHI, P.: «L'accertamento con adesione» en la obra colectiva *Strumenti per prevenire e risolvere le liti tributarie*, Giuffrè Editore, Milán, 1998, pág. 60).
- 78 Sin embargo, en la imposición directa también es aplicable a «l'Imposta Locale sui Redditi», al «Contributo straordinario per l'Europa», a «l'Imposta sul patrimonio netto delle imprese», a «l'Imposta sostitutiva su riserve o fondi in sospensione d'imposta», a «l'Imposta sostitutiva da rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese» y, por último, a «l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive».
- 79 A estas figuras impositivas hay que añadir «l'Imposta erariale di trascrizione» y «l'Imposta provinciale sull'immatricolazione dei nuovi veicoli», «l'Imposta sostitutiva dell'Invim», «l'Imposta sostitutiva sulle operazioni di credito» y «l'Imposta erariale di trascrizione e addizionale regionale all'imposta erariale di trascrizione».
- 80 Vid. el artículo 2 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997. En la doctrina, vid. STIPO, M.: «L'accertamento con adesione...», cit., pág. 1.251.
- 81 STIPO, M.: «L'accertamento con adesione...», cit., pág. 1.251.
- 82 Personas físicas, personas jurídicas y entes asimilados, sociedades de capitales y las entidades del artículo 87 del Texto Único de los Impuestos sobre la Renta.
- 83 La existencia hace referencia a la certeza de los ingresos o gastos, excluyéndose los posibles, para que se les reconozca trascendencia tributaria. La valoración se inserta dentro del más amplio concepto de la cuantificación del tributo y hace referencia a la determinación del valor de un bien mediante una amplia variedad de reglas objetivas e incluso presuntivas. La inherencia hace referencia a la relación existente entre el ingreso o gasto y la fuente del rendimiento correspondiente (vid. PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., págs. 28 y ss.). En este sentido y con el fin de superar la incapacidad administrativa para instaurar una verdadera relación de colaboración con el contribuyente, se ha previsto el «concordato» que, gracias a su carácter contradictorio, permite a ambas partes un intercambio de información que va más allá de los requerimientos administrativos y que potencia el acierto de la resolución administrativa.
- 84 Así, la Circular Ministerial realiza una enumeración ejemplificativa de los supuestos reconducibles al «accertamento con adesione»: liquidaciones sintéticas e inductivas, liquidaciones de oficio, liquidaciones basadas en coeficientes presuntivos, etc. (vid. PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 47). En el caso de la imposición indirecta, se realiza una especial referencia a la valoración de los bienes inmuebles y los derechos reales sobre los mismos (vid. el epígrafe 1.2 del Capítulo II de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E). En el caso del «accertamento sintetico», GRASSI señala que el «contraddittorio» permite al contribuyente demostrar, incluso antes de la notificación de la liquidación, que el mayor valor comprobado de forma sintética se deriva en realidad de rendimientos exentos o sometidos a retención («La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.505).
- 85 El Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997 diferencia el procedimiento del «concordato», según afecte a impuestos directos e IVA o al resto de impuestos indirectos. No obstante, cabe señalar que prácticamente estamos ante procedimientos idénticos, con pequeñas particularidades que desarrollaremos en las siguientes notas al pie.
- 86 Aunque el Decreto Legislativo estudiado no requiere la observancia de ninguna modalidad, la citada Circular Ministerial exige una invitación bien mediante carta certificada bien mediante el procedimiento previsto en el artículo 60 del Decreto del Presidente de la República núm. 600 de 1973. En este sentido, se deja a la valoración del órgano competente el envío de la invitación al contribuyente (LUNELLI, R.: «L'attuazione della delega...», cit., pág. 4001), siempre y cuando esté en poder de elementos que determinen la necesidad de iniciar actuaciones de comprobación e investigación y, eventualmente, de dictar un acto de liquidación (PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 49). Empero, no tiene obligación alguna de convocarle antes de emanar el acto de liquidación. A la hora de decidir la oportunidad o no de la invitación del contribuyente, la citada Circular señala que deberán tenerse en cuenta el coste-beneficio de la misma, atendiendo al fundamento y solidez de los elementos base de la liquidación y al coste y riesgo de pérdida de un eventual conflicto. En el caso de que la Administración decida no enviar la invitación correspondiente no impide que el contribuyente pueda solicitar el inicio del procedimiento. Vid. GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.506.
- 87 «Avviso di accertamento o di rettifica». Asimismo, cabe señalar que el envío de la «richiesta di chiarimenti», además de cumplir su función propia, también debe considerarse como una invitación al contribuyente (art. 5.2 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997). En el citado requerimiento, la fecha de comparecencia deberá fijarse acordando un tiempo razonable para la contestación del contribuyente y darle la posibilidad de preparar las cuestiones que se sometan a debate.

- 88 Así, se señala que el plazo mínimo que debe concedérsele al contribuyente no puede ser inferior a quince días al igual que ocurre con otras invitaciones y requerimientos *ex* artículos 32 y 52 de los Decretos del Presidente de la República núms. 600 y 633 (*vid.* GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.509). El epígrafe 2.3 de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E prevé la posibilidad de que el contribuyente pueda solicitar el aplazamiento de la comparecencia, debiendo la Administración valorar su concesión a tenor de los motivos señalados.
- 89 *Vid.* GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.508.
- 90 En caso de existencia de varios titulares del hecho imponible, la instancia de uno de ellos conlleva el inicio del procedimiento para todos ellos. Ésta constituye una novedad del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997.
- 91 Así, se señala la posibilidad de realizar la presentación bien mediante correo certificado bien mediante depósito directo en la secretaría del «Ufficio delle Entrate» con el correspondiente justificante.
- 92 Se señala que la citada instancia deberá indicar una dirección de contacto, incluso, el número de teléfono. No obstante, nada se ha señalado acerca del contenido de la instancia del contribuyente y, sobre todo, si debe incorporar algún elemento con efectos informativos o defensivos a fin de que la Administración pueda valorar la conveniencia de invitarlo (SALVINI, L.: «La "nuova" partecipazione del contribuente...», cit., pág. 591).
- 93 Respecto a los impuestos indirectos, el artículo 12 del Decreto establece una especialidad al señalar que la presentación de la instancia por uno solo de los obligados tributarios suspende los plazos durante 90 días, para todos los coobligados, en materia de impugnación y de recaudación. En el caso de que el procedimiento concluya sin acuerdo, se reabre el plazo para la impugnación del «avviso di accertamento». En el supuesto de iniciación a instancia de la Administración, la suspensión no se produce, dado que no se ha dictado propuesta de liquidación, sino que se ha invitado directamente al contribuyente.
- 94 En cambio y en el caso de que la presentación de la instancia del contribuyente sea como consecuencia de una comprobación, verificación o inspección, queda a criterio de la Administración convocarlo o no (LUNELLI, R.: «L'attuazione della delega...», cit, pág. 4.002). En este caso, el órgano competente deberá tener en cuenta los elementos recogidos en las diligencias derivadas de las actuaciones citadas y de los elementos que obren en su poder (epígrafe 2.4 de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E). En el caso de invitación al contribuyente, la respuesta administrativa sólo contendrá la fecha y hora de la comparecencia, dado que el resto de datos fueron ya señalados en la propuesta de liquidación.
- 95 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., págs. 157 y 158. Por el contrario, la Administración sólo está obligada a valorar si son suficientes las aportaciones del contribuyente para modificar la liquidación administrativa y recurrir, en consecuencia, al «patteggiamento» sobre el *quantum debeat*.
- 96 *Vid.* el epígrafe 2.3 del Capítulo I de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E. *Vid.* asimismo SALVINI, L.: «La "nuova" partecipazione del contribuente...», cit., pág. 591.
- 97 *Vid.* el punto 2 de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E.
- 98 SALVINI señala que su efectiva actuación dependerá siempre de la invitación de la Administración o de la aceptación por esta última de la instancia del contribuyente solicitando el inicio del procedimiento del «accertamento con adesione», sin que pueda constatarse derecho alguno del contribuyente («La "nuova" partecipazione del contribuente...», cit., págs. 590 y 591). *Vid.* también STIPO, M.: «L'accertamento con adesione...», cit., pág. 1.254.
- 99 GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 154. Estos autores señalan esta fase del procedimiento como aquella idónea para resolver aquellas controversias que afectan a elementos que, por su naturaleza, conllevan márgenes de apreciación y son, por tanto, discutibles.
- 100 DI PIETRO, A.: «Il contribuente nell'accertamento...», cit., pág. 537; FERLAZZO NATOLI, L.: «La rilevanza del principio...», cit., pág. 550. Precisamente, SALVINI ha criticado que, frente a la rígida procedimentalización de la participación del contribuyente, en el «concordato» ha dejado absoluta libertad de formas. De este modo, ha señalado que la flexibilidad debería referirse al contenido del «contraddittorio» y no a sus formas. A mayor abundamiento, señala que la intervención del contribuyente sólo se produce en sede de deliberación y no durante la instrucción del procedimiento («La "nuova" partecipazione del contribuente...», cit., págs. 591, 592 y 593).
- 101 *Vid.* el epígrafe 1.2 de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E. SALVINI ha ido más allá señalando que la intervención del contribuyente va más allá de aportaciones favorables a su posición o de carácter defensivo dirigidas a la correcta determinación del tributo. Concretamente, vislumbra un procedimiento «premiale» y de carácter transaccional respecto de una situación que la propia Administración considera incierta. De esta forma y aunque no considera la adhesión reconducible a los acuerdos administrativos, señala que su participación incide sobre la determinación de la base imponible («La "nuova" partecipazione del contribuente...», cit., pág. 592).
- 102 La diligencia deberá ser firmada por ambas partes y de ella recibirá copia el contribuyente. Asimismo, recogerá detalladamente las declaraciones y requerimientos de las partes así como la identificación de la documentación aportada. A la conclusión del encuentro y siempre en la diligencia, el funcionario deberá indicar la fecha de una posterior convocatoria y, en caso contrario, los argumentos y razones que impiden la prosecución del procedimiento (PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 55). GRASSI destaca la finalidad de transparencia que persigue esta exigencia así como de documentación idónea para un posterior control de legitimidad («La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.507).

- 103 En este sentido, deberán indicarse los procesos jurídico-fiscales que han llevado a tal determinación así como los documentos, pruebas, etc., que justifiquen tal resultado (PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 56).
- 104 PUOTI, G.: «Spunti critici...», cit., pág. 338.
- 105 DI PIETRO, A.: «Il contribuente nell'accertamento...», cit., pág. 537.
- 106 GRASSI y COSIMO DE BRACO hacen referencia a una valoración administrativa atenta y objetiva de los argumentos y de los elementos aportados por el contribuyente a fin de permitir la instauración de una relación menos conflictiva (*La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 152).
- 107 DI PIETRO, A.: «Il contribuente nell'accertamento...», cit., pág. 538.
- 108 En particular, debe señalarse la cantidad propuesta por el contribuyente, la propuesta por la Administración y, por último, la lograda tras la actuación del principio de contradicción (LUNELLI, R.: «L'attuazione della delega...», cit, pág. 4.003; PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 57).
- 109 Por ejemplo, las contribuciones a la Seguridad Social cuando el «accertamento con adesione» se refiera al IRPF. Sin embargo, en este caso concreto no se añaden ni intereses ni sanciones. Vid. GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 159.
- 110 GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.496.
- 111 PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 44. Así, en el caso del «accertamento induttivo» deberán indicarse aquellas circunstancias que han justificado el recurso al concreto parámetro objetivo, coeficiente presuntivo o estudio de sector así como las alegaciones del contribuyente que han sido acogidas por la Administración y que han conllevado una base imponible diferente e inferior a la que se pretendía inicialmente. En el caso del «accertamento analítico», la motivación deberá poner de manifiesto las valoraciones tanto de la Administración como del contribuyente sobre la base de los documentos, declaraciones, etc., en poder de la primera o aportados por el segundo. Por último, en el caso del «accertamento sintético» deberán señalarse los elementos que han desvirtuado la aplicación del llamado «redditometro».
- 112 En caso de fraccionamiento, deberá ingresarse el primer plazo, presentando garantías suficientes para los siguientes. En el supuesto de falta de ingreso de los plazos siguientes, la Administración ejecutará la garantía prestada.
- 113 Concretamente, el justificante del ingreso y en el caso del fraccionamiento, además del justificante del primer ingreso, la documentación relativa a la prestación de garantía.
- 114 FERLAZZO NATOLI, L. y SERRANO, M.V.: «Accertamento con adesioni e retroattività dei benefici penali», *Bollettino Tributario* núm. 12, 1999, págs. 933 y ss.
- 115 GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.506.
- 116 No obstante, existen excepciones a esta regla en determinados casos, destacando principalmente el «concordato» parcial. Así, la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E señala como ejemplos: las liquidaciones previstas en el artículo 41-bis del DPR núm. 600 de 1973, las liquidaciones del artículo 54.5 del DPR núm. 633 de 1972 y las liquidaciones basadas sobre parámetros. Además de estos casos de comprobación parcial, hay que señalar otros supuestos como son los de «concordatos» que tengan por objeto los rendimientos derivados de la participación en sociedades personales o asociaciones de profesionales y la posición personal del socio, asociado o cónyuge. Además, existen otros supuestos en que se permite un control como son la aparición o descubrimiento de nuevos elementos, siempre y cuando determinen un mayor valor comprobado superior al 50 por cien de la cantidad concordada y superior a 150 millones liras (77.468,5 euros). Vid. el artículo 2.4 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997.
- 117 Vid. el artículo 2.1 del Decreto Legislativo para la imposición directa. Ésta constituye una novedad, debiendo aplicarse al mayor valor comprobado en el IRPF la alícuota media para realizar la correspondiente liquidación a efectos de IVA. Además, debe señalarse que también pueden ser objeto del «accertamento con adesione» aquellos hechos imponibles que tengan únicamente trascendencia tributaria a efectos de IVA. Por último, se excluye que el «concordato» también despliegue sus efectos fuera del ámbito tributario, con excepción de las contribuciones a la Seguridad Social que tomen como base los rendimientos sometidos al IRPF (art. 3.3 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997).
- 118 Artículo 3.1 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997. Así, por ejemplo en el caso de que el «concordato» afecte a una compraventa los tributos implicados y sobre los que tendría efecto serían «l'Imposta di Registro, l'Imposta Ipotecaria» y «l'Imposta Catastale». En este caso, el epígrafe 3 del Capítulo II de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E señala que además se deberán los intereses de demora correspondientes.
- 119 No obstante, esta reducción no se aplica a las sanciones aplicadas en materia de liquidación de la sanción ni aquellas derivadas de la omisión, el carácter incompleto o inexacto de la respuesta a los requerimientos de la Administración (art. 2.5 del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997). En este sentido, la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E realiza una distinción según la infracción afecte al tributo objeto de la adhesión, al contenido de la declaración y al carácter incompleto o inexacto de la respuesta a los requerimientos de la Administración. Como hemos señalado, a los dos primeros tipos de sanciones se aplica la sanción en un cuarto del mínimo previsto por la norma. En cambio, en el tercer tipo al no existir una conexión directa entre la violación y el «concordato» no se aplica reducción alguna.

- 120 Esta última posibilidad se subordina a que el «concordato» haya sido concluido antes de la apertura del juicio en primera instancia, siempre y cuando venga acompañada de la extinción de la deuda tributaria. Esta previsión constituye una novedad, dado que en la normativa anterior e, incluso, en el Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997 y su Circular se excluía la punibilidad de gran parte de los delitos tributarios (concretamente, aquellos previstos en el Decreto Legislativo de 15 de julio de 1982, núm. 429, convertido en la Ley de 7 de agosto de 1982, núm. 516). No obstante, podían iniciarse actuaciones penales por los delitos derivados de la falta de ingreso y de la ocultación o destrucción de escrituras y documentos contables así como los supuestos de fraude fiscal.
- 121 DI GIACOMO, E.: «D.L. n. 538/1994. Patteggiamento fiscale», *Il Fisco* núm. 36, 1994, págs. 8.574 y ss. A la figura del «concordato» habría que añadir la conciliación judicial y el «concordato di massa».
- 122 GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.505.
- 123 *Vid.* los artículos 109 a 113 y 140 y ss. de la LGT así como los artículos 9 y ss. del RGIT.
- 124 PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 4.
- 125 Firme defensora de esta concepción es NAVARRO EGEEA, M.: «La audiencia del contribuyente...», cit., pág. 699.
- 126 En el Proyecto de Ley se ha precisado que, en los supuestos de conceptos jurídicos indeterminados, el acuerdo versará sobre su concreción, acotando así el objeto de esta nueva clase de acta a fin de evitar desnaturalizaciones.
- 127 Se trata de una garantía añadida durante la tramitación parlamentaria.
- 128 En el Anteproyecto únicamente se hacía referencia a la aceptación del obligado, sin mención alguna a la Administración.
- 129 Esta posibilidad no estaba prevista en el Anteproyecto, sino que ha sido añadida durante su tramitación parlamentaria.
- 130 La configuración del procedimiento determina que dicha conformidad se formalice posteriormente, con independencia de que en la práctica sea previa y suscite el contenido de la resolución o del acto administrativo, al que seguidamente se prestará la adhesión. Este mecanismo puede localizarse tanto en el «accertamento con adesione» como en los supuestos de desnaturalización de las actas de conformidad. *Vid.* COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 59; LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 181.
- 131 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 70.
- 132 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 60 y 61.
- 133 *Vid.* GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: «Técnicas convencionales...», cit., págs. 19 y 20.
- 134 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 61.
- 135 No obstante, para alcanzar el acuerdo es necesario que ambas partes coincidan en la primera fase, dado que si no, difícilmente podrán pactar sobre su cuantificación.
- 136 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 116.
- 137 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección...*, cit., págs. 351 y ss.
- 138 En este sentido, cabría señalar la variedad de figuras señaladas por el legislador en el artículo 88 de la LRJAP-PAC que, según la doctrina, obedece a la voluntad del legislador de evitar que «pudiera limitarse o encorsetarse la libre voluntad de las partes a la hora de celebrar un negocio bilateral en el marco del procedimiento administrativo en que se actúa una potestad», pudiéndose reconducirse todas estas figuras a la categoría del negocio jurídico bilateral. *Vid.* DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 239 y ss.
- 139 BUSTILLO BOLADO, R.: *Convenios y contratos administrativos: transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento*, Aranzadi, Pamplona 2001, págs. 37 y ss.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 44 y ss.
- 140 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 242 y 243.
- 141 *Vid.* la descripción de la polémica en BUSTILLO BOLADO, R.: *Convenios y contratos...*, cit., págs. 62 y 63. Concretamente, BETTI afirma que «en los contratos los intereses serían contrapuestos, mientras que, en los acuerdos serían paralelos». Así, indica que el término acuerdo tiene su origen en el Derecho público, «donde la idea de colaboración entre las partes del negocio jurídico plurilateral prima sobre la de conflicto», cuya composición sería la finalidad del contrato (*Teoría general del negocio jurídico*, Ed. Comares, 2000, Granada, págs. 256 y ss.).
- 142 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 54.
- 143 *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 54. Señalando este miedo por su relación con la autonomía de la voluntad, *vid.* FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Soluciones convencionales a los conflictos en el ámbito tributario», *Jornada sobre Técnicas convencionales en los procedimientos tributarios*, celebrada en la sede de la Escuela de la Hacienda Pública en Barcelona el día 16 de mayo de 2002.
- 144 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 127.
- 145 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, Giuffrè Editore, Milán, 1939, págs. 6 y 16. *Vid.* la resolución del TEAC de 9 de septiembre de 1999 (ref. Aranzadi 1763) que cita la normativa aplicable y aun así señala las dificultades para su concreción.
- 146 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 11.

- 147 CARNELUTTI habla de tres tipos de negocio de fijación: la renuncia, el reconocimiento y la transacción («Note sull'accertamento negoziale», cit., pág. 4).
- 148 TESORO, G.: «La natura giuridica del concordato...», cit., pág. 393.
- 149 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 98; GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 30.
- 150 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 75.
- 151 MAFFEZZONI, F.: «Alcune riflessioni...», cit., pág. 255.
- 152 El artículo 1.809 del Código Civil (CC) define la transacción como el «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 esta definición, la doctrina ha inferido dos requisitos como presupuestos necesarios para constatar la existencia de dicho instituto: por un lado, una situación de controversia entre dos o más personas y, por otro, la necesidad de recíprocas concesiones entre ellas (CORBAL FERNÁNDEZ, J.: «Capítulo Primero. De las transacciones. Artículo 1.809» en la obra colectiva *Comentario del Código Civil*, Bosch, Barcelona, 2000, Vol. VIII, págs. 84 y ss.; Díez-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho civil*, Tecnos, Madrid, 2000, Vol. II, pág. 428).
- 153 A mayor abundamiento, cabría añadir el problema formal derivado de la necesidad de un Decreto acordado por el Consejo de Ministros previo dictamen del Consejo de Estado para todas las transacciones que afecten a la materia tributaria (art. 39 LGP). No obstante, esta pequeña traba quedaría salvada con una ley que relegase este requisito para las actas con acuerdo en el caso de que se configuren como transacciones, dado que nos encontramos ante un simple supuesto de preferencia de ley.
- 154 Nos encontraríamos ante un contrato atípico, cuya admisibilidad ha sido reconocida por la doctrina y jurisprudencia italiana (DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., 1996, págs. 1 y 9). En el ámbito administrativo, *vid.* DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 276 y ss. Desde un punto de vista general, se ha afirmado que todo negocio bilateral es un contrato, no obstante, se ha precisado, además, que para recaer en esta categoría debe incidir en una relación patrimonial, constituyéndola, modificándola o extinguiéndola. Siguiendo este primer razonamiento, nos encontraríamos, en el caso del negocio de fijación, con un contrato atípico, debiéndonos remitir a la disciplina normativa general, establecida por el CC para todas las obligaciones y contratos (DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho...*, cit., Vol. I, págs. 76 y 391). De esta forma, la cuestión relevante radica en demostrar la configuración de este instituto como un negocio de fijación, dada su mayor compatibilidad con el deber de contribuir.
- 155 Así, cabe localizar su origen en el «Feststellungsgeschäft» alemán y en el «negozio di accertamento» italiano. *Vid.* en la doctrina italiana CARNELUTTI, F.: «Note sull'accertamento negoziale», cit., pág. 4; DI TILLIO, M.: «Il negozio di accertamento», cit., pág. 411; MENEGUZZO, D.: «Il negozio di accertamento», *Rivista di Diritto Civile*, 1987, pág. 643.
- 156 *Vid.* las reflexiones de GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO siguiendo a GULLÓN BALLESTEROS (*Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 81 y 82).
- 157 MANZINI, G.: «Il negozio di accertamento: inquadramento sistematico e profili di rilevanza notarile», *Rivista del notariato*, 1996, cit., pág. 1.428.
- 158 NICOLINI CANIATO, P.: «Appunti sul negozio...», cit., pág. 169. MANZINI lo ha definido como «el acto con el que las partes precisan la existencia, la esencia, el contenido y los efectos de un hecho o una relación jurídica preexistente, y acuerdan vincularse a cuanto han establecido, precluyendo cualquier posibilidad de contraste, en aras de eliminar la incertidumbre en torno a una determinada situación jurídica» («Il negozio di...», cit., pág. 1427). *Vid.* asimismo DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 281.
- 159 Por esta razón, se califica al negocio de fijación como un negocio de segundo grado, *vid.* COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 106; MENEGUZZO, D.: «Il negozio di accertamento», cit., pág. 646.
- 160 Algún sector doctrinal e, incluso la jurisprudencia y el Consejo de Estado, se han mostrado partidario de incluir dentro del presupuesto de la misma las posibles incertidumbres que puedan recaer sobre la relación entre las partes. *Vid.* BUSTILLO BOLADO, R.: *Convenios y contratos...*, cit., págs. 204 y ss.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 116 y ss. Asimismo, *vid.* entre otras las SSTS de 29 de abril de 1988 (ref. Aranzadi 3157), de 27 de noviembre de 1987 (ref. Aranzadi 8701), de 21 de octubre de 1977 (ref. Aranzadi 3904) y el Dictamen del Consejo de Estado núm. 44.048, de 1 de julio de 1982. No obstante, nosotros somos partidarios de identificar como presupuesto de la transacción únicamente la existencia de una controversia o la posibilidad de que la misma se produzca en un futuro bien sobre la relación jurídica bien sobre los elementos de hecho que la han originado. Así, nos encontramos ante «un conflicto de pretensiones de las partes que cada una apoya en preceptos legales» (DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho civil*, cit., Vol. II, pág. 428). En este sentido, constituye un conflicto de intereses caracterizado por la pretensión de una de las partes y la resistencia o rechazo de la otra, sin que represente una cualidad de la relación sino más bien una particular situación jurídica (GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 8). Llegados a este punto, es necesario distinguir nítidamente ambos conceptos en aras de evitar confusiones. De esta forma, mientras que la incertidumbre es un concreto estado de la relación jurídica, la controversia es una situación jurídica referida a una relación (GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 9). 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 (DI TILLIO, M.: «Il negozio di accertamento», cit., pág. 416). A mayor abundamiento, cabe distinguir entre la incertidumbre de la situación jurídica material presupuesto eventual del proceso y la incertidumbre procesal que deriva de la instauración de un proceso en torno a una situación jurídica. Por consiguiente, la citada identificación debe ser rechazada, dado que si no se excluiría la transacción en aquellos supuestos en que una de las partes estuviese segura de la bondad de sus pretensiones pero quisiese evitar la dilación temporal de la controversia así como los costes que conlleva (DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., págs. 18 y 19).
- 161 DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., págs. 16, 17 y 35.
- 162 En principio, la incertidumbre debe afectar a ambas partes pero el verdadero presupuesto de validez es que se dé en la Administración, dado que si ésta no alberga dudas sobre la fijación de un determinado importe no habría margen alguno para su celebración, debiendo tramitarse como una genérica acta de conformidad. Abundando en esta idea, debe excluirse que la posibilidad de impugnación por parte del contribuyente conlleve necesariamente la existencia de la *res dubia* y, por tanto, justifique la celebración de un negocio de fijación.
- 163 Vid. la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 7).
- 164 En este sentido, la discrecionalidad técnica derivada de la imprecisión normativa se erigiría en el presupuesto de los acuerdos de valoración. Vid. asimismo haciendo referencia expresa a los conceptos jurídicos indeterminados, DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 282.
- 165 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 48.
- 166 DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 45; MENEGUZZO, D.: «Il negozio di accertamento», cit., pág. 646.
- 167 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 109; MANZINI, G.: «Il negozio di...», cit., pág. 1.434.
- 168 MANZINI, G.: «Il negozio di...», cit., pág. 1.427. Por esta razón, para hablar de controversia es indiferente que las partes estén convencidas del fundamento de cuanto afirma o que les respalde el derecho (DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 21). En este sentido, descartaríamos que la existencia de un conflicto junto al interés de una de las partes por zanjarla permitiera la sustitución de la justa composición de la relación por una solución transaccional (GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 154 y 155). No obstante, esta posibilidad sí que es admisible en el Derecho privado, excluyéndose en nuestra materia al chocar con el interés público que se persigue en el procedimiento de liquidación y la sujeción al ordenamiento por parte de Administración y contribuyente. En particular, la apuesta por esta naturaleza no impediría, *a priori*, la celebración de un acta con acuerdo en aquellos supuestos en que la determinación de la base imponible fuese cierta pero existiese controversia entre las partes, siempre y cuando concurren los restantes elementos basilares de la transacción (COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 27). De este modo, la posibilidad de impugnación del contribuyente permitiría entrever una controversia potencial en cualquier liquidación. Sin embargo, ante esta contingencia la doctrina e, incluso, el legislador mismo han negado esta posibilidad cuando el elemento de cuantificación fuese cierto, confundiendo controversia e incertidumbre.
- 169 CARNELUTTI, F.: «Note sull'accertamento negoziale», cit., pág. 5; COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 99; SANTI FRASCAROLI, E.: «Concordato stragiudiziale...», cit., págs. 461 y ss.
- 170 MANZINI, G.: «Il negozio di...», cit., pág. 1429; GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 39.
- 171 Concretamente, se ha señalado que toda transacción origina el nacimiento de nuevos vínculos u obligaciones en sustitución de los extinguidos o modificados (DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho civil*, cit., Vol. II, pág. 430; FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: «La transacción en el Derecho...», cit., pág. 10). En este sentido, cumple la función de zanjar una controversia mediante una solución de compromiso, prescindiendo de una eventual correspondencia con la verdadera realidad de la relación incierta o controvertida (DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 18).
- 172 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 77; SANTI FRASCAROLI, E.: «Concordato stragiudiziale...», cit., pág. 458.
- 173 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 97; GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 46.
- 174 MANZINI, G.: «Il negozio di...», cit., pág. 1430; GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., págs. 53 y ss.
- 175 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 100; NICOLINI CANIATO, P.: «Appunti sul negozio...», cit., pág. 169; SANTI FRASCAROLI, E.: «Concordato stragiudiziale...», cit., pág. 460.
- 176 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 62.
- 177 En cambio, podemos concluir que la transacción no aspira a la búsqueda de la verdad material, sino que parece dispuesta a sacrificar una justa determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria, para evitar los perjuicios y costes que conllevaría para Administración y contribuyente un procedimiento de liquidación más prolongado (BERLIRI, A.: «In tema di concordato...», cit., pág. 91). Por tanto, no creemos que, en materia tributaria y sobre la base de la existencia de una controversia sobre los citados elementos de cuantificación, sea admisible que el ordenamiento anteponga el valor de la conservación de la paz social a una justa tributación acorde con la concepción imperante del deber de contribuir. En otras palabras, que prevalezca la necesidad de evitar cualquier controversia, incluso con instrumentos que prescindan de la verdad material para decantarse por una formal que ponga fin al conflicto.

- 178 *Vid.* DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 29; MENEGUZZO, D.: «Il negozio di accertamento», cit., pág. 649.
- 179 En concreto, señalan que en el acta de la Inspección no se contiene una pretensión administrativa, sino una opinión sobre la existencia, cuantía del hecho imponible que puede ser errónea o exagerada, y que en el caso de la impugnación del contribuyente ésta puede reducirse. Pues bien, en estas posturas de las partes sitúan algunos autores las citadas contraprestaciones (GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 158).
- 180 Así, cabe señalar que el contribuyente es libre de aceptar la propuesta administrativa o bien impugnar la liquidación correspondiente. En la primera hipótesis, el sujeto pasivo puede llegar, incluso, a aceptar un acuerdo que implique una tributación mayor de la que cree ajustada a la realidad. No obstante, debe partirse de la premisa de que la potestad de imposición no debe sobrepasar los límites previstos por las normas tributarias, ni siquiera con el consentimiento del contribuyente, dado que esto supone una vulneración de sus derechos y una quiebra inaceptable de los principios de Justicia tributaria (GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 164). Empero y a pesar de lo señalado, puede considerar más oportuno aceptar la pretensión administrativa para convertir en definitiva la liquidación que iniciar su revisión con los consiguientes perjuicios y demoras que conlleva. Por el contrario, esta misma posibilidad no es admisible con respecto a la Administración por ser totalmente contraria a la concepción del deber de contribuir. En particular, el elemento del mutuo sacrificio queda seriamente entredicho en materia tributaria, dado que el Fisco está constreñido a aplicar de forma correcta el ordenamiento. Tal y como señala PUGLIESE, si la transacción entre las partes fuese conforme al espíritu de la ley y a la voluntad del legislador, no estaríamos ante una transacción ante la ausencia del recíproco sacrificio, ya que el órgano administrativo competente nada concedería («Natura giuridica del concordato...», cit., pág. 381). De este modo, o bien fija adecuadamente la deuda conforme a los dictados de la normativa tributaria o bien lo hace de forma errónea, debiendo reputarse entonces ilegítimo. En consecuencia, no puede concebirse que la Administración realice concesión alguna sino que aplica correcta o incorrectamente el ordenamiento (COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 28).
- 181 Así, deberemos cerciorarnos de que, en estos acuerdos, efectivamente se producen los recíprocos sacrificios de las partes, es decir, el *aliquid datum aliquid retentum*. Éste constituye «el elemento instrumental o medial que las partes convienen para superar las divergencias existentes entre ellas» y cuya ausencia implicaría una renuncia en lugar de una transacción. En este sentido, la presencia de las recíprocas concesiones en los acuerdos propuestos se plantea más complicada por la especialidad que reviste la materia tributaria. Concretamente, este argumento ha sido el más cuestionado por la doctrina, señalando en otros impedimentos la naturaleza pública del tributo, la inderogabilidad de las normas tributarias y la falta de poder de disposición de las partes sobre sus respectivos derechos. *Vid.* la descripción que realiza GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 156.
- 182 En el mismo sentido, DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 282.
- 183 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 104.
- 184 No obstante, FERREIRO LAPATZA matiza este planteamiento al señalar que es excesivamente simplista, reconociendo la existencia de un conflicto de intereses real, frecuente y efectivo («Marco normativo y conflictividad...», cit., págs. 119 y 120).
- 185 MANZINI, G.: «Il negozio di...», cit., pág. 1.430.
- 186 CADALBERT, B.: «Natura giuridica...», cit., pág. 177; DI TILLIO, M.: «Il negozio di accertamento», cit., pág. 415.
- 187 Así, la «Corte di Cassazione» ha señalado que «el negocio de fijación, aun no implicando desplazamiento patrimonial y no constituyendo fuente autónoma de los efectos jurídicos previstos por el mismo, puede en todo caso convertir en definitivas e inmutables –en el sentido y límites previstos por el mismo negocio– situaciones en estado de objetiva incertidumbre» (sentencia de la «Corte di Cassazione» de 7 de agosto de 1979, núm. 5294). *Vid.* también DI TILLIO, M.: «Il negozio di accertamento», cit., pág. 414.
- 188 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 121.
- 189 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., págs. 84 y 85.
- 190 GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., pág. 95; DAMBROSIO, L.: *Il negozio di accertamento*, cit., pág. 19.
- 191 Además, cabe añadir otro problema que se derivaría de su configuración como transacción, dado que, en caso de incumplimiento y siguiendo los dictados de la doctrina y de la jurisprudencia, podría aplicarse la cláusula de resolución tácita (CORBAL FERNÁNDEZ, J.: «Capítulo Primero. De las transacciones...», cit., Vol. VIII, pág. 110). Por consiguiente, tendríamos que concluir la Administración tendría derecho a reiniciar las actuaciones de comprobación e investigación y dictar una nueva liquidación que no debería necesariamente coincidir con la cantidad concordada, como ocurre en el «accertamento con adesione» italiano. Por el contrario, juzgamos que, en este caso, debe ejecutarse forzosamente el acuerdo alcanzado entre contribuyente y Administración, en aras de no prolongar en demasía la situación incierta. Así, se produce en el Derecho tributario francés respecto a las transacciones en materia de sanciones (*vid.* LAMBERT, T.: «La transaction fiscale...», cit., págs. 274 y 275). En la doctrina española, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO también se muestra partidaria de su ejecución (*Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 216 y ss.).

- 192 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 250.
- 193 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 109; DE DONNO, V.: «Sulla natura giuridica...», cit., pág. 131.
- 194 MAFFEZZONI, F.: «Alcune riflessioni...», cit., pág. 256.
- 195 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 60.
- 196 PUOTI, G.: «Spunti critici...», cit., pág. 341. En consecuencia, no sería aplicable el Derecho privado respecto a los vicios de la voluntad del acto administrativo. Esta configuración tiene sus consecuencias en el régimen de impugnación del acuerdo procedimental, dada la exclusión de los vicios de la voluntad y admitiéndose únicamente los vicios del acto administrativo y con posibilidad de revocación por parte de la Administración cuando exista un interés público a la misma (PUOTI, G.: «Concordato tributario», cit., pág. 5). La crítica a esta teoría obedece a que, si se le atribuye tal naturaleza, es inconcebible que posteriormente pueda impugnarse por vicios que afecten a la voluntad como son el error, la violencia o el dolo. La admisibilidad de esta causa de impugnación supondría la existencia de un acuerdo celebrado en el seno de un procedimiento que se concluye con la liquidación administrativa del tributo (PUOTI, G.: «Spunti critici...», cit., pág. 326).
- 197 GRIPPA SALVETTI, M.A.: «Accertamento con adesione: riflessioni sul principio di riserva di legge», *Rivista di Diritto Tributario*, 1996, págs. 357 y ss.
- 198 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «La Ley de derechos y garantías del contribuyente y la aplicación de los tributos», *Justicia Administrativa* núm. 2, 1999, págs. 25 y 26.
- 199 En este sentido, cabe señalar que la parquedad de la delegación legislativa que autorizaba la emanación del Decreto Legislativo de 19 de junio de 1997 no constituye el mejor ejemplo de técnica legislativa. Concretamente, se ha señalado que la discrecionalidad técnica que podría justificar su elaboración por el Gobierno degenera en pura discrecionalidad administrativa, con el peligro de persecución de objetivos distintos a los que justificaron la delegación que inciden sobre elementos sometidos a reserva de ley. *Vid.* respecto al ordenamiento italiano, GRIPPA SALVETTI, M.A.: *Riserva di legge...*, cit., págs. 192 y 193.
- 200 CARROBÉ GENÉ señala que «los criterios legales de valoración no cuantifican por sí solos el importe de la deuda tributaria, únicamente son un paso previo, indispensable, para su determinación», siendo necesaria la posterior aplicación del tipo de gravamen y de alguna deducción» («Problemas de valoración en Derecho tributario», *RDFHP* núm. 211, 1991, pág. 42).
- 201 ESCRIBANO LÓPEZ identifica la valoración de bases imponibles y su desajuste de la realidad como uno de los mayores problemas de nuestra historia financiera («Valor y valoración...», cit., pág. 116).
- 202 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 107 y ss.
- 203 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Valor y valoración...», cit., pág. 114. Este último autor expone cómo «el problema endémico de nuestra Hacienda era el desconocimiento del valor real de los bienes que constituían la riqueza de los españoles así como la inexistencia de reglas que fijaran de forma adecuada estos valores respetando los principios de seguridad y certeza».
- 204 MAFFEZZONI, F.: «Alcune riflessioni...», cit., pág. 260. En contra, *vid.* la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 9).
- 205 *Vid.* respecto al empleo de la regla del valor real, CRUZ AMORÓS, M.: «A vueltas con la cuestión de la valoración», *Palau*, 14 núm. 22, 1994, págs. 6 y ss. y la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 7).
- 206 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Valor y valoración...», cit., págs. 142 y 143. A pesar del reconocimiento de la citada discrecionalidad, el citado autor señala su limitación, en el caso de los medios de valoración, por la adecuación del medio al objeto de la comprobación.
- 207 *Vid.* DE MITA, E.: «Presunzioni fiscali e costituzione», cit., pág. 26.
- 208 Acerca de esta problemática, *vid.* MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La comprobación de valores...», cit., pág. 40.
- 209 ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios*, Marcial-Pons, Madrid, 1996, pág. 232.
- 210 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 104 y 106.
- 211 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo..., cit., pág. 21.
- 212 *Vid.* la solución adoptada en Alemania (SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 36).
- 213 MONTALVO SANTAMARÍA, M.: *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, Ciss Praxis Profesional, Valencia, 2000, pág. 81.
- 214 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Soluciones pactadas...», cit., pág. 282.
- 215 LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: «Ámbitos de discrecionalidad administrativa...», cit., pág. 96.
- 216 PUOTI, G.: «Concordato tributario», cit., pág. 2.
- 217 GALLO, F.: «Ancora sul neoconcordato...», cit., pág. 1.490.
- 218 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 129.
- 219 A favor de su admisibilidad, COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 43.
- 220 Por ejemplo, queremos destacar la calificación como cuestiones de hecho por el «Conseil d'État» francés el carácter excesivo o insuficiente de un precio (*vid.* las sentencias del «Conseil d'État» de 17 de diciembre de 1956, núm. 2931, de 25 de noviembre de 1966, núm. 66681 y de 25 de junio de 1969, núm. 74112 citadas (en *Juris-Classeur Procédures*

- Fiscales*, Ediciones Francis Lefebvre, París, 1994, fasc. núm. 230, pág. 10) y la validez del método empleado por la Administración para reconstruir la base imponible (*vid.* la sentencia de 4 de julio de 1980, núm. 14912 (en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 10, 1980, pág. 426).
- 221 PUOTI, G.: «Concordato tributario», cit., pág. 3.
- 222 VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 230. Esta autora señala que, en caso de dudas, debería utilizarse el instrumento de la consulta tributaria. En este sentido, afirma que las operaciones de calificación jurídica se refieren exclusivamente a elementos integrantes del hecho imponible, operación anterior a la valoración. No obstante, reconoce la dificultad de distinguir claramente ambas cuestiones.
- 223 En Italia, en materia imposición indirecta, se realiza una especial referencia a la valoración de los bienes inmuebles y los derechos reales sobre los mismos (*vid.* el epígrafe 1.2 del Capítulo II de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E).
- 224 CARROBÉ GENÉ, M.: «Problemas de valoración...», cit., pág. 42. No obstante, el citado autor afirma que «cuando la valoración es regulada por el Derecho, el problema de la valoración adquiere entidad jurídica».
- 225 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 48; INGROSSO, G.: «Sul contenuto giuridico...», cit., pág. 1542.
- 226 LUPI, R.: «Le crepe del nuovo...», cit., pág. 1.863.
- 227 LUPI, R.: «Le crepe del nuovo...», cit., pág. 1.862.
- 228 LA ROSA, S.: «Concordato, conciliazione...», cit., pág. 1.096.
- 229 PUGLIESE, M.: «Natura giuridica del concordato...», cit., pág. 385. En contra, se ha pronunciado COCIVERA señalando que estos motivos no son suficientes para excluir las transacciones sobre las cuestiones de derecho. Concretamente, afirma que si son inderogables las normas tributarias, también lo sería la cuantificación de la base imponible, que aunque no está exactamente definida, no puede determinarse más que mediante criterios empíricos o técnicos. De esta forma, no se explicaría cómo sería posible una inderogabilidad de la norma tributaria, cuando la determinación de la base imponible es sin duda la esencia principal de la imposición tributaria (*Il concordato tributario*, cit., págs. 43 y 76).
- 230 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 101. *Vid.* también CARROBÉ GENÉ, M.: «Problemas de valoración...», pág. 42.
- 231 Si bien el objeto del negocio de fijación es la situación jurídica incierta, nada impide que cuando tal incertidumbre deriva del hecho generador de la citada situación, la fijación se consiga mediante la concreción del hecho que la ha originado. No obstante, cabe señalar que el objeto del negocio de fijación es siempre la situación jurídica preexistente, porque cuando uno precisa la existencia de un hecho productor de consecuencias jurídicas en realidad quiere fijar también la situación jurídica que se deriva (GIORGIANNI, M.: *Il negozio d'accertamento*, cit., págs. 66 y 67).
- 232 COCIVERA, B.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 101.
- 233 LA ROSA, S.: «Concordato, conciliazione...», cit., pág. 1.096.
- 234 Nos referimos por ejemplo al carácter deducible de un gasto. De esta forma, correspondería a la Administración decidir sobre esta cuestión y, posteriormente, podría entrar el contribuyente a determinar el valor o cuantía del mismo. *Vid.* respecto al carácter necesario de un gasto, la SAN de 6 julio de 2000 (ref. Aranzadi 1084).
- 235 PUOTI, G.: «Concordato tributario», cit., pág. 1.
- 236 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 171; MAFFEZZONI, F.: «Alcune riflessioni...», cit., pág. 263.
- 237 LUPI, R.: «Le crepe del nuovo...», cit., pág. 1.861.
- 238 ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios*, cit., pág. 232.
- 239 *Vid.* en el ordenamiento italiano el epígrafe 1.2 del Capítulo II de la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E.
- 240 Este valor es utilizado como criterio subsidiario y, en cierta medida, como medida antielusiva frente al valor de adquisición o transmisión y, en este caso concreto, también para los precios de transferencia. *Vid.* ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Valor y valoración...», cit., págs. 132 y 133.
- 241 LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: «Ámbitos de discrecionalidad administrativa...», cit., pág. 90.
- 242 CENCERRADO MILLÁN, E.: *El tratamiento de las entidades...*, cit., págs. 70 y 71.
- 243 LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: «Ámbitos de discrecionalidad administrativa...», cit., pág. 95.
- 244 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «Determinación de los precios de transferencia en ausencia de precios de mercado comparables», *CT* núm. 67, 1993, pág. 126.
- 245 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., págs. 112 a 118. El citado autor señala que el objeto del «concordato» sería este ámbito de discrecionalidad que ostenta la Administración en materia de valoración y que decide fijar conjuntamente con el contribuyente.
- 246 GALLO, F.: «La reintroduzione del...», cit., pág. 1.206.
- 247 *Ibidem.*
- 248 En concreto, únicamente se hace referencia en el apartado 4 del artículo 155 del Proyecto al establecer que la suscripción del acta con acuerdo deberá realizarse por parte de la Administración por la Inspección de los Tributos.

- 249 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: «Capítulo VI. Valoración...», cit., págs. 331 y ss. LA ROSA postula su atribución a órganos colaterales con el fin de mejorar tanto la calidad de las liquidaciones como la eficiencia en la gestión de las controversias («Concordato, conciliazione...», cit., pág. 1.096).
- 250 En particular, el «Equipo Técnico y de Valoraciones» se podría considerar el órgano idóneo para la información, instrucción y resolución de los acuerdos que versen sobre cuestiones conexas con valoraciones, al prestar servicios de apoyo «fundamentalmente en materia de valoraciones inmobiliarias, tasación pericial contradictoria, pagos por intangibles, acuerdos previos de valoración, sin perjuicio de las valoraciones por otros peritos de la Administración, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52 de la LGT». Vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: «Los acuerdos previos...», cit., págs. 74 y 75.
- 251 La citada Resolución, en su apartado séptimo, prevé que «los Equipos de Inspección se definirán fundamentalmente por su adscripción total o preponderante a un sector económico, agrupándose funcionalmente los Equipos relacionados con uno o varios sectores económicos bajo la jefatura y coordinación de un Inspector Jefe adjunto al Jefe de la Oficina Nacional de Inspección».
- 252 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: «Capítulo VI. Valoración...», cit., págs. 334 y 335.
- 253 En contra, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 202.
- 254 Vid. las SSTs de 12 de febrero de 1996 (ref. Aranzadi 1430) y de 18 de octubre de 1995 (ref. Aranzadi 7301).
- 255 Vid. la descripción de esta problemática y las soluciones que propone la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (*Informe para la Reforma...*, cit., pág. 152).
- 256 En este caso, consideramos que puede ser previa al acta pero, en ningún caso, al acuerdo, debiendo ser en este caso simultánea.
- 257 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 214.
- 258 LAUBADERE, A.: «L'administration concertée», cit., pág. 420.
- 259 ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *La consulta tributaria*, cit., págs. 302 y 303.
- 260 En Italia, vid. MARONGIU, G.: «Contributo alla realizzazione...», cit., págs. 635 y 636.
- 261 Vid. MALHERBE, J.: «Ponencia general. La protección de la información confidencial en materia fiscal», *Cahiers de Droit Fiscal International* Vol. LXXVIb, Kluwer, Rotterdam, 1992, pág. 98. En nuestro ordenamiento, vid. los artículos 6, 7, 14, 16 y 18 de la LDGC. En la doctrina, LUCAS DURÁN, M.: «Datos tributarios: acceso y confidencialidad» en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 151 y ss. Concretamente y respecto a la cuestión analizada, el rechazo a su publicación no entra en colisión con la necesidad de la Administración de obtener información para lograr una justa aplicación del tributo o permitir funciones del control. Por el contrario, en este caso únicamente constituye un instrumento de garantía y transparencia, razón por la cual deberán establecerse con precisión los límites que permitan salvar la eventual vulneración del citado derecho a la intimidad. En suma, creemos que estos acuerdos deben ser publicados, siempre y cuando se asegure la debida supresión de aquellas referencias que permitan identificar al contribuyente. De esta forma, se debe asegurar que secretos relacionados con actividades económicas o profesionales o con situaciones patrimoniales no serán revelados a competidores o terceros para no hacer peligrar la posición en el mercado o vulnerar el derecho a la intimidad del contribuyente, pero no por ello rechazar rotundamente la publicación de estos acuerdos.
- 262 GOBEAUT, D.: «L'accès des contribuables...», cit., pág. 113.
- 263 Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: «Técnicas convencionales...», cit., pág. 29.
- 264 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: «Capítulo VI. Valoración...», cit., pág. 348.
- 265 Como ya hemos señalado, éste fue el argumento esgrimido por el TS para dar validez a los acuerdos entre el Estado y Telefónica (SSTs de 10 de mayo de 1984 (ref. Aranzadi 2878), de 16 de abril de 1984 (ref. Aranzadi 2143) y de 28 de enero 1984 (ref. Aranzadi 217)). Vid. también SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 87. En contra y atribuyéndolo a la normativa, VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 264.
- 266 En materia de terminación convencional del procedimiento administrativo, vid. DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional...*, cit., págs. 211 y ss.
- 267 Sobre el carácter definitivo de la base imponible, vid. MAFFEZZONI, F.: «Alcune riflessioni...», cit., pág. 260. Sobre el carácter definitivo del «accertamento», vid. CADALBERT, B.: «Natura giuridica...», cit., pág. 177; GRIZIOTTI, B.: «Natura ed effetti...», cit., pág. 292.
- 268 DE DONNO, V.: «Sulla natura giuridica...», cit., págs. 132 y 133.
- 269 GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 173.
- 270 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección...*, cit., págs. 390 y ss.; JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda...*, cit., pág. 238. Sin embargo, únicamente se admite la impugnación de las cuestiones de derecho, vid. las SSTs de 14 de mayo de 1998 (ref. Aranzadi 4148) y de 15 de noviembre de 1996 (ref. Aranzadi 9583), la STSJ de Murcia de 18 de marzo de 1998 (ref. Aranzadi 346) y la resolución del TEAC de 27 de enero de 2000 (ref. Aranzadi 657). Respecto

- a las cuestiones de hecho, sólo se permite la impugnación ante la alegación de error de hecho y la prueba del mismo, *vid.* las resoluciones del TEAC de 9 de septiembre de 1999 (ref. Aranzadi 1763), de 27 de enero de 2000 (ref. Aranzadi 657), de 9 de marzo de 2000 (ref. Aranzadi 928) y de 8 de junio de 2000 (ref. Aranzadi 1397).
- 271 *Vid.* la STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 7).
- 272 Ésta era la solución propuesta por la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (*Informe para la Reforma...*, cit., pág. 152).
- 273 En materia de consultas, *vid.* VILLAVERDE GÓMEZ, B.: «Propuestas para una reforma...», cit., págs. 717 y ss.
- 274 En contra aunque posteriormente lo reconduce a la figura del precedente administrativo, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 200 y 201.
- 275 *Vid.* la resolución del TEAC de 3 de noviembre de 1992 (ref. Aranzadi 569) que señalaba, en materia de planes de amortización, el necesario respeto por parte de la Administración a los criterios mantenidos en anteriores planes relativos al mismo sector y a elementos de idéntica naturaleza. *Vid.* asimismo una muestra de la aplicación de la doctrina del precedente administrativo en la STS de 25 de mayo de 1999 (ref. Aranzadi 5620, FJ 4).
- 276 No tan pacífico es el supuesto de concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible con la consiguiente solidaridad que prevé el artículo 34 de la LGT y sus consecuencias en los acuerdos objeto de estudio. Concretamente, la pluralidad de sujetos pasivos plantea el problema de si el acuerdo alcanzado con uno de ellos puede extenderse al resto o debe lograrse con la totalidad, enfrentándonos a la llamada comunicabilidad de la eficacia de los actos de los deudores solidarios. Ante esta cuestión, algunos autores consideran que, al igual que el pago de la deuda tributaria por uno de ellos libera a todos, también la conclusión del acuerdo debe vincular a todos (BAYONA DE PEROGORD, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho financiero*, cit., pág. 308). Así, se ha señalado que «los efectos a favor o en contra de los deudores solidarios que se desprendan de los actos de uno de ellos, les favorecen y perjudican a todos y cada uno de ellos, sin perjuicio, naturalmente, de las acciones que correspondan en su caso derivadas del comportamiento del solidario que actuó en el procedimiento de gestión tributaria» (CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., pág. 347). A esta solución ha llegado el legislador italiano respecto al «acertamiento con adhesión» al establecer que el acuerdo alcanzado por uno solo de los contribuyentes extingue la obligación para todos ellos. En cambio, otro sector ha señalado que, si bien los actos de los coobligados surten efectos para los restantes respecto a la obligación tributaria y resto de prestaciones pecuniarias, no lo hace en materia de deberes formales independientes del cumplimiento de dicha obligación (MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 283). En consecuencia, no parecería admisible la celebración de estos acuerdos si no fuese suscrito por la totalidad de los contribuyentes implicados, al ser necesaria a su vez la conformidad de todos ellos.
- 277 Ésta constituye una novedad de la tramitación parlamentaria, dado que en el artículo 155.6 del Anteproyecto de LGT no se recogía esta posibilidad de acceso a la vía de revisión administrativa.
- 278 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 222.
- 279 Artículos 217 y ss. del Proyecto de LGT.
- 280 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Soluciones pactadas...», cit., pág. 281.
- 281 Como hemos apuntado en el texto, en este caso podría prescindirse de la nulidad de pleno derecho del acuerdo para extenderla a la totalidad de la liquidación administrativa.
- 282 *Vid.* TORREGROSA CARNÉ, M.D.: «Nulidad y anulabilidad de actos administrativos tributarios: fuentes, conceptos y delimitación», *RIT* núm. 56, 2002, págs. 101 y ss.
- 283 CHECA GONZÁLEZ, C.: «Revisión. Procedimientos especiales (arts. 153 y 154)» en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1.726 y 1.727.
- 284 Respecto a esta última causa, se ha señalado que en los casos de infracción manifiesta de ley en los que se compruebe que el titular del órgano administrativo ha pactado por una cuantía inferior a la prescrita por la ley estaríamos ante un supuesto bastante próximo a la prevaricación (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Soluciones pactadas...», cit., pág. 297).
- 285 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 221 y ss. Esta propuesta también se recoge en el Libro Blanco para la Reforma de la LGT (COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la Reforma...*, cit., pág. 223) aunque finalmente no ha sido trasladada al Proyecto.
- 286 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., págs. 504 y 505.
- 287 DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., FERNÁNDEZ CUEVAS, A. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M.: *El Estatuto del...*, cit., pág. 71.
- 288 Este supuesto, a diferencia de lo que veremos en el dolo, no tiene por qué conllevar necesariamente la ocultación de datos por parte del contribuyente. GAFFURI, F.: «Concordato tributario», cit., Vol. II, pág. 300.
- 289 CHECA GONZÁLEZ, C.: «Revisión. Procedimientos...», cit., Vol. II, pág. 1.737.

- 290 *Vid.* el artículo 63 de la LRJAP-PAC.
- 291 PUOTI, G.: «Concordato tributario», cit., pág. 6. En cambio, otro sector señala que sólo serán admisibles las causas de invalidez de un acto administrativo, dado que el acuerdo procedimental no tendría naturaleza negocial. No obstante, consideramos que el acuerdo de fijación constituye el presupuesto procedimental del acto administrativo y, por tanto, también puede ser impugnado por vicios de la voluntad.
- 292 Empero, en materia tributaria juzgamos que, en caso de que el acuerdo no alterase dicha valoración cierta, no podría sostenerse la nulidad del acto de liquidación o de la resolución administrativa, dado que éstas deben interpretarse no como el resultado de un acuerdo sino de la actuación unilateral de la Administración. No obstante, sí que plantearía un problema como consecuencia del diferente porcentaje –cincuenta y treinta– de reducción de las sanciones para las actas con acuerdo y las de conformidad.
- 293 *Vid.* el artículo 1.300 del CC con relación al 1265. En el mismo sentido, DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 344.
- 294 Según el CC, hay violencia cuando para arrancar el consentimiento se emplea una fuerza irresistible y, en cambio, hay intimidación cuando se inspira a uno de los contratantes el temor racional y fundado de sufrir un mal inminente y grave en su persona y bienes o en la persona y bienes de su cónyuge, descendientes o ascendientes (art. 1267). Así, en la violencia nos encontramos ante una coacción física o fuerza empleada, mientras que, en cambio, en la intimidación no es relevante el instrumento empleado sino el resultado alcanzado (DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho...*, cit., Vol. I, págs. 119 y ss.).
- 295 *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, V Legislatura, Serie A, núm. 26, Actividades parlamentarias, 9 de junio de 1994, pág. 211.
- 296 *Vid.* LAMBERT, T.: «La transaction fiscale...», cit., pág. 276. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos no ha dudado en condenar a Bélgica (CEDH de 27 de febrero de 1980, asunto Deweere c/ Bélgica) en un caso en que el demandante había celebrado una transacción con la Administración económica en condiciones tales que su conclusión se produjo bajo una presión que no es de extrañar que el interesado cediera. Asimismo y como hemos señalado, en Inglaterra se prevé que el contribuyente pueda solicitar la nulidad del «agreement» si demuestra la existencia de «presiones ilegítimas» por parte de la Administración para alcanzar el acuerdo y que, posteriormente, han persistido durante el período reflexión.
- 297 El error puede definirse como la inequívoca o inexacta creencia o representación mental que sirve de presupuesto para la realización de un acto jurídico (DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho...*, cit., Vol. I, pág. 131).
- 298 GAFFURI señala con relación al «concordato» que éste sólo afecta al elemento cuantitativo («Concordato tributario», cit., Vol. II, pág. 303).
- 299 PUOTI, G.: «Spunti critici...», cit., pág. 346.
- 300 GAFFURI, F.: «Concordato tributario», cit., Vol. II, pág. 304.
- 301 GAFFURI señala como supuestos de error esencial aquellos que afecten al objeto de la valoración o a su identidad o alguna de sus cualidades determinantes de cara a la valoración («Concordato tributario», cit., Vol. II, pág. 304). *Vid.* también GARGIULO, U.: *Il concordato tributario*, cit., pág. 202.
- 302 DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho...*, cit., Vol. I, pág. 126.
- 303 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 244 y 245.
- 304 Este supuesto debe distinguirse del dolo incidental, en que su conocimiento por la parte que lo sufre no hubiese tenido consecuencias en la conclusión del contrato (DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho...*, cit., Vol. I, págs. 128 y 129).
- 305 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 252.
- 306 No obstante, cabe apuntar que esta regla no se aplica en el Derecho Administrativo ante la vigencia del principio de conservación de los actos administrativos, salvo que las actuaciones posteriores dependan de la anterior. *Vid.* BELADIEZ ROJO, M.: *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 285.
- 307 MORELL OCAÑA, L.: *Curso de Derecho administrativo*, Aranzadi, Pamplona, 1998, Tomo II, pág. 359.
- 308 *Vid.* los artículos 64.1 y 66 de la LRJAP-PAC. Asimismo, la STS de 4 de febrero de 1986 (ref. Aranzadi 1225, FJ 1).
- 309 Empero, cabe señalar, siguiendo a MORELL OCAÑA, que «aun así, el principio de conservación exige calibrar el grado de influencia de la infracción procedimental, porque la anulación del procedimiento lleva consigo un retraso de la decisión sobre el fondo» (*Curso de Derecho administrativo*, cit., Tomo II, pág. 359). En este sentido, la STS de 17 de mayo de 1972 (ref. Aranzadi 2485) señala que «un elemental principio de economía procesal hace que, cuando es previsible que de retornar las actuaciones al momento en que se cometió la falta, se volvería a obtener el mismo resultado, no es procedente llegar a la repetida nulidad de actuaciones».
- 310 GALLEGU ANABITARTE, A. y MENÉNDEZ REXACH, Á.: *Acto y procedimiento administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 229.
- 311 «El trámite de audiencia...», cit., pág. 130. Asimismo, *vid.* ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Soluciones pactadas...», cit., pág. 281; SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 88.

- 312 ALLORIO, A. y PAGLIARO, A.: «Concordato tributario», cit., Vol. III, pág. 992; CADALBERT, B.: «Natura jurídica...», cit., pág. 179; GAFFURI, F.: «Concordato tributario», cit., Vol. II, pág. 305.
- 313 ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *La consulta tributaria*, cit., págs. 254 y ss. Sería un supuesto similar al de los actos de comprobación de valores, *vid.* VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Los acuerdos previos...*, cit., pág. 252.
- 314 *Vid.* en términos similares, la polémica en materia de contestaciones a consultas recogida en VILLAVERDE GÓMEZ, B.: «Propuestas para una reforma...», cit., págs. 701 y ss. En este sentido, se califican como acto administrativo propiamente dicho, acto inexistente, mero acto administrativo, avance de liquidación, anticipación de una liquidación que no se acuerda, etc.
- 315 *Vid.* los artículos 153 y 154 de la LGT y lo ya señalado en el apartado dedicado a la invalidez de este nuevo tipo de actas. Asimismo, DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 342 y ss.
- 316 HUERGO LORA, A.: *Los contratos sobre...*, cit., págs. 411 y 414.
- 317 HUERGO LORA, A.: *Los contratos sobre...*, cit., págs. 360 y ss.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El principio de tutela judicial...», cit., pág. 290.
- 318 PALAO TABOADA, C.: «La posición del contribuyente...», cit., pág. 49.
- 319 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: «El arbitraje en Derecho...», cit., págs. 28 y 29.
- 320 *Vid.* los artículos 153 y 154 de la LGT. Asimismo, *vid.* COCIVERA, B.: *El concordato tributario*, cit., pág. 137.
- 321 DE DONNO, V.: «Sulla natura giuridica...», cit., págs. 132 y 133; PUOTI, G.: «Spunti critici...», cit., pág. 340.
- 322 La revocación ha sido introducida y regulada en el artículo 219 del Proyecto de LGT.
- 323 *Vid.* el artículo 105 de la LRJAP-PAC. En la doctrina, *vid.* GALLEGO ANABITARTE, A. y MENÉNDEZ REXACH, Á.: *Acto y procedimiento...*, cit., pág. 229. *Vid.* en el ámbito tributario, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Sobre la revocación de los actos tributarios», *TF* núm. 138, 2002, pág. 75.
- 324 COCIVERA, B.: *El concordato tributario*, cit., pág. 79.
- 325 GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., pág. 258.
- 326 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 514 y ss. *Vid.* con respecto a los convenios concursales, la resolución del TEAC de 3 de diciembre de 1998 (ref. Aranzadi 132, FJ 5).
- 327 Esta posibilidad viene contemplada en la regulación del «accertamento con adhesión» (*vid.* PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 56).
- 328 DELGADO PIQUERAS, F.: *La terminación convencional...*, cit., pág. 181.
- 329 En sentido similar y en materia de convenios concursales, *vid.* la resolución del TEAC de 3 de diciembre de 1998 (ref. Aranzadi 132).
- 330 DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., págs. 519 y 523; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, cit., págs. 218 y 219.